



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Malin Persson

# Var går gränsen mellan skatteflykt och skatteplanering?

Examensarbete  
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

Termin 9

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1. INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Problemformulering och syfte	6
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Disposition	7
<b>2 VAD ÄR SKATTEFLYKT RESPEKTIVE SKATTEPLANERING?</b>	<b>9</b>
2.1 Definition	9
<b>3 GENOMSYN</b>	<b>11</b>
3.1 Rättssäkerhet	11
3.2 Rättsfall	12
<b>4 SKATTEFLYKTLAGEN</b>	<b>14</b>
4.1 Skatteförmån	14
4.2 Det övervägande skälet	15
4.3 Strida mot lagstiftarens syfte	16
4.4 Konsekvenser	16
<b>5. TILLÄMPNING AV SKATTEFLYKTLAGEN OCH     GENOMSYNSPRINCIPEN</b>	<b>18</b>

5.1 Rättsfall	18
<b>6. ALTERNATIV TILL SKATTEFLYKTLAGEN OCH GENOMSYNsprINCIPEN</b>	<b>20</b>
<b>7. TOLKNING AV SKATTELAGAR</b>	<b>22</b>
7.1 Legalitetsprincipen	22
7.2 Likhetsprincipen	23
7.3 Neutralitetsprincipen	23
<b>8. FUSIONSDIREKTIVET</b>	<b>25</b>
8.1 Vad är skatteflykt	25
8.2 Historia	26
8.3 Rekvisit	27
8.3.1 Skatteflyktssyfte	27
8.3.2 Godtagbara kommersiella skäl för transaktionen	28
8.4 Tolkning av fusionsdirektivet	29
8.5 Den svenska skatteflyktsklausulens förenlighet med Fusionsdirektivet	30
<b>9. MODER/DOTTERBOLAGS- DIREKTIVET</b>	<b>33</b>
9.1 Fri etableringsrätt	33
9.2 Fri kapitalrörelse	34
9.3 Konsekvenserna	34
9.4 Argument	35
9.4.1 Minskade skatteintäkter	35
9.4.2 Risk för skatteflykt	35
9.4.3 Skattesystemets inre sammanhang	36
9.5 Den svenska skatteflyktslagens förenlighet med direktivet	36
<b>10. ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>39</b>
10.1 Framtiden	39
10.2 Rättssäkerhet och skatteintäkter	40

<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>43</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>45</b>

# Sammanfattning

Under många år har det förts en debatt om vad skattefusk respektive skatteplanering innebär. Var går gränsen mellan de båda begreppen? Frågan är aktuell för såväl den svenska som den gemenskapsrättsliga lagstiftaren. Uppsatsen behandlar ovanstående fråga både från ett svenskt perspektiv genom skatteflyktsklausulen samt ur ett gemenskapsrättsligt perspektiv genom reglerna i Fusionsdirektivet samt Moder/dotterbolagsdirektivet. Då EG-rätten vid en konflikt har företräde framför nationell rätt kommer också frågan om skatteflyktsklausulens förenlighet med de ovan nämnda direktiven att belysas.

I den svenska lagen finns det en allmänt hållen skatteflyktsklausul som kan tillämpas på alla former av skatteflyktstransaktioner. För att klausulen ska kunna tillämpas krävs dock att två rekvisit är uppfyllda. Dels ska det röra sig om en skatteförmån, dels ska skatteförmånen vara det övervägande skälet till förfarandet. Vidare begränsas skatteflyktsklausulens tillämpning till fall som rör onormala handlingssätt.<sup>1</sup>

Även i gemenskapsrätten finner vi olika sätt att handskas med skatteflyktsproblematiken. Som exempel kan nämnas Fusionsdirektivet och Moder/dotterbolagsdirektivet som båda innehåller regler om skatteflykt. I Fusionsdirektivet är det artikel 11 som står i centrum. Denna ger medlemsstaterna en möjlighet att frångå reglerna i direktivet om det kan konstateras att den skattskyldiga har ett skatteflyktssyfte med transaktionen. Till skillnad från den svenska skatteflyktsklausulen är denna artikel begränsad till att endast gälla fall som rör fusioner och fissioner.<sup>2</sup>

I Moder/dotterbolagsdirektivet finns det inte som i Fusionsdirektivet någon specifik regel om skatteflykt att hänvisa till. Här står i stället de argument som kan motivera en diskriminerande regel i centrum. Argumenten som har använts av medlemsstaterna och som varit föremål för diskussion i domstolen är argument som: Nödvändigheten av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, risk för skatteflykt samt argumentet om minskade skatteintäkter. Som framgår av uppsatsen väljer domstolen att sätta den inre marknaden först och således har det näst intill varit omöjligt för medlemsstaterna att med framgång åberopa något av ovanstående argument.

Vad gäller den svenska klausulens förenlighet med de båda direktiven kan sägas att det inte finns något givet svar på frågan. Klausulens förenlighet med Fusionsdirektivet avgörs beroende på om man väljer att tolka direktivet som ett fullharmoniseringsdirektiv eller som ett minimiharmoniseringsdirektiv. Utifrån sistnämnda synsätt står direktivets mål i fokus och möjligheterna för medlemsstaterna att tillämpa olika

---

<sup>1</sup> Prop. 19982/83:84 s. 17ff.

<sup>2</sup> Art 11 Direktiv 90/434 EEG (Fusionsdirektivet).

tekniska lösningar blir fler.<sup>3</sup> Skatteflyktsklausulens förenlighet med Moder/dotterbolagsdirektivet är mer komplicerat. Det beror på att det inte finns några direkta uttalanden och spekulationer på området. Det enda vi vet med säkerhet är att EG-domstolen i en rad mål slagit fast att all skatterätt, även den som ligger inom det direkta beskattningsområdet, skall tolkas i enlighet med direktiven uppställda av gemenskapsrätten, detta trots att det direkta beskattningsområdet faller utanför gemenskapsrättens jurisdiktionsområde.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s. 50ff.

<sup>4</sup> Se bland annat C-118/96, C-264/96.

# Förord

Min juridiska kandidatutbildning har varit en lång och spännande resa som gått upp för höga berg och ner för djupa dalar. Jag vill rikta ett stort tack till min familj som har stöttat mig igenom denna resa, som har puttats på mig i uppförsbackar och som har glatts med mig när det har gått bra.

Jag vill även rikta ett stort tack till alla som gjort min tid som student i Lund till ett minne för livet, samt ett speciellt tack till min handledare Christina Moëll!

*Så konstigt, när man tänker på  
Jag var en larv så ful och grå  
- men tiden allt betvingar!  
För på en enda natt det skett:  
Jag blivit vacker, fin och lätt-  
En blomma som fått vingar!*

Fjäril, Inger Hagerup

Tack!

*Malin Persson, Januari 2007*

# Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Corporation
IGOL	Lag (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelag (lag 1999/1229)
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (lag 1978:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar



# 1. Inledning

Den svenska skatteflyktslagens, Lag (1995:575) mot skatteflykt, vara eller icke vara har länge diskuterats. Lagen har kritiserats för att den anses strida mot allmänna rättsprinciper såsom t.ex. legalitetsprincipen och kritikerna menar att lagen leder till en osäker rättstillämpning. De debattörer som är positiva till klausulen menar, tvärtom, att den inte strider mot legalitetsprincipen, utan att de båda går att förena.

Nyligen har EG-domstolen avgjort två mål som tar upp frågan om en gemenskaprättslig skatteflyktsklausul. Dessa avgöranden har blivit utsatta för en hel del kritik och kritikerna menar att utvecklingen på skatteområdet inom gemenskapen har gått fort framåt och i strävan mot en inre marknad utan restriktioner har rättssäkerheten fått stå tillbaka.

Poängteras bör att det är endast 2 § i skatteflyktslagen som utgör den ofta omnämnda skatteflyktsklausulen. Då det i texten refereras till skatteflyktsklausulen syftar detta således endast till 2 § i skatteflyktslagen.

Nedan följer ett kort historiskt avsnitt om den svenska skatteklausulens tillkomst och utveckling. Utvecklingen av fördragen och EU kommer att beröras i ett annat avsnitt.

## 1.1 Bakgrund

Skatteflykt är ingen ny företeelse, utan har funnits i vårt samhälle så länge det har funnits en skatt att betala. Redan år 1928 diskuterades olika regler mot skatteflykt i ett betänkande från bolagsskatteberedningen,<sup>5</sup> vilket så småningom ledde fram till den s.k. ersättningsskatten. Under den tiden använde man sig inte av begreppet skatteflykt utan valde att i stället använda termen "*ej åsyftade skatteförmåner*".

År 1975 kom det första förslaget till allmän skatteflyktsklausul. Förslaget ledde inte till någon lagstiftning och detta tros ha berott på att man var rädd för att rättsäkerheten skulle förlora sin mening. Ytterligare två år gick innan en ny utredning skulle komma att göras. Inte heller denna utredning ledde till något resultat, i stället var det proposition 1980/81:17 som förändrade den svenska skatteflyktslagstiftningen genom att år 1981 föreslå införandet av en allmän skatteflyktsklausul. Skatteflyktsklausulen fick inte ett lika stort genomslag som man hade hoppats, utan i stället fortsatte man att tillämpa de, på 80-talet grundade, speciallagstiftningarna som fanns på respektive specialområde.

---

<sup>5</sup> SOU 1931:40, s. 353.

Under mitten av 1980-talet kom den kommersialiserade skatteflykten att breda ut sig i Sverige och det blev allt vanligare att man fick göra ett avdrag mot en provisionsersättning. Visserligen var kommersialiserad skatteflykt inte något nytt i Sverige, utan något som hade börjat redan på 50-talet genom Lundintransaktionerna, men år 1987 kom det att ske en explosionsartad utveckling på området. Ökningen av de kommersiella skatteflyktstransaktionerna berodde på många saker, bland annat hade den ökade konkurrensen på finansmarknaden, utvecklingen på fondbörsen samt de stora realisationsvinsterna en stor påverkan på ökningen. Även människors ökade medvetenhet om skatter och skattebaser gjorde att fler försök till skatteflykt gjordes.<sup>6</sup>

Skatteflyktslagen från år 1981 kom att utvidgas genom en lagändring år 1983. Den senare lagändringen gällde rättshandlingar som utfördes mellan år 1983 fram till och med år 1992, då lagen om skatteflykt slopades för att sedan återinföras år 1995. Inför återinförandet av lagen år 1995 tillsatte man en kommitté som hade till uppgift att lägga fram ett förslag på en skatteflyktslag som skulle ha sin utgångspunkt i den nuvarande lagen. Den dåvarande lagen skulle göras tydligare och tillämplig i fler fall. Bakgrunden till detta var att under 80-talet och fram till år 1995 hade domstolarna behandlat en rad fall av typisk skatteflyktskaraktär där skatteflyktslagen inte kunde tillämpas. Anledningen till detta var bland annat att målen brast i det dåvarande, svårt uppfyllda rekvisitetet *lagstiftningens grunder*. Vid en utredning kom man fram till att rekvisitetet skulle få stå kvar, men att rekvisitetet, ur en rättssäkerhetsaspekt, skulle finnas förankrat i lagtexten så långt som detta var möjligt. Rekvisitetet bör kunna sammankopplas med de rättsgrundsatser som kommer till uttryck direkt i skattebestämmelserna och i lagstiftningens allmänna uppbyggnad. Dock är det i första hand skattebestämmelsens utformning och inte lagmotivet i sig som ska utgöra underlaget vid en prövning av om ett förfarande är förenligt med lagstiftarens syfte eller inte.<sup>7</sup>

Slutligen blev skatteklausulen föremål för en reform år 1997 som innebar att lagen skärptes på vissa punkter samtidigt som den på en punkt lindrades. Detta behandlas mer utförligt i avsnittet om skatteflyktslagen.<sup>8</sup>

## 1.2 Problemformulering och syfte

Uppsatsen är ämnad att göra en jämförelse mellan de svenska och de EG-rättsliga skatteflyktsreglerna. Vad är skatteflykt respektive skatteplanering och var går gränsen mellan dessa båda begrepp? Vidare kommer även frågan om den svenska skatteflyktsklausulens förenlighet med gemenskapsrätten att belysas.

---

<sup>6</sup> Grosskopf, Göran Skatteplanering och skatteflykt, s. 4ff.

<sup>7</sup> Baekkevold, Arne, Skatteflyktsklausulen ändras, Svensk Skattetidning 1997, s. 722ff.

<sup>8</sup> se vidare reform av skatteklausul, Prop. 1996:97:170.

Syftet med uppsatsen är att försöka bringa klarhet i begreppen skatteflykt och skatteplanering samt att se om den svenska skatteflyktslagen med skatteflyktsklausulen i spetsen håller för en EG-rättslig granskning.

## 1.3 Avgränsning

I framställningen belyses svenska skatteflyktsregler genom skatteflyktslagen med fokus på skatteflyktsklausulen i 2 §. Annan speciallagstiftning mot skatteflykt har således fått stå åt sidan.

Vad gäller den internationella delen kommer fokus att ligga på Fusionsdirektivet och Moder/dotterbolagsdirektivet. Fusionsdirektivets artikel 11 och de argument som används för att rättfärdiga en nationell regel som strider mot någon av de fyra friheterna i Moder/dotterbolagsdirektivet står i fokus.

## 1.4 Metod och material

Framställningen utgår från tre lagtexter, den svenska skatteflyktslagen, Fusionsdirektivet och Moder/dotterbolagsdirektivet. Till avsnitten om den nationella delen har jag hämtat material främst från artiklar och propositioner eftersom litteraturen på området varit begränsad och av äldre datum.

Vad gäller den internationella delen har Kristina Ståhls bok, Fusionsdirektivet, varit till stor hjälp liksom olika artiklar i de skatterättsliga tidskrifterna. Både boken och artiklarna har bidragit till en övergripande kunskap om ämnet. Även avgöranden från EG-domstolen har varit till stor hjälp och bidragit med belysande exempel under respektive avsnitt.

Det har varit magert med källmaterial när det gäller frågan om den svenska skatteflyktsklausulens förenlighet med Moder/dotterbolagsdirektivet. Jag har dock gjort en egen analys av rättsläget. Min analys utgår från allmänna principer om hur EG-rätten skall tolkas. Vidare tillämpar jag en analog metod baserad på hur liknande frågor har lösts inom andra områden.

## 1.5 Disposition

Dispositionen är tänkt att följa ett logiskt mönster där läsaren kan följa en liknande struktur i den nationella som i den internationella delen av arbetet.

Först följer ett inledande avsnitt om begreppen skatteflykt och skatteplanering. Detta i syfte att göra läsaren bekant med terminologin och dess betydelse. Även en historisk tillbakablick kommer här att göras. Efter det inledande avsnittet följer ett kortare avsnitt om genomsynsprincipen. Detta avsnitt faller sig naturligt att ha först även då den nationella delen av

uppsatsen främst behandlar skatteflyktsklausulen, hur den ser ut, vilka rekvisit som ingår, hur den verkar samt ett historiskt avsnitt. Slutligen kommer även alternativ till skatteflyktsklausulen samt genomsynsprincipen att beaktas.

Vad gäller den internationella delen följer den i mångt och mycket samma disposition som den nationella delen av arbetet. Skillnaden är att denna del har två avdelningar, en som berör Fusionsdirektivet och en som berör Moder/dotterbolagsdirektivet. Delen som berör Fusionsdirektivet tar upp rekvisiten i direktivets artikel 11 samt gör en jämförelse mellan den svenska skatteflyktsklausulen och artikel 11 för att se om den svenska klausulen är förenlig med direktivet.

Den andra avdelningen berör Moder/dotterbolagsdirektivet och de argument som har använts för att rättfärdiga en diskriminerande nationell regel. Även under denna del finns ett avsnitt som berör den svenska regelns förenlighet med direktivet. Skillnaden är dock att denna del till stor del är grundad på en analys och spekulationer från författarens sida.

Till sist följer en spekulation om framtiden och slutligen en analys med egna synpunkter på ämnet och dess utveckling.

# 2 Vad är skatteflykt respektive skatteplanering?

## 2.1 Definition

Begrepp som skattefusk, skatteflykt och skatteplanering är inte nya begrepp specifika för dagens skattelagstiftning, utan är begrepp som har använts länge. Ordens innebörd har dock förändrats från år till år och från debattör till debattör vilket gör det svårt att hitta en allmänt vedertagen definition av begreppen. Den Nordiska skatteetikkommittén gjorde i början på 80-talet ett försök till en gemensam förklaring av begreppen och slutsatserna presenterades i en artikel skriven av Ulf Gometz i Balans nr 9 år 1982. Förklaringarna utgör allmänt accepterade definitioner och återfinns även i ett betänkande från Eko-kommissionen.<sup>9</sup>

Artikeln fastställer definitionen av termerna skattefusk, skatteflykt och skatteplanering. I denna framställning kommer fokus att ligga på de två sistnämnda begreppen, då skattefusk beskrivs som en åtgärd som direkt står i strid mot lagstiftningen. Detta innebär att det varken finns någon gränsdragnings- eller någon definitionsproblematik att utreda.<sup>10</sup>

Enligt den Nordiska skatteetikkommitténs definition är skatteflykt för handen om en skattskyldig genom en fullt civilrättsligt giltig transaktion, uppnår en skatteförmån som lagreglerna inte åsyftar. Förfaranden där man omvandlar löpande inkomst till kapitalvinst eller utnyttjar en avdragsregel för icke åsyftat ändamål samt förfaranden som syftar till undvikande av dubbelbeskattning genom att dela upp inkomsten på flera skattesubjekt, t.ex. på olika familjemedlemmar, har anses kunna utgöra exempel på skatteflykt.<sup>11</sup>

I motsats till skatteflykt beskrivs skatteplanering som ett sätt att optimera sina skattekostnader i enlighet med lagstiftarens syfte med skattereglerna.

Slutsatsen man kan dra av de nämnda definitionerna är att lagstiftaren skiljer mellan åtgärder som är acceptabla samt inte acceptabla ur lagstiftarens synvinkel. Skatteplanering ligger inom ramen för vad lagstiftaren har ansett vara syftet med skattesystemet, medan skatteflykt ligger utanför denna ram.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Eko-kommissionens betänkande, Kontroll av rådgivare, SOU 1983:41.

<sup>10</sup> Grosskopf, Göran, Skatteplanering och skatteflykt, SkatteNytt nr 1-2, 1989, s. 4f samt Gometz, Ulf, Skatter och revisorsetik, Balans nr 9, 1982, s. 8.

<sup>11</sup> Bergström, Sture, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt, SkatteNytt nr 11, 1992, s. 597.

<sup>12</sup> Grosskopf, Göran Skatteplanering och skatteflykt, s. 4ff samt Gometz, Ulf, Skatter och revisorsetik, s. 8.

I min framställning kommer jag att hålla mig till Gometz' och den Nordiska skattekommitténs definitioner av termerna skatteflykt och skatteplanering.

## 3 Genomsyn

Genomsynsprincipen var innan skatteflyktsklausulens tillkomst det enda sättet att angripa skatteflykt på. I samband med skatteklausulens införande trodde man att principens betydelse skulle komma att minska. Detta skulle dock visa sig inte vara fallet. Principen fick ny luft under vingarna och det blev istället skatteflyktsklausulen som begränsades i sin tillämpning. Anledningen till detta var att skatteflyktslagen tillämpades med största försiktighet då många ansåg att den inte uppfyllde kravet på rättssäkerhet.<sup>13</sup>

Med uttrycket *genomsyn* avses att man ser igenom det formella syftet d.v.s. de bakomliggande obligationsrättsliga dispositionerna, för att istället titta på rättshandlingarnas verkliga innebörd.<sup>14</sup> Vid en prövning av vad som utgör rättshandlingarnas verkliga innebörd tittar man på om den ekonomiska innebörden av en serie transaktioner överrensstämmer med rättshandlingarnas formella innebörd. Principen har till syfte att tillämpas på förfaranden som avser att skapa en oberättigad förmån genom konstruktioner som rent formellt kan framstå som korrekta. Vidare är syftet att principen ska verka som ett skydd för parter som står utanför det uppgjorda avtalsförhållandet. Kreditorerna i insolvensfall kan nämnas som exempel på personer som skyddas genom principens existens.<sup>15</sup>

Rättshandlingar som faller under genomsynsprincipen ska skiljas från de rättshandlingar som kallas *skenrättshandlingar* och som endast har till syfte att förleda tredje man. Skenrättshandlingar är ogiltiga och domstolen kan i sin bedömning helt bortse från avtalen som upprättats, detta till skillnad mot genomsynshandlingar som är civilrättsligt giltiga handlingar som fått en felaktig benämning.<sup>16</sup>

### 3.1 Rättssäkerhet

Länge har det diskuterats om principen uppfyller kravet på rättssäkerhet. Kerstin Tollertz menar på att så länge rättstillämparna bedömer transaktionerna efter civilrättsliga termer, och inte lägger en speciell skatterättslig innebör i principen, torde inget hot mot rättssäkerheten uppstå. Den enskilde har i dessa situationer en rimlig möjlighet till förståelse för vad som är den verkliga innebörden och kan även förstå rättskonsekvenser av sitt handlande.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Tollertz, Kerstin, Rättssäkerhet utan skatteflyktslag, Svensk Skattetidning, 1993, s.18.

<sup>14</sup> Gäverth, Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering mot under- respektive överkaptaliserade bolag, Uppsala universitet, 1998, s. 19.

<sup>15</sup> Håkansson, Kaj, Var för sig eller som en enhet? SkatteNytt nr 12, 1999, s. 773.

<sup>16</sup> Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, s.731ff.

<sup>17</sup> Tollertz, Kerstin, Rättssäkerhet utan skatteflyktslag, s. 18.

Skillnader i val av lagtolkningsmetod samt det faktum att det finns en skatteflyktslag som alternativ till genomsynsprincipen kan göra att rättssäkerheten sätts åt sidan. Vissa ledamöter tillämpar en strikt tolkning av lagen medan andra tillämpar en friare metod som tillåter att man ser bakom ordens strikta lydelse för att i stället titta på syftet med lagen och den aktuella handlingen. Vidare finns det lagmän som föredrar att tillämpa skatteflyktsklausulen framför genomsynsprincipen och vise versa. Det råder en viss rättsosäkerhet på genomsynsplanet. Endast ett visst begränsat antal klagande fall finns att tillgå vad gäller genomsynsprincipen och även i förarbeten och doktrin lyser informationen om hur principen ska tolkas och användas med sin frånvaro.<sup>18</sup> Trots att förutsägbarheten i genomsynsmålen är oviss menar Kaj Håkansson att det är en självklarhet att man ska frånga den yttre formen, inte bara civilrättsligt, utan även skatterättsligt, och tillämpa en genomsynsprincip i de fall det krävs. Håkansson menar att det inte är en fråga *om* vi ska tillämpa en genomsynsprincip eller inte utan snarare en fråga *om hur långt* denna genomsyn ska gå. Detta i sin tur får avgöras med hjälp av legalitetsprincipen. Se mer om legalitetsprincipen nedan.<sup>19</sup>

## 3.2 Rättsfall

RÅ 1998 ref. 19 är ett förhandsbesked där Regeringsrätten valde att använda sig av genomsynsprincipen och se bortom transaktionernas formella innebörd för att i stället titta på dess verkliga innebörd. Rättsfallet handlar i kort om bolag X som har ägt vissa andelar i ett annat aktiebolag Y. Som ett led i en omstrukturering av koncernen har X erhållit andelar i ett dotterföretag till Y. Överföringen av dessa aktier gick till på följande sätt. Y riktade en utdelning, motsvarande andelen av aktier i dotterföretaget, till endast X aktieägare. Y har efter detta verkställt indragningen utan betalning enbart av X aktier i Y. X har således ansetts ha avyttrat sina aktier i Y mot vederlag av aktierna i Y-dotterbolag. Indragningen av X aktier i bolag Y genomfördes året efter utdelningen av aktier i dotterbolaget.

Den första frågan domstolen hade att ta ställning till var om transaktionerna skulle behandlas var för sig eller som en enhet. Domstolen uttalade i fallet att beskattning normalt ska ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Detta gäller oavsett vilken rubricering de har fått eller om det är en eller flera rättshandlingar som följer i ett led. Domstolen kom i denna fråga fram till att rättshandlingarna skulle betraktas som en enhet då de var nära knutna till varandra och avhängiga av varandra. Regeringsrätten menade att rättshandlingarna framstod endast som rimliga om de betraktades gemensamt, detta då både utdelningen och indragningen utgjorde en sammanhängande plan. Genom att använda sig av genomsynsprincipen fann man att X genom inlösenförfarandet skulle anses

---

<sup>18</sup> Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, s. 731ff.

<sup>19</sup> Håkansson, Kaj, Var för sig eller som en enhet, s. 773.



ha avyttrat aktier i Y mot vederlag av dessförinnan erhållen utdelning i form av aktier i Y:s dotterbolag.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> RÅ 1998 ref. 19.

## 4 Skatteflyktslagen

Den första januari år 1998 fick skatteflyktslagen en mer modern lydelse som innebar att lagen skärptes i några hänseenden samt förmildrades på en punkt. En av förändringarna som gjordes var att man ändrade rekvisitet ”utfört en handling” till att även omfatta indirekt medverkande.<sup>21</sup> Med indirekt medverkan menas att den skattskyldige exempelvis erhåller förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige haft ett icke obetydligt inflytande på den personen som medverkat till rättshandlingen. Som exempel kan nämnas förfarande där olika familjemedlemmar samspelar. Ändringen av rekvisitet har lett till vissa svårigheter i bevisningen, men problemet har lösts genom att rekvisitet ”indirekt medverkande” anses uppfyllt om rättshandlingarna som företagits av de olika subjekten för en utomstående framstår som en enhet.<sup>22</sup>

Ett rättsfall där man fällde ett bolag för indirekt medverkande var RÅ 2002 ref. 24. Målet handlade om ett bolag som utgav konvertibla skuldebrev till endast vissa av sina aktieägare. På detta sätt försköt man äganderätten i ett bolag så att ett koncernbidrag kunde ges till en annan aktieägare. Regeringsrätten ansåg i sitt slutanförande att både det utgivande dotterbolaget samt dess moderbolag skulle anses ha medverkat i förfarandet.

### 4.1 Skatteförmån

För att skatteflyktsklausulen ska bli tillämplig måste två rekvisit vara uppfyllda. Dels ska det röra sig om en skatteförmån och dels ska skatteförmånen vara det övervägande skälet till förfarandet.

Vad gäller skatteförmånen säger rekvisitet att rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldiga. Vidare finns två saker att titta närmare på. Det ena är definitionen av en skatteförmån och det andra är vem som ska få skatteförmånen.

Med skatteförmån avses allt som innebär en lättnad eller en förmån i beskattningen.<sup>23</sup> Det kan röra fall då en person skaffar sig ett avdrag i en viss förvärvskälla, men kan även röra sig om fall då man gör en icke avdragsgill kostnad till en avdragsgill sådan, eller då man gör en skattepliktig inkomst till en icke skattepliktig inkomst. Tilläggas bör att det inte finns någon skyldighet att höja sin skatt t.ex. genom att maximera sina vinster. Individer är således fria att placera sitt kapital så att det inte ger någon avkastning, eller väldigt liten sådan. Det är även tillåtet att fritt ge

---

<sup>21</sup> Prop. 1996/97:170 första avsnittet som rör propositionens huvudsakliga innehåll.

<sup>22</sup> [http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf) s.178, besökt den 9/11 2006.

<sup>23</sup> Prop. 19982/83:84 s. 17.

bort egendom utan att det ses som en skattelättnad och skatteflyktslagen blir tillämplig.

För att skatteflyktslagen ska bli tillämplig krävs att det är den skattskyldige själv, och inte någon i dennes närhet, som åtnjuter förmånen. Vidare finns inget krav på att förmånen ska uppkomma det aktuella taxeringsåret utan rekvisiten i klausulen anses uppfyllda om skatteförmånen går att utnyttja även vid ett senare beskattningsår. Regeringsrätten har inte heller uppställt några krav på att förmånen faktiskt ska kunna realiseras i framtiden, utan det räcker med att det faktiskt finns en förmån som kan utnyttjas i framtiden.

Vid tidigare års lydelse av skatteflyktsklausulen skulle skatteförmånen, för att kunna angripas med hjälp av skatteflyktslagen, uppgå till något tusentals kronor i fråga om transaktioner av en engångskaraktär. Idag är lydelsen att förmånen ska vara ”väsentlig”. Beloppet kan således anses ha höjts ordentligt. Vid beräkningen av det väsentliga beloppet ska beaktas om man fått förmåner som sträcker sig över mer än ett års taxering. Dock ska endast de skatter som direkt berörs av klausulen och således inte skatter som t.ex. egenavgifter och rätt till inkomstprövande bidrag beaktas. Anledningen till inskränkningen i lagens tidigare betydelse och till beloppshöjningen är bland annat att pengars ekonomiska värde har förändrats, men även processekonomiska aspekter har haft betydelse.<sup>24</sup>

## 4.2 Det övervägande skälet

Det andra rekvisitet att uppfylla i skatteflyktsklausulen är kravet på att övervägande skälet. Tidigare krävdes det att skattelättnader var det *huvudsakliga skälet* till förfarandet, men idag har rekvisit ändrats till att vara det *övervägande skälet*. Rekvisitet ändrades främst i syfte att uppnå en rimlig avvägning mellan kraven på effektivitet och rättssäkerhet.<sup>25</sup>

Vad den skattskyldiga avsett med transaktionen ska avgöras utifrån en objektiv bedömning där alla företagna rättshandlingars vägs in. En skillnad görs mellan fall där den skattskyldige har andra godtagbara skäl än enbart skatteförmånen och de fall då annan betydelse än skatteförmån saknas eller får en klart underordnad betydelse. För att rekvisitet ska anses uppfyllt måste handlingarna i stort sakna mening utan skatteförmånen. Slutsatsen av detta är att skatteflyktslagen inte kan tillämpas på transaktioner som företagits enbart av kommersiella skäl t.ex. rent marknadsmässiga eller organisatoriska skäl.

Några äldre rättsfall kan nämnas som exempel på fall då man inte kunde konstatera att skatteförmånen var det övervägande skälet. Rättsfallen handlar alla om en förälder som avsåg att köpa en fastighet till

---

<sup>24</sup> [http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf) s.184, besökt den 9/11 2006.

<sup>25</sup> Prop. 1996/97:170 första avsnittet som rör propositionens huvudsakliga innehåll.

marknadsvärdet för att sedan sälja den till sina barn till taxeringsvärdet. Föräldern kunde vid ett sådant förfarande enligt tidigare lagstiftning kvitta realisationsförlusten mot tidigare uppkomna realisationsvinster. I dessa fall fann Regeringsrätten att förfarandet innebar en betydande förmögenhetsöverföring till barnen och att det var denna förmögenhetsöverföring och inte skatteförmånen i sig som skulle anses vara det huvudsakliga skälet till förfarandet.<sup>26</sup>

### 4.3 Strida mot lagstiftarens syfte

I samband med återinförandet av skatteflyktslagen år 1995 passade man på att ändra rekvisitetet ”*strida mot lagstiftarens grunder*” till ”*strida mot lagstiftarens syfte*”.<sup>27</sup>

Den nya lydelsen innebär en skärpning av rekvisitetet om den skattskyldiges syfte bakom rättshandlingen. Tidigare skulle det huvudsakliga syftet med transaktionerna vara att *uppnå en skatteförmån*, medan det idag räcker med att syftet *till övervägande del är att uppnå en skatteförmån*. Den tidigare lydelsen gjorde att rättshandlingen i stort skulle vara meningslös fränsett skatteförmånen för att lagen skulle bli tillämplig. Enligt dagens lydelse räcker det med att rättshandlingarna har till övervägande del, d.v.s. till mer än hälften, till syfte att uppnå en skatteförmån.<sup>28</sup>

Vid en bedömning av lagstiftarens intentioner står reglernas allmänna uppbyggnad i centrum. Vidare ska dess ändamål såsom de har kommit till uttryck i lagtexten och i förarbetena beaktas. I de fall där det föreligger svårigheter att ge uttryck för lagstiftarens syfte ska den fiskala sidan bli lidande.<sup>29</sup>

### 4.4 Konsekvenser

Skatteflyktsklausulen ska tillämpas i de fall då vanliga tolkningsregler inte leder till ett materiellt sätt tillfredställande resultat samt på förfaranden där en skattskyldig genomför en transaktion i syfte att undkomma en beskattningseffekt. Om den skattskyldiga har något eller några andra godtagbara skäl för sitt handlande som väger tyngre än skatteförmånen ska skatteflyktslagen inte tillämpas. Inte heller i de fall då ett förfarande framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås

---

<sup>26</sup> [http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf) s.184f, besökt den 9/11 2006, Exempel på rättsfall är RÅ 1985 1:69, Rå 1985 Aa 218.

<sup>27</sup> Prop. 1996/97:170 första avsnittet som rör propositionens huvudsakliga innehåll.

<sup>28</sup> Gäverth, Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering mot under-respektive överkapitaliserade bolag, s. 33.

<sup>29</sup> [http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf) s.189, besökt den 9/11 2006.

men trots detta leder till en skatteförmån som lagstiftaren inte avsett, är skatteflyktslagen tillämplig.

Syftet med den nya skatteflyktslagen har aldrig varit att åstadkomma en hårdare beskattning är vad som skett vid ett normalt förfarande, utan endast att säkerställa en rättvis beskattning. Syftet med lagen är att liknande skatter och förfaranden ska behandlas lika. Utifrån detta syfte har man tagit fram olika sätt för att bestämma taxeringen av en skatteflyktshandling. De olika sätten framgår av paragraf tre i skatteflyktslagen.<sup>30</sup>

Huvudregeln säger att om skatteflyktslagen anses vara tillämplig på förfarandet ska taxeringsbeslutet bestämmas som om rättshandlingarna inte hade företagits. Om förfarandet i stället innebär en omväg kring det närmast tillhands liggande förfarandet ska taxering ske som om den skattskyldige valt detta förfarande i stället. Som tredje och sista alternativ för domstolen att ta fram ett taxeringsbelopp, får ett skönmässigt belopp bestämmas utefter vad som är skäligt.<sup>31</sup> Det är viktigt att domstolen gör en så noggrann beräkning som möjligt då skattesubjektets framtida skattesituation ofta blir påverkad av en ändring i ett års taxering. Då en transaktion har underkänts bortser man från den även vid senare års taxering.

Endast skatter som kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt samt förmögenhetsskatt omfattas av lagen. Andra skatter såsom mervärdesskatt, expansionsfondsskatt och fastighetsskatt omfattas inte.<sup>32</sup>

För att skatteflyktslagen ska kunna behandlas av en allmän förvaltningsdomstol krävs att ett yrkande härom görs av Skattemyndigheten eller av Skatteverket.<sup>33</sup>

---

<sup>30</sup> [http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf) s.175ff, besökt den 9/11 2006

<sup>31</sup> Skatteflyktslagen 3§.

<sup>32</sup> [http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf) s.175f, besökt den 9/11 2006.

<sup>33</sup> Gäverth, Leif, Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering mot under-respektive överkapitaliserade bolag, s. 33.

# 5. Tillämpning av skatteflyktslagen och genomsynsprincipen

I förarbetena till 1980 års lagstiftning diskuterar man utförligt i vilka fall genomsynsprincipen respektive skatteflyktsklausulen ska tillämpas. Inledningsvis konstateras att både klausulen och principen används i fall då den skattskyldigas skatteplanering framstår som illojal och således inte kan accepteras.<sup>34</sup> En skillnad mellan tillvägagångssätten är att skatteflyktsklausulen tillämpas på transaktioner som är riktigt rubricerade och som inte i sig strider mot skattelagstiftningen medan genomsynsprincipen tillämpas på förfaranden som kommit till för skens skull eller rubricerats på ett felaktigt sätt.<sup>35</sup>

Genomsynsprincipen har ofta tillämpats på kapitalbeskattningsområdet<sup>36</sup> och på utbetalda ersättningar till anställda eller till deras närstående medan skatteflyktsklausulen begränsas till de fall som rör sig om onormala handlingssätt för att få en minskad skatt. Skatteflyktsklausulen tillämpas i de fall en skattskyldig företagit komplicerade transaktioner för att betala mindre eller ingen skatt.<sup>37</sup> Syftet med begränsningen var att man fick en klarare gräns för i vilka fall klausulen skulle tillämpas eller inte. Det framhålls dock i förarbetena att det kan finnas anledning mot bakgrund av rättsutvecklingen på skatteflyktsområdet att pröva frågan om en utvidgning av klausulens tillämpningsområde, detta dock först när erfarenheter vunnits genom praktisk tillämpning.<sup>38</sup>

## 5.1 Rättsfall

Man kan dela in rättsfallen där skatteflyktsklausulen *inte* har varit tillämplig i fyra olika kategorier.

Som första kategori att nämnas är organiserade skatteupplägg. Hit kan hänföras transaktioner som rör handelsbolagsupplägg, utdelningsfonder, utdelningsbolag, vinstbolagstransaktioner och avyttring av fastighet till närstående. Ett exempel på ovanstående är rättsfallet RÅ 1994 ref. 52. I domen slog regeringsrätten fast att det inte stred mot rekvisitet ”lagstiftarens grunder” att utnyttja den s.k. dubbla avdragsrätten. Den dubbla avdragsrätten innebar att delägaren till ett handelsbolag dels fick avdrag för bolagets underskott, dels fick en avdragsgill reaförlust vid avyttringen av andelarna i bolaget. Domstolen ansåg att det var i enlighet med lagstiftarens

---

<sup>34</sup> Prop. 1996/97:170 s. 31ff.

<sup>35</sup> Tollerz, Kerstin, Rättssäkerhet utan skatteflyktslag, s. 18.

<sup>36</sup> Se bla kammarrättsfallet Mål nr 5182-04 om kapitalförsäkringar.

<sup>37</sup> Prop 1996/97:170 s. 31ff.

<sup>38</sup> Prop. 1996/97:170 s. 11ff.

intentioner att göra detta avdrag och således brast ett rekvisit i skatteflyktsklausulen och denna kunde inte tillämpas.

Den andra kategorin av rättsfall där skatteflyktsklausulen inte varit tillämplig är de fall där domstolen ansett att transaktionen inte har inbringat en skatteförmån. Som exempel på rättsfall kan här nämnas RÅ 1990 ref. 11. Målet handlade om en skattskyldig som sålde en hyresfastighet till ett helägt bolag och som i sin tur senare samma dag sålde fastigheten vidare till ett betydligt högre belopp. Regeringsrätten slog fast att den skattskyldige inte erhöll en skatteförmån och således brast ett av skatteklausulens grundläggande rekvisit och lagen kunde inte tillämpas.

Den tredje gruppen av rättsfall berör de fall då man inte ansett att skatteförmånen utgjorde det huvudsakliga skälet för förfarandet. Ett par föräldrar ådrog sig betalningsansvar för en dotters lån. Föräldrarna betalade räntor och lån och dessa skulle senare betalas tillbaka till föräldrarna av dottern. I detta fall ansåg domstolen att skatteförmånen inte kunde anses utgöra det huvudsakliga skälet för förfarande och således brast argumentet om användande av skatteflyktsklausulen.

Den fjärde, och sista gruppen, innehåller exempel på rättsfall där man har ansett att förfarandet inte strider mot lagstiftarens grunder. Man har ansett i ett rättsfall från år 1992 att det inte kan anses strida mot lagstiftarens grunder att åtnjuta skattemässiga överavskrivningar genom att förvärva inventarier för att senare hyra ut dem till säljaren.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Bækkevold, Arne, Skatteflyktsklausulen ändras, s 723f samt rättsfallen RÅ 1994 ref. 52, RÅ 1990 ref. 11, 1985 1:42, RÅ 1992 ref. 21 I och II.

## 6. Alternativ till skatteflyktslagen och genomsynsprincipen

Ända sedan början av 1900-talet har lagstiftaren strävat efter att utforma skattereglerna så att enskilda inte kan utnyttja dem på annat sätt än vad som åsyftats. Även om strävan har varit densamma har synen på vad som är en otillåten skatteförmån och vad som är en tillåten skatteplaneringsåtgärd ändrats under årens lopp.

Vad gäller hanteringen av skatteflyktsproblematiken har även detta arbete i stort sett likadant ut genom tiderna. I kortfattade drag har arbetet handlat om att kartlägga skatteflyktsåtgärder och anpassa speciallagstiftningen efter resultatet. Några förändringar har dock skett. Under 1980-talet kom tillämpningen av skatteflyktsklausulen att ta fart i Sverige och denna kom att utgöra ett nytt sätt att handskas med skatteflyktproblematiken. Man hade nu en särskild lag som kunde tillämpas på alla skatteflyktsfall och man behövde inte, i lika stor utsträckning, använda sig av speciallagstiftning.

På senare år har ytterligare en förändring skett. Lagstiftaren angriper numera problemet även genom att göra övergripande ändringar i skattesystemet som helhet. Lagstiftaren ändrar materiella regler så att de blir strängare, ibland så stränga att de inte längre bara syftar till att hålla skattefuskarna ifrån att utnyttja systemet, utan även innebär en inskränkning för dem som inte har utnyttjat systemet. Göran Grosskopf spekulerar i sin artikel ”*Skatteplanering och skattefusk*” om lagstiftarens nya hårda tag beror på att lagstiftaren är trött på skattefusket. Grosskopf menar att lagstiftarens enda sätt att komma till bukt med problemet är att lagstifta. Samtidigt understryker han att risk finns att skattebetalare som aldrig fuskat med skatten börjar göra det då man anser att reglerna i stort är ofördelaktiga. Slutsatsen Grosskopf kommer fram till är att det är acceptabelt att använda detta sätt att lagstifta under en övergångsperiod, t.ex. då man vill förnya ett gammalt skattesystem, men att detta inte är en hållbar lösning på skatteflyktsproblematiken i längden.

Som ett förslag till ovannämnda alternativ till lagstiftning står valet att reformera inkomstskattesystemet. Vid en sådan åtgärd sänker man skattesatserna och gör basen bredare. Detta leder till färre möjligheter att utnyttja systemet samtidigt som det inte lockar lika många personer att utnyttja systemet då det inte längre lönar sig. Genom att reformera skattesystemet skapar man ett skattesystem som upplevs som rimligt och rättvist. En annan fördel med att reformera lagar är att man slipper ”*lager på lager-effekten*” som lätt kan uppstå då man ofta måste stifta nya skatteflyktsklausuler och speciallagar. Vid ständigt stiftande av nya speciallagar och skatteflyktsklausuler kommer rättssäkerheten att sättas åt sidan och det kommer att bli svårt att upprätthålla principer som



legalitetsprincipen och likabehandlingsprincipen. Principer som man lägger stor vikt vid och tillit till inom skatterätten.<sup>40</sup>

Ett sista alternativ att nämnas är alternativet stopplagstiftning. Detta innebär att lagstiftaren täpper till en lucka i lagen på snabbast, smidigast sätt. Det gäller att lagstiftaren arbetar fort för att så få personer som möjligt ska hinna använda sig av kryphålet. Problemet med denna typ av lagstiftning har ofta varit att det är svårt att få en lagom avpassad stopplagstiftning. Risken är stor att den antingen blir för snäv och inte täcker in de transaktioner som den är avsedd att täcka, eller att den blir för vid och innefattar även transaktioner som inte har skatteflyktskaraktär. Båda dessa fall är ett hot mot rättssäkerheten. Tidigare ansåg man att det skulle ligga på det allmännas axlar att ta ansvar för konsekvenserna av en dålig stopplagstiftning. Domstolen hade en restriktiv inställning till tillämpandet av stopplagstiftning och denna restriktivitet fick inte tänjas ut av de rättstillämpande myndigheterna. I slutet på 1980-talet kom dock ansvaret för stopplagstiftningen delvis att flyttas över till den enskilde individen. Detta skedde genom att domstolen började tillämpa skatteflyktslagen i en del av fallen då stopplagstiftningen tidigare ansetts vara otillräcklig.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Grosskopf, Göran, Skatteplanering och skatteflykt, s. 10f.

<sup>41</sup> Tollerz, Kerstin, Rättssäkerhet utan skatteflyktslag, s. 20.

# 7. Tolkning av skattelagar

## 7.1 Legalitetsprincipen

Både genomsynsprincipen och skatteflyktklausulen innebär att man gör en tolkning av lagen och man ser till andra saker än handlingarnas faktiska rubricering. Vad gäller genomsynsprincipen ska man titta på det verkliga syftet med transaktionen, medan man vid användandet av skatteflyktslagen tittar på om transaktionen strider mot lagstiftarens syfte. Många har opponerat sig mot användningen av både principen och lagen och menar att de strider mot grundläggande skatterättsliga principer. En av principerna man har talat om är legalitetsprincipen, *nullum tributum sine lege*, ingen skatt utan lag. Principen är erkänd i nästan alla länder<sup>42</sup> och är en av grundpelarna i det svenska skattesystemet. Legalitetsprincipen innebär att det är riksdagen som beslutar om skatt i form av lag och att allmänheten kan bortse från skatt som inte har stöd i lag.<sup>43</sup> Principen är av stor vikt inom skatterätten då den ger den enskilda individen ett skydd mot obefogad skatt samtidigt som den skyddar individerna som kollektiv genom att tillgodose deras intresse av att andra individer betalar skatt. Det sistnämnda skyddet sker genom att principen inte tillåter domstolar och myndigheter vara mer generösa än vad lagen tillåter. Det är således av stor vikt att människor vet var gränsen mellan det acceptabla och det icke acceptabla går om man vill uppnå en rättssäkerhet.<sup>44</sup>

Rättssäkerhet i sin tur handlar om att hitta en balans i relationen mellan det allmänna och enskilda individer. Exempel på rättssäkerhet inom skatterätten är behovet av klara och entydiga beskattningsregler. Den enskilde individen måste kunna förutse konsekvenserna av ett visst handlande och kunna planera sitt handlande utefter vilka konsekvenser handlingarna får. Ett annat exempel på rättssäkerhet är en rättvis skattelagstiftning och en enhetlig och förutsägbar rättstillämpning. Lika fall ska behandlas lika. En sak som inte utgör rättssäkerhet, men som är ett viktigt krav att ställa på skattemyndigheterna och domstolarna, är rimliga handläggningstider. Det är inte rimligt att någon ska vänta flera år för att få ett svar på hur ens handlande ska bedömas. Brister i åtgärder mot skatteflykt måste utredas snabbast möjligt och så effektivt som möjligt, annars finns en risk att det går ut över lojala skattebetalare som inte har kringgått skattelagstiftningen.<sup>45</sup>

Det finns olika uppfattningar om vilket förhållande principen ska ha till skatterätten och om det enligt denna princip är tillåtet att göra analogitolkningar av skattelagen eller inte. Anders Hultqvist menar att det

---

<sup>42</sup> Hultqvist, Anders, Ny skatteflyktslag - en metodfråga för skatterätten, SkatteNytt nr 11, 1996, s. 673.

<sup>43</sup> RF 8:3.

<sup>44</sup> Tikka, Kairi, Om principer vid tolkning av skattelag, SkatteNytt 2004, s. 658.

<sup>45</sup> Tollerz, Kerstin, Rättssäkerhet utan skatteflyktslag, s. 16.

finns ett analogiförbud inom skatterätten. Detta då en analogitolkning skulle stå i direkt strid mot legalitetsprincipen. Graff Nielsen menar dock att analogitolkningar i sig inte strider mot legalitetsprincipen, men att det vid analog tolkning kan uppkomma frågor om rättssäkerheten.<sup>46</sup> Vidare finns det personer som Kaj Håkansson som menar att ett alltför strikt hållande på denna princip skulle leda till ett orimligt och dåligt resultat. Utan principen skulle det bli svårt att komma åt de syften som inte har annat skäl än att undgå skatt och detta är inte en rimlig konsekvens av tolkningen av legalitetsprincipen.<sup>47</sup>

Enligt Leif Gäverth väger den skattskyldiges rätt till en förutsägbar rättstillämpning lättare ju mer konstlade transaktionerna är. Den skattskyldiga borde i dessa situationer vara medveten om de brister transaktionerna har och att den kan komma att underkännas vid en eventuell prövning. I en situation där en rättshandling är konstlad för att minimera skatten, väger intresset att upprätthålla lagen och se till att skattebasen inte eroderas för övriga individer, tyngre än legalitetsprincipens upprätthållande.<sup>48</sup>

## 7.2 Likhetsprincipen

Likhetsprincipen är av allmän konstitutionell karaktär och innebär att alla ska stå lika inför lagen och ställer således ett krav på opartisk lagtillämpning. Principens betydelse har fått olika innebörd i olika länder. Vissa tolkar principen strikt och lagtolkaren måste då hålla sig inom ramen för vad som är en rimlig innebörd av lagtexten. Andra tolkar principen mer fritt och ser det som principens syfte att skydda riksdagen beskattningsmakt. I Sverige har riksdagens grundlagsutskott uttalat sig och sagt att principen inte kan föranleda strikta gränser för lagstiftarens prövning vid strävan att få till stånd regleringar som samhällsutvecklaren för tillfället kräver. En svårighet med tillämpningen av principen är att den används vid val av olika tolkningsalternativ, vilket gör att problemet om vad som är lika och olika uppstår. Olika saker används för att komma till rätta med detta problem och ibland kan aspekter som skatteförmåga användas för att avgöra om fall är lika eller inte.

## 7.3 Neutralitetsprincipen

En tredje och sista princip att nämnas är neutralitetsprincipen. Principen innebär att beskattningen inte ska styra den enskildas val mellan olika handlingar. I en neutral beskattning har varje alternativ samma värderelation både före och efter skatt. Vidare bygger principen på ett effektivitetskrav

---

<sup>46</sup> Tikka, Kairi, Om principer vid tolkning av skattelag, s. 658f.

<sup>47</sup> Håkansson, Kaj, Var för sig eller som en enhet, s. 773.

<sup>48</sup> Gäverth, Leif, Regeringsrätten och genomsyn, s. 768.

och ett antagande om att de bästa förutsättningarna för en bra ekonomisk  
marknad är om beskattningen inte påverkar prisrelationer.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Tikka, Kairi, Om principer vid tolkning av skattelag, s. 659f.

## 8. Fusionsdirektivet

I följande avsnitt kommer Fusionsdirektivet, direktiv 90/434 EEG, och dess syn på skatteplanering och skatteflykt att belysas.

Fusionsdirektivet är tänkt att tillämpas på fusioner och fissioner samt på överföring av tillgångar och utbyte av aktier som sker mellan medlemsstater. Direktivet utgör inte ensam regent på ovannämnda marknader utan är ett komplement till den övriga gemenskapslagstiftningen och till den nationella rätten.<sup>50</sup> Vidare riktar sig direktivet till alla medlemsstater i gemenskapsrätten och är från anslutningsdatum den första maj år 2004 fullt tillämpligt. Detta innebär att direktivet blir gällande även i nya medlemsstater som således inte givits några speciella övergångsregler. Direktivets regler gäller till fullo från första inträdelsedagen i EU.<sup>51</sup>

Syftet med direktivet är att säkerställa att den inre gemensamma marknaden fungerar och upprätthålls. Den inre marknaden ska vara fri från restriktioner och påverkan från medlemsstaterna och för att detta ska kunna uppnås måste alla hinder som missgynnar bolag från en annan medlemsstat än hemviststaten undanröjas. Vid direktivets uppförande ansåg man att det var nödvändigt att stifta neutrala konkurrensregler för att låta företag anpassa sig till marknads behov, utbud och konkurrensfrågor. Vidare ansåg man att det var av stor vikt att direktivet inte skulle få oskäligen konsekvenser och således gav man medlemsstaterna en möjlighet att underlåta att tillämpa reglerna. Som vi kommer att se i nedanstående avsnitt får en medlemsstat underlåta att tillämpa reglerna i direktivet endast vid förfaranden som rör skatteflykt eller skatteundandragande.<sup>52</sup>

### 8.1 Vad är skatteflykt

Artikeln som ger medlemsstaterna en möjlighet att tillämpa eller återkalla förmåner givna av Fusionsdirektivet är artikel 11. Vidare ger artikeln medlemsstaterna rätt att hindra en skattskyldig från att använda direktivets förmånliga skatteregler då denne har ett skatteflyktssyfte. Artikeln medför också att en redan beviljad förmån återtas. Artikeln är inte begränsad till att gälla vissa handlingar, utan är tillämplig på alla fall där en ombildning *”har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller som ett av sina huvudsakliga syften”*.<sup>53</sup>

Innan vi tittar närmare på denna regel måste begreppen skatteflykt och skatteplanering i ett EG-rättsligt sammanhang utredas. EG-domstolen har inte gett några klara besked på vad dessa begrepp innebär men

---

<sup>50</sup> Inledning till Direktiv 90/434 EEG (Fusionsdirektivet).

<sup>51</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, Uppsala, 2005, s.40.

<sup>52</sup> Inledning till Fusionsdirektivet.

<sup>53</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s 215f.

utgångspunkten är att begreppen är gemenskapsbegrepp som genom domstolens praxis kan komma att få en specifik EG-rättslig innebörd. Denna innebörd behöver inte komma att följa samma linje som medlemsstaternas definitioner, men en trolig gissning är att EG-domstolen i mångt och mycket kommer att ta hänsyn till medlemsstaternas interna uppfattning om vad skatteflykt och skatteundantagande är vid utformningen av sin egen praxis.<sup>54</sup>

## 8.2 Historia

År 1969 väcktes det ursprungliga direktivförslaget av kommissionen. Förslaget behandlades av den ekonomiska och sociala kommittén och sedermera även av parlamentet. Förslaget var även uppe för diskussion i rådet, men trots detta kom förslaget aldrig att bli något annat än just ett förslag. Medlemsländerna hade olika uppfattningar och motsättningarna var många.

I mitten på 1980-talet kom förslaget på en skatteflyktsklausul åter på tal och innan kommissionen på nytt lade fram förslaget gjordes ändringar i syfte att försöka göra meningsskiljaktigheterna medlemsstaterna emellan mindre. Först år 1990 antogs förslaget vilket skulle vara implementerat i medlemsstaterna senast den första januari år 1992. Sverige implementerade direktivet i samband med inträdet i EU år 1995. Implementeringen skedde först genom en särskild lag, IGOL, som sedermera, år 1999, kom att ersättas med en gemensam reglering för svenska och gränsöverskridande omstruktureringar. I samband med detta delade man också upp den dåvarande IGOL-lagen och idag finns Fusionsdirektivets regler i bland annat kapitel 37, 48a och 49 IL.

Det första förslaget gick längre än det i dag antagna direktivet. Förslaget föreslog inte bara skattekonsekvenser för själva företagsombildningen utan även förslag på hur den löpande beskattningen av fasta driftställen skulle ske. I förslaget fanns också förslag på slopandet av stämpelskatter .

År 2003 lades ett förslag på ändring av Fusionsdirektivet fram. Förslaget föranleddes bland annat av en företagsskattestudie som företagits några år tidigare samt på grund av införandet av bolagsformen Europabolag. Tidsfristen för implementering av ändringarna som rör Europabolag och Europeiska ekonomiska föreningar gick ut första januari år 2006 och ändringarna som rör andra bitar ska vara implementerade senast den första januari år 2007. Ändringarna som är för handen innebär att direktivet ska utvidgas till att även omfatta partiella fissioner, d.v.s. då ett bolag utan att bli upplöst överlåter en eller flera verksamhetsgrenar till ett eller flera befintliga eller nybildade bolag. Detta sker mot vederlag i form av andelar i det eller det övertagande bolaget eller bolagen samt eventuella kontantvederlag. Vederlaget lämnas till andelsägarna i det avyttrade

---

<sup>54</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s 215f.

bolaget i stället för till bolaget självt. Det måste efter överlåtandet av verksamhetsgren/grenar finnas kvar minst en gren i det avyttrande bolaget.

Det kommer även nya regler som rör beskattning av Europabolag.

I samband med förslaget fördes ännu en gång diskussionen om huruvida stämpelskatt och liknande skatter ska falla in under direktivets tillämpningsområde eller inte, vilket skulle innebära en utvidgning av skattelättnadsreglerna. Frågorna avfärdades dock ännu en gång. Anledningen till avfärdandet kan vara att frågan om utvidgning av skattelättnadsreglerna är en omdiskuterad fråga. Kanske ville lagstiftarna få igenom ändringarna snabbt och önskade inte vänta på frågans avgörande.<sup>55</sup>

## 8.3 Rekvisit

Artikel 11

1 En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i avdelning II, III och IV om det framgår att fusionen, fissionen, överföringen av tillgångar respektive andelsbytet

a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållandet att någon av de transaktioner som avses i artikel 1 inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna kan skapa en presumtion för att operationen har skatteflykt eller undandragande av skatt som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften.

Av artikeln framgår att för att en medlemsstat ska få frånga direktivets regler måste det kunna konstateras att den skattskyldiga har ett skatteflyktssyfte med transaktionen. Detta gör man med hjälp av presumtionen om godtagbara skäl. För att artikel 11 ska bli tillämplig krävs det att man visar att det inte finns godtagbara skäl samt att presumtionen inte håller. Det är dock viktigt att ha i åtanke att det finns transaktioner som är helt lagliga skatteplanerings åtgärder och dessa faller naturligtvis inte under direktivets presumptionsregel. Nedan kommer de två rekvisiten att redogöras var för sig.<sup>56</sup>

### 8.3.1 Skatteflyktssyfte

I rättsfallet Leur Bloem utvecklade domstolen hur prövningen av huruvida skatteflyktssyfte föreligger eller inte ska gå till.

---

<sup>55</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s. 33ff.

<sup>56</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s. 120.

Målet handlar om Leur Bloem som var ägare till två näringsdrivande bolag. Dessa bolag avsåg hon placera under ett av henne helägt holdingbolag. Transaktionen skulle ske i form av ett andelsbyte vilket skulle ske på så sätt att hon bytte sina aktier i de näringsdrivande bolagen mot nyemitterade aktier i holdingbolaget. Syftet med koncern var att möjliggöra förlustutjämnning mellan de två näringsbedrivande bolagen, något som inte hade kunnat göras innan då de båda bolagen hade varit direkt ägda av Leur Bloem.

EG-domstolen slog i målet fast att man i varje enskilt fall måste göra en prövning av om transaktionen har skatteflykt eller skattundandragande som sitt huvudsyfte eller ett av sina huvudsyften. Denna prövning måste också kunna bli föremål för en kontroll av de nationella domstolarna och myndigheterna. Direktivet tillåter således inte att man fastställer att det finns ett skatteflyktssyfte utan en ordentlig utredning.<sup>57</sup>

### **8.3.2 Godtagbara kommersiella skäl för transaktionen**

För att hjälpa medlemsstaterna att se om det föreligger ett skatteflyktssyfte har man i artikel 11 gett medlemsstaterna en möjlighet att införa en presumtionsregel. Presumtionsregeln som tillåts införas säger att om en transaktion som nämns i artikel 1 inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl talar detta för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt enda eller sitt huvudsakliga syfte. Regeln används således som en form av bevisbörderegeln där tillämpningsfrågorna ligger på de nationella domstolarnas bord. Det är upp till medlemsstaterna att bestämma hur denna regel ska tillämpas då det i direktivet inte finns några regler om hur regeln faktiskt ska genomföras. Medlemsstaterna ska vid denna prövning ta hänsyn till proportionalitetsprincipen.<sup>58</sup>

Trots att det är upp till nationella domstolar att bestämma hur rekvisitet ”godtagbara kommersiella skäl” ska tillämpas har EG-domstolen i målet Leur Bloem gett oss en viss vägledning. Syftet med Leur Bloems transaktion var att skapa en koncern för att kunna göra förlustavdrag mellan de olika bolagen. Detta ansåg EG-domstolen inte utgöra godtagbara kommersiella skäl och man fann presumtion för skatteflykt vara uppfyllt. Domstolen menade att transaktionen skedde av skattemässiga skäl och därför ansågs inte kravet på godtagbara kommersiella skäl vara uppfyllt. Domstolen menade att godtagbara kommersiella skäl i artikel 11 måste tolkas så att skälen måste gå ut över strävan att uppnå en rent skattemässig förmån. Domstolen ansåg att Leur Bloems syften inte översteg den skattemässiga förmånen och således fanns i målet en presumtion för skatteflykt.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> C-28/95 p 3, 4, 17.

<sup>58</sup> C-28/95 p 19.

<sup>59</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s 220f, samt domen i mål C-28/95.



Huvudregeln är att åklagaren har bevisbörda för att skatteflykt föreligger. Bevisbördan går dock över till den skatteskyldiga i fall som ovan där presumtionsregeln brister. I dessa fall ligger det i stället på den skattskyldiga att bevisa annat syfte än skatteflykt. Detta var vad som skedde i målet om Leur Bloem. Leur Bloem avsåg att skapa en koncernstruktur som skulle medföra att bolagen skulle kunna göra löpande förlustutjämnningar mellan sig. Då hon kunde visa på att hon inte hade varken skatteflykt eller skatteundanhållande som huvudsyfte med sina transaktioner godkände domstolen transaktionen.

Slutsatserna man kan dra av fallet är att inte alla företagsomstruktureringar som sker på grund av skatteskäl kan underkännas. Det finns transaktioner som ligger inom begreppet skatteplanering, och dessa faller inte in under presumtionsregeln. Domstolen understryker i målet att direktivet är tänkt att tillämpas på alla ombildningar som faller in under artikel 2 i direktivet, detta oavsett om ombildningen görs utifrån finansiella, ekonomiska eller skatterättsliga aspekter. Dock ska endast transaktioner av skatteflykt medföra att direktivets förmåner vägras. Generellt kan sägas att ju mer skatteflyktskaraktär en transaktion har, ju svårare ska det vara att bryta presumtionen.<sup>60</sup>

## 8.4 Tolkning av fusionsdirektivet

För att kunna bestämma om en svensk skatteregel strider mot direktivet måste först utredas om Fusionsdirektivet säger någonting om tolkning eller om tolkningen är upp till medlemsstaterna själva.

Fusionsdirektivet ger oss en klar bild av hur olika transaktioner ska kunna företas utan att bli omedelbart beskattade. Direktivet säger i sin inledning att inga hinder får finnas på den inre marknaden och att företagen ska kunna genomgå fusioner, fissioner samt föra över tillgångar och aktier utan restriktioner mellan olika medlemsstater. De följande artiklarna i direktivet berättar för oss hur beskattningen av dessa transaktioner ska gå till. Däremot nämns inget om hur man ska tolka reglerna om problem uppstår. Den tekniska biten har medlemsstaterna fått laborera med själva och olika medlemsstater har kommit fram till olika lösningar. Vidare finns endast två domar att tillgå vad gäller tolkning av fusionsdirektivet och ingen av dem är vägledande. Då vägledning saknas uppstår frågor, och en fråga som uppkommer är frågan om en medlemsstat får anpassa de i direktivet angivna reglerna för att få dem att harmonisera med den egna skattemiljön utefter de tekniska lösningar som valts i den aktuella staten?

Svaret på frågan har sin grund i hur man väljer att tolka direktivet, vilket i sin tur har att göra med om man ser direktivet som ett *”fullharmoniseringsdirektiv”* eller som ett *”minimiharmoniseringsdirektiv”*. Om man ser direktivet som ett fullharmoniseringsdirektiv innebär det att

---

<sup>60</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s 220f.

man vid en tolkning ska finna svaren på hur olika tekniska frågor ska lösas i direktivet, detta oavsett om det finns några uttryckliga regler om det eller inte. Vidare leder synsättet till att medlemsstaterna måste anpassa sin nationella lagstiftning efter direktivet i så stor utsträckning som det går. Väljer man i stället att se direktivet som ett minimiharmoniseringsdirektiv öppnar sig möjligheterna för medlemsstaterna att tillämpa olika tekniska lösningar. Synsättet innebär att man låter direktivets mål stå i centrum i stället för direktivets tekniska lösningar. Syftet med Fusionsdirektivet är att nämnda transaktioner ska kunna ske utan att beskattas, hur man når detta mål skulle med detta synsätt spela mindre roll.

Kristina Ståhl är förespråkare för det sistnämnda synsättet och menar att inte minst direktivets allmänna hållning talar för denna slutsats. Även Regeringsrätten har tolkat Fusionsdirektivet på detta sätt. I ett rättsfall från år 2000<sup>61</sup> uttalade regeringsrätten att Fusionsdirektivet *”är i det aktuella hänseendet allmänt hållet och ger ingen egentlig ledning”*. Målet rörde tolkningen av de svenska andelsbytesreglerna och frågan om man kunde hämta vägledning från Fusionsdirektivet behandlades. Regeringsrätten kom vidare till slutsatsen att *”tekniska frågor om uppskovsreglernas närmare tillämpning på nationell nivå, vilka för övrigt har samband med utformningen av de allmänna reglerna för beskattning av aktievinster, kan inte besvaras genom en tolkning av direktivet”*.

Vid en tolkning av reglerna i Fusionsdirektivet ska en avvägning göras mellan de skattskyldigas intresse av att erhålla en skattefri transaktion respektive en medlemsstats intresse av att skydda skattebasen. Vidare, i Sverige använder vi oss av bland annat likabehandlingsprincipen vid tolkning av lagen. Vad gäller Fusionsdirektivet har man i preamblen inte ansett det nödvändigt att göra en likabehandling av inhemska och gränsöverskridande omstruktureringar då skillnaden mellan regelsystemen i olika länder riskerar att skapa en snedvridning på den inre marknaden. Av denna anledning valde man i stället att ha en gemensam reglering av gränsöverskridande transaktioner då det på detta område annars skulle innebära att skattelättnader skulle komma att avgöras efter hur generösa reglerna är i respektive medlemsstat.<sup>62</sup>

## 8.5 Den svenska skatteflyktsklausulens förenlighet med Fusionsdirektivet

År 1995, samma år som Sverige inträdde i EU, implementerades Fusionsdirektivet i svensk lag. I samband med implementeringen övervägde Sverige att införa en särskild skatteflyktsklausul som hade anslutning till reglerna om andelsbyten. Den svenske lagstiftaren misstänkte att just dessa regler skulle bli föremål för skatteflyktstransaktioner. Efter diskussion valde man dock att inte införa en särskild skatteflyktsklausul utan fortsätta att ha

<sup>61</sup> RÅ 2000 ref. 23.

<sup>62</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s. 50ff.

tillit till den generella skatteflyktsklausul som redan fanns då man ansåg att denna utgjorde tillräckligt stort skydd mot eventuella missbruk.

Det är svårt att säga hur långt artikel 11 i Fusionsdirektivet sträcker sig vad gäller införandet av regler som skyddar mot skatteflykt och om den svenska skatteflyktsklausulen håller sig inom ramen för vad direktivet säger. Nedan kommer likheter respektive olikheter mellan Fusionsdirektivet och den svenska skatteflyktsklausulen att redovisas.

En första likhet att presentera är likheten i tillämpningskravet. För att skatteflyktslagen ska bli tillämplig krävs det att en skattskyldig i strid mot lagstiftarens syfte erhåller en väsentlig skatteförmån och att denna ska vara det huvudsakliga skälet till transaktionen. I Fusionsdirektivet har man uttryckt sig så att transaktionen ska ha skett i ett skatteflyktssyfte. Båda fallen stämmer väl överens och kräver båda att skatteflykt ska vara syftet med transaktionen.

En skillnad mellan Fusionsdirektivets artikel 11 och den svenska skatteflyktsklausulen är att den svenska skatteflyktslagen säger att det måste kunna antas att den erhållna skatteförmånen är det huvudsakliga skälet till transaktionen. I direktivet nämns inte att skatteförmånen måste vara vad den skattskyldige avsett eller åsyftat. Kristina Ståhl menar dock att skillnaden mellan den nationella och den internationella lagstiftningen inte spelar någon roll då det är av större vikt att den nationella domstolen gör en prövning av de yttre omständigheterna i varje enskilt fall. Att det sker en prövning i varje enskilt fall är något som inte bara finns med i den svenska lagen utan framkommer även ur lydelsen i direktivet samt från rättsfallet om Leur Bloem.

På vissa punkter kan vi också se att direktivet sträcker sig längre än den svenska klausulen. I direktivet säger man att transaktionen ska ha skatteflykt som *ett av sina huvudsyften*, medan det i svensk rätt ska vara *det övervägande skälet*. Ståhl menar att detta kan leda till att en transaktion som motiveras till lika stor del av kommersiella skäl som av skatteskal riskerar att träffas av direktivet, men inte av den svenska skatteflyktsklausulen. Även om här uppkommer en skillnad, så är det inte utan ändring av lagen, möjligt att tolka in den EG-rättsliga tolkningen i den svenska lagen. Detta skulle strida mot lagtextens ordalydelse. En fråga som då dyker upp är om man kan tolka in direktivets krav på skatteflyktssyfte när godtagbara kommersiella skäl saknas? Ståhl menar att man eventuellt skulle kunna tänka sig att göra en sådan intolkning, detta då det i den svenska lagen står att *det med hänsyn till omständigheterna kan antas* att skatteförmånen utgjorde det övervägande skälet. Den svenska lydelsen kan tolkas som att om det saknas godtagbara kommersiella skäl ska skatteflykt presumeras föreligga så länge den skattskyldiga inte visar på något annat.

Det som talar för att man ska använda sig av direktivets kriterier i stället för de kriterier som idag finns i den svenska skatteflyktsklausulen är att vid tolkning av svensk lag ska man ta hänsyn till EG-rätten. Medlemsstaternas

nationella rätt ska tolkas i enlighet med gemenskapsrätten. Det som talar emot är att artikel 11 endast ger medlemsstaterna rätt att införa en skatteflyktsregel med visst innehåll. Införandet av en sådan regel är inget tvång, utan endast en möjlighet. Då Sverige inte har infogat en sådan regel, utan har en egen specifik skatteflyktslag kan detta ses som om Sverige inte har utnyttjat sina möjligheter enligt direktivet. I ett sådant fall ska inte heller rekvisit från direktivet tolkas in i redan befintlig svensk lagtext, detta då den svenska lagtexten även gäller på andra områden än vad som nämns i direktivet.<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> Ståhl, Kristina, Fusionsdirektivet, s. 221f.

## 9. Moder/dotterbolags- direktivet

Genom artikel 3c samt artikel 10 i EG-fördraget har EU:s medlemsstater åtagit sig att sträva efter en fri marknad utan restriktioner avseende den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital. Det är således inte tillåtet att införa nationella restriktioner i den fria etableringsrätten och kapitalrörelsen.<sup>64</sup>

Nedan följer en kort redovisning av två av de fyra friheterna i Moder/dotterbolagsdirektivet.<sup>65</sup> Då detta arbete fokuserar på kapital och skatt kommer endast friheterna som rör etableringsrätt och kapital att tas upp. Under varje avsnitt kommer ett exempel att nämnas på vad som kan vara en inskränkning av respektive frihet. Dessa exempel är till för att göra det lättare för läsaren att följa med i resonemangen som följer under rubriken ”Argument”. Det är argumenten för varför en medlemsstat vill ha en viss skatteregel och vad som kan rättfärdiga en diskriminerande skatteregel som står i fokus i denna uppsats och inte vad som utgör en inskränkning i sig.

### 9.1 Fri etableringsrätt

En första frihet att behandla är rätten till etablering. Friheten innebär att en medborgare med hemvist i en stat som vill etablera sig i en annan medlemsstat inte får behandlas annorlunda jämfört med om motsvarande etablering gjorts i hemvistlandet.<sup>66</sup> Detta framkommer av en mängd avgöranden från EG-domstolen. Ett av dessa rättsfall är X och Y-fallet. Rättsfallet handlar om två svenska medborgare, X och Y, som sålt aktier till underpris till ett bolag med hemvist i utlandet, i vilket de båda äger andelar. Enligt svenska regler var de inte berättigade till uppskov på skatten då ett sådant uppskov inte skulle beviljas när överlåtelsen skedde till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt ägde andel. Av domen i målet kan man utläsa att EG-domstolen ansåg att de svenska reglerna utgjorde en inskränkning i den fria etableringsrätten som inte är tillåten enligt direktivet. Domstolen ansåg att det var en inskränkning då bestämmelsen kunde avskräcka överlåtaren att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat genom utländskt dotterbolag. Domstolen ansåg också att reglerna kunde avhålla ett utländskt bolag från att driva verksamhet genom ett svenskt dotterbolag.<sup>67</sup>

Om det står klart att det är en inskränkning i den fria etableringsrätten går man inte vidare för att se om det också är en inskränkning i den fria rörelsen

---

<sup>64</sup> EG-fördraget Artikel 3c, 10.

<sup>65</sup> Reglerna i Moder/dotterbolagsdirektivet har implementerats i 24 kapitlet 16-17a §§ IL samt 4 § femte stycket Kupongskattelagen.

<sup>66</sup> EG-fördraget Artikel 43.

<sup>67</sup> C-436/00, se bland annat domen.

för kapital. Det är tillräckligt att det är en inskränkning av någon av friheterna för att man ska kunna gå vidare med fallet.<sup>68</sup>

## 9.2 Fri kapitalrörelse

En andra frihet att behandla är rätten för kapital att röra sig fritt. Exempel på rättsfall är Manninen, ett finskt mål som handlar om ett nationellt skatteavräkningssystem. Systemet, som inte finns idag, gick ut på att en aktieägare från skatten på mottagna utdelningar fick avräkna den bolagsskatt som det utdelande bolaget erlagt på de utdelade vinstmedlen. Syftet var att på så sätt undvika dubbelbeskattning. Problemet med regeln var att den endast tillämpades på utdelningar som gjordes från finska bolag. EG-domstolen ansåg att<sup>69</sup> regeln utgjorde en diskriminering då den kunde hindra personer från att investera i aktier i andra medlemsstater. Den ansåg också att regeln hade en inskränkande verkan på möjligheten för bolag i andra medlemsstater att anskaffa kapital i Finland. Reglerna ansågs således inskränka den fria rörligheten för kapital.<sup>70</sup>

## 9.3 Konsekvenserna

När man konstaterat att det är en diskriminering för handen återstår att se om den kan objektivt rättfärdigas. En medlemsstat har endast rätt att särbehandla utländska medborgare om särbehandlingen grundar sig på allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>71</sup> Dessa grunder är de enda som kan rättfärdiga en öppen diskriminering. Om det i stället rör sig om en dold diskriminering kan domstolen pröva om visa andra grunder kan rättfärdiga förfarandet. Domstolen använder sig då av *"rule of reason"*, vilket innebär att domstolen endast kan acceptera en diskriminering om något av följande är uppfyllda:

- Regeln ska syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse
- Regeln ska vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas
- Regeln ska vara proportionell mot det intresse den ska tillgodose<sup>72</sup>

I de rättsfall som EG-domstolen behandlat har medlemsstaterna hävdat att deras diskriminerande regler har till syfte att bibehålla medlemslandets skatteintäkter, att förhindra skatteflykt eller som syfte att upprätthålla

---

<sup>68</sup> Wenehed, Lars-Erik, Från CFC till C eller hur EG-rätten kan påverka det senaste förslaget till CFC-lagstiftning, SkatteNytt, 2003, s. 605.

<sup>69</sup> EG-fördraget Artikel 39.

<sup>70</sup> Domen i C-319/02 samt Ståhl, Kristina, EG-domstolens domar, s. 381f.

<sup>71</sup> EG-fördraget Artikel 48 p. 3.

<sup>72</sup> Wenehed, Lars-Erik, Från CFC till C eller hur EG-rätten kan påverka det senaste förslaget till CFC-lagstiftning, s. 607 samt mål som C-264/96, C-436/00, C-9/02.

skattesystemets inre sammanhang. Nedan kommer dessa argument beröras var för sig för att se om domstolen har accepterat några av dessa grunder för att ha en diskriminerande regel. Även proportionalitetskriteriet kommer att beröras dock endast kort under argumentet ”*risk för skatteflykt*”.

## 9.4 Argument

### 9.4.1 Minskade skatteintäkter

Detta är ett argument som flitigt används av medlemsstaterna, dock utan att leda till framgång. En medlemsstats behov av att säkerställa att skatt kommer in till staten är inte ett acceptabelt argument för att bryta mot direktivets regler om etableringsfrihet. Detta har man bland annat slagit fast i X och Y-fallet.<sup>73</sup> Även i Metallgesellschaft och i Bosal-målet kommer domstolen till samma slutsats.<sup>74</sup>

### 9.4.2 Risk för skatteflykt

Trots att ett av Moder/dotterbolagsdirektivets främsta syften är att förhindra skatteflykt, har det varit svårt för en medlemsstat att få detta argument rättfärdigat. I Centros-målet kom domstolen till slutsatsen att det inte kan utgöra ett missbruk av etableringsrätten att etablera sig i en annan medlemsstat där personen finner mer förmånliga regler.<sup>75</sup> Detta gäller även då det rör sig om mer förmånliga skatteregler. Domstolen menar att så länge inkomsten beskattas överhuvudtaget i etableringsstaten så förekommer ingen risk för skatteflykt.<sup>76</sup> Enligt domen i ett annat rättsfall, ICI-målet, verkar domstolen också slå fast att det endast är konstlade förfaranden som går att angripas, vilket innebär att antalet situationer som argumentet kan användas på begränsas ytterligare.<sup>77</sup>

Ett annat exempel där domstolen inte godkände argumentet ”risk för skatteflykt” var i Lasteyrie-målet.<sup>78</sup> Målet gällde en fransk skatt som togs ut på realiserad värdeökning på vissa bolagsandelar när andelsägaren flyttade utomlands. EG-domstolen ansåg att det förelåg en diskriminering gentemot personer som ville flytta ut från Frankrike, då personer som flyttade var tvungna till att betala skatt på en inkomst som ännu inte hade realiserats och som de således inte förfogade över. Domstolen kom till slutsatsen att det fanns en inskränkning i den fria etableringsrätten. Till sitt försvar åberopade Frankrike att regeln fanns till för att förhindra skatteflykt och hävdade att regeln syftade till att förhindra att skattskyldiga undkom den franska skatten på kapitalvinster genom att tillfälligt flytta ut ur Frankrike före avyttringen

---

<sup>73</sup> C-436/00.

<sup>74</sup> C-397/98, C-168/01.

<sup>75</sup> C-212/97 p 27.

<sup>76</sup> Se domen i C-436/00.

<sup>77</sup> C-264/96 p 26.

<sup>78</sup> C-9/02.

för att strax därefter flytta tillbaka igen. Domstolen godtog inte argumentet och ansåg att den diskriminerande regeln inte utformats med sikte att fånga in just fall av tillfälliga utflyttningar utan istället fångade regeln in alla som flyttade oavsett orsak. Domstolen ansåg att regeln inte stod i proportion till sitt ändamål och ansåg därför argumentet ”förhindra skatteflykt” inte vara tillämpligt i det här fallet.<sup>79</sup>

Det resonemang som domstolen för i Lasteyrie- målet är samma som den för i ett antal andra rättsfall.<sup>80</sup> Slutsatsen man kan dra av dessa fall är att en beskattning som endast blir aktuell då en viss transaktion eller person har koppling till utlandet kan aldrig motiveras med ett skatteflyktsargument. Enligt domstolen krävs det att regeln är mycket snävare utformad och endast sträcker sig till att gälla konstlade förfaranden som sker i syfte att kringgå den nationella lagstiftningen och den nationella skatten.<sup>81</sup>

### **9.4.3 Skattesystemets inre sammanhang**

Detta argument har domstolen godkänt i det banbrytande målet Bachmann samt kommissionen mot Belgien.<sup>82</sup> Dessa mål kom under 1990-talet och sedan dess har domstolen satt upp ytterligare krav för att detta argument ska accepteras vid ett brytande mot gemenskapsreglerna. Idag krävs det förutom att man vill upprätthålla skattesystemets inre sammanhang också att det finns ett direkt samband mellan en skattefordel och en skattenackdel för en och samma person. Detta slog man fast i Lankhorst-Hohorstdomen.<sup>83</sup> Gunnar Rabe säger i sin artikel att Bachmann- målet idag inte har lika stor tyngd som det en gång i tiden hade. Detta då det har kommit nya rättsfall på området.<sup>84</sup>

## **9.5 Den svenska skatteflyktslagens förenlighet med direktivet**

Under denna del av arbetet har jag haft svårigheter med att finna material. På grund av detta har jag valt att titta på hur nationell rätt förhåller sig till EG-rätten samt på hur Moder/dotterbolagsdirektivet är uppbyggt. Utifrån den information som jag fått fram i ämnet samt utifrån avgöranden från EG-domstolen har jag valt att göra en egen analys på området. Analysen kommer dock endast vara av grundläggande karaktär på grund av platsbrist. Således kommer ingen vidare analys ske i avsnittet som berör mina egna synpunkter på ämnet.

---

<sup>79</sup> C-9/02 bland annat p 54.

<sup>80</sup> Bland annat i rättsfallen C-324/00 samt C-436/00.

<sup>81</sup> Ståhl, Kristina, EG-domstolens domar, s. 378.

<sup>82</sup> C-204/90, C-300/90.

<sup>83</sup> C-324/00.

<sup>84</sup> Rabe, Gunnar, Cfc och EG-rätten, SkatteNytt nr 5, 2003, s. 251.



Allmänt om hur nationell rätt förhåller sig till EG-rätten kan sägas att den nationella rätten är underordnad den gemenskapsrättsliga. I ett mål från år 1983<sup>85</sup> slog domstolen fast att medlemsstaternas nationella rätt ska tolkas EU-vänligt. En utveckling av detta resonemang har sedan skett i en del efterföljande rättsfall. Exempelvis kan nämnas *Avoir fiscal*<sup>86</sup> där domstolen slog fast att nationella skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med hjälp av direktivet. Liknande slutsatser framkommer av domarna i *Safir*-målet och *ICI*-målet. Domstolen menar att medlemsstaterna bör ta hänsyn till EU:s regler när de utformar sina nationella regler. Detta gäller även skatterättsliga regler på såväl det indirekta som det direkta beskattningsområdet. Detta trots att medlemsstaterna inte har lämnat över lagstiftningsmakten på det direkta beskattningsområdet.<sup>87</sup>

Vad gäller *Moder/dotterbolagsdirektivet* har EG-domstolen uttalat att reglerna i direktivet har direkt effekt detta trots att direktivet har givit medlemsstaterna en möjlighet att införa skatteflyktsregler som inskränker direktivets skatteförmåner.<sup>88</sup> Att en regel har direkt effekt innebär att enskilda ska kunna stödja sig på regeln och med stöd av den kräva att nationella myndigheter och domstolar gör det möjligt för den enskilde att ta tillvara sin rättighet.<sup>89</sup> Till skillnad mot *Moder/dotterbolagsdirektivet* har inte reglerna i *Fusionsdirektivet* direkt effekt. Detta då det inte innehåller en rättighet för den enskilda som kan åberopas mot medlemsstaten. I stället ger direktivet medlemsstaterna en möjlighet att vägra tillämpa direktivet då det rör sig om skatteflykt. För att medlemsstaterna skall kunna utnyttja denna möjlighet måste de dock stödja sig på en skatteflyktsbestämmelse inom den nationella rätten.<sup>90</sup>

Som jag kan se det strider inte den svenska skatteflyktsklausulen mot *Moder/dotterbolagsdirektivet*. För att komma fram till denna slutsats har jag först tittat på om regeln utgör en inskränkning mot en fri- och rättighet som ges i direktivet. Då den svenska klausulen är allmänt hållen samt riktar sig till både nationella samt internationella transaktioner kan jag inte se att den strider mot den fria etableringsrätten. Vidare är den inte heller specificerad att rikta sig till någon specifik transaktion, utan omfattar alla transaktioner som har skatteflykt som syfte. Vad gäller förenligheten med den fria rörligheten för kapital kan sägas att klausulen till viss del hindrar kapital från att röra sig fritt, detta genom att göra vissa transaktioner otillåtna. Å andra sidan träffar klausulen endast transaktioner av skatteflyktskaraktär. Skatteflykt är ett allmänt vedertaget argument för att ha en diskriminerande regel och således anser jag inte att klausulen utgör ett hot mot

---

<sup>85</sup> C-14/83.

<sup>86</sup> C-270/83.

<sup>87</sup> C-118/96, C-264/96.

<sup>88</sup> Ståhl, Kristina, *Fusionsdirektivet*, s. 62.

<sup>89</sup> [http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate\\_\\_\\_\\_2254.aspx](http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2254.aspx), besökt den 23/11 2006.

<sup>90</sup> Ståhl, Kristina, *Fusionsdirektivet*, s. 62f.

gemenskapsrätten. Även kravet på att det ska utgöra konstlade förfaranden får anses uppfyllt från den svenska skatteflyktsklausulens sida.<sup>91</sup>

---

<sup>91</sup> Fastslaget i C-264/96 se vidare ovan.

# 10. Analys och slutsatser

## 10.1 Framtiden

Det rättsliga samarbetet i EU blir allt större och intensivare. Ett exempel på detta är skatterätten. Skatterätten låg tidigare utanför EU-samarbetet och varje medlemsstat kunde lagstifta som den önskade på området. Idag har skatter som punktskatt, moms och stora delar av företagsbeskattningen gått över till gemenskapsrättens bord och är idag grundade på EG-rätt. Detta innebär att vid en konflikt har gemenskapsrätten företräde framför den nationella rätten.

Nyligen har EG-domstolen kommit med två nya domar där den ger uttryck för gemenskapsrättens syn på skatteflykt och skatteplanering. I det ena målet, Halifax-målet,<sup>92</sup> formulerade domstolen en allmän skatteplaneringsklausul gällande transaktioner inom gemenskapens gränser. Klausulen är formulerad vagt och otydligt och syftar till att man ska tillämpa lagarnas anda i stället för klar skattelagtext. Man ska titta på syftet med bestämmelserna i stället för den direkta lagtexten.<sup>93</sup>

Målet handlar om en bank, Halifax, som åberopar rätt till återbetalning av inbetald mervärdesskatt. Halifax har genom olika transaktioner inom koncernen gjort det möjligt för företaget att få tillbaka hela summan inbetald mervärdesskatt, i stället för 5 % som den brittiska lagen tillåter. Transaktionerna har endast utförts för att uppnå en skattefördel och har inte i sig något självständigt ekonomiskt syfte. Den brittiska staten vände sig till EG-domstolen och ställde frågan om de lagliga transaktionerna som företagits på något sätt kan frångås. Domstolen kommer som ovan nämnts fram till att Halifax inte kan få tillbaka hela summan inbetald mervärdesskatt då transaktionerna ansågs utgöra förfarandemissbruk. Detta då skatteförmånen som uppnåtts strider mot bestämmelsernas syfte.<sup>94</sup>

I det andra nyligen avgjorda målet, Cadbury Schweppes, säger domstolen att även ett bolag som är *lagligt* etablerat i en medlemsstat kan ses som ett fasadbolag om bolaget inte bedriver någon verksamhet. Detta innebär att bolaget kan komma att underkännas trots en laglig etablering.<sup>95</sup> Kritiker menar att även denna dom äventyrar förutsägbarheten inom skatterätten.<sup>96</sup>

Målet handlar i kort om det brittiska bolaget Cadbury Schweppes som har två dotterbolag etablerade på Irland. De irländska dotterbolagen betalar

---

<sup>92</sup> Domslut C-255/02.

<sup>93</sup> Österman, Persson, Roger, Wiklund Ola, Skatterätten i EU håller inte måttet, Dagens Industri, måndag 23 oktober 2005.

<sup>94</sup> C-255/02.

<sup>95</sup> C-196/04.

<sup>96</sup> Österman, Persson, Roger, Wiklund Ola, Skatterätten i EU håller inte måttet.

endast 10 % i skatt. Enligt den brittiska CFC-lagstiftningen kan ett moderbolag i Storbritannien beskattas för ett dotterbolags vinster om detta har sin hemvist i ett lågbeskattat land. Domstolen ansåg att det strider mot gemenskaprättens friheter att beskatta ett CFC-bolag som bedriver verksamhet i en annan medlemsstat endast av den anledningen att skatten i etableringslandet är lägre än skatten i moderbolagets hemvistland. Domstolen menar att regler som de brittiska CFC-reglerna endast kan accepteras om de uteslutande träffar konstlade förfaranden. Domstolen säger i målet att ett bolag får anses vara en fiktiv etablering om det inte driver verksamhet eller har personal, utan finns till enbart för att vinna skattefördelar.<sup>97</sup>

Båda rättsfallen har i en artikel i Dagens Industri<sup>98</sup> fått skarp kritik. Författarna skriver att dessa domar kan få långtgående konsekvenser både för företag och för individer. Avgörandena innebär ett frångående av generella rättssäkerhetsprinciper på det skatterättsliga området vilket i sin tur leder till en osäker lagtillämpning. Vidare, författarna menar att skatterätten är ett område som berör alla, både företag och enskilda individer, och där lagstiftaren har en väldigt stor makt. På nationellt plan har vi försökt få jämvikt mellan vågskålarerna för enskilda respektive allmänna intressen. Detta har skett genom att införa olika rättsliga principer till fördel för det enskilda skattesubjektet. Då makten är stor har rättssäkerhetsprinciper som legalitetsprincipen en stor betydelse och bidrar till en trygghet för skattesubjektet. EU har utvecklat gemensamma skatterättsliga bestämmelser, men mitt i detta tumult av regler har man glömt bort att se till reglernas rättssäkerhet. Reglerna på det skatterättsliga området är outvecklade och består till största delen av oklara och vaga rättsregler.<sup>99</sup>

## 10.2 Rättssäkerhet och skatteintäkter

Utifrån en ekonomisk synpunkt är det viktigt att pengar kommer in till staten liksom att det är viktigt att följa det beslut som tagits. Ett tvivel på skattesystemet kan leda till skatteundraganden och det är inte bara fuskarna som får lida för sina förfaranden, utan även de företagare och personer som håller en seriös nivå på sitt företagande. Detta genom att reglerna i allmänhet blir strängare då man vill utestänga fuskarna från systemet.

Det är inte olagligt att välja det mest förmånliga skattemässiga alternativet. Med andra ord är det inte olagligt att välja den skattemetod som innebär att företaget endast betalar lite skatt. Det kan t.o.m. vara bra ur många aspekter att det betalas lite skatt. Om företaget betalar lite skatt finns mer pengar kvar i bolaget och dessa kan användas för att utveckla och expandera rörelsen.

---

<sup>97</sup> C-196/04 se bland annat domslut samt p 68.

<sup>98</sup> Österman, Persson, Roger, Wiklund Ola, Skatterätten i EU håller inte måttet

<sup>99</sup> Österman, Persson, Roger, Wiklund Ola, Skatterätten i EU håller inte måttet.

Detta i sin tur leder till bland annat fler arbetstillfällen. Summa summarum är det inte bara till nackdel för staten att ett företag väljer det mest förmånliga skattemässiga alternativet. Tvärtom kan detta vara en sak som staten har tagit med i sin beräkning och räknar med. Naturligtvis ska personer som väljer den förmånligaste skattebasen skiljas från de personer som väljer en lägre skatt på icke lagliga grunder. Först när man utnyttjar systemet och tillskansar sig skatteförmåner genom konstlade förfaranden får det negativa konsekvenser för staten. Genom ett sådant förfarande förlorar staten pengar och företaget är inte med att sponsrar de gemensamma subventionerade statliga tjänsterna.

Vad gäller EU och utvecklingen inom gemenskapen går denna framåt med stora steg. Det är bra att vi fått en gemensam inre marknad men utvecklingen mot detta mål tycks ibland gå för fort. Alla medlemsstater har olika skattesystem och olika syn på hur skatterättsliga frågor ska behandlas. Skatterna har ett långt historiskt arv som bygger på hur landet har styrts och utvecklats under en längre tid och detta är inte något som går att ända över en natt. En långsam utveckling är således att föredra. En annan viktig aspekt är att reglerna som skapas inom gemenskapen måste vara rättssäkra. De måste kunna motiveras ur rättssäkerhetsaspekter och får inte handplockas bara för att föra utvecklingen av den inre marknaden framåt. Det är viktigt att rättssäkerheten och utvecklingen går hand i hand och att inte den ena sidan går fram för mycket utan att den andra hinner med.

Genom de nyligen avgjorda domarna i Halifax- och i Schweppesmålen tar EG-domstolen ännu ett steg framåt. Detta ser jag som både en fördel och en nackdel. Å ena sidan kan det innebära en rättsosäkerhet att se bakom reglernas syfte och att titta bakom en laglig etablering för att i sätta titta på om någon verksamhet verkligen bedrivs. Man kan inte längre ha tillit till att så länge man följer lagen gör man inget olagligt. Plötsligt kan lagliga etableringar och utnyttjande av lagen komma att bedömas som skatteundandragande och inte som skatteplanering. Var går egentligen gränsen mellan de båda begreppen? Gometz menar att skatteplanering är en laglig åtgärd medan skatteundantagande och skattefusk är något som är olagligt. En bra definition vid första anblicken, men vad händer när det lagliga suddas ut? När man inte längre kan utläsa av lagen vad som är lagligt respektive olagligt? När man inte längre vet om den åtgärd man gör kommer att behandlas som skatteflykt eller som laglig skatteplanering, detta då man inte längre endast tillämpar den skrivna lagen för att bestämma lagligt och olagligt, utan använder sig av principer som gör det möjligt att se bakom transaktionernas innebörd för att titta på dess egentliga syfte.

Å andra sidan, och det som är positivt med att använda sig av principer som tolkar lagen, är att man kan komma åt skattefuskarna genom att titta på vad som egentligen åsyftades med handlingen. Genom ett frångående tar man också ställning till och visar att det inte är acceptabelt med skatteflykt. Jag tror att ett visst frångående är viktigt för att inte lagen och tolkningen av denna ska ge ett felaktigt och missvisande resultat. Kanske är också en friare tolkning av lagen det enda sättet för staten och gemenskapen att föra en

kamp mot skattefusket. Oavsett hur man vänder och vrider på det är det viktigt att staten får in pengar så att man kan finansiera viss verksamhet i landet.

Frågan om vad som ska få stryka på foten, rättssäkerheten eller skatteintäkten, har således inte något direkt svar. Jag anser att det är av största vikt att vi har en rättssäkerhet som allmänheten kan förlita sig på, men anser också att principer som legalitetsprincipen inte får tillämpas i allt för strikt anda. Syftet med lagen får inte komma i skymundan, men det måste preciseras och ha sin förankring i lagtexten i så stor utsträckning som möjligt.

Vad gäller den svenska skatteflyktsklausulens förenlighet med gemenskapsrätten, har det framgått ovan att beträffande Fusionsdirektivet, är denna fråga starkt sammankopplad till tolkningen av direktivet. En tolkning där man ser direktivet som ett minimiharmoniseringsdirektiv leder till en högre sannolikhet att den svenska klausulen är förenlig med direktivet. Detta då artikel 11 i direktivet och den svenska skatteflyktsklausulen har samma mål d.v.s. att förhindra att skatteflykt sker. Trots att de har samma mål finns det en stor skillnad mellan de båda reglerna och detta är att den svenska lagen sträcker sig längre än till att bara gälla fusioner och fissioner. Vad skillnaden får för betydelse vet vi inte säkert innan en prövning har skett, men personligen tror jag det finns viss risk för att den svenska regelns utformning inte är förenlig med gemenskapsrätten. Detta då den svenska regeln sträcker sig längre än artikel 11 i Fusionsdirektivet. Mitt antagande grundar sig i stort på att EG-domstolen har blivit allt strängare och syftar till att alla medlemsstater ska ha lika lagstiftning. Ingen får avvika från det gemenskapsrättsliga, vilket Sverige kan anses ha gjort om man ser skatteflyktsklausulen som ett sätt för Sverige att utnyttja sig av sin rätt enligt artikel 11.

# Käll- och litteraturförteckning

## Lagar och direktiv

Fusionsdirektivet, (Direktiv 90/434/EEG)

EG-fördraget

Inkomstskattelagen (1999/1229)

Kupongskattelag (1970:624)

Lag (1995:575) mot skattflykt

Lag (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG (IGOL)

Moder/dotterbolagsdirektivet (Direktiv 90/435/EEG)

Regeringsformen (lag 1978:152)

## Utredningar

SOU 1983:41

SOU 1931:40

## Propositioner

Prop. 1980/81:17

Prop. 1996/97:170

Prop. 1982/83:84

## Litteratur

Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationella skatteplanering mot under- respektiver överkapitaliserade bolag*, Uppsala universitet, 1998

Ståhl, Kristina, *Fusionsdirektivet*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2005

## Artiklar

Bækkevold, Arne, *Skatteflyktsklausulen ändras*, Svensk Skattetidning 1997

Bergström, Sture, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, SkatteNytt nr 11, 1992

Gometz, Ulf, *Skatter och revisoretik*, Balans nr 9, 1982

Grosskopf, Göran, *Skatteplanering och skatteflykt*, SkatteNytt nr 1-2, 1989

Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*,

Håkansson, Kaj, *Var för sig eller som en enhet?* SkatteNytt nr 12, 1999

Hultqvist, Anders, *Ny skatteflyktsklausul- en metodfråga för skatterätten*, SkatteNytt nr 11, 1996

Rabe, Gunnar, *Cfc och EG-rätten*, SkatteNytt nr 5 2003

Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar*, SkatteNytt nr 6, 2005

Tikka, Kari, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SkatteNytt nr 11, 2004

Tollertz, Kerstin, *rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Svensk Skattetidning, 1993

Wenehed, Lars-Erik, *Från CFC till C eller hur EG-rätten kan påverka det senaste förslaget till CFC-lagstiftning*, SkatteNytt 2003

Österman, Persson, Roger och Wiklund, Ola, *Skatterätten i EU håller inte måttet*, Dagens Industri, måndag 23 oktober 2005

## Internet

[http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel\\_15.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000115159/kapitel_15.pdf) s.178, besökt den 9/11 2006 kl 13.00

[http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate\\_\\_\\_\\_2254.aspx](http://www.eu-upplysningen.se/templates/EUU/standardRightMenuTemplate____2254.aspx), besökt den 23/11 2006 kl. 15.30



# Rättsfallsförteckning

## Från Regeringsrätten

RÅ 1985 1:42

RÅ 1985 1:69

RÅ 1985 Aa 218

RÅ 1990 ref. 11

RÅ 1992 ref. 21 I och II

RÅ 1994 ref. 52

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 2000 ref. 23

RÅ 2002 ref. 24

## Från EG-domstolen

C-14/83 Von Colson

C-270/83 Avoir Fiscal

C-204/90 Bachman

C-300/90 Kommissionen mot Belgien

C-28/95 Leur Bloem

C-118/96 Safir

C-264/96 ICI

C-212/97 Centros

C-319/02 Manninen

C-397/98 Metallgesellschaft

C-324/00 Lankhorst Hohorst

C-436/00 X och Y

C-168/01 Bosal

C-9/02 Lasteyrie

C-255/02 Halifax

C-196/04 Cadbury Schweepes