



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Beatrice Corchis

Att hindra skatteflykt
– en analys av en rättfärdigandegrund

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

EU-skatte rätt

Vårterminen 2011

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Terminologiska förklaringar	10
1.6 Disposition	12
2 EU-RÄTTSLIG BAKGRUND	13
2.1 Inledning	13
2.1.1 EU-rättens förhållande till nationell rätt	13
2.1.2 Lagstiftningsmakten avseende inkomstskattelagstiftningen	14
2.1.3 EU-domstolens roll och befogenhet	16
2.1.4 De grundläggande friheterna	16
2.1.5 Missbruk av de grundläggande friheterna	17
2.2 Sammanfattning	18
3 EU-DOMSTOLENS RÄTTFÄRDIGANDE AV NATIONELL LAGSTIFTNING	19
3.1 Inledning	19
3.2 Rättfärdigande enligt EUF-fördraget	19
3.3 Rättfärdigande enligt EU-domstolens praxis	20
3.3.1 Rule of reason-principen	20
3.3.2 Rättfärdigandegrunder inom inkomstskattelagstiftningen	21
3.3.2.1 Inledning	21
3.3.2.2 Icke accepterade grunder	22
3.3.2.3 Accepterade grunder	23
3.4 Sammanfattning	25
4 FÖRHINDRA SKATTEFLYKT	27
4.1 Inledning	27
4.2 De olika stegen i EU-domstolens rättsprövning	28

4.3	Rent konstlade upplägg	28
4.3.1	Inledning	28
4.3.2	Underkapitaliseringsregler	29
4.3.2.1	Lankhorst-Hohorst	29
4.3.2.2	Thin Cap Group Litigation	31
4.3.2.3	Doktrin	33
4.3.3	CFC-regler	34
4.3.3.1	Cadbury Schweppes	34
4.3.3.2	Doktrin	36
4.4	Risk för skatteflykt	37
4.4.1	Inledning	37
4.4.2	Förlustutjämningsregler	39
4.4.2.1	Marks & Spencer	39
4.4.2.2	Doktrin	41
4.4.2.3	Oy AA	43
4.4.2.4	Doktrin	46
4.4.3	Korrigeringsregler	49
4.4.3.1	SIG	49
4.4.3.2	Doktrin	52
4.5	Analys av EU-domstolens praxis	52
4.5.1	Praxis innan Marks & Spencer	52
4.5.2	Praxis efter Marks & Spencer	53
5	SLUTSATSER	55
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	59
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	63

Summary

If a Member State in the European Union design an income tax law rule in such a way so that the current income tax law rule leads to a negative difference of treatment in cross-border fiscal situations compared with corresponding purely domestic situations, there is a tax obstacle that hinders the free movement established in the TFEU. Income tax avoidance rules that specifically target cross-border situations or transactions could therefore be in conflict with the TFEU and are found to be in breach with Community law. In the present thesis gives several examples of income tax rules (including thin capitalization rules, the CFC rules, loss relief rules and correction rules) that Member States put forward before the European Court of Justice and which are found to be both in conformity with Community law and not. The interesting part of the thesis has been to look at the desire to *prevent tax avoidance*, such as claim of justification, applied on both the above income tax law rules but also in general.

To determine whether a national income tax rule in violation with a fundamental freedom in the TFEU can be justified, there is *rule of reason-principle* as support. The principle requires that the income tax rule in question must be in accordance with four basic elements to be acceptable; income tax rule must be justified by an overriding public interest, not discriminate, be designed to achieve a desired goal and also be proportionate.

Traditionally, in determining whether an income tax rule can be justified, the European Court of Justice treated the different potential justifications one by one. The European Court of Justices previous case law is therefore characterized to be rather restrictive. By earlier case law it can be inferred that an income tax rule, to be justified such as separate ground with reference to the prevention of tax avoidance, must have the specific purpose to access the wholly artificial arrangements. Otherwise the rule is considered contrary to the fundamental freedoms in the TFEU. Of prevailing position, it therefore seems, that to justify preventing tax avoidance applied as a separate ground can justify an identified tax obstacles if the conditions above are met.

In recent times, i.e. from the decision in *Marks & Spencer*, however the European Court of Justice has changed its assessment line and a trend change in its practice seems to have begun. Subsequent developments show that it is more common that European Court of Justice makes an overall assessment of several justification grounds, despite that the earlier requirement for artificial arrangements are not met. The consequence that several justification grounds considered together, may justify a national income tax rule, means however that the sentence may

be more difficult to interpret since it becomes difficult to transfer and apply this reasoning to situations other than the question of sentence.

The conclusion reached, supported by both the case law from the European Court of Justice and from European legal doctrine, is that developments in the legal field seems to be going in two directions. This means that Member States have even greater opportunities to adjust their income tax rules in an appropriate manner, in order to counter tax avoidance. At the same time the lack of legal certainty means that there is some legal uncertainty, where predictability can be considered to be deficient in some way.

Sammanfattning

Om en EU-medlemsstat utformar en inkomstskatterättslig regel på ett sådant sätt så att den aktuella inkomstskatterättsliga regeln negativt särbehandlar en gränsöverskridande skatterättslig situation i jämförelse med motsvarande rent inhemska förhållanden, föreligger ett skattehinder för den fria rörligheten stadgad i EUF-fördraget. Inkomstskatteflyktsregler som *specifikt* riktar sig mot gränsöverskridande förhållanden eller transaktioner riskerar därmed att komma i konflikt med EUF-fördraget och befins således vara ogiltiga enligt EU-rätten. I förevärande uppsats ges flera exempel på inkomstskatteregler (bl.a. underkapitaliseringsregler, CFC-regler, förlustutjämningsregler samt korrigeringsregler) som medlemsstaterna åberopat inför EU-domstolen och som bedömts vara både EU-stridiga respektive EU-konforma. Det intressanta för uppsatsens del har varit att titta på önskemålet att *förhindra skatteflykt* såsom åberopat rättfärdigandegrund applicerat på ovan angivna inkomstskatterättsliga regler men även generellt sätt.

För att avgöra om en nationell inkomstskatteregel i strid med de grundläggande friheterna går att rättfärdiga finns *rule of reason-principen* till stöd. Principen förutsätter att inkomstskatteregeln i fråga skall uppfylla fyra grundläggande rekvisit för att kunna godtas; inkomstskatteregeln skall vara motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, inte vara diskriminerande, vara ämnad att uppnå en eftersträvad målsättning och dessutom vara proportionerlig.

Traditionellt sett har EU-domstolen vid bedömningen av om en inkomstskatteregel kan rättfärdigas, behandlat de olika potentiella rättfärdigandegrunderna var för sig. EU-domstolens tidigare praxis kännetecknas således av att vara tämligen restriktiv. Av tidigare praxis kan utläsas att en inkomstskatteregel, för att kunna rättfärdigas såsom separat grund med hänvisning till att förhindra skatteflykt, måste ha som specifikt syfte att komma åt *rent konstlade upplägg*. I annat fall anses regeln strida mot de grundläggande friheterna i EUF-fördraget. Av rådande rättsläge verkar det således som att rättfärdigandegrund förhindra skatteflykt, tillämpad såsom *separat* grund kan rättfärdiga ett konstaterat skattehinder om förutsättningarna enligt ovan uppfylls.

Under den senaste tiden, d.v.s. från och med avgörandet i *Marks & Spencer*, har dock EU-domstolen ändrat sin bedömningslinje och en trendförändring avseende dess praxis verkar ha inletts. Utvecklingen därefter visar att det är allt vanligare att EU-domstolen gör en samlad bedömning av flera rättfärdigandegrunder, trots att kravet på konstlat upplägg inte uppfylls. Konsekvensen av att flera rättfärdigandegrunder betraktade tillsammans kan rättfärdiga en nationell inkomstskatteregel innebär dock att domen kan bli mer svårtolkad, då det blir svårt att

överföra samt tillämpa resonemanget på andra situationer än den aktuella i domen.

Slutsatsen som nås, med stöd i både praxis från EU-domstolen samt EU-rättslig doktrin, är att utvecklingen på rättsområdet verkar gå på två håll. Detta medför att medlemsstaterna får än större möjligheter att anpassa sina inkomstskatteregler på ett lämpligt sätt för att kunna motverka skatteflykt. Samtidigt innebär det något oklara rättsläget dock att det råder en viss rättsosäkerhet, där förutsägbarheten kan anses vara bristfällig i viss mån.

Förord

Inledningsvis vill jag tacka min handledare *Maria Hilling* på juridiska fakulteten i Lund för hennes engagemang och råd på vägen.

Vidare vill jag tacka de som har stöttat mig under min långa utbildning. Det har inte alltid varit lätt, men ni har alla funnits där med ert stöd. Tack till mina *vänner* och min *familj*. Särskilt stort tack till min *sambo*, som aldrig lämnat min sida i svåra perioder. Tack för att du finns!

Nästa person som jag vill rikta min stora tacksamhet mot är min underbara *mamma*. Tack för allt ovärderligt stöd som du alltid har gett mig. Du är världens finaste mamma!

Slutligen hade inget av detta varit möjligt utan min djupt älskade *pappa*, som alldeles för tidigt (*14 augusti 2011*) har lämnat oss i djup sorg. Tack vare dig är jag den jag är idag. Tack vare dig kommer jag att uppnå mycket till vi en dag träffas igen. Fram till dess skall jag fortsätta göra dig stolt. Jag tillägnar hela min uppsats åt dig pappa, som för mig alltid har varit och kommer att förbli en *ängel*!

Helsingborg den 1 september 2011

Beatrice Corchis

Förkortningar

Art.	Artikel
CFC	Controlled foreign Corporation
ECTR	EC Tax Review
EFS	Europese fiscale studies
EG	Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EGF	Europeiska gemenskapens fördrag
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktions- sätt
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
uppl.	upplaga
TFEU	Fördraget om Europeiska unionens funktions- sätt (på engelska).

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det finns situationer där EU-medlemsstaternas nationella inkomstskatteregler står i strid med bestämmelserna som berör de grundläggande friheterna i EUF-fördraget.¹ Detta föranleder inte i sig att de därmed också är fördragsstridiga då det finns grunder för rättfärdigande stadgat i EUF-fördraget avseende vissa situationer,² men som EU-domstolen dock tillämpat förhållandevis restriktivt.³ Utöver de fördragsstadgade rättfärdigandegrunderna har det även utvecklats rättfärdigandegrunder genom EU-domstolens praxis.⁴ För att avgöra om en nationell inkomstskatteregel i strid med de grundläggande friheterna går att rättfärdiga i enlighet med dessa grunder finns *rule of reason-principen* att tillgå. Enligt den skall vissa specifika kriterier vara uppfyllda.⁵ En av de viktigaste rättfärdigandegrunderna som medlemsstaterna åberopar när de försöker rättfärdiga en nationell inkomstskatteregel och därmed få den accepterad är att regeln ifråga syftar till att *förhindra skatteflykt*.⁶ Enligt praxis från EU-domstolen är denna rättfärdigandegrund principiellt accepterad,⁷ vilket medför att den nationella inkomstskatteregeln kan komma att rättfärdigas med stöd av detta argument.⁸

Historiskt sett var det i början av 80-talet som EU-domstolens "skattepraxis" avseende de grundläggande friheterna inleddes. Det första målet som behandlade huruvida nationella inkomstskatteregler var förenliga med vad de grundläggande friheterna kräver och inte minst om rättfärdigandegrunden förhindra skatteflykt kunde accepteras eller ej⁹ var *Avoir Fiscal*.¹⁰ Utvecklingen därefter och fram till idag har resulterat i viktiga rättsfall.¹¹ Fram till år 2005 har det visat sig att de skattskyldiga tillsammans med sina rådgivare varit nöjda över den praxis som EU-

¹ Se t.ex. mål C-264/96, *ICI*, mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, mål C-436/00, *X och Y*, och mål C-446/03, *Marks & Spencer*.

² Art. 45, 52, 62 och 65 EUF-fördraget.

³ Se stöd om detta i t.ex. Ståhl K., m.fl., *EU-skatterätt*, 3:e uppl., 2011, s. 147 (Ståhl m.fl.)

⁴ Se t.ex. mål C-55/94, *Gebhard*.

⁵ Mål C-55/94, *Gebhard*.

⁶ Se t.ex. mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, mål C-446/03, *Marks & Spencer*, mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, mål C-231/05, *Oy AA* och *Kiegebeld B.*, *Anti-Abuse in The Field of Taxation: Is There one Overall Concept?* ECTR 2009 nr 4, s. 144 f.

⁷ Se t.ex. mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, mål C-231/05, *Oy AA*, mål C-311/08, *SGL* och *Smit D. S.* och *Kiegebeld B. J.*, *EC free movement of capital, income taxation and third countries: four selected issues*, 2008, s. 105 f. (Smit & Kiegebeld).

⁸ Se fotnot 6 och Dahlberg M., *Internationell beskattning*, 2:a uppl., 2007, s. 259 f. (Dahlberg II).

⁹ Lang M., 2005 - en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna? SvSkT 2010 nr. 10, s. 925 ff. (Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.).

¹⁰ Mål 270/83, *Kommissionen mot Frankrike (Avoir Fiscal)*.

¹¹ Se t.ex. mål 270/83, *Avoir Fiscal* och mål C-446/03, *Marks & Spencer*.

domstolen skapat. Anledningen är att utfallet för det mesta har avgjorts till fördel för den skattskyldige. Det som kännetecknar EU-domstolens tidigare praxis är således en restriktiv användning av möjliga rättfärdigande grunder. Enligt många som följer EU-domstolens verksamhet har det dock från och med år 2005 skett en stor förändring. EU-domstolen menar allt oftare att de nationella inkomstskattereglerna inte alls strider mot EUF-fördraget eller endast gör detta under vissa förutsättningar.¹² Trots detta är dock rättsläget något oklart. Oklarheten består i vad som mer konkret menas med detta, d.v.s. i *vilka skatterättsliga situationer* som grunden *förhindra skatteflykt* kan accepteras i.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utreda samt analysera EU-domstolens rättfärdigande grund *förhindra skatteflykt*. Mot bakgrund av detta avser jag att besvara följande frågeställningar:

- Vad innebär rättfärdigande grunden *förhindra skatteflykt* för medlemsstaternas nationella inkomstskattelagstiftning? I vilka situationer kan grunden rättfärdiga en hindrande inkomstskatteregel?
- Innebär avgörandet i *Marks & Spencer* från år 2005, med hänvisning till rättfärdigande grunden att förhindra skatteflykt, att en trendförändring håller på att äga rum avseende EU-domstolens praxis? Innebär det i så fall att det är lättare att använda grunden nu än tidigare?

1.3 Metod och material

Uppsatsen bygger på en klassisk rättsdogmatisk metod som karaktäriseras av att man med hjälp av relevanta rättskällor redogör för gällande rätt inom det område som utreds. Då uppsatsen behandlar ett ämne som berör EU-rätten till största delen är de styrande rättskällorna EUF-fördraget, EU-domstolens praxis och EU-rättslig doktrin. Trots att den primära rättskällan är EUF-fördraget innehåller den få regler av betydelse för medlemsstaternas inkomstskatteregler. För att uppnå uppsatsens syfte måste därför den mest centrala EU-rättsliga praxis som berör de grundläggande friheterna inom området för rättfärdigande grunderna analyseras.

Även om det finns ett stort urval av rättsfall där rättfärdigande grunden *förhindra skatteflykt* har åberopats måste en avgränsning göras till de

¹² Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff., Weber D., *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, 2005, s. 262 f. (Weber I) och Barnard C., *The Substantive Law of the EU- The four freedoms*, 3:e uppl., 2010, s. 277 (Barnard).

mest intressanta fallen. Mitt urval av rättsfall baseras på att de är återkommande i den juridiska doktrinen och därmed är centrala mål i den juridiska diskussionen. Vid sidan av detta har även egna sökningar gjorts för att tillförsäkra att de senaste rättsfallen inom området behandlas.

EU-domstolens domskäl är ofta avfattade på ett kortfattat sätt där någon egentlig rättslig analys för domen sällan eller aldrig förekommer.¹³ Mot bakgrund i detta kan *generaladvokaternas förslag till avgörande* vara viktiga att beakta.¹⁴ Deras rättsutredning är utförlig, resonerande och självständig. För att helt kunna förstå EU-domstolens slutliga dom är det därför nödvändigt att ibland studera dessa. Man bör dock komma ihåg att dessa inte har värde som rättskälla och att de därmed inte heller är bindande för EU-domstolen om inte EU-domstolen i den efterföljande domen hänvisar till förslaget.¹⁵ Generaladvokaternas förslag till avgöranden har således studerats i vissa fall då dessa har tillfört mer klagörande resonemang.

Förutom EU-domstolens praxis är även juridisk doktrin¹⁶ av stor betydelse för att åstadkomma en bakomliggande förståelse till problematiken, men även att ta del av diskussionerna kring tolkning av praxis.

1.4 Avgränsningar

Det finns flera valmöjligheter som möjliggör för medlemsstaterna att angripa samt hindra både nationell och internationell skatteflykt.¹⁷ För att få en helhetsbild av uppsatsens problematik kan det således vara av intresse att studera även de EU-rättsliga bestämmelserna som finns i de skattedirektiv¹⁸ som antagits under åren samt en del av den praxis¹⁹ och doktrin²⁰ som finns avseende den allmänna principen om motverkande av s.k. rättsmissbruk. Mot bakgrund i att ämnet är komplext och måste avgränsas har jag lämnat det ovannämnda åt sidan. Fokus ligger i

¹³ Ståhl m.fl., s. 40, Hettne J. och Eriksson I. O., *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005, s. 68 f. (Hettne & Eriksson), Bernitz U. och Kjellgren A., *Europarättens grunder*, 4:e uppl., 2010, s. 28 och 67 (Bernitz & Kjellgren) och Arnull A., *The European Union and its Court of Justice*, 2:a uppl., 2006, s. 14 f. (Arnull).

¹⁴ Ståhl m.fl., s. 40, Hettne & Eriksson, s. 68 f., Bernitz & Kjellgren, s. 28, 67 och Arnull, s. 14 f.

¹⁵ Ståhl m.fl., s. 40, Hettne & Eriksson, s. 68 f., Bernitz & Kjellgren, s. 28, 67 och Arnull, s. 14 f.

¹⁶ Hettne & Eriksson, s. 39 och 72 f.

¹⁷ Se t.ex. Dahlberg II, Ståhl K., *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007 nr. 10, s. 575 ff. (Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.).

¹⁸ Se t.ex. art. 395 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), art. 1.2 moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG), art. 11 fusionsdirektivet (90/434/EEG) och art. 5 ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG).

¹⁹ Se t.ex. mål C-255/02, *Halifax*, där EU-domstolen slog fast att principen om förbud för s.k. rättsmissbruk/förfarandemissbruk kan användas för att angripa kringgåenden av skattebestämmelser i EU-direktiv.

²⁰ Se t.ex. Ståhl m.fl.

stället på att utreda vilka möjligheter som följer av EUF-fördraget samt den praxis som EU-domstolen har utvecklat kring frågeställningen om *när* nationella skatteflyktsregler som hindrar de grundläggande friheterna kan accepteras med hänvisning till just hindrandet av skatteflykt.

Uppsatsen behandlar vidare endast direkt beskattning och lämnar därmed den indirekta beskattningen åt sidan (med reservation för i vissa avseenden då det tillhör uppsatsens helhet). En avgränsning har även gjorts till EU:s medlemsstater.²¹ Trots detta kan det nämnas att EU-domstolen gör en skillnad mellan EU:s medlemsstater och andra länder utanför EU avseende rättfärdigandebedömningen, där möjligheterna är större för de länderna att få sina nationella inkomstskatteregler rättfärdigade.²² Slutligen är utgångspunkten för uppsatsen att ett hinder mot de grundläggande friheterna föreligger (d.v.s. att ett missbruk av EUF-fördraget är konstaterat). Detta innebär att analysen i avsnitt 4 är inriktad på rättfärdigande- samt proportionalitetsbedömningen.

1.5 Terminologiska förklaringar

Nedan presenteras grundläggande termer som är av betydelse för den senare framställningen.

Nyheter med Lissabonfördraget: Fördraget som trädde ikraft 1 december år 2009 är en fragmenterad instruktion som beskriver hur bestämmelserna i de redan befintliga fördragen skall ändras, flyttas, kompletteras, raderas och omnumreras. Lissabonfördraget erbjuder i detta avseende ett alternativ till det misslyckade fördraget om upprättande av en konstitution för Europa (Konstitutionsfördraget).²³ De största förändringarna är avskaffandet av pelarsystemet vilket medfört att EG bytt namn till EU och blivit juridisk person med rätt att ingå internationella överenskommelser inom ramen för unionens befogenheter. Både EUF och EGF har ändrats genom Lissabonfördraget. Namnet EU-fördraget är kvar, men EG-fördraget har ersatts med EUF-fördraget.²⁴ EG-domstolen har bytt namn till EU-domstolen, eftersom begreppet gemenskapen har ersatts av unionen. Begreppen EG-rätt och gemenskapsrätt har också försvunnit och ersatts av EU-rätt respektive unionsrätt. Gemensamma marknaden har blivit den inre marknaden.²⁵ Hela det europeiska samarbetet finns numera samlat i en rättslig form där Lissabonfördraget

²¹ Även om EUF-fördragets regler primärt säkerställer den fria rörligheten inom EU-området, gäller den fria rörligheten även inom EES-avtalet eftersom motsvarande regler om fri rörlighet även finns däri. Med anledning av detta är utgångspunkten att bestämmelserna om fri rörlighet i EES-avtalet tolkas på samma sätt som motsvarande bestämmelser i EUF-fördraget, se Ståhl m.fl., s. 70.

²² Se t.ex. mål C-540/07, *Kommissionen mot Italien*, p. 66-70 och Ståhl m.fl., s. 71.

²³ Bergström C. F., m.fl., *Lissabonfördraget - Sieps 2008:11*, s. 15.

²⁴ Prop. 2007/08:168, *Lissabonfördraget*, s. 21 och Craig P. och De Búrca G., *The evolution of EU law*, 2:a uppl., 2011, s. 156 ff. (Craig och De Búrca).

²⁵ Berglund M., m.fl., *Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget*, SN 2010 nr 3, s. 3 och Pålsson R., *Konstitutionell skatterätt*, 2:a uppl., 2011, s. 48 (Pålsson).

består av två rättsliga texter; EU-fördraget och EUF-fördraget.²⁶ I det följande används således de termer som är nya.

Öppen- och dold diskriminering: Diskriminering brukar delas in i dessa kategorier. Med öppen diskriminering på grund av nationalitet, även kallad direkt diskriminering, menas en nationell bestämmelse som klart och tydligt i sitt utförande gör skillnad mellan inhemska och utländska skattesubjekt.²⁷ Med dold diskriminering, även kallad indirekt diskriminering, avses den slags lagstiftning som inte uttryckligen gör skillnad på nationaliteter men som till sin effekt gör att individer och företag med andra nationaliteter diskrimineras.²⁸

Primär- och sekundärrätt: EU-rättens rättskällor brukar delas in i dessa kategorier. Med den primära EU-rätten avses fördragstexterna samt ändringar och tillägg till dessa och med den sekundära EU-rätten avses förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer och yttranden.²⁹

Direkt effekt: Innebär att unionsrätten under vissa förutsättningar inte är beroende av nationellt införlivande för att vara tillämplig.³⁰

Företrädesprincipen: Innebär att unionsrätten skall tillämpas i stället för nationell lagstiftning när den nationella lagstiftningen står i strid med denna.³¹

Positiv och negativ harmonisering: Harmonisering kan betecknas som positiv, genom t.ex. utfärdandet av bindande direktiv (d.v.s. genom lagstiftning) eller negativ, genom t.ex. uppställandet av regler av EU-domstolen som inte får överträdas.

Rättfärdigandegrunden förhindra skatteflykt eller risken för skatteundandragande: Används synonymt.

Grundläggande friheterna: Avser de bestämmelser i EUF-fördraget som föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas.

²⁶ Ståhl m.fl., s. 20 och Pahlsson, s. 51.

²⁷ Se t.ex. mål 270/83, *Avoir fiscal*, Ståhl m.fl., s. 103 och Dahlberg II, s. 231. Se mer i avsnitt 3 avseende vilken inverkan detta har på rättfärdigandebedömningen.

²⁸ Se t.ex. mål C-55/94, *Gebhard*, Ståhl m.fl., s. 104 och Dahlberg II, s. 232. Se mer i avsnitt 3 avseende vilken inverkan detta har på rättfärdigandebedömningen.

²⁹ Ståhl m.fl., s. 21 och Weber D., *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, 2010, s. 1 (Weber II).

³⁰ Se t.ex. mål 6/64, *Costa vs ENEL* och Terra B. J.M. och Wattel P. J., *European Tax Law*, 5:e uppl., 2008, s. 84 (Terra & Wattel).

³¹ Se mer i avsnitt 2.1.1.

1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad på följande sätt. Inledningsvis redogörs i *avsnitt 2* för de viktigaste delarna avseende EU-rättens bakgrund som har relevans för uppsatsens ämne, i syfte att skapa en allmän förståelse för läsningen framöver. I *avsnitt 3* redogörs därefter för en allmän beskrivning avseende begreppet rättfärdigande, i syfte att ge läsaren en uppfattning av vad som menas med detta. Till detta hör att kortfattat beskriva vilka möjligheter som finns att få inkomstskatteregler rättfärdigade, generellt sätt, enligt både EUF-fördraget och EU-domstolens praxis. En annan grundläggande del i detta avsnitt är att förklara vad *rule of reason-principen* innebär. Efterföljande *avsnitt 4* som är uppsatsens centrala del, innehåller en utförlig redogörelse för den viktigaste praxis från EU-domstolen, med fokus på rättfärdigandegrunden att *förhindra skatteflykt*. Därvid återges även de viktigaste diskussionerna från doktrin på området. Slutligen följer också en analys av detta avsnitt som är uppdelad i två underavsnitt, varav en behandlar praxis innan år 2005 och den andra behandlar praxis efter år 2005. I *avsnitt 5* presenteras därefter slutsatserna.

I det följande har varje avsnitt en *inledande* del som förbereder läsaren på innehållet med en mer detaljerad beskrivning av det kommande ämnet samt en *sammanfattande* del som belyser det viktigaste ur respektive avsnitt.

2 EU-rättslig bakgrund

2.1 Inledning

Syftet med detta avsnitt är att ge läsaren en förförståelse för läsningen framöver. Inledningsvis redogörs för *EU-rättens förhållande till nationell rätt* för att tydliggöra att EU-rätten går före nationell rätt och att detta även numera har kodifierats i samband med Lissabonfördragets tillkomst. Vidare presenteras grundläggande om *lagstiftningsmakten avseende inkomstskatteregler* vilket är av betydelse då både medlemsstaterna och EU har lagstiftningsmakt. Till avsnittet hör också att redogöra för *EU-domstolens roll och befogenhet* då det främst är analys av dess praxis som är avgörande för uppsatsens syfte. Likaså är det betydelsefullt att ha en uppfattning för vilka de centrala bestämmelserna i EUF-fördraget, avseende *de grundläggande friheterna*, är och vad *missbruk av de grundläggande friheterna* innebär. Avslutningsvis följer en *sammanfattning*.

2.1.1 EU-rättens förhållande till nationell rätt

I vissa situationer kan nationella inkomstskattesregler vara oförenliga med EU-rättsliga regler. Detta medför att en av rättsordningarna till slut måste ge vika för den andra för att en tvist skall kunna avgöras. Frågan har fram till den nyligen genomförda fördragsregleringen och i RF stadgade suveränitetsöverlåtelsen haft sin lösning genom EU-domstolens praxis, där principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt har utvecklats.³² I *Van Gend en Loos*³³ fastställdes att EU och dess gemenskap ansågs utgöra en ny rättsordning varpå medlemsstaterna genom sitt medlemskap begränsat sin suveränitet inom vissa rättsområden.³⁴ I *Costa mot ENEL*³⁵ utvecklades detta synsätt.³⁶ Genom dessa två mål fastslogs således två viktiga rättsprinciper: principen om direkt effekt och företrädesprincipen.³⁷ I *Internationale Handelsgesellschaft*³⁸ förtydligades rättsläget ytterligare då EU-domstolen fastställde att EU-rätten har företräde framför *alla* former av nationell rätt, vilket inkluderar nationella författningar samt grundlag.³⁹

Ursprungligen torde medlemsstaterna inte ha haft för avsikt att fördragsartiklarna utanför området avseende den fria varurörligheten, skulle omfatta även skatterätten. Tanken var snarare att självbestäm-

³² Bernitz & Kjellgren, s. 77 f. och Pahlsson, s. 50.

³³ Mål 26/62, *Van Gend en Loos*.

³⁴ Craig och De Búrca, s. 233 f.

³⁵ Mål 6/64, *Costa vs ENEL*.

³⁶ Craig och De Búrca, s. 233 f.

³⁷ Craig och De Búrca, s. 324 ff.

³⁸ Mål 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*.

³⁹ Craig och De Búrca, s. 342, 355 och 409.

manderätten avseende skattefrågor endast skulle kunna inskränkas genom sekundär lagstiftning. EU-domstolen avfärdade emellertid denna föreställning och i *Avoir fiscal*⁴⁰ klargjordes att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan undanröjas med stöd av EUF-fördraget. Målet markerade att staterna har kvar sin suveränitet när det gäller den direkta beskattningen, men att denna befogenhet inte får utgöra ett hinder mot de grundläggande friheterna. I efterkommande praxis⁴¹ har EU-domstolen konstaterat att direkta skatter visserligen inte för närvarande faller under unionens behörighet, men att medlemsstaterna dock inte desto mindre är skyldiga att respektera unionsrätten vid utövandet av sina resterande befogenheter.

Som nämnts ovan har dock principen om EU-rättens företräde kodifierats för inte så länge sedan. Principen går numera att hitta i Lissabonfördragets slutakt, i en så kallad Förklaring (nr 17) om företräde. Med en till fördraget fogad förklaring menas en deklaration som antagits gemensamt vid en regeringskonferens om fördragsrevision. Det är något som medlemsstaterna godtagit, men inget som formellt sett är bindande. Syftet är att det skall vara ett grundläggande stöd vid tolkning av fördraget som är avsedd att följas. Anledningen till varför principen inte har införts direkt i Lissabonfördraget hävdas vara av politiska skäl.⁴² Förutom detta finns sedan år 2011 även en bestämmelse i 10 kap. 6 § RF som stadgar om en suveränitetsöverlåtelse till EU.⁴³ Slutligen kan nämnas att en förutsättning för att principen om EU-rättens företräde skall kunna aktualiseras i ett specifikt fall är att den ifrågavarande EU-rättsliga bestämmelsen har direkt effekt.⁴⁴

2.1.2 Lagstiftningsmakten avseende inkomstskattelagstiftningen

Skatterätten har sedan länge varit ett känsligt område med tydliga konflikter bestående i å ena sidan medlemsstaternas vilja att ha kvar sin nationella skattesuveränitet och å andra sidan det växande behovet av en samordning samt harmonisering inom EU.⁴⁵ Därmed är det ett rättsområde som markant påverkat de medlemsstater som är med i EU. Detta gäller särskilt för den *indirekta* beskattningen då största delen av regleringen på området styrs av direktiv på EU-nivå.⁴⁶ Både mervärdesskatten och de viktigaste punktskatterna befinner sig inom det harmo-

⁴⁰ Mål 270/83, *Avoir Fiscal* och *Ståhl m.fl.*, s. 70 f.

⁴¹ Se t.ex. mål C-118/96, *Safir* och mål C-264/96, *ICI*.

⁴² Bernitz & Kjellgren, s. 29 och 80 ff.

⁴³ Pahlsson, s. 50.

⁴⁴ Se t.ex. mål 26/62, *Van Gend en Loos* och *Ståhl m.fl.*, s. 21.

⁴⁵ Weber II, s. 15, 28 och Bernitz & Kjellgren, s. 301 f.

⁴⁶ Se t.ex. Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och *Ståhl m.fl.*, s. 17.

niserade området. I EUF-fördraget⁴⁷ stadgas att rådet skall anta bestämmelser för att harmonisera lagstiftningen på det indirekta beskattningsområdet. Innebörden av detta är att valet av rättsakter lämnas öppet. För den *direkta* beskattningen (inkomstskattelagstiftningen) ser det annorlunda ut då harmoniseringen inte har kommit lika långt på detta område, men där EU-medlemskapet ändå är av stor betydelse.⁴⁸ Ett tydligt exempel är fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering⁴⁹ då dessa har fått stor betydelse. Förutom dessa finns inte någon speciell artikel i EUF-fördraget om harmonisering, utan den allmänna harmoniseringsregeln gäller.⁵⁰ Den bestämmelsen anvisar direktiv som enda tillåtna rättsakt vilket torde betyda att andra rättsakter är förbjudna.⁵¹ Uttryckliga EU-rättsliga bestämmelser som berör inkomstskattelagstiftningen finns således endast på några delar.⁵² En av anledningarna till den begränsade harmoniseringen är då medlemsstaternas vetorätt hindrar det. Det krävs enhälligt beslut i ministerrådet för att direktiv skall kunna antas. Sammantaget kan medlemsstaternas suveräna rätt avseende inkomstskattelagstiftningen endast begränsas genom antagandet av bindande direktiv då medlemsstaterna avstår från en del av sin suveränitet.⁵³ Konsekvensen av att beslutet måste fattas enhälligt är att harmoniseringsarbetet försvåras.⁵⁴

Kommissionen har flera gånger försökt att få igenom sina förslag om att införa ett beslutsfattande med kvalificerad majoritet inom vissa skattefrågor.⁵⁵ Mot bakgrund i att EU-domstolen i sin praxis funnit att olika skattebestämmelser strider mot EUF-fördraget menar Kommissionen att unionsrätten borde utvecklas lagstiftningsvägen (politiskt sätt) och inte, ad hoc, vara beroende av de fall som EU-domstolen får framför sig. Kommissionens förslag innebär att den kvalificerade majoriteten i så fall även skall inbegripa beslut om skatteflykt.⁵⁶ Eftersom den inre marknaden är unionens främsta mål anses en integrering på skatteområdet vara något av det viktigaste för att uppnå målet.⁵⁷

⁴⁷ Art. 113 EUF-fördraget.

⁴⁸ Ståhl m.fl., s. 17 och Dahlberg II, s. 214.

⁴⁹ Art. 18, 30, 34, 35, 45, 49, 56, 63, 110 EUF-fördraget.

⁵⁰ Art. 115 EUF-fördraget, Weber II, s. 2 och Lodin S. m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 13:e uppl., 2011, s. 665 f. (Lodin m.fl.).

⁵¹ Ståhl m.fl., s. 22 ff.

⁵² Se t.ex. rådets direktiv 90/434 EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion. *Fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater*, rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater och rådets direktiv 2003/49/EEG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, Lodin m.fl., s. 666 och Hilling M., *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005, s. 141.

⁵³ Pelin L., *Direkta skatter och EG-rätten*, Festskrift till Hans H. Vogel, 2008, s. 347 och Weber II, s. 33 f.

⁵⁴ Ståhl m.fl., s. 23 f.

⁵⁵ Se t.ex. KOM (2003) 548 slutlig.

⁵⁶ Ståhl m.fl., s. 23.

⁵⁷ Weber II, s. 32.

2.1.3 EU-domstolens roll och befogenhet

EU-domstolens uppgift är att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen samt att meddela förhandsavgöranden.⁵⁸ I EU-domstolens verksamhet ingår,⁵⁹ mer konkret, således också åtgärder för att motverka försök till kringgående av skattelag. Innebörden av detta är att personer som försöker utnyttja brister eller luckor i det unionsrättsliga systemet inte har samma skydd som andra. EU-domstolen skyddar med andra ord inte missbruk av de rättigheter⁶⁰ som tillkommer enligt fördragen. I detta sammanhang ställs individens rättssäkerhet, som är en viktig princip inom unionsrätten, mot det allmännas önskan om att undvika skatteflykt.⁶¹

2.1.4 De grundläggande friheterna

Bestämmelserna om de grundläggande friheterna i EUF-fördraget stadgar att de hinder som inskränker dessa rättigheter skall avskaffas mellan medlemsstaterna. Den inre marknaden skall således omfattas av ett område utan några "inre gränser".⁶² Detta innebär att bestämmelserna om fri rörlighet för varor,⁶³ tjänster,⁶⁴ etableringsfrihet,⁶⁵ arbetstagar⁶⁶ och kapital⁶⁷ samtliga är tillämpliga på medlemsstaternas inkomstskattelagar. Vidare innebär det också att alla dessa bestämmelser har direkt effekt och således kan åberopas direkt i nationell domstol. Om nationell inkomstskattelagstiftning inskränker dessa rättigheter skall den sättas åt sidan av nationella domstolar och myndigheter. En förutsättning för att kunna åberopa fördraget är dock att personen i medlemsstaten faktiskt utnyttjat någon av fördragets rättigheter (t.ex. genom en etablering i en annan medlemsstat eller dylikt). Rättigheterna är alltså inte tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat utan EUF-fördraget skyddar endast gränsöverskridande förhållanden.⁶⁸ Det som de grundläggande friheterna således medför för medlemsstaterna är att de förbjuder hindrande inkomstskatteregler som vidtas

⁵⁸ Art. 19, 263 och 267 EUF-fördraget.

⁵⁹ Se avsnitt 4.

⁶⁰ Observera att det inte rör sig om så kallad *rättsmissbruk* i sammanhanget.

⁶¹ Ståhl m.fl., s. 51 f.

⁶² Art. 26 (2) EUF-fördraget, Bernitz & Kjellgren, s. 23 f och Weber I, s. 76 f.

⁶³ Art. 30, 34 och 110 EUF-fördraget.

⁶⁴ Art. 56 EUF-fördraget.

⁶⁵ Art. 49 EUF-fördraget.

⁶⁶ Art. 45 EUF-fördraget.

⁶⁷ Art. 63 EUF-fördraget. En viktig skillnad mellan den fria rörligheten för kapital samt övriga fördragsfriheter är att de fria kapitalrörelserna även gäller gentemot tredje land. Innebörden av detta är att gränsdragningen mellan de olika friheterna är av stor betydelse och EU-domstolen har genom praxis gett viss vägledning för hur detta skall göras. Praxis visar också att hindersprövningen i förhållande till tredje land som inom EU sker på samma sätt. Se t.ex. mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, mål C-492/04, *Lasertec* och mål C-157/05, *Holböck*.

⁶⁸ Se t.ex. mål C-107/94, *Asscher*, p. 32, mål C-403/03, *Schempp*, Ståhl m.fl., s. 71 f. och Weber I, s. 77 f.

både i investerarens hemviststat och värdstat, avseende gränsöverskridande transaktioner. Det föreligger alltså hinder mot de grundläggande friheterna då inkomstskattereglerna negativt särbehandlar gränsöverskridande förhållanden jämfört med motsvarande rent inhemska förhållanden.⁶⁹ Slutligen krävs också att det måste fastställas om det utländska subjektet befinner sig i en situation som är *objektivt jämförbar* med situationen för inhemska subjekt. Endast om så är fallet är det förbjudet att behandla de olika subjekten på olika sätt.⁷⁰

2.1.5 Missbruk av de grundläggande friheterna

Trots att inkomstbeskattningen är en nationell angelägenhet har EU-domstolen i ett flertal fall sedan slutet av 1980-talet konstaterat att olika bestämmelser i medlemsstaternas inkomstskattelagstiftning strider mot de grundläggande friheterna.⁷¹ Alltså även om vissa nationella inkomstskatterättsliga regler inte är harmoniserade kan de likväl vara ogiltiga.⁷² Om inkomstskatteflyktsregler således riktar sig specifikt mot ett negativt särbehandlande av gränsöverskridande förhållanden eller transaktioner, kan de riskera att komma i konflikt med EUF-fördraget.⁷³ Detta innebär dock inte att länderna sinsemellan måste ha samma regler då det är fördragsenligt att ha olika skattesatser och olika avdragsmöjligheter.⁷⁴ Det är med andra ord tillåtet för medlemsstaterna att skatteplanera.⁷⁵ Men den som *missbrukar* de rättigheter som följer av EUF-fördraget har enligt EU-domstolen inte rätt att åberopa detta.⁷⁶

Innebörden av vad som menas med missbruk av EUF-fördraget är dock enligt bl.a. Ståhl inte lätt att svara på. Av praxis framgår att man vid prövningen av om missbruk föreligger skall beakta syftet med fördragsreglerna.⁷⁷ EU-domstolen menar att det inte kan vara fråga om missbruk om de transaktioner etc. som den nationella skatteregeln riktas mot avser själva utövandet av en fördragsfrihet.⁷⁸ Det som således har konstaterats är att man inte kan "hävda att missbruk föreligger *bara* för att ett utländskt bolag etablerats eller för att kapital investerats utomlands." Förutom detta framgår vidare av praxis att inte heller det faktum att en etablering eller liknande skett uteslutande i syfte att komma i åtnjutande av ett mer förmånligt nationellt regelsystem avseende t.ex.

⁶⁹ Dahlberg II, s. 144.

⁷⁰ Ståhl m.fl., s. 135.

⁷¹ Se avsnitt 3-4, Ståhl m.fl., s. 17, 24, 95 och Dahlberg II, s. 215.

⁷² Se t.ex. mål C-80/94, *Wielockx*, p. 16, mål C-107/94, *Asscher*, p. 36, mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, p. 19, mål C-251/98, *Baars*, p. 17, mål C-410/98, *Metallgesellschaft*, p. 37 och Ståhl m.fl., s. 71 f.

⁷³ Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

⁷⁴ Ståhl m.fl., s. 9 och 72 f.

⁷⁵ Helminen M., *EU Tax Law – Direct taxation*, 2009, s. 115 f. (Helminen).

⁷⁶ Se t.ex. mål C-212/97, *Centros*, p. 24.

⁷⁷ Se t.ex. mål C-212/97, *Centros*, p. 25, mål C-436/00, *X och Y*, p. 42 och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

⁷⁸ Mål C-236/00, *X och Y*, p. 44.

skatt eller bolagsrätt innebär att missbruk föreligger.⁷⁹ Det är heller inget missbruk att via ett utländskt holdingbolag i andra länder driva verksamhet i det egna landet, trots att holdingbolaget inte har någon annan funktion än att äga dotterbolag eller filialer i andra länder.⁸⁰ Där- emot godtas inte ett innehavande av ett bolag i ett annat land om denna inte driver någon verksamhet vare sig i det landet eller i andra länder via filialer eller dotterbolag där. Anledningen är inte att det skulle räk- nas som missbruk, utan eftersom det inte anses ha skett en etablering i ett annat land. Förutsättningen för att det skall vara fråga om en etable- ring i EU-rättslig mening är att det bolag som etablerats driver ekono- misk verksamhet någonstans inom unionen, antingen i det land där det hör hemma eller i ett annat medlemsland.⁸¹

2.2 Sammanfattning

Av det redogjorda framgår att medlemskapet i EU påverkar medlems- staternas lagstiftningsmakt. Trots att de kan använda sig av sin vetorätt och hindra harmonisering på det direkta beskattningsområdet, vilket ger dem en närmast exklusiv kompetens i lagstiftningshänseende, *måste* medlemsstaterna ändå vara lojala mot unionsrätten. Det framgår så- ledes både av EU-domstolens praxis och av den numera kodifierade företrädesprincipen att nationella domstolar är förpliktade att respek- tera EU-rätten. Vid en eventuell konflikt mellan nationell inkomstskat- telagstiftning och EU-rätt skall den nationella domstolen bortse från den nationella bestämmelsen i fråga. Innebörden av detta är att med- lemsstaterna måste respektera de grundläggande friheterna och inte ha nationella inkomstskatteregler som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva dessa friheter.

En viktig aspekt är också problematiken kring harmoniseringsarbetet, eftersom besluten på det direkta beskattningsområdet måste fattas en- hålligt. Kommissionen har sedan länge förespråkat för ett införande av ett beslutsfattande med kvalificerad majoritet inom vissa skattefrågor, då EU-domstolen under åren funnit att olika skattebestämmelser i med- lemsstaternas nationella inkomstskattelagstiftning strider mot EUF- fördraget. Kommissionen menar att om det sker en förändring politiskt sätt kan målet med att uppnå en integrering på skatteområdet förenk- las. Detta skulle förändra situationen även på området för skatteflykt. Frågan är om inte detta stämmer?

⁷⁹ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 34–37 och mål C-212/97, *Centros*, p. 27.

⁸⁰ Mål 79/85, *Segers*, p. 16 och mål C-212/97, *Centros*, p. 29.

⁸¹ Mål C-221/89, *Factortame II*, p. 20 och Weber I, s. 36 ff.

3 EU-domstolens rättfärdigande av nationell lagstiftning

3.1 Inledning

I det föregående avsnittet redogjordes bl.a. för medlemsstaternas suveränitet på inkomstskattelagstiftningen. Enligt gällande rättsläge har staterna en exklusiv befogenhet att utfärda bindande rättsakter på rättsområdet. Till detta hör dock även att suveräniteten är inskränkt till den grad att utövandet av den inte får framstå som illojal mot unionen eller skapa hinder för utövandet av de grundläggande friheterna. Trots detta kan dock nationella inkomstskatteregler rättfärdigas, d.v.s. godtas under vissa förutsättningar, även om de hindrar de grundläggande friheterna.⁸² De rättfärdigandegrunder som medlemsstaterna kan åberopa är antingen fördragsbaserade eller praxisbaserade.⁸³

Syftet med förevarande avsnitt är att inleda med en allmän presentation för att ge en bakomliggande förståelse till det som uppsatsen avser att besvara. Inledningsvis beskrivs kortfattat vad som menas med *rättfärdigande enligt EUF-fördraget* (skrivna rättsregler⁸⁴). Därefter följer en redogörelse för *rättfärdigande enligt EU-domstolens praxis* (oskrivna rättsregler⁸⁵). Till detta hör att tydliggöra vad som menas med *rule of reason-principen* och att få en överblick över de *rättfärdigandegrunder inom inkomstskattelagstiftningen*, som EU-domstolen både avfärdat samt principiellt accepterat. Avslutningsvis följer en *sammanfattning*.

3.2 Rättfärdigande enligt EUF-fördraget

Bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster och personer⁸⁶ tillåter undantag från de grundläggande friheterna till förmån för nationella inkomstskatteregler i vissa situationer. Kravet är att inskränkningen skall kunna motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Dessa grunder har dock aldrig godkänts av EU-domstolen avseende en inkomstskatteregel och torde vara undantagsregler för inkomstskatteområdet.⁸⁷ Avseende den fria rörligheten för kapital finns en bestämmelse⁸⁸ som under vissa förutsättningar accepterar nationella inkomstskatteregler trots att dessa hindrar den fria rörligheten. Artikeln är en

⁸² Se t.ex. SOU 2005:99, *Slutbetänkande av 2002 års företagsskatteutredning*, s. 396 (SOU 2005:99), Pahlsson, s. 59 ff., och Weber II, s. 158.

⁸³ Dahlberg II, s. 235 och Weber I, s. 161.

⁸⁴ Weber I, s. 247.

⁸⁵ Weber I, s. 247.

⁸⁶ Art. 45, 52 och 62 EUF-fördraget.

⁸⁷ SOU 2005:99, s. 396, Ståhl m.fl., s. 147 och Dahlberg II, s. 235.

⁸⁸ Art. 65 EUF-fördraget.

kodifikation av praxis, men innebär inte en större möjlighet till rättfärdigande än vad ovan nämnda artiklar gör.⁸⁹

3.3 Rättfärdigande enligt EU-domstolens praxis

3.3.1 Rule of reason-principen

EU-domstolen har genom sin praxis utvecklat ett särskilt test vilket i doktrinen brukar benämnas *rule of reason-principen* (eller *rule of reason-doktrinen*).⁹⁰ Testet är till för att avgöra om ett skattehinder, d.v.s. en nationell inkomstskatteregel kan rättfärdigas på någon annan grund än de som anges i EUF-fördraget. EU-domstolen tillämpar testet på i princip samma sätt för alla mål oberoende av vilken av de grundläggande friheterna som är uppe till prövning.⁹¹ Initialt etablerades *rule of reason-principen*⁹² i två mål, *Dassonville*⁹³ och *Cassis de Dijon*.⁹⁴ När en rättfärdigandegrund inte kan tillämpas i enlighet med EUF-fördraget kan alltså i stället de i praxis utvecklade rättfärdigandegrunderna komma ifråga. Trots att principen kom att initieras i ovanstående mål kom villkoren att förtydligas samt fastställas i *Gebhard*,⁹⁵ där EU-domstolen formulerade ett antal rekvisit som den nationella skatteregeln måste uppfylla. För att en nationell inkomstskatteregel således skall kunna rättfärdigas med stöd av principen skall den vara:⁹⁶

- a) Tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
- b) Motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
- c) Ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas.
- d) Uppnå detta mål och inte gå utöver det nödvändiga för detta.

Avseende det *första kravet* torde mot bakgrund av praxis kunna utläsas att öppen diskriminering aldrig kan godtas i enlighet med *rule of reason-principen*.⁹⁷ Alltså nationella inkomstskatteregler som är direkt diskriminerande inom området för inkomstskattelagstiftning torde inte gå att rättfärdiga annat än genom EUF-fördraget.⁹⁸ Dold diskriminering har emellertid visat sig möjligt att kunna rättfärdigas enligt *rule of reason-principen*.⁹⁹ Något som bör uppmärksammas i detta sammanhang

⁸⁹ Se t.ex. mål C-35/98, *Verkooijen*, mål C-436/00, *X och Y och Ståhl m.fl.*, s. 148.

⁹⁰ Ståhl m.fl., s. 149 f, Dahlberg II, s. 236, Weber II, s. 153 och Smit & Kiekebeld, s. 99.

⁹¹ Ståhl m.fl., s. 149 f, Dahlberg II, s. 236, Weber II, s. 153 och Smit & Kiekebeld, s. 99.

⁹² Arnulf, s. 403 ff och Terra & Wattel, s. 50 f.

⁹³ Mål C-8/74, *Dassonville*.

⁹⁴ Mål C-120/78, *Cassis de Dijon*.

⁹⁵ Mål C-55/94, *Gebhard*.

⁹⁶ Mål C-55/94, *Gebhard*, p. 37 och Terra & Wattel, s. 51 f.

⁹⁷ Mål C-55/94, *Gebhard*, Ståhl m.fl., s. 150 och Dahlberg II, s. 237.

⁹⁸ Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, p. 32, se även t.ex. mål C-153/08, *Kommissionen mot Spanien*, p. 45.

⁹⁹ Se t.ex. mål C-204/90, *Bachmann* och Ståhl m.fl., s. 150.

är dock att EU-domstolen under de senaste åren blivit alltmer otydlig i sin praxis när det gäller att precisera vilken form av grundläggande hinder som är aktuell. Utvecklingen går alltså mot att EU-domstolen i sina uttalanden använder det generella uttrycket "utgör hinder" utan att närmre precisera detta.¹⁰⁰ En annan konsekvens av detta är att *rule of reason-principen* blir tillämplig i ett större antal situationer och att möjligheten att rättfärdiga inkomstskatteregler har utvidgats för medlemsstaterna.¹⁰¹

I det *andra kravet* inbegrips att den inkomstskatteregel som hindrar de grundläggande friheterna skall kunna underbyggas av ett så viktigt intresse att detta väger tyngre än intresset av att upprätthålla en fri rörlighet. En avvägning skall således göras mellan önskan om att upprätthålla den fria rörligheten samt det bakomliggande syftet med den föreslagna nationella inkomstskatteregeln. Det är dessa intressen som brukar benämnas tvingande hänsyn till allmänintresset. Exempel på detta kan vara medlemsstaternas behov att *förhindra skatteflykt*.¹⁰² Förutom ovanstående måste den nationella skatteregeln, enligt *tredje och fjärde kravet*, även vara utformad på så sätt att den faktiskt säkerställer det mål som eftersträvas samt att den inte utgör ett mer ingripande hinder i den fria rörligheten än vad som är nödvändigt för att uppnå målet med skatteregeln. Inkomstskatteregeln skall med andra ord uppfylla kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet.¹⁰³

3.3.2 Rättfärdigandegrunder inom inkomstskattelagstiftningen

3.3.2.1 Inledning

Inom inkomstskattelagstiftningen har EU-domstolen prövat många olika åberopade rättfärdigandegrunder av nationella inkomstskatteregler, vilka skulle ha medfört ett hinder för unionsrätten.¹⁰⁴ EU-domstolens restriktivitet avseende en tillämpning av rättfärdigandegrunder har medfört att ett godtagande av inkomstskatteregler som hindrar de grundläggande friheterna tidigare har varit begränsat. Detta har dock förändrats under de senaste åren och medfört att medlemsstaterna numera kan åberopa fler grunder än förr som EU-domstolen sedermera accepterar.¹⁰⁵ Förevarande exemplifierar kortfattat de rättfärdigandegrunder som både har förkastats respektive principiellt accepterats av EU-domstolen.

¹⁰⁰ Se t.ex. mål C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.

¹⁰¹ Dahlberg II, s. 238 och Ståhl m.fl., s. 166 f.

¹⁰² Mål C-55/94, *Gebhard*, p. 37, mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 35, mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 47 och Ståhl m.fl., s. 150.

¹⁰³ Mål C-55/94, *Gebhard*, p. 37, Ståhl m.fl., s. 150 och Terra & Wattel, s. 52.

¹⁰⁴ Dahlberg II, s. 238 f.

¹⁰⁵ Se t.ex. mål C-446/03, *Marks & Spencer*, mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, SOU 2005:99, s. 397, Ståhl m.fl., s. 74 och Helminen, s. 116.

3.3.2.2 Icke accepterade grunder

Större delen av de rättfärdigandegrunder som medlemsstaterna har åberopat inför EU-domstolen, för att rättfärdiga hindrande inkomstskattelagstiftning, har avfärdats.¹⁰⁶ EU-domstolen har i flera mål fastslagit att en önskan om att *skydda en medlemsstats skattebas* alternativt att *förhindra en förlust av skatteintäkter* aldrig kan utgöra en accepterad rättfärdigandegrund.¹⁰⁷ I *Eurowings*¹⁰⁸ fastslog EU-domstolen att det faktum att ett företag som tillhandahåller en tjänst erhåller en förmånlig skattebehandling i den stat där det är etablerat inte medför rätt för en annan medlemsstat att skattemässigt missgynna mottagaren av tjänsten. En särbehandling av detta slag som grundas på var den som tillhandahåller tjänsten är etablerad kan inte rättfärdigas med hänvisning till behovet att uppnå kongruens i skattesystemet. Den kan inte heller rättfärdigas av att det uthyrningsföretag som är etablerat i en annan medlemsstat betalar låg skatt i den stat där det är etablerat.¹⁰⁹ En sådan kompensationsbeskattning skulle enligt EU-domstolen strida mot grunderna för den inre marknaden.¹¹⁰ Även i *Danner*¹¹¹ avvisades en medlemsstats argumentation om att staten måste ha rätt att skydda sin skattebas genom att motverka att de skattskyldiga placerar sitt kapital i lågskatteländer.¹¹² Rättfärdigandegrunden förhindra förlust av skatteintäkter har alltså ännu inte accepterats av EU-domstolen. Anledningen är främst att den ansetts inneha ett alltför generellt syfte och har av denna anledning inte bedömts inrymmas i *rule of reason-principens* krav. En annan orsak är att grunden inte inryms i tvingande hänsyn till allmänintresset då den syftar till rent ekonomiska intressen.¹¹³ Genom *ICI*¹¹⁴ förstärktes rättsläget ytterligare avseende denna grund då EU-domstolen menade att förlusten av skatteintäkter inte kan vara en rättfärdigandegrund.¹¹⁵ Denna praxislinje har sedan dess bekräftats upprepade gånger.¹¹⁶

En annan grund som har avfärdats är nationella inkomstskatteregler som bygger på resonemanget att om ett skattesubjekt utsätts för en negativ särbehandling så kan detta rättfärdigas genom att skattesubjektet samtidigt *åtnjuter en kompenserande fördel* genom en annan be-

¹⁰⁶ Dahlberg II, s 256 och Helminen, s. 112 f.

¹⁰⁷ Se t.ex. mål C-264/96, *ICI*, mål C-294/97, *Eurowings*, mål C-307/97, *Saint-Gobain*, mål C-397/98, *Metallgesellschaft*, mål C-136/00, *Danner*, p. 5, mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 36, mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 49 och Ståhl m.fl., s. 151.

¹⁰⁸ Mål C-294/97, *Eurowings*.

¹⁰⁹ Mål C-294/97, *Eurowings*, p. 41-42.

¹¹⁰ Mål C-294/97, *Eurowings*, p. 45 och Ståhl m.fl., s. 151.

¹¹¹ Mål C-136/00, *Danner*.

¹¹² Mål C-136/00, *Danner*, p. 33-35.

¹¹³ Se t.ex. mål C-436/00, *X och Y*, p. 50.

¹¹⁴ C-264/96, *ICI*.

¹¹⁵ C-264/96, *ICI*, p. 28 och Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.

¹¹⁶ Se t.ex. mål C-264/96, *ICI*, p. 28, mål C-307/97, *Saint Gobain*, p. 50 ff., mål C-35/98, *Verkooijen*, p. 59, mål C-136/00, *Danner*, p. 55 ff., mål C-324/00, *Lankhorst-hohorst*, p. 36, C-435/00, *X och Y*, p. 50 och mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 44.

ståndsdel i skattelagstiftningen.¹¹⁷ *Commerzbank*¹¹⁸ är ett exempel där EU-domstolen fann att en nationell skatterättslig bestämmelse var diskriminerande då bolag som hade skatterättslig hemvist i den staten medgavs tillägg vid återbetalning av skatt som inte skulle ha erlagts, samtidigt som bolag som hade skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat vägrades sådant tillägg.¹¹⁹ Undantag från denna huvudregel är skatteavtal, då det följer av EU-domstolens praxis att ett skatteavtal kan neutralisera ett internrättsligt hinder genom att skatteavtalsstillämpning undanröjer den negativa särbehandlingen.¹²⁰ En neutralisering är dock något annat än ett rättfärdigande.¹²¹

Andra grunder som avfärdats är åberopandet av en negativ särbehandling med anledning av *administrativa skäl*¹²² eller inkomstskatteregler i syfte att underlätta den *praktiska hanteringen*.¹²³

3.3.2.3 Accepterade grunder

Trots att många åberopade grunder avfärdats finns ett fåtal grunder som EU-domstolen godtagit. En av de grunder som principiellt har accepterats och som uppsatsen fokuserar på är önskemålet att *förhindra skatteflykt*.¹²⁴ I medlemsstaternas nationella inkomstskattelagstiftning kan det finnas specifika skatteflyktsbestämmelser som behandlar gränsöverskridande transaktioner och som därmed står i konflikt med de grundläggande friheterna.¹²⁵ EU-domstolen har accepterat att några av dessa nationella inkomstskatteregler som har till syfte att förhindra skatteflykt principiellt sett kan motiveras med hänvisning till allmänintresset.¹²⁶

En annan rättfärdigandegrund som också principiellt har accepterats av EU-domstolen är *bevarandet av skattesystemets inre sammanhang (koherens)*.¹²⁷ Grunden prövades för första gången i *Bachmann*¹²⁸ som rörde den fria rörligheten för arbetstagare. Bachmann som var tysk medborgare, men anställd i Belgien, nekades att från sin sammanlagda inkomst av tjänst göra avdrag för premier som betalats i Tyskland avse-

¹¹⁷ Se t.ex. Dahlberg II, s. 257.

¹¹⁸ Mål C-330/91, *Commerzbank*.

¹¹⁹ Mål C-330/91, *Commerzbank*, p. 18-19.

¹²⁰ Mål C-170/05, *Denkavit* och mål C-540/07, *Kommissionen mot Italien*.

¹²¹ Ståhl m.fl., s. 74.

¹²² Mål C-330/91, *Commerzbank* och Smit & Kiekebeld, s. 113.

¹²³ Se t.ex. mål C-279/93, *Schumacker*, mål C-386/04, *Stauffer* och mål C-446/04, *FII Group Litigation*.

¹²⁴ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, mål C-264/96, *ICI*, mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, mål C-231/05, *Oy AA* och mål C-311/08, *SGI*.

¹²⁵ Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

¹²⁶ Se t.ex. mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 49, 51 och mål C-231/05, *Oy AA*, p. 60. Se mer om detta i avsnitt 4.

¹²⁷ Smit & Kiekebeld, s. 104 f.

¹²⁸ Mål C-204/90, *Bachmann* p. 28 och mål C-300/90, *Kommissionen mot Belgien*.

ende vissa personförsäkringar. Försäkringsavtalen hade ingåtts innan han kom till Belgien. Den belgiska skattemyndigheten vägrade Bachmann avdrag för de belopp han erlagt premier med motiveringen att belgisk skattelag föreskrev att endast försäkringspremier erlagda till belgiska försäkringsbolag var avdragsgilla.¹²⁹ Efter att EU-domstolen konstaterat att lagstiftningen utgjorde ett hinder för den fria rörligheten menade man på att detta ändå kunde rättfärdigas med hänsyn till behovet att "säkerställa sambandet i det skattesystem som de bestämmelserna ingår i".¹³⁰ EU-domstolen utvecklade samt ändrade sitt resonemang från Bachmann i ett senare mål, *Wielockx*.¹³¹ Resultatet i det senare fallet utmynnade i en form av begränsning avseende rättfärdigandemöjligheten. I ett ännu senare mål, *Lasteyrie du Saillant*¹³² tillkom ännu en inskränkning av denna rättfärdigande grund tillämpning. Många medlemsstater försökte åberopa grunden efter *Bachman*, utan framgång. Det var först efter många år, i *Krankenheim*¹³³ och *Papillon*,¹³⁴ som EU-domstolen återigen accepterade rättfärdigande grunden.¹³⁵

En annan rättfärdigande grund som har blivit accepterad är åberopandet av en skatteregel vars syfte är att *upprätthålla en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd*.¹³⁶ I praktiken¹³⁷ har dock ännu inte godtagits någon skatteregel med den grunden då regeln brustit i proportionalitetskravet.¹³⁸

Åberopandet att *skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen* kom att vara central i *Futura Participations*.¹³⁹ Principen utgör sedan dess en accepterad rättfärdigande grund¹⁴⁰ trots att EU-domstolen inte motiverade varför.¹⁴¹ I senare mål¹⁴² har det dock bekräftats.¹⁴³

¹²⁹ Mål C-204/90, *Bachmann*, p. 10.

¹³⁰ Mål C-204/90, *Bachmann*, p. 28.

¹³¹ Mål C-80/94, *Wielockx*.

¹³² Mål C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*.

¹³³ Mål C-157/07, *Krankenheim*, Pålsson, s.62 och Helminen, s. 93.

¹³⁴ Mål C-418/07, *Société Papillon*, Pålsson, s.62 och Helminen, s. 93.

¹³⁵ Se mer om denna grunden i Ståhl m.fl., s. 157 ff., Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff. och Barnard, s. 280 f.

¹³⁶ Se t.ex. mål C-250/95, *Futura Participations*, mål C-290/04, *Scorpio*, mål C-157/08, *Passenheim* och mål C-72/09, *Rimband*.

¹³⁷ Mål C-250/95, *Futura Participations and Singer*, p. 41, mål C-254/97, *Société Baxter* och Dahlberg II, s. 245 f.

¹³⁸ Se mer om denna grunden i Ståhl m.fl., s. 156 f.

¹³⁹ Mål C-250/95, *Futura Participations*, p. 20 ff. och mål C-168/01, *Bosal Holding BV*.

¹⁴⁰ Dahlberg II, s. 246 och Smit & Kiekebeld, s. 101 f.

¹⁴¹ Dahlberg II, s. 246 och Ståhl m.fl., s. 161.

¹⁴² Se t.ex. mål C-168/01, *Bosal*, mål C-470/04, *N* och mål C-471/04, *Finanzamt*.

¹⁴³ Se t.ex. mål C-168/01, *Bosal*, p. 38 f., mål C-319/02, *Manninen*, p. 38 f., mål C-39/04, *Laboratoires Fournier*, p. 17 f., mål C-471/04, Mål C-471/04, *Finanzamt*, p. 44, Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff. och Ståhl m.fl., s. 161 ff.

Att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten¹⁴⁴ är en annan accepterad rättfärdigandegrund. Argumentet kom att åberopas för första gången i *Marks & Spencer*.¹⁴⁵ Denna grund har efter det målet fått stor betydelse i efterföljande praxis då den spelat en central roll i EU-domstolens bedömning.¹⁴⁶ EU-domstolen har i ett flertal fall¹⁴⁷ accepterat en nationell inkomstskatteregel som hindrar den fria rörligheten med hänvisning till detta argument, *men* detta har skett *tillsammans* med en eller flera andra grunder. Dock har grunden enligt nyare praxis, i t.ex. *X Holding*,¹⁴⁸ accepterats separat. Målet rörde frågan om EU-rätten kräver att förlustutjämnning mellan bolag i olika medlemsstater måste medges eller inte, d.v.s. skatteintegrering. I och med det målet kan alltså denna grund numera *ensam* rättfärdiga hindrande inkomstskatteregler. Däremot innebär det inte att proportionalitetsbedömningen blir densamma i andra situationer.¹⁴⁹

En sista grund som också har accepterats är *riskan att förluster beaktas två gånger*.¹⁵⁰ Grunden kom att åberopas tillsammans med andra grunder i *Marks & Spencer*¹⁵¹ och ingick således i helhetsbedömningen. Det är dock oklart om denna grund kan tillämpas separat och därmed rättfärdiga hindrande inkomstskatteregler. Även i andra fall har den tillämpats med andra grunder.¹⁵² Vidare kan det påpekas att det finns likheter mellan denna grund och grunden säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.¹⁵³

3.4 Sammanfattning

Inledningsvis kan det konstateras att möjligheten för en medlemsstat att rättfärdiga hindrande inkomstskattelagstiftning med hjälp av undantagen i EUF-fördraget är obetydlig. Detta har främst sin förklaring i att inkomstskatteregler inte kan anses vara ämnade att skapa allmän ordning, säkerhet eller hälsa, vilket är de krav som ställs i EUF-fördragets bestämmelser. Därmed har de fördragsbaserade rättfärdigandegrunderna en ytterst begränsad betydelse på det direkta beskattningsområdet. Trots detta finns en annan utväg, nämligen de oskrivna rättfärdigandegrunderna som har utvecklats genom EU-domstolens rättspraxis. Ovan gavs exempel för icke accepterade rättfärdigande grunder, d.v.s. grunder som en medlemsstat inte kan utforma sin skattelagstiftning

¹⁴⁴ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*.

¹⁴⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer* och Ståhl m.fl., s. 162.

¹⁴⁶ Se t.ex. mål C-231/05, *Oy AA*, mål C-414/06, *Lidl*, mål C-311/08, *SGL* och Ståhl m.fl., s. 162. Se mer om detta under avsnitt 4.

¹⁴⁷ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, mål C-231/05, *Oy AA*, mål C-414/06, *Lidl* och mål C-311/08, *SGL*.

¹⁴⁸ Mål C-337/08, *X Holding*.

¹⁴⁹ Ståhl m.fl., s. 163.

¹⁵⁰ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*.

¹⁵¹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*.

¹⁵² Mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz* och mål C-414/06, *Lidl*.

¹⁵³ Generaladvokatens yttrande i mål C-231/05, *Oy AA* och Ståhl m.fl., s. 166.

efter. Därmed får slutsatsen avseende de grundernas möjlighet att bli accepterade i framtiden anses inskränkta.

Genom *rule of reason-principen* har medlemsstaterna dock fått vägledning avseende vilka rekvisit som skall vara uppfyllda för att en rättfärdigandegrund skall komma att godtas av EU-domstolen. Dessa rekvisit innebär att de nationella inkomstskattereglerna för att accepteras måste vara; tillämpliga på ett icke diskriminerande sätt (d.v.s. öppen diskriminering kan inte rättfärdigas med hänvisning *till rule of reason-principen*), vara motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, ägnade att säkerställa förverkligandet av det syfte vilka eftersträvas genom dem och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta. D.v.s. inkomstskatteregeln skall vara utformad så att den säkerställer det mål som eftersträvas och inte utgöra ett mer ingripande hinder i de grundläggande friheterna än vad som är nödvändigt för att uppnå målet med inkomstskatteregeln.

Avslutningsvis kan det således konstateras att medlemsstaternas rätt att förhindra skatteflykt är restriktiv enligt EU-rätten. Samtidigt kan det också konstateras att medlemsstaternas nationella inkomstskatteregler, i syfte att hindra skatteflykt, inte behöver vara förbjudna trots att de går emot den skattskyldiges rättigheter enligt EUF-fördraget. En intressant tanke är huruvida de hittills ej accepterade rättfärdigandegrunderna fortfarande kommer att avfärdas eller om de kommer att accepteras i kombination med andra rättfärdigandegrunder i framtiden. Innebär det i så fall att även rättfärdigandegrunden att förhindra skatteflykt kommer att få genomslag på ett annat sätt?

4 Förhindra skatteflykt

4.1 Inledning

Av det föregående avsnittet framgår att grunden *förhindra skatteflykt* är en principiellt accepterad rättfärdigandegrund som kan motivera en särbehandling av de grundläggande friheterna och som en medlemsstat således kan åberopa vid en prövning i EU-domstolen. Enligt Ståhl finns inte någon enhetlig terminologi eller några enhetliga definitioner vare sig i svensk nationell rätt eller i EU-rätt avseende vad som åsyftas med skatteflykt eller andra skatteundvikande förfaranden.¹⁵⁴ Det som däremot är fastställt av EU-domstolen är att någon allmän presumtion om skatteundandragande eller skatteflykt inte kan grundas enbart på omständigheten att en person flyttar sin bosättning från en medlemsstat till en annan eller att ett bolag eller dess moderbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat.¹⁵⁵

Förevarande avsnitt har som syfte att klargöra innebörden i rättfärdigande grunden *förhindra skatteflykt* samt att konkretisera de olika situationerna som denna grund innefattar (redogörelsen avser inte att vara uttömmande). Detta skall göras mot bakgrund i den mest centrala praxis som finns från EU-domstolen. Inledningsvis ges en kort förklaring till *de olika stegen i EU-domstolens rättsprövning* (4.2). Därefter är området av både praktiska samt pedagogiska skäl indelat i två större avsnitt; *rent konstlade upplägg* (4.3) samt *risk för skatteflykt* (4.4) vilka i sin tur är indelade i mindre underavsnitt; *underkapitaliseringsregler* (4.3.2), *CFC-beskattning* (4.3.3), *förlustutjämningsregler* (4.4.2) och *korrigeringsregler* (4.4.3). Under varje rättsfall¹⁵⁶ presenteras även de diskussioner som finns i *doktrin*.

Presentationen av praxis sker i kronologisk ordning. Vid redogörelsen beskrivs EU-domstolens prövning, steg för steg, avseende det som är relevant för ämnet. På varje delområde (*rent konstlade upplägg* och *risk för skatteflykt*) ges en *inledning*, där några betydelsefulla fall som hör till diskussionen tas upp och därefter redogörs för de absolut viktigaste fallen, där systematiken är upplagd enligt följande; *sakomständigheterna i målet*, *generaladvokaternas förslag till yttrande* i vissa fall, *om det föreligger hinder i etableringsfriheten, rättfärdigande- samt proportionalitetsbedömningen* och *EU-domstolens dom*. Avslutningsvis följer en *analys av EU-domstolens praxis* (4.5), *före Marks & Spencer* (4.5.1) och *efter Marks & Spencer* (4.5.2).

¹⁵⁴ Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

¹⁵⁵ Se t.ex. mål C-436/00, *X och Y*, p. 62, mål C-9/02, *Lasteyrie*, p. 51 och Dahlberg II, s. 108.

¹⁵⁶ Förutom under mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst* då jag anser att de intressanta diskussionerna i doktrin tog fart i senare praxis.

4.2 De olika stegen i EU-domstolens rättsprövning

För att förstå läsningen framöver är det viktigt att läsaren är införstådd med de olika stegen som ingår i EU-domstolens rättsprövning.

1. Det första steget för EU-domstolen ligger i att utreda om en nationell inkomstskatteregel hindrar de grundläggande friheterna i EUF-fördraget. D.v.s. om en jämförbar situation diskrimineras. Om en frihet inte hindras enligt EUF-fördraget kan en skatteregel som hindrar skatteflykt inte anses strida mot den grundläggande friheten.¹⁵⁷
2. Om det däremot är en situation som medför att en frihet hindras är nästa steg att bedöma om den nationella inkomstskatteregeln som riskerar att hindra en grundläggande frihet i EUF-fördraget ändå kan rättfärdigas på särskild grund?¹⁵⁸ Enligt Ståhl är det rättfärdigandebedömningen som är avgörande och mest svårbedömda.¹⁵⁹ Om slutligen resultatet av bedömningen blir att hindret inte kan motiveras kan det konstateras att skatteregeln är fördragsstridig.

Vid bedömningen av om en inkomstskatteregel kan rättfärdigas har EU-domstolen traditionellt behandlat de olika potentiella rättfärdigande-grunderna var för sig. Därmed har EU-domstolen accepterat önskemålet att motverka skatteflykt som en grund för rättfärdigande, men samtidigt har kraven för att en beskattningsregel de facto skall accepteras på denna grund varit tämligen stränga.¹⁶⁰ Under den senaste tiden har EU-domstolen däremot gjort en samlad bedömning av flera rättfärdigande-grunder i kombination med varandra.¹⁶¹

4.3 Rent konstlade upplägg

4.3.1 Inledning

EU-domstolen har genom sin praxis flera gånger avfärdat nationella skatteflyktsargument med motiveringen att de prövade reglerna inte haft till specifikt syfte att komma åt *rent konstlade kopplingar* eller *rent konstlade upplägg* (engelska: "artificial arrangements"), vilkas syfte va-

¹⁵⁷ Läs mer om bedömningen i t.ex. mål C-212/97, *Centros* och *Weber I*, s. 3 ff. och 253.

¹⁵⁸ *Weber I*, s. 3 ff. och 257 och *Hilling M.*, *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens inverkan vid prövning av interna inkomstskattereglars förenlighet med den fria rörligheten*, SvSkT 2008 nr 9, s. 610.

¹⁵⁹ *Ståhl*, SN 2007, s. 575 ff.

¹⁶⁰ Mål C-264/96, *ICI*, mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, mål C-436/00, *X och Y*, mål C-9/02 *Lasteyrie* och *Ståhl*, SN 2007, s. 575 ff.

¹⁶¹ Se t.ex. mål C-446/03, *Marks & Spencer* och mål C-231/05, *Oy AA*.

rit att kringgå den nationella inkomstskattelagstiftningen.¹⁶² EU-domstolen har alltså ställt som krav att den nationella inkomstskatteregeln skall ha som syfte att hindra rent konstlade transaktioner för att kunna rättfärdigas såsom separat rättfärdigandegrund. Om inte detta uppfylldes ansågs regeln strida mot de grundläggande friheterna. Men vad menas med innebörden i detta krav? I vilka situationer kan den åberopas? Ett någorlunda svar fick sin början i bl.a. *ICI*,¹⁶³ där domen visar på att EU-domstolen var beredd att pröva skatteflykt som en rättfärdigandegrund¹⁶⁴ och *Lankhorst-Hohorst*,¹⁶⁵ för att sedan uttryckas närmre i bl.a. *Thin Cap Group Litigation*¹⁶⁶ och *Cadbury Schweppes*.¹⁶⁷

4.3.2 Underkapitaliseringsregler

4.3.2.1 Lankhorst-Hohorst¹⁶⁸

Sakomständigheterna i målet

I målet prövades den tyska lagstiftningen om underkapitalisering.¹⁶⁹ Tvisten gällde mellan bolaget, *Lankhorst-Hohorst GmbH* (LH G) som var ett helägt dotterbolag till *Lankhorst-Hohorst BV* (LH BV), med säte i Tyskland och en tysk skattemyndighet, Finanzamt Steinfurt, avseende taxeringsbeslut om bolagsskatt.¹⁷⁰ Bolaget LH G ansåg sig missgynnad eftersom det i Tyskland fanns lagstadgade regler mot underkapitalisering som drabbade bolaget på ett negativt sätt. LH G var finansierat med lånat kapital från det lågbeskattade moderbolaget, LH BV, som hade sitt säte i Holland.¹⁷¹ De tyska reglerna innebar att om den finansierade andelen av dotterbolaget i Tyskland, d.v.s. LH G, härstammar från lånat kapital, d.v.s. från LH BV, till ett belopp om tre gånger så mycket kunde det föranleda att bestämmelserna om underkapitalisering blev tillämpliga. Konsekvensen skulle i så fall medföra att LH BV inte kunde erhålla avdragsrätt på låneräntorna eller att räntorna skulle räknas som utdelning som inte heller medförde avdragsrätt.¹⁷²

Hinder mot den fria rörligheten

Även EU-domstolen konstaterade att den tyska regeln utgjorde "ett hinder för etableringsfriheten" enligt EUF-fördraget, med motiveringen

¹⁶² Se t.ex. mål C-436/00, *X och Y*, mål C-9/02, *Lasteyrie*, Smit & Kiekebeld, s. 105, Helminen, s. 116 f. och Parland E., *Internprissättning och EU-rätten - reflektioner kring SGI-domen*, SN 2010 nr 7-8, s. 578 ff. (Parland, SN 2010, s. 578 ff.). Se utförligt om detta under varje mål nedan.

¹⁶³ Mål C-264/96, *ICI*.

¹⁶⁴ Dahlberg I, s. 236.

¹⁶⁵ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.

¹⁶⁶ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*.

¹⁶⁷ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

¹⁶⁸ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.

¹⁶⁹ Lodin m.fl., s. 671.

¹⁷⁰ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 2.

¹⁷¹ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 14-15.

¹⁷² Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 3.

att behandlingen skiljer sig åt beroende på var ett moderbolag har sitt säte.¹⁷³

Rättfärdigandebedömningen

Frågan var om ovanstående hinder kunde rättfärdigas med hänvisning till att förhindra skatteflykt? Inledningsvis uttalade EU-domstolen att den tyska bestämmelsen måste uppfylla kraven på "ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse. Det fordras i ett sådant fall även att åtgärden är ägnad att säkerställa att det mål som eftersträvas uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål".¹⁷⁴ Enligt den tyska regeringen hade reglerna till syfte att motverka den skatteflykt som underkapitalisering medför.¹⁷⁵ Det som EU-domstolen dock kom fram till var att de dåvarande tyska bestämmelserna inte hade som specifikt ändamål att motverka rent konstlade bolagskonstruktioner med syfte att kringgå tysk skattelagstiftning. Bestämmelsen i den tyska lagstiftningen avsåg i stället *allmänt varje situation* där ägarbolaget hade sitt säte utanför Tyskland, oberoende av anledning till detta (d.v.s. oavsett om något skatteflyktssyfte fanns eller inte).¹⁷⁶

EU-domstolens dom

EU-domstolen konstaterade att de tyska underkapitaliseringsreglerna utgjorde hinder för etableringsfriheten och att detta hinder ej kunde rättfärdigas med hänvisning till skatteflyktsargumentet, då de nationella reglerna inte hade för avsikt att komma åt "rent konstlade kopplingar" eller "konstlade upplägg", med syfte att kringgå den tyska lagstiftningen.¹⁷⁷ Av målet framgår således att med "rent konstlade upplägg" menas en avsikt att kringgå skatt och uppnå en skattemässig fördel.¹⁷⁸ Vidare kan det utläsas att vissa rekvisit måste vara uppfyllda för att förhindra skatteflykt som åberopad rättfärdigandegrund skall accepteras i praktiken. Det första kravet är att lagstiftningen ifråga skall vara inrättad för att förhindra skatteflykt i en förhållandevis begränsad benämning. Det andra kravet är att lagstiftningen skall ha som syfte att förhindra rent konstlade transaktioner och upplägg samt vara ämnad att kringgå skattelagstiftningen i landet.

¹⁷³ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 32.

¹⁷⁴ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 33, se också mål C-250/95 *Futura Participations och Singer*, p. 26 och mål C-35/98, *Verkooijen*, p. 43 som domstolen hänvisar till.

¹⁷⁵ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 34.

¹⁷⁶ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 37, se även mål C-264/96, *ICI*, p. 26 för liknande resonemang.

¹⁷⁷ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 32, 37 och 45. EU-domstolen höll med generaladvokat Jean Mischos förslag till avgörande, föredraget den 26 september 2002, p. 89, 91, 95 och 121.

¹⁷⁸ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 37.

4.3.2.2 Thin Cap Group Litigation¹⁷⁹

Sakomständigheterna i målet

I målet prövades den brittiska lagstiftningen om underkapitaliseringsregler.¹⁸⁰ Tvisten var mellan bolagskoncerner och skatteförvaltningen i Storbritannien rörande den skattemässiga behandlingen av räntor som brittiska bolag hade betalat på lån som de tagit av ett i en annan medlemsstat hemmahörande koncernbolag.¹⁸¹ Enligt brittisk lagstiftning betraktades, under vissa förhållanden, ränta som hade erlagts till ett annat bolag i samma koncern som utdelad vinst. Konsekvensen av detta blev att det låntagande bolaget miste sin rätt att dra av räntekostnaden och dessutom blev skyldig att erlagga bolagsskatt på det som klassificerades som utdelad vinst.¹⁸² Storbritannien anförde att lagstiftningen var neutral och att etableringsfriheten inte var aktuell på nationell lagstiftning. Det hävdades också att avdragsbegränsningen samt omklassificeringen medförde en motsvarande kompensation för det långivande bolaget i dess hemviststat tack vare ingångna dubbelbeskattningsavtal.¹⁸³

Generaladvokatens förslag till avgörande¹⁸⁴

Generaladvokaten Geelhoed framhöll att det är en giltig och fundamental rättighet gentemot den interna marknaden för skattskyldiga att söka arrangera sina gränsöverskridande skattetransaktioner på det sätt som är till mest fördel för dem.¹⁸⁵ Detta skall dock göras under förutsättning att konstruktionen är äkta och inte utgör ett konstlat upplägg med syftet att missbruka eller kringgå den nationella skattelagstiftningen.¹⁸⁶

Generaladvokaten Geelhoed ansåg vidare att lagstiftning som avser att hejda underkapitalisering i princip kan utgöra en proportionell åtgärd för att hindra missbruk, beroende på hur den är utformad samt tillämpas. Bolag skall ha rätt att organisera sin verksamhet på det sätt som de önskar vilket i sin tur innebär att de skall ha rätt att finansiera sina dotterbolag med eget kapital eller lån. Däremot går gränsen för denna rättighet till när bolagets val medför ett missbruk av rättigheter. Enligt generaladvokaten är armlängdsprincipen¹⁸⁷ i princip en giltig utgångs-

¹⁷⁹ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*.

¹⁸⁰ Ståhl m.fl. s. 153.

¹⁸¹ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 2.

¹⁸² Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 38-39.

¹⁸³ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 46.

¹⁸⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat L.A. Geelhoed föredraget den 29 juni 2006, mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*.

¹⁸⁵ Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, p. 63.

¹⁸⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, p. 1 och 63, som hänvisar till domstolens uttalanden i mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst* och i mål C-264/96, *ICI*. Generaladvokaten menar också att gränserna avseende vilka restriktioner för underkapitalisering som är tillåtna inte tydliggjordes helt genom domen i mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.

¹⁸⁷ Armlängdsprincipen är grundläggande vid prissättning av transaktioner mellan internationellt verksamma företag i intressegemenskap och innebär att prissättningen

punkt när en bedömning avseende om en transaktion utgör ett missbruk eller inte skall göras. Anledningen är då testet baserat på armlängdsprincipen i detta sammanhang utgör en objektiv omständighet med vars hjälp det kan avgöras om de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel. Geelhoed menar vidare att medlemsstaterna borde uppmuntras att fastställa vissa skäligena kriterier vid en bedömning avseende huruvida en transaktion överensstämmer med armlängdsprincipen, där en presumtion om ett missbruk kan göras, ifall den inte uppfyller dessa kriterier och motsatsen inte kan bevisas.¹⁸⁸

Hinder mot den fria rörligheten

EU-domstolen ansåg att de brittiska reglerna var ett hinder mot etableringsfriheten¹⁸⁹ då den nationella lagstiftningen medförde att situationen var mindre förmånlig i de fall långivande närstående företag inte var hemmahörande i landet än vid strikt interna förhållanden.¹⁹⁰

Rättfärdigandebedömningen

Frågan var om ovanstående hinder kunde rättfärdigas med hänvisning till att förhindra skatteflykt? Flera rättfärdigande grunder åberopades, men den centrala för uppsatsens del var åberopandet av grunden att *motverka skatteflykt* (eller *motverkande av missbruk*). Enligt EU-domstolen krävdes, för att den skulle kunna bli aktuell, att det specifika ändamålet med lagstiftningen var att hindra "*beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet*".¹⁹¹ I fallet konstaterades att bestämmelserna i det aktuella målet var ägnade att uppnå det ändamål för vilka de införts, d.v.s. motverkande av skatteflykt.¹⁹² EU-domstolen fann med andra ord, återigen, att reglerna kunde rättfärdigas om reglerna var specifikt riktade mot fiktiva upplägg som iscensatts för att kringgå den nationella lagstiftningen. Reglerna måste således ha till specifikt ändamål att hindra upplägg utan ekonomisk förankring som arrangerats i syfte att undgå skatt. Mot bakgrund i detta kan därför inte inkomstskatteregler som allmänt träffar räntebetalningar till utländska bolag godtas.¹⁹³

Proportionalitetsbedömningen

Var den nationella inkomstskattelagstiftningen proportionerlig trots att den kunde rättfärdigas eller gick den utöver vad som krävs för att upp-

skall motsvara vad som skulle ha tillämpats mellan oberoende parter under jämförbara omständigheter.

¹⁸⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Geelhoed, p. 66.

¹⁸⁹ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 33-35.

¹⁹⁰ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 45.

¹⁹¹ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

¹⁹² Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 77.

¹⁹³ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

nå ändamålet med lagstiftningen?¹⁹⁴ EU-domstolen hänvisade i detta avseende till generaladvokatens förslag till avgörande (p.67) som lyder enligt följande: ”en lagstiftning som för bedömningen av om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg baseras på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter ansågs hålla sig inom gränserna för att förhindra missbruk”.¹⁹⁵ För detta krävs dock för det första att den skattskyldige ”utan administrativ omgång” ges möjlighet att presentera uppgifter om eventuella affärsmässiga skäl¹⁹⁶ och för det andra måste omklassificeringen av räntebetalningarna till utdelad vinst begränsas till den del de överstiger marknadsmässiga priser.¹⁹⁷

EU-domstolens dom

EU-domstolen konstaterade att de brittiska bestämmelserna utgjorde ett hinder för etableringsfriheten, men att detta hinder kunde rättfärdigas av behovet att *motverka skatteflykt*.¹⁹⁸

4.3.2.3 Doktrin

I och med EU-domstolens uttalande i *Thin Cap Group Litigation*: ”beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet”,¹⁹⁹ torde slutsatsen vara att sådana beteenden inte erhåller något EU-rättsligt skydd. Med anledning av detta framhålls i doktrin att kravet på fiktivt upplägg fortfarande gäller.²⁰⁰ Enligt Ståhl m.fl. torde uttalandet tolkas som att nationella inkomstskatteregler som söker förhindra ett beteende i enlighet med nämnda uttalande i princip anses vara accepterade enligt EU-rätten.²⁰¹ Vidare menar man i doktrin att uttalandet lämpligen bör tolkas som att EU-domstolen i sin prövning av rena skatteflyktsbestämmelser anser att endast *fiktiva upplägg* saknar unionsrättsligt skydd.²⁰² Trots detta råder fortfarande viss oklarhet kring vad som menas med *fiktivt upplägg*, varför det i doktrinen uttrycks en önskan om att rättspraxis behöver förtydligas.²⁰³

¹⁹⁴ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 78.

¹⁹⁵ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 82.

¹⁹⁶ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 82.

¹⁹⁷ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 83.

¹⁹⁸ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 134.

¹⁹⁹ Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

²⁰⁰ Ståhl m.fl., s. 52 och Helminen, s. 88.

²⁰¹ Ståhl m.fl., s. 52 och Helminen, s. 88.

²⁰² Ståhl m.fl., s. 57.

²⁰³ Ståhl m.fl., s. 52.

4.3.3 CFC-regler

4.3.3.1 Cadbury Schweppes²⁰⁴

Sakomständigheterna i målet

I målet behandlades för första gången huruvida brittisk Controlled Foreign Company-lagstiftning (CFC-lagstiftning) var förenlig med etableringsfriheten.²⁰⁵ Tvisten var mellan Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd (Cadbury Schweppes) mot Commissioners of Inland Revenue.²⁰⁶ Moderbolaget Cadbury Schweppes som var brittiskt hade bl. a. två dotterbolag i Irland. Dessa beskattades till en låg skattesats om 10 procent och dess vinster blev föremål för den brittiska CFC-lagstiftningen. Enligt nationell (brittisk) lagstiftning var bolag som hade hemvist i Storbritannien skyldiga att erlagga bolagsskatt för vinst som härstammade utanför den egna staten. I detta ingick även vinster genererade av filialer eller agenturer genom vilka det i landet hemmahörande bolaget bedriver sin verksamhet utanför Storbritannien.²⁰⁷

Hinder mot den fria rörligheten

EU-domstolen ansåg att den brittiska CFC-lagstiftningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, då lagstiftningen hade till följd att Cadbury Schweppes i Storbritannien erhöll skattemässiga nackdelar på grund av att det var skattskyldigt för vinsterna i de irländska dotterbolagen.²⁰⁸

Rättfärdigandebedömningen

Frågan var om ovanstående hinder kunde rättfärdigas med hänvisning till att förhindra skatteflykt?²⁰⁹ Till en början menade EU-domstolen att endast det faktum att bolaget drar nytta av förmånliga beskattningsnivåer för dotterbolag hemmahörande i annan medlemsstat inte i sig ger Storbritannien rätt att kompensera denna fördel med en sämre skattemässig behandling i hemstaten och det utgör inte heller en skatteflykts-transaktion.²¹⁰ EU-domstolen bekräftade således uttryckligen att det är helt legitimt att etablera dotterbolag i andra medlemsstater i syfte att ta del av ett mera förmånligt skattesystem,²¹¹ så länge som de åtgärder som bolagen vidtar inte medför att vinstmedlen överförs genom konstlade upplägg. Vidare anfördes att en inskränkning av etableringsfriheten endast är tillåten om den är motiverad av tvingande hänsyn till all-

²⁰⁴ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

²⁰⁵ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 24, Lodin m.fl., s. 673 och Piantavigna P., *The Abuse in European Union Law: A Theory*, ECTR 2011 nr 3, s. 140.

²⁰⁶ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 2.

²⁰⁷ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 3.

²⁰⁸ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 34, 37 och 43-46.

²⁰⁹ Weber I, s. 153 och Evers M. och Graaf A., *Limiting Benefit Shopping: Outline of a Measure to Counter Erosion of the Dividend Tax Base in the EU*, ECTR 2010 nr 6, s. 238 ff. (Evers & Graaf, ECTR 2010, s. 238 ff.).

²¹⁰ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 49.

²¹¹ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 38.

mänintresset och om inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.²¹² EU-domstolen menade i enlighet med liknande resonemang i bl.a. *Lankhorst-Hohorst*,²¹³ *ICI*²¹⁴ och *Marks & Spencer*,²¹⁵ att den nationella inkomstskatteregeln kan rättfärdigas trots att den utgör ett hinder för den fria rörligheten om den avser att förhindra rent konstlade upplägg vars syfte är att kringgå skattelagstiftningen i den berörda medlemsstaten, d.v.s. i Storbritannien.²¹⁶ EU-domstolen uttryckte vidare att dessa konstlade upplägg inte får ha någon ekonomisk förankring i etableringsstaten som skett i syfte att undvika skatt i hemstaten.²¹⁷ Detta rekvisit som således tidigare varit avgörande har fastställts, även i senare mål, för att kravet på skatteflyktsargument skall vara hållbart.²¹⁸ EU-domstolen menade här att rent konstlade upplägg skall tolkas ur ett subjektivt och ett objektivt perspektiv (eller rekvisit). Det subjektiva perspektivet avser huruvida det finns en avsikt att uppnå en skattemässig fördel. Det objektiva perspektivet avser om det av objektiva omständigheterna framgår att ändamålet som eftersträvas med etableringsfriheten inte uppnåtts trots att kraven i EU-rätten har iakttagits.²¹⁹ Med de objektiva omständigheterna menas t.ex. huruvida CFC-bolaget verkligen existerar i fysiskt form eller ej. Då tittar man bl.a. på lokal, personal och utrustning m.m. EU-domstolen framhöll slutligen också att moderbolaget, d.v.s. Cadbury Schweppes, måste ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats och som visar om detta bolags verksamhet utgör en verklig rörelse.²²⁰ Med ett rent konstlat upplägg menas därför ett förfarande där en ekonomisk förankring saknas och där enda syftet med etableringen är att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. Exempel på konstlade upplägg som EU-domstolen nämnde i fallet var s.k. brevlådeföretag.²²¹

EU-domstolens dom

EU-domstolen menade att om CFC-lagstiftningen var begränsad till rent konstlade upplägg var den förenlig med etableringsfriheten. Motsatsen

²¹² Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 47. För ytterligare stöd i praxis härom, se t.ex. mål C-250/95, *Futura Participations och Singer*, p. 26, mål C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, p. 49 och mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 35.

²¹³ Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst* p. 37.

²¹⁴ Mål C-264/96, *ICI*, p. 26.

²¹⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 57.

²¹⁶ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 51 och 55.

²¹⁷ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 55.

²¹⁸ Se t.ex. mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 51. För ett liknande resonemang se mål C-264/96, *ICI*, p. 26, mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p. 37, mål C-9/02 de *Lasteyrie du Saillant*, p. 50 och mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 57.

²¹⁹ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 70-71.

²²⁰ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 70-71.

²²¹ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 64 och 67-68.

gällde om det inte fanns några objektiva omständigheter som gav stöd till antagandet att det var fråga om ett rent konstlat upplägg.²²²

4.3.3.2 Doktrin

I *Cadbury Schweppes* fann EU-domstolen att CFC-reglerna i Storbritannien begränsade etableringsfriheten mot bakgrund i att de aktuella reglerna skapade en skattemässig nackdel för brittiska bolag med utländska CFC-dotterbolag.²²³ I målet konstaterades vidare att denna nackdel förelåg trots att CFC-reglernas effekt innebar att eventuell vinst som genererades i CFC-bolaget beskattades med samma totala skattesats som en motsvarande vinst i ett brittiskt dotterbolag. EU-domstolen menade i detta avseende att det var tillräckligt att CFC-reglerna medförde att moderbolaget beskattades för vinster som uppkommit hos en annan juridisk person, vilket inte skulle ha skett om dotterbolaget varit brittiskt.²²⁴ Enligt Ståhl valde alltså EU-domstolen att se på reglernas effekt för moderbolaget isolerat vid bedömningen av om en negativ särbehandling förelåg och inte för koncernen som helhet. Ståhl menar vidare att målet "visar att även en skatteåtgärd som syftar till att en internationell koncernstruktur, transaktionskedja etc. totalt sett skall beskattas på samma sätt som motsvarande rent inhemska koncerner och transaktioner kan komma i konflikt med fördraget om skatteåtgärden innebär en negativ särbehandling av något led i koncernstrukturen eller transaktionskedjan."²²⁵

Av ovan redogjorda rättsfall framgår att EU-domstolen både i *Thin Cap Group Litigation* och *Cadbury Schweppes* hållit fast vid kravet på att endast skatteflyktsregler som riktas mot rent konstlade transaktioner kan godtas. I det sistnämnda målet utvecklade EU-domstolen dessutom vad den närmare avser med detta krav.²²⁶ EU-domstolen uttryckte således att "konstlade upplägg inte får ha någon ekonomisk förankring i etableringsstaten som skett i syfte att undvika skatt i hemstaten".²²⁷ Innebörden av detta är enligt diskussionerna i doktrin att medlemsstaterna får införa regler som hindrar att de berörda, d.v.s. skattskyldiga, på ett konstlat sätt placerar vinster som uppkommer i sitt egna land till länder som har förmånligare inkomstskatteregler.²²⁸ Det innebär vidare också att nationella inkomstskatteregler som förhindrar ett sådant beteende som rättsfallen ovan (under avsnitt 4.3) i princip är tillåtna enligt unionsrätten.²²⁹ Applicerat på CFC-regler innebär EU-domstolens uttalande också att man inte får CFC-beskatta i situationer då dotterbolag be-

²²² Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 75-76.

²²³ Se avsnitt 4.3.3.1 och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

²²⁴ Se avsnitt 4.3.3.1 och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

²²⁵ Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

²²⁶ Se avsnitt 4.3.3.1 och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

²²⁷ Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 55.

²²⁸ Helminen, s. 116 f., Ståhl m.fl., s. 153 och Evers & Graaf, ECTR 2010 nr 6, s. 238 ff.

²²⁹ Ståhl m.fl., s. 57.

driver näringsverksamhet i form av rörelse i etableringslandet, trots att det finns ett rent skattebetingat skäl till etableringen.²³⁰ Slutligen framgår av doktrin att rättspraxis behöver förtydligas avseende vad som menas med fiktivt upplägg, då det fortfarande inte är givet.²³¹ Lang menar att EU-domstolen hade ett lämpligt tillfälle i *Cadbury Schweppes* att ytterligare klargöra förutsättningen ”konstlade upplägg”. Då detta inte gjordes menar Lang att målet har medfört ytterligare ”rättsosäkerhet i stället för ett trendskifte i vidareutvecklingen av den äldre praxisen.”²³²

Enligt Ståhl m.fl. innebär *Cadbury Schweppes* och de andra rättsfallen (i avsnitt 4.3) att det utifrån praxis krävs att den nationella inkomstskatteregeln är riktad mot rent konstlade upplägg för att ett skatteflyktsargument såsom *separat* rättfärdigandegrund skall kunna godtas av EU-domstolen.²³³

4.4 Risk för skatteflykt

4.4.1 Inledning

Mål *Avoir fiscal*²³⁴ som var EU-domstolens första skattemål avseende direkt beskattning och även det första målet där en medlemsstat åberopade *risk för skatteflykt* som grund för rättfärdigande av deras nationella inkomstskattelagstiftning. I målet hävdade Frankrike att deras lagstiftning som utgjorde en diskriminering av utländska bolags filialer i Frankrike inte var hindrande mot bakgrund i avsaknad av harmonisering på direktbeskattningsområdet och att deras lagstiftning var nödvändig för att undvika risken för skatteflykt.²³⁵ EU-domstolen kom fram till att det inte kunde godtas med en olikbehandling med hänvisning till *risken för skatteflykt*.²³⁶ EU-domstolens motivering var att art. 49 EUF-fördraget²³⁷ inte tillått undantag från den grundläggande principen om etableringsfrihet av sådana skäl.²³⁸ Resonemanget kom att hålla fram till år 1998 då EU-domstolen avvek från sin tidigare praxis. I mål *ICI*,²³⁹ ville Storbritannien få klarlagt huruvida deras lagstiftning stred mot den fria etableringsrätten i fråga om bolag som är etablerade i medlemsstaten (och som ingår i ett konsortium varigenom de äger ett holdingbolag) gör rätten till skattelättnad beroende av huruvida holdingbolagets verksamhet uteslutanden eller huvudsakligen består i att ineha aktier i dotterbolag som är etablerade inom det nationella territo-

²³⁰ Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

²³¹ Ståhl m.fl., s. 52.

²³² Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.

²³³ Ståhl m.fl., s. 153.

²³⁴ Mål 270/83, *Avoir Fiscal*.

²³⁵ Mål 270/83, *Avoir Fiscal*, p. 23, 25, Hilling, s. 164 och Smit & Kiekebeld, s. 2.

²³⁶ Mål 270/83, *Avoir Fiscal*, p. 25.

²³⁷ Gamla art. 43 EEG-fördraget.

²³⁸ Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.

²³⁹ Mål C-264/96, *ICI*.

riet. Enligt EU-domstolen var lagstiftningen stridande mot den fria etableringsrätten. Den brittiska regeringen menade att lagstiftningen kunde rättfärdigas eftersom den syftade till att hindra skatteflykt.²⁴⁰ Från och med mål *ICI*²⁴¹ uppställdes kravet att en lagstiftning skall ha som specifikt syfte att förhindra konstlade upplägg och inte ha generell tillämplighet. EU-domstolen uttalade vidare följande: "Att etablera ett dotterbolag utanför Förenade kungariket innebär emellertid inte i sig skatteflykt, eftersom bolaget i fråga i varje fall omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning."²⁴²

EU-domstolen menade alltså att risken för skatteflykt inte ökade på grund av att merparten av dotterbolagen var utländska. Förklaringen låg i att det skulle vara tillräckligt med ett dotterbolag etablerat i utlandet för att den åberopade risken skulle kunna förverkligas.²⁴³ Med anledning av ovan ansåg EU-domstolen att det inte fanns skäl att acceptera skydd mot skatteflykt som rättfärdigande grund och slog därför fast att den brittiska lagstiftningen var oförenlig med den fria etableringsrätten i EUF-fördraget.²⁴⁴ Enligt Dahlberg kan utifrån *ICI*, utrönas tre förutsättningar för att EU-domstolen skall anse att en nationell lagstiftning har som syfte att förhindra skatteflykt: (1) Lagbestämmelsen skall ha det specifika syftet att förhindra rent konstlade kopplingar, (2) den aktuella transaktionen skall ha som syfte att kringgå den skattelagstiftning som gäller i etableringslandet och (3) lagen kan inte generellt gälla varje situation i vilken merparten av dotterbolagen i en koncern av en eller annan anledning är etablerade i utlandet.²⁴⁵ Lang och Dahlberg menar att EU-domstolen i och med ovannämnda uttalande kunde ta "risken för skatteflykt" i betraktande som rättfärdigande grund (trots att den inte accepterades i det aktuella fallet).²⁴⁶

Trots att EU-domstolen alltså tidigare ställt som krav att de nationella inkomstskattereglerna som syftar till att rättfärdiga skattehinder med hänvisning till skatteflykt, måste vara utformade så att de hindrar konstlade upplägg för att kunna rättfärdigas, har det i senare praxis godtagits en annan möjlighet. Denna avser en *kombination* där en eller flera rättfärdigande grunder beaktas tillsammans. EU-domstolen rättfärdigar särbehandlade nationella inkomstskatteregler, trots att de inte är renodlade skatteflyktsregler, men där *risken för skatteflykt* är en av

²⁴⁰ Mål C-264/96, *ICI*, p. 25-27.

²⁴¹ Mål C-264/96, *ICI*. Fallet rörde möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämnings. EU-domstolen förde även samma resonemang i mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 37, mål C-436/00, *X och Y*, p. 61 och mål C-9/02, de Lasteryie, p. 50.

²⁴² Mål C-264/96, *ICI*, p. 26 och *Terra & Wattel*, s. 556.

²⁴³ Mål C-264/96, *ICI*, p. 27.

²⁴⁴ Mål C-264/96, *ICI*, p. 30.

²⁴⁵ Dahlberg II, s. 236.

²⁴⁶ Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff. och Dahlberg M., *EUCOTAX Series on European Taxation, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, 2005, s. 236 (Dahlberg I).

de nödvändiga komponenterna.²⁴⁷ Vad menas med detta? Vilka skatterättsliga situationer omfattas? Den nya utvecklingslinjen startade med *Marks & Spencer*, för att fortsätta i en rad andra fall, bl. a. *Oy AA* och *SGL*.

4.4.2 Förlustutjämningsregler

4.4.2.1 Marks & Spencer²⁴⁸

Sakomständigheterna i målet

Målet behandlade de brittiska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten.²⁴⁹ I målet blev ett brittiskt bolag, Marks & Spencer, nekad skattelättnad i form av avdrag från den beskattningsbara vinsten i Storbritannien för förluster som uppkommit i dotterbolag i Belgien, Frankrike och Tyskland.²⁵⁰ Med andra ord nekades bolaget koncernavdrag.²⁵¹ Bakgrunden var att moderbolaget år 2001 avyttrade sina dotterbolag i Europa och ville kvitta underskotten i dessa mot moderbolaget i Storbritannien.²⁵² Motiveringen till avslaget var att koncernavdrag endast beviljas för de förluster som uppkommit i landet. Rätt till koncernavdrag hade alltså förelegat enligt interna regler om dotterbolagen haft hemvist i Storbritannien.²⁵³ I stället bedrev dotterbolagen ekonomisk verksamhet i de länder de hade sin hemvist, hade inga fasta driftställen i Storbritannien och de hade aldrig bedrivit någon ekonomisk verksamhet där.²⁵⁴

Hinder mot den fria rörligheten

EU-domstolen konstaterade att lagstiftningen i Storbritannien utgjorde en inskränkning av den fria etableringsrätten. De utländska bolagens förluster behandlas ur skattesynpunkt annorlunda än förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat.²⁵⁵

Rättfärdigandebedömningen

Frågan var om ovanstående hinder kunde rättfärdigas med hänvisning till att förhindra skatteflykt? Enligt EU-domstolen kunde en sådan inskränkning som var aktuell i målet anses tillåten endast om den hade ett legitimt syfte, var i överensstämmelse med fördraget, kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och var proportionerlig till vad den ämnade uppnå.²⁵⁶ Storbritannien åberopade tre rättfärdigan-

²⁴⁷ Ståhl m.fl., s. 52 och Smit & Kiegebeld, s. 105.

²⁴⁸ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*. Avsäg förlustutjämnning mellan inhemska och utländska koncernbolag.

²⁴⁹ Lodin m.fl., s. 672.

²⁵⁰ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 2.

²⁵¹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 12.

²⁵² Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 21-22.

²⁵³ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 24.

²⁵⁴ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 23.

²⁵⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 34.

²⁵⁶ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 35.

degrunder; förhindra en risk för skatteundandragande (skatteflykt),²⁵⁷ säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten²⁵⁸ samt förhindra att förlusten beaktas två gånger.²⁵⁹

Avseende rättfärdigandegrunden *förhindra skatteflykt* eller *risken för skatteundandragande* (vilka enligt Dahlberg avser samma rättfärdigandegrund)²⁶⁰ ansåg EU-domstolen följande; "*möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag med hemvist i annan medlemsstat till ett moderbolag med hemvist i den aktuella medlemsstaten medförde en risk att överföringen av förluster skulle komma att arrangeras inom koncernen så att den riktas till bolag hemmahörande i medlemsstater som har de högsta skattesatserna där värdet på förlusterna ur skattesympunkt följaktligen är högst.*"²⁶¹ Diskussionen avseende det gamla kravet att "konstlade upplägg" skall föreligga var knapphändig. I målet återfinns enbart en kommentar, utan vidare resonemang, som stadgar att medlemsstaterna får ha bestämmelser som har till specifikt syfte att undanta rent konstlade upplägg vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning från möjligheten att erhålla en skatteförmån.²⁶²

Avseende den andra rättfärdigandegrunden (säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten) hävdade Storbritannien att vinster och förluster är två sidor av samma mynt i skattehänseende och därför skall de behandlas likformigt inom ramen för ett och samma skattesystem. Detta för att garantera en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna.²⁶³ EU-domstolen invände avseende denna rättfärdigandegrund med motiveringen; "*att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet.*"²⁶⁴ EU-domstolen menade att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte desto mindre skulle kunna göra det nödvändigt att, beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i någon av dessa stater, tillämpa enbart inkomstskatteregler i nämnda stat på såväl vinster som förluster.²⁶⁵

EU-domstolen menade slutligen att vid en gemensam bedömning av de tre rättfärdigandegrunderna; att förhindra skatteundandragande (skat-

²⁵⁷ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 49-50.

²⁵⁸ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 43.

²⁵⁹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 47-48.

²⁶⁰ För stöd i praxis att dessa benämningar avser samma rättfärdigandegrund, se mål C-231/05, *Oy AA*, p. 2 i sammanfattningen och p. 60-62, där EU-domstolen benämner förhindra skatteflykt och skatteundandragande som samma rättfärdigandegrund, se även Dahlberg II, s. 255.

²⁶¹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 49.

²⁶² Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 57.

²⁶³ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 43.

²⁶⁴ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 44.

²⁶⁵ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 45.

teflykt), säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten samt förhindra att förlusten beaktas två gånger, kan inskränkande nationella inkomstskatteregler vara; ägnade att uppnå ett legitimt syfte i överensstämmelse med fördraget, vara motiverade med hänsyn till allmänintresset och avsedda för att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås. Därför kunde den brittiska lagstiftningen rättfärdigas.²⁶⁶ Avgörandet torde tolkas som om en trendförändring avseende EU-domstolens praxis inleddes, mot bakgrund i att den bedömningslinjen som infördes i målet kan anses vara återkommande i efterföljande praxis.²⁶⁷ Förändringen består således i att EU-domstolen gjorde en väldigt annorlunda prövning i jämförelse mot tidigare avgörande. Här bedömdes huruvida rättfärdigande förelåg genom att behandla tre rättfärdigandegrunder tillsammans i stället för var och en för sig, vilket man tidigare gjort.

Proportionalitetsbedömningen

Var den nationella inkomstskattelagstiftningen proportionerlig trots att den kunde rättfärdigas eller gick den utöver vad som krävs för att uppnå ändamålet med lagstiftningen? EU-domstolen menade att den inskränkande åtgärden i princip går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvas. Detta ansågs vara fallet i en situation där ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår. Även då det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående.²⁶⁸ EU-domstolen kom alltså fram till att lagstiftningen inte var proportionerlig. Argumentet för detta var då moderbolaget Marks & Spencer och kommissionen inte krävde en allmän rätt till förlustavdrag utan enbart i en situation där alla möjligheter var uttömda i dotterbolagets hemviststat.²⁶⁹

EU-domstolens dom

I målet var risk för skatteundandragande en av de tre grunder som tillsammans ansågs rättfärdiga reglerna som var under prövning. Proportionalitetsprövningen gick dock inte igenom.²⁷⁰

4.4.2.2 Doktrin

I doktrinen framhålls att EU-domstolens angreppsätt i *Marks & Spencer* var början på en ny bedömningslinje.²⁷¹ I och med efterföljande prax-

²⁶⁶ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 51.

²⁶⁷ Se t.ex. mål C-231/05, *Oy AA* och mål C-311/08, *SGL*.

²⁶⁸ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 55.

²⁶⁹ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 55.

²⁷⁰ Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 51.

²⁷¹ Ståhl m.fl., s. 155 och 167 och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

is²⁷² är det numera klarlagt att en kombination av grunder innebär ett avsteg från tidigare praxis som haft som förutsättning att en regel måste rikta sig mot konstlade upplägg för att kunna godtas. *Marks & Spencer* målet har medfört att den nya trenden numera är att fler än en rättfärdigande grund, beaktade tillsammans, kan rättfärdiga ett hinder.²⁷³

Av doktrinen framgår vidare att det kan konstateras att rättfärdigandebedömningens utfall är beroende av hur de nationella inkomstskatte-reglerna presenteras för EU-domstolen. Presenteras reglerna såsom rena skatteflyktsbestämmelser sker prövningen troligtvis utifrån de kriterier om konstlade upplägg som i *Thin Cap Group Litigation* och som sedan utvecklades något i *Cadbury Schweppes*. Om de nationella inkomstskattereglerna i stället framställs såsom ett mer allmänt skydd för den nationella skattebasen är det dock troligt att en annan bedömning görs. Då görs sannolikt en "samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder och då kan ett rättfärdigande av skatteflyktsskäl i kombination med en eller flera andra grunder således komma ifråga."²⁷⁴

I doktrinen kan utläsas viss misstro mot denna nya utvecklingslinje, där man menar på att detta leder till sämre förutsebarhet och stringens. Motivet till detta tycks ligga i att det vid en samlad bedömning i regel inte framgår vilken av de ingående rättfärdigande grunderna som har haft störst betydelse för utfallet i den specifika situationen. Förutom detta menar man vidare att rättfärdigande grundernas olika innebörd blir än svårare att fastställa, vilket ses som ett problem då dessa enbart är ett resultat av EU-domstolens praxis.²⁷⁵

Avseende proportionalitetsbedömningen menar Ståhl m.fl. att det var i *Marks & Spencer* som denna inte användes som ett "definitivt allt eller inget test". Förklaringen torde enligt dem ligga i att EU-domstolen fann den brittiska lagstiftningen vara alltför restriktiv i den aktuella situationen som var uppe för prövning.²⁷⁶ Innebörden av detta bör lämpligen vara att skattesituationerna skall bedömas individuellt, d.v.s. resultatet av proportionalitetsbedömningen kan bli att en skatteregel i vissa situationer anses som ett alltför ingripande hinder för den fria rörligheten för att kunna rättfärdigas, men kan trots detta fortsätta tillämpas i andra situationer. Det är i detta avseende som Ståhl m.fl. menar att det inte behöver vara fråga om en "allt eller intet" bedömning. I *Marks & Spencer* menade EU-domstolen att proportionalitetsbedömningen innebär att reglerna i vissa situationer var alltför långtgående. EU-domstolen ansåg alltså med andra ord att reglerna gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de eftersträlvade syftena.²⁷⁷

²⁷² Se t.ex. mål C-231/05, *Oy AA* och mål C-311/08, *SGL*.

²⁷³ Ståhl m.fl., s. 155 och 167 och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

²⁷⁴ Ståhl m.fl., s. 155.

²⁷⁵ Ståhl m.fl., s. 167.

²⁷⁶ Ståhl m.fl., s. 163 ff.

²⁷⁷ Ståhl K., *EGDs domar*, SN 2006 nr 6, s. 365 och Ståhl m.fl., s. 163 ff.

4.4.2.3 Oy AA²⁷⁸

Sakomständigheterna i målet

Målet rörde huruvida finsk lagstiftning gällande avdragsrätten för koncernbidrag var förenlig med den fria etableringsrätten.²⁷⁹ Den omtvistade (finska) lagstiftningen gav dotterbolag med hemvist i Finland rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av koncernbidrag som det lämnade till sitt moderbolag, men endast under förutsättningen att även moderbolaget hade sin hemvist i Finland.²⁸⁰ Moderbolaget i fråga, AA Ltd, fanns i Storbritannien och ägde 100 procent av andelarna i dotterbolaget, Oy AA, genom ett indirekt ägande.²⁸¹ Syftet med koncernbidraget från Oy AA till AA Ltd var att säkra den ekonomiska situationen för AA Ltd som hade gått med förlust.²⁸² Mot bakgrund av detta begärde Oy AA ett förhandsbesked från den finska Centralskattenämnden avseende huruvida koncernbidraget ansågs utgöra en avdragsgill kostnad.²⁸³ Beskedet var negativt då centralskattenämnden menade att ett avdragsgillt koncernbidrag och den ifrågavarande skattepliktiga inkomsten måste omfattas av det finländska skattesystemet för att vara avdragsgill, vilket den aktuella överföringen från Oy AA till AA Ltd inte ansågs göra.²⁸⁴ Högsta förvaltningsdomstolen i Finland konstaterade att samtliga krav enligt finländsk rätt var uppfyllda för att koncernbidraget från Oy AA till AA Ltd skulle vara avdragsgillt. Det enda som saknades var det nationalitetskrav som uppställdes för det mottagande bolaget AA Ltd.²⁸⁵ Innebörden av detta är att avdragsrätt hade förelegat om det mottagande bolaget haft sitt säte i Finland.²⁸⁶

Generaladvokatens förslag till avgörande²⁸⁷

Enligt generaladvokaten Kokott verkar de tre rättfärdigandegrunderna i *Marks & Spencer*, vara nära relaterade till varandra och var och en av dem reflekterar behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.²⁸⁸

När en bedömning, avseende huruvida risk för skatteflykt skall kunna accepteras som en rättfärdigandegrund, görs borde det vara godkänt att en skattskyldig skall ha tillstånd att såsom en allmän regel dra nytta av de olika skillnaderna som finns mellan de olika skattesystemen i medlemsstaterna. Detta borde ske utan att medlemsstaterna skall förnekas

²⁷⁸ Mål C-231/05, *Oy AA*.

²⁷⁹ Lodin m.fl., s. 672.

²⁸⁰ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 2 och 17.

²⁸¹ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 11.

²⁸² Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 12.

²⁸³ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 13.

²⁸⁴ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 14.

²⁸⁵ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 15.

²⁸⁶ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 8 och 32.

²⁸⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott föredraget den 12 september 2006, mål C-231/05, *Oy AA*.

²⁸⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, p. 48.

tillträde enligt sina rättigheter i EUF-fördraget.²⁸⁹ En inskränkning av de grundläggande friheterna kan endast motiveras när en sådan "skatteoptimering" parallellt urholkar allokeringen av medlemsstaternas beskattningsrätt.²⁹⁰

Hinder mot den fria rörligheten

Eftersom dotterbolaget, Oy AA, inte beviljades avdrag för det koncernbidrag företaget ville ge sitt brittiska moderbolag ansåg EU-domstolen att lagstiftningen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten. EU-domstolen inledde med att konstatera att rätten att göra avdrag för en överföring till moderbolaget enligt den finländska lagstiftningen var beroende av huruvida moderbolaget hade sitt säte i Finland eller inte.²⁹¹

Rättfärdigandebedömningen

Frågan var om ovanstående hinder kunde rättfärdigas med hänvisning till att förhindra skatteflykt? För att rättfärdiga den nationella lagstiftningen krävs enligt EU-domstolen att den är motiverad med hänsyn till allmänintresset samt att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.²⁹² EU-domstolen refererade i detta sammanhang till mål *Marks & Spencer* och menade att de rättfärdigande grunder som godtogs i det målet även skulle prövas i detta mål²⁹³ (d.v.s. förhindra skatteflykt, säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten samt förhindra att förlusten beaktas två gånger).²⁹⁴ Den finska regeringen hävdade till sitt försvar att lagstiftningen bl.a. motiverades av farhågan för skatteflykt och behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.²⁹⁵ Grunden avseende farhågan för skatteflykt var ifall det skulle uppstå situationer där det koncernbidragsgivande dotterbolagets vinst helt skulle undgå beskattning, genom att avdrag skulle beviljas för dotterbolaget och samtidigt inte tas upp till beskattning i det mottagande moderbolagets hemviststat.²⁹⁶ Man menade att det därmed skulle ge upphov till ett obefogat beviljande av två fördelar.²⁹⁷ Vidare anfördes också att det förelåg en risk för att koncerner skulle organisera sig med dotterbolag i utlandet med ändamålet att föra över vinster skattepliktiga i Finland till medlemsstater med lägre eller obefintlig beskattning.²⁹⁸

²⁸⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, p. 62, generaladvokat Geelhoed, p. 63 och generaladvokat Maduro, p. 77.

²⁹⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, p. 63.

²⁹¹ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 43.

²⁹² Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 44. Se även mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 35 och mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 47.

²⁹³ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 46 och mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 51.

²⁹⁴ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 46 och mål C-446/03, *Marks & Spencer*, p. 51.

²⁹⁵ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 45.

²⁹⁶ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 49.

²⁹⁷ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 49.

²⁹⁸ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 50.

Gällande rättfärdigandegrunden att *säkerställa en väl avvägd fördelning* av beskattningsrätten anförde EU-domstolen att detta behov inte skall åberopas för att systematiskt underlåta att ge dotterbolag med hemvist i landet skattemässiga fördelar med anledning av att inkomsten som moderbolaget, med säte i en annan medlemsstat, erhåller inte får beskattas i den förstnämnda medlemsstaten.²⁹⁹ Trots detta menade dock EU-domstolen att rättfärdigandegrunden kan godtas om ändamålet med de aktuella bestämmelserna är att förebygga aktiviteter som kan äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt avseende verksamhet bedriven inom dess territorium.³⁰⁰

Avseende rättfärdigandegrunden *förhindra skatteflykt* ansåg EU-domstolen att det förelåg en *risk* för skatteflykt då möjligheten att föra över ett dotterbolags skattepliktiga inkomst till ett moderbolag med säte beläget i annan medlemsstat innebar en risk för att inkomster förs över via fiktiva upplägg inom koncernen till bolag med säte i medlemsstater som tillämpar de lägsta skattesatserna eller inte beskattas överhuvudtaget.³⁰¹ Anledningen till detta var då de nationella koncernbidragsreglerna inte krävde att det mottagande bolaget av koncernbidraget redovisat förlusterna.³⁰²

Avseende rättfärdigandegrunden, *förhindra att förlusten skulle beaktas två gånger*, konstaterade EU-domstolen endast att de nationella reglerna inte omfattade någon avdragsrätt varpå denna rättfärdigandegrund inte blir aktuell i detta fall.³⁰³

Rättfärdigandegrunden förhindra skatteflykt godtogs alltså i detta mål tillsammans med behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, då de nationella reglerna ansågs ha legitima ändamål förenliga med fördraget och de omfattades av tvingande hänsyn till allmänintresset.³⁰⁴ I sammanhanget uttalade EU-domstolen också att målsättningen med förhindra skatteflykt och att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten hängde ihop.³⁰⁵

Proportionalitetsbedömningen

Var den nationella lagstiftningen proportionerlig trots att den kunde rättfärdigas eller gick den utöver vad som krävs för att uppnå ändamålet med lagstiftningen? EU-domstolen uttalade att aktiviteter som skapar fiktiva upplägg och således inte är affärsmässiga, med avsikt att undvika den skatt som skulle ha betalats på vinst som härstammar ur

²⁹⁹ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 53.

³⁰⁰ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 54.

³⁰¹ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 58.

³⁰² Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 58.

³⁰³ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 57.

³⁰⁴ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 60.

³⁰⁵ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 62.

verksamhet som bedrivs i medlemsstaten, kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet.³⁰⁶ EU-domstolen menade vidare att trots att avsikten med lagstiftningen inte är att specifikt undanta icke affärsmässiga fiktiva upplägg som skapats i syfte att kringgå skatt från skattefördelar, kan en sådan lagstiftning som helhet ändå anses vara proportionerlig till de eftersträlvade målen.³⁰⁷

EU-domstolen konstaterade därefter att målsättningen om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och målsättningen att förhindra skatteflykt hänger ihop eftersom icke affärsmässiga upplägg som syftar till undvikande av skatt i förlängningen kan rubba fördelningen av beskattningsrätten.³⁰⁸ Till detta hör att en utvidgning av fördelen för en koncern att få bestämma i vilket bolag en vinst beskattas till också i gränsöverskridande situationer skulle leda till att koncerner fritt kunde välja i vilken medlemsstat deras vinster beskattas. Konsekvensen av detta skulle bli att medlemsstaternas rätt att beskatta vinst som genererats i verksamhet som bedrivits inom dess territorium gick förlorad.³⁰⁹ Mot bakgrund i detta ansåg EU-domstolen inte att denna rubbning i beskattningsrätten gick att förebygga genom uppställandet av villkor och därmed befanns bestämmelserna vara proportionerliga mot bakgrund av de ändamål som eftersträvades med dem.³¹⁰

EU-domstolens dom

Kombinationen förhindrandet av skatteflykt med behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, befanns därmed vara ett legitimt ändamål och förenligt med EUF-fördraget.³¹¹ Skatteregeln befanns även stå i proportion till de eftersträlvade målen, trots att den aktuella lagbestämmelsen inte hade som specifikt syfte att undanta fiktiva upplägg från skattemässiga fördelar.³¹² Slutligen ansågs därmed lagstiftningen inte vara i strid med etableringsfriheten.³¹³

4.4.2.4 Doktrin

Efter *Marks & Spencer* med tre kombinerade rättfärdigande grunder har fortsatt praxis visat att EU-domstolen ytterligare dragit ner sin "värdeskala". I *Oy AA* räckte det nämligen med två rättfärdigande grunder tillsammans (d.v.s. kravet på upprätthållande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och skatteflyktsrisken) för att

³⁰⁶ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 62. EU-domstolen hänvisade i detta avseende till mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 55-56.

³⁰⁷ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 63.

³⁰⁸ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 62.

³⁰⁹ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 64.

³¹⁰ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 65.

³¹¹ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 60.

³¹² Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 63.

³¹³ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 67.

kunna motivera grundfrihetskongruensen hos en inhemsk olikbehandling.³¹⁴

I *Rewe Zentralfinanz*³¹⁵ befanns att rättfärdigandegrunden, en välavvägd fördelning av beskattningsrätten för att uppnå symmetri, måste preciseras mera grundligt för att kunna rättfärdigas. I fallet hänvisade EU-domstolen till *Marks & Spencer* och framhöll att grunden *enbart* hade accepterats där då den framfördes tillsammans med två andra kombinerade grunder.³¹⁶ När avgörandet i *Oy AA* kom några månader efter *Rewe Zentralfinanz* framfördes återigen en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, nu i kombination med risken för skatteflykt, vilket accepterades av EU-domstolen.³¹⁷ I detta avseende ställer sig Lang frågan "om inte kombinerade grunder som tillvägagångssätt hade skapat andra utgångar i mål, som tidigare har dömts i EU-domstolen".³¹⁸ Mot bakgrund i den senaste praxis finns uttalanden i doktrin som tyder på att EU-domstolens nya bedömningslinje har skapat viss förvirring bland alla berörda parter.³¹⁹ Ståhl anser det vara olyckligt att EU-domstolen skapat sådan förvirring då den nya bedömningslinjen har skapat onödigt osäkerhet avseende hur man skall tolka rättsläget. I vilka fall kommer domstolen att strikt upprätthålla kravet på att de nationella reglerna är riktade mot rent konstlade transaktioner? I vilka fall kommer dessa krav att helt eller delvis efterges? Ståhl menar att såväl förutsebarheten som stringensen i EU-domstolens avgöranden skulle gynnas om man återgick till att behandla varje rättfärdigandegrund för sig.³²⁰

I *Oy AA* har alltså EU-domstolen gått utöver sin ett år tidigare meddelade dom i *Cadbury Schweppes* vari EU-domstolen den gången fann att det var tillräckligt om en inhemsk reglering, ägnad att hämma en sådan utveckling, inskränkte sig till "konstlade upplägg". I *Oy AA* gick EU-domstolen däremot ett steg längre och betraktade olikbehandlingen som proportionerlig.³²¹ Enligt Lang spelade proportionalitetsprövningen en viktig roll i *Oy AA*.³²²

"Skulle det endast vara fråga om att utesluta icke-beskattnings av överförd inkomst och skatteundandragande, så skulle den allmänna begränsningen av avdragsrätten för koncernbidrag till att

³¹⁴ Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff., s. 946 och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

³¹⁵ Mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*.

³¹⁶ Mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, p. 41.

³¹⁷ Mål C-231/05, *Oy AA*, p. 60.

³¹⁸ Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff. och Lang M., *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*, ECTR 2009 nr 3, s. 98 ff.

³¹⁹ Se t.ex. mål C-264/96, *ICI*, mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz* och Prof. Dr Axel C., *Cross-border Loss Relief and the 'Effet Utile' of EU law: Are We Losing It?* ECTR 2011 nr 2, s. 58 ff. (Prof. Dr Axel).

³²⁰ Se t.ex. mål C-264/96, *ICI*, mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Prof. Dr Axel, s. 58 ff. och Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.

³²¹ Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.

³²² Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.

endast omfatta bidrag till inhemska bolag vara för långtgående. Dessa båda mål skulle nämligen även kunna uppnås genom en åtgärd som inte inskränker etableringsfriheten i lika hög grad. Skatteavdrag för koncernbidrag skulle till exempel, såsom nämnts ovan, kunna beviljas på villkor att det kan styrkas att inkomsten faktiskt beskattas hos det mottagande bolaget. Målsättningen att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, som har ett direkt samband med de båda andra berättigandegrunderna, skulle emellertid inte kunna uppnås genom andra nationella åtgärder med mindre restriktiv inverkan. En bestämmelse enligt vilken den medlemsstat i vilken det bolag som lämnar koncernbidrag har sitt hemvist måste tillåta avdrag om beskattning sker hos det mottagande bolaget skulle inte utesluta en överföring av beskattningsrätten. Med beaktande av de olika intressena förefaller ett system som det som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vara proportionerligt i strikt mening. Om det bara gällde att utesluta icke-beskattningen av överförda inkomster och förhindra skatteflykt, då vore emellertid den generella begränsningen av avdragsrätten för koncernbidrag till inhemska bolag alltför långtgående. Dessa båda syften kan nämligen uppnås genom en regel som i mindre omfattning begränsar etableringsfriheten. Skatteavdrag för koncernbidrag kunde – som redan framhållits – knytas till bevisning om att inkomsterna faktiskt blir beskattade hos det mottagande bolaget. (...) Värnandet om uppdelningen av beskattningsrätten, varmed de båda andra rättfärdigandegrunderna omedelbart sammanhänger, skulle dock inte kunna uppnås genom en mindre restriktiv, nationell reglering. En ordning enligt vilken den stat där det koncernbidragsgivande bolaget har sitt säte måste medge avdrag så snart det mottagande bolagets stat beskattar koncernbidraget, skulle just sakna möjligheten att utesluta en förskjutning av beskattningsrätten. (...) Om de olika intressena vägs mot varandra förefaller en ordning sådan som den finska lagen om koncernbidrag att vara proportionerlig i trängre mening.”³²³

Enligt Terra & Wattel var EU-domstolens behandling av skatteflykt som rättfärdigandegrund i *Oy AA* i högsta grad annorlunda i jämförelse med målet *ICI*. Anledningen är då inte några av de krav som uppställdes i *ICI* verkade gälla i *Oy AA*.³²⁴ De menar för det första att den finska bestämmelsen inte hade det specifika syftet att bekämpa fiktiva upplägg. För det andra fastställdes det aldrig att dotterbolaget verkligen försökte kringgå det finska skattesystemet och för det tredje gäller bestämmelsen generellt varje situation där ett dotterbolags moderbolag är etablerat i en annan medlemsstat. Från ett suveränitetsperspektiv är det naturligt med en vilja att försäkra att de vinster som uppkommit inom dess territorium också skall beskattas där och att på samma gång göra allt för att dessa inte omplaceras till andra medlemsstater.³²⁵ I *Oy AA* dömdes till medlemsstatens fördel där Finlands starka intresse av att kunna hindra vinster från att utföras ”illojalt” från landet beaktades. Domslutet i *Oy AA* kan därför enligt Terra & Wattel sägas representera ett stöd för den nationsbaserade tolkningen av vad begreppet skatte-

³²³ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, p. 67.

³²⁴ Terra & Wattel, s. 142.

³²⁵ Terra & Wattel, s. 142.

flykt innebär. De menar också att avgörandet i *ICI* mer representerar den unionsbaserade uppfattningen, där det centrala inte handlade om var en inkomst beskattas, utan där det centrala var att den beskattas någonstans inom unionen. Medlemsstaternas inkomstskattelagstiftningar ses under denna uppfattning som jämbördiga, där en skattebetalare således t.ex. skall kunna nyttja den inre marknaden genom att etablera sig i andra medlemsstater med lägre skattesatser utan att detta skall ses som skatteflykt.³²⁶

4.4.3 Korrigeringsregler

4.4.3.1 SGI³²⁷

Sakomständigheterna i målet

Målet rörde huruvida belgiska korrigeringsregler förhåller sig till unionsrätten och EUF-fördragets artiklar om fri rörlighet.³²⁸ Ett belgiskt holdingbolag, Société de Gestion Industrielle SA (SGI) ägde 65 procent av kapitalet i ett franskt bolag, RECYDEM SA (Recydem). SGI satt även i Recydems styrelse.³²⁹ Ett luxemburgskt bolag, COBELPIN SA (Cobelpin), ägde 34 procent av aktierna i SGI. Cobelpin satt även i SGI:s styrelse.³³⁰ Den som skötte den löpande förvaltningen i SGI var även styrelseledamot i Cobelpin och Recydem.³³¹ Belgisk lagstiftning möjliggjorde en höjning av ett belgiskt bolags resultat i situationer då ett bolag beviljat ett närstående utländskt bolag s.k. avvikande eller vederlagsfria förmåner.³³² Med avvikande förmån avses en förmån som avviker från sedvänja, etablerade handelsregler och handelskutym.³³³ De två transaktionerna som skattemyndighetens beslut grundade sig på var dels det räntefria lånet på 937 933 euro som SGI hade gett till sitt franska dotterbolag Recydem i Frankrike, (som man inte ansåg vara ekonomiskt motiverat, då dotterbolaget befann sig i en ekonomiskt säker situation)³³⁴ och dels nekades SGI:s styrelsearvode, som hade betalats ut till en i Luxemburg belägen aktieägare Cobelpin (beloppet ansågs vara oproportionerligt och befanns sakna samband med den ekonomiska nyttan av tjänsten).³³⁵ Detta medförde att den belgiska skattemyndigheten höjde SGI:s skattemässiga resultat med 46 897 euro i enlighet med reglerna om oriktig prissättning. Korrigeringen motsvarade en räntesats på fem procent.³³⁶ I målet konstaterades att frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av bestämmelserna avseende den fria

³²⁶ Terra & Wattel, s. 142.

³²⁷ Mål C-311/08, *SGI*.

³²⁸ Mål C-311/08, *SGI*, p. 1 ff.

³²⁹ Mål C-311/08, *SGI*, p. 9.

³³⁰ Mål C-311/08, *SGI*, p. 10.

³³¹ Mål C-311/08, *SGI*, p. 11.

³³² Mål C-311/08, *SGI*, p. 3.

³³³ Mål C-311/08, *SGI*, p. 4.

³³⁴ Mål C-311/08, *SGI*, p. 15.

³³⁵ Mål C-311/08, *SGI*, p. 13.

³³⁶ Mål C-311/08, *SGI*, p. 12.

rörligheten får avgöras med beaktande av *ändamålet* med den aktuella lagstiftningen. Den belgiska regeringen framförde att målet med den aktuella lagstiftningen var att *fastställa bruttoresultatet i bolag med hemvist i landet*. Vidare hävdades att syftet var att *förhindra skatteflykt* från landet genom att höja resultatet i de fall då inkomster inte realiserats på grund av att närstående bolag med annan hemvist beviljats avvikande eller vederlagsfria förmåner.³³⁷ Frågan var om den negativa särbehandlingen som följde av en upptaxering stod i strid med etableringsfriheten då de belgiska reglerna enbart omfattade oriktig prissättning i gränsöverskridande situationer.³³⁸

Generaladvokatens förslag till avgörande³³⁹

I detta förslag till avgörande hävdar generaladvokat Kokott att *"bekämpningen av missbruk i form av konstlade upplägg för skatteundandragande utgör en underkategori av den berättigande grund som avser säkerställande av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten"*.³⁴⁰

Hinder mot den fria rörligheten

De belgiska korrigeringsreglerna befanns enligt EU-domstolen vara en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer då en upptaxering endast blev aktuellt då det gynnade bolaget hade hemvist utanför Belgien.³⁴¹ En sådan skillnad i skattemässig behandling utgjorde därför en inskränkning i etableringsfriheten.³⁴²

Rättfärdigandebedömningen

Frågan var om ovanstående hinder kunde rättfärdigas med hänvisning till att förhindra skatteflykt? EU-domstolen konstaterade inledningsvis att *behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* kan godtas när syftet med lagstiftningen *"bland annat är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet"*.³⁴³ EU-domstolen menade således att en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna skulle kunna rubbas om bolag med hjälp av oriktig prissättning skulle tillåtas att föra över sina vinster till närstående bolag i andra medlemsstater.³⁴⁴ Avseende förebyggandet av *skatteflykt* som också åberopades som rättfärdigande grund erinrade EU-domstolen precis som i *ICI, Lankhorst-Hohorst, Thin Cap Group Litigation, Cadbury Schweppes* och *Marks & Spencer*, att en inskränkning kan vara motiverad när den specifikt avser fiktiva upplägg som används för att kringgå lagstiftningen.³⁴⁵ EU-domstolen me-

³³⁷ Mål C-311/08, *SGL*, p. 25-26.

³³⁸ Hilling M., *EU-domstolens domar*, SN 2011 nr 6, s. 416.

³³⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, föredraget den 10 september 2009, mål C-311/08, *SGL*.

³⁴⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott, p. 63.

³⁴¹ Mål C-311/08, *SGL*, p. 55.

³⁴² Mål C-311/08, *SGL*, p. 44-55.

³⁴³ Mål C-311/08, *SGL*, p. 60.

³⁴⁴ Mål C-311/08, *SGL*, p. 63.

³⁴⁵ Mål C-311/08, *SGL*, p. 65.

nade dock att frånvaron av korrigeringsregler vid oriktig prissättning var en *risk* som kunde resultera i fiktiva upplägg där intäkter omplaceras till länder med de lägsta skattesatserna.³⁴⁶ EU-domstolen konstaterade sammanfattningsvis att även om intentionen med lagstiftningen inte hade till specifikt ändamål att undanta fiktiva upplägg i syfte att undvika normal beskattning, kunde kombinationen av behovet att förhindra skatteflykt tillsammans med behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten rättfärdiga en inskränkning.³⁴⁷ Dessa två rättfärdigande grunder, betraktade tillsammans, innebar att de ändamål som eftersträvades med den belgiska lagstiftningen kunde rättfärdigas.³⁴⁸

Proportionalitetsbedömningen

Var den nationella lagstiftningen proportionerlig trots att den kunde rättfärdigas eller gick den utöver vad som krävs för att uppnå ändamålet med lagstiftningen?³⁴⁹ Samma proportionalitetskrav som i *Thin Cap Group Litigation* ställdes även här, d.v.s. att prövningen av huruvida det rör sig om ett fiktivt upplägg (d.v.s. tillämpningen av armlängdsprincipen) skall grunda sig på objektiva och verifierbara omständigheter, att den skattskyldige bereds möjlighet att "*utan onödig administrativ omgång*" lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsrättsliga skäl samt att korrigeringen endast skall avse den del som avviker från armlängdsprincipen.³⁵⁰ Skattemyndigheten hade enligt de belgiska reglerna bevisbördan för att det var fråga om en "avvikande" eller "vederlagsfri" förmån.³⁵¹ Vidare gällde att den skattskyldige bereddes tillfälle att inom en månad inkomma med uppgifter om transaktionens eventuella bakomliggande affärsrättsliga skäl, vid misstanke. Förutom detta fanns även möjlighet att få förlängd tidsfrist, i de fall det ansågs kunna behövas och taxeringsbeslutet gick att överklaga till nationell domstol.³⁵² Sådana bestämmelser stod enligt EU-domstolen i "*proportion till de ändamål, betraktade som helhet, som eftersträvas*" med desamma även om det överläts till den nationella domstolen att tolka och tillämpa intern rätt. Proportionalitetsbedömningen resulterade således i att korrigeringsreglerna, betraktade som helhet, ansågs stå i proportion till sitt syfte.³⁵³

EU-domstolens dom

Inskränkningen i etableringsfriheten kunde rättfärdigas med hänvisning till en *kombination* av behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och behovet av att förebygga skatteflykt, under förutsättning att kravet på proportionalitet var uppfyllt. Vilket det var.³⁵⁴

³⁴⁶ Mål C-311/08, SGI, p. 67-68.

³⁴⁷ Mål C-311/08, SGI, p. 66.

³⁴⁸ Mål C-311/08, SGI, p. 69. Se även *Oy AA* för liknande resonemang.

³⁴⁹ Mål C-311/08, SGI, p. 70.

³⁵⁰ Mål C-311/08, SGI, p. 71-72.

³⁵¹ Mål C-311/08, SGI, p. 73.

³⁵² Mål C-311/08, SGI, p. 73.

³⁵³ Mål C-311/08, SGI, p. 75.

³⁵⁴ Mål C-311/08, SGI, p. 76.

4.4.3.2 Doktrin

EU-domstolen har genom *SGI* för första gången tolkat EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet i förhållande till nationella korrigeringsregler för oriktig prissättning vid gränsöverskridande transaktioner. De belgiska reglerna som var uppe för prövning var skrivna med artikel 9 i OECD:s modellavtal och artikel 4 i skiljemannakonventionen som förebild. Detta möjliggjorde en höjning av ett belgiskt bolags resultat då bolaget beviljat ett närstående utländskt bolag s.k. avvikande eller vederlagsfria förmåner. Enligt Hilling är den mest intressanta delen, av *SGI*-avgörandet, EU-domstolens resonemang i rättfärdigande frågan. Hilling menar att avgörandet "stärker uppfattningen att behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten kan motivera nationella regler som hindrar att bolag har möjlighet att välja i vilket land beskattning av vinster ska ske". I detta avseende menar hon också att proportionalitetsbedömningen dock framstår som särskilt betydelsefull när denna rättfärdigande grund tillämpas.³⁵⁵

En annan diskussion i doktrinen är om det mot bakgrund av EU-domstolens uttalande i *SGI* kan "finnas anledning att fråga sig om domstolens avsikt är att korrigeringsreglernas tillämpningsområde bör begränsas till fall där det är mer uppenbart att oriktig prissättning har skett på grund av skatteplaneringsskäl, eller i vart fall att högre beviskrav ska ställas för att ett företags beskattningsunderlag ska höjas med stöd av korrigeringsregler."³⁵⁶ Frågan är om inte liknande regler som i detta mål bör tillämpas mer restriktivt samt enbart i fall där inslag av skatteundandragande är påfallande?³⁵⁷

4.5 Analys av EU-domstolens praxis

4.5.1 Praxis innan Marks & Spencer

Inledningsvis kan det av de presenterade rättsfallen under avsnitt 4.3 utläsas att vissa rekvisit måste uppfyllas för att *förhindra skatteflykt* såsom åberopad rättfärdigande grund i praktiken skall komma att accepteras. Det som också kan utläsas är att EU-domstolen varit tämligen konsekvent och strikt i dessa krav med anledning av att förhindra skatteflykt bedömts som en självständig grund och på förhållandevis samma sätt i de redovisade fallen. För att den nationella inkomstskattelagstiftningen således skall kunna rättfärdigas med hänsyn till att förhindra skatteflykt skall den 1) ha som specifikt syfte att träffa rent konstlade upplägg och transaktioner som skall vara ägnade åt att söka kringgå skattelagstiftningen i den aktuella medlemsstaten och därmed inte vara

³⁵⁵ Hilling M., *Aktuellt om EU-domstolens praxis - direkt beskattning*, SN 2010 nr. 4, s. 657 f. och Ståhl m.fl., s. 119.

³⁵⁶ Parland, SN 2010, s. 578 ff.

³⁵⁷ Parland, SN 2010, s. 578 ff.

generellt tillämpliga på gränsöverskridande transaktioner och 2) en nationell skatteregel som syftar till att förhindra skatteflykt måste vara proportionerlig till vad den ämnar uppnå. Förutom detta gäller också att endast det faktum att ett bolag väljer att etablera sig i annat land inte skall utgöra grund för skatteflykt så länge bolaget omfattas av skattelagstiftningen i den staten. Eftersom dessa rekvisit är återkommande i praxis kan det tyckas vara förhållandevis tydligt avseende vilka krav som EU-domstolen ställer. Det som dock förefaller vara mindre tydligt är vad som omfattas av uttrycket rent konstlade upplägg? Av mål *Cadbury Schweppes* kan utläsas att EU-domstolens prövning av om något är konstlat upplägg gjordes utifrån subjektiva samt objektiva omständigheter. Prövningen var dessutom relaterad till den typ av skattekringgående som den aktuella inkomstskatteregeln syftade till att hindra. Innebörden av detta torde vara att en skatterättslig situation skall behandlas individuellt, d.v.s. att omständigheter som i en viss situation tyder på att det är fråga om ett konstlat upplägg således inte behöver bedömas på samma sätt i en annan situation. Utifrån *Cadbury Schweppes* målet och CFC-reglerna som var uppe för prövning menar t.ex. EU-domstolen att om ett dotterbolag inte bedriver någon egen verksamhet tyder detta på att det rör sig om ett konstlat upplägg. Samtidigt innebär det dock inte att holdingbolag i alla sammanhang skall ses som konstlade företeelser. Det nämnda innebär samtidigt inte att ett rörelsedrivande bolag, som inte träffas av CFC-reglerna, inte kan delta i andra transaktioner som kan anses vara konstlade och därmed angripas.

Indikationen som EU-domstolen således har gett genom sin praxis är att ett konstlat upplägg föreligger i de fall då avsikten är att kringgå skatt och uppnå en skattemässig fördel. Förutom detta skall det vidare ha visats att ändamålet med etableringsfriheten inte uppnåtts, d.v.s. att det inte föreligger någon verklig etablering med ekonomisk verksamhet i annan medlemsstat. Det som således krävs enligt EU-domstolen är att den nationella inkomstskatteregeln ifråga skall vara utformad för att träffa uppenbara transaktioner för skattekringgående.

4.5.2 Praxis efter Marks & Spencer

Utifrån avsnitt 4.4 kan trots det ovannämnda (avsnitt 4.5.1) konstateras att de strikta krav som ställdes före *Marks & Spencer*, numera kan ifrågasättas. EU-domstolen har genom sin senaste praxis behandlat förhindra skatteflykt tillsammans med andra rättfärdigandegrunder, vilket resulterat i att den därmed släppt på kravet att de nationella bestämmelserna skall träffa rent konstlade upplägg. Förhindra skatteflykt var en av de tre rättfärdigandegrunder som prövades tillsammans i *Marks & Spencer*. Skillnaden på detta mål och EU-domstolens tidigare praxis är att EU-domstolen nu ansåg att dessa grunder tillsammans utgjorde rättfärdigande av nationella inkomstskatteregler i konflikt med etableringsfriheten och underströk inte längre kravet på att transaktionen skulle vara av konstlad karaktär. Det som i stället tycks ha varit kravet är att

sammanföra dessa rättfärdigandegrunder, d.v.s. att beakta de tillsammans, för att på så vis kunna rättfärdiga den nationella skatteregeln ifråga. Denna nya trendförändring fortsatte därefter i senare praxis. I efterkommande viktiga mål på området, t.ex. *Oy AA* och *SGL*, godtogs rättfärdigandegrunden förhindra skatteflykt när den bedömdes tillsammans med behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Enligt EU-domstolen hörde dessa grunder ihop och det fanns inget faktiskt krav alls på att de nationella inkomstskattereglerna skulle avse konstlade upplägg, då de som helhet bedömdes vara proportionerliga trots att de inte hade som explicit syfte att förhindra konstlade transaktioner och upplägg. Utifrån dessa omständigheter skulle man kunna hävda att de tidigare så hårt uppställda kraven för att förhindra skatteflykt skall komma att godtas, genom bl.a. dessa två avgöranden, har gjort det enklare för medlemsstaterna att lagstifta om det som kan inskränka en skattskyldigs rättighet enligt EUF-fördraget. Efter *Marks & Spencer* har det alltså ställts lägre krav.

I både *Marks & Spencer* och *Oy AA* konstaterades att de nationella inkomstskattereglerna (som avsåg överföring av förluster respektive avdrag för koncernbidrag, vilka inte medgavs i förhållande till koncernbolag i andra länder) avsåg situationer då dotter- respektive moderbolaget var hemmahörande i ett annat land. Reglerna var således inte riktade enbart mot rent konstlade transaktioner. EU-domstolen menade trots detta att enbart *riskan*, för att inkomstskattereglerna skulle kunna utnyttjas genom att föra över förluster respektive inkomster till andra länder i syfte att vinna skattefördelar, var tillräcklig med hänvisning till rättfärdigandegrunden att förhindra skatteflykt. Denna linje har sedan fortsatt i efterföljande praxis som t.ex. *SGL*.

I och med dessa avgöranden verkar det som att det är tillräckligt att det föreligger *risk*, för att bestämmelserna skall kunna komma att utnyttjas och åstadkomma skattefördelar, när en medlemsstat skall motivera den nationella bestämmelsen utifrån syftet att förhindra skatteflykt. Det som också kan hävdas är att denna utveckling möjligtvis lett till att nationella inkomstskatteregler inte nödvändigtvis måste avse träffa specifika fiktiva transaktioner för skattekringgående för att vara rättfärdigade, så länge de har som mål att förhindra skatteflykt. Detta kan tyckas vara ganska motsägelsefullt i jämförelse med EU-domstolens tidigare restriktiva ställning. Sammanfattningsvis visar analysen av praxis en differentierad bild av det rådande rättsläget.

5 Slutsatser

Syftet med uppsatsen har främst varit att klargöra för innebörden i rättfärdigande grunden *förhindra skatteflykt* ur ett EU-rättsligt perspektiv.

Inledningsvis kan det konstateras att medlemsstaternas suveränitet på det direkta beskattningsområdet är påverkad av deras medlemskap i EU. Innebörden av detta är att varje medlemsstat fortfarande har en exklusiv befogenhet över sin egen lagstiftningsprocedur och den nationella inkomstskattelagstiftningen. Vidare har varje medlemsstat också en vetorätt när förslag till positiva harmoniseringsåtgärder läggs fram. Om däremot enhällighetskravet i framtiden ersätts av ett majoritetskrav skulle medlemsstaternas suveränitet på det direkta beskattningsområdet vara betydligt mer inskränkt. Det enda som däremot *kan* begränsa en medlemsstats suveränitet är kravet på lojalitet mot unionsrätten. I detta innefattas att medlemsstaterna vid utövandet av sin suveränitet måste respektera de rättsprinciper och förbud som finns i EUF-fördraget och som utvecklats genom EU-domstolens rättspraxis. Ett belysande exempel för uppsatsens del är förbud mot negativ särbehandling på grund av nationalitet, mot fysiska eller juridiska personer, som hindras att utnyttja de grundläggande friheterna. Medlemsstaterna måste således avhålla sig från att skattemässigt göra skillnad mellan inhemska och utländska fysiska eller juridiska personer, som befinner sig i en jämförbar situation. För medlemsstaterna i EU har EU-rätten således fått stor betydelse även på det icke harmoniserade inkomstskatteområdet.

Vid sidan av medlemsstaternas nationella suveränitet på inkomstskatteområdet är EU-domstolens roll särskilt betydande eftersom den för närvarande i brist på harmonisering, för utvecklingen framåt på detta område. Konsekvensen av medlemsstaternas ovilja att begagna sin exklusiva befogenhet till positiv harmonisering får därmed den effekten att utvecklingen ligger utanför deras direkta kontroll. Till detta hör dock att EU-domstolens inflytande och dess negativa harmonisering är beroende av hur långt medlemsstaterna är villiga att samarbeta. Det första steget i samarbetet tas ju ändå av den nationella domstolen, då de måste begära ett förhandsavgörande av EU-domstolen. Därefter krävs det även att den nationella domstolen faktiskt följer EU-domstolens tolkning och att medlemsstaten ändrar sin nationella inkomstskattelagstiftning, för att förhandsavgörandet skall få någon effekt. Ju fler medlemsstater som begär förhandsavgöranden desto fler riktlinjer.

Det intressanta för uppsatsens del är vilka möjligheter som finns för medlemsstaterna att få inkomstskattelagstiftning som inte är i konformitet med unionsrätten rättfärdigad. Av det redogjorda kan utläsas att denna möjlighet erhålls dels genom de fördragsbaserade undantagen och dels genom de rättfärdigande grunder som utvecklats genom EU-

domstolens praxis. De fördragsbaserade undantagen fokuserar på en lagstiftning som skall skydda allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Då inkomstskatteregler har ett annat syfte än att uppfylla dessa krav är dessa undantag inte av större betydelse på det direkta beskattningsområdet. För att besvara uppsatsens frågeställningar är därför de avgöranden som har utvecklats i EU-domstolens praxis avseende rättfärdigandegrunden förhindra skatteflykt av största vikt. EU-domstolen har genom den s.k. *rule of reason-principen* fastställt möjligheten att rättfärdiga hindrande skattelagstiftning. Förutsättningarna som måste vara uppfyllda enligt principen är att lagstiftningen skall vara motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, lagstiftningen skall inte vara diskriminerande, lagstiftningen skall vara ämnad att uppnå en eftersträvad målsättning och dessutom vara proportionerlig.

Rättfärdigandegrunden *förhindra skatteflykt* är en grund som använts sedan det första målet på det direkta beskattningsområdet i EU-domstolens praxis. Således redan på 80-talet i mål *Avoir Fiscal*. Det var dock i det senare målet *ICI* som kraven fastställdes för hur skattelagstiftning som kan rättfärdigas med denna grund skall se ut. Kraven som uppställdes genom avgörandet var; att lagen skall ha som syfte att förhindra konstlade upplägg och att den aktuella transaktionen skall ha som syfte att undvika etableringslandets skattelagstiftning. Med ett konstlat upplägg menas, enligt EU-domstolen, en etablering där ingen faktisk ekonomisk verksamhet bedrivs. Indikationer på att så är fallet är t.ex. att lokaler, personal eller utrustning saknas. Vidare får lagen inte gälla alla situationer när dotterbolag är etablerade i andra medlemsstater. Genom *ICI* fick medlemsstaterna också klart för sig att möjligheten att uppnå eventuella skattefördelar i andra medlemsstater inte är skatteflykt. Denna linje har sedan fortsatt i efterföljande praxis.

Av ovan redogjorda rättsfall samt utifrån doktrin tagna diskussioner, framgår att EU-domstolen fram till *Marks & Spencer* hållit fast vid kravet på att endast skatteflyktsregler som riktas mot rent konstlade transaktioner kan godtas. EU-domstolen hade även vidareutvecklat begreppet i *Cadbury Schweppes*. Slutsatsen som därmed kan dras av rättsläget i och med rättsfallen fram till *Marks & Spencer* är att medlemsstaterna har en möjlighet att införa inkomstskatteregler som hindrar att skattskyldiga på ett konstlat sätt placerar vinster som uppkommer i sitt egna land till länder som har förmånligare inkomstskatteregler. Det innebär vidare också att nationella inkomstskatteregler som förhindrar ett sådant beteende som rättsfallen fram till *Marks & Spencer* (under avsnitt 4.3) i princip är tillåtna enligt unionsrätten. Samma bedömning torde gälla oavsett vilka skatterättsliga regler det är fråga om, då EU-domstolen i största mån varit generell i sin bedömningslinje.

Vändningen kom dock i *Marks & Spencer*, där möjligheten att kombinera rättfärdigandegrunder som bedöms gemensamt introducerades av EU-domstolen. Rättfärdigandegrunderna var följande: kravet på en sym-

metrisk behandling av vinst och förlust, rätten för en medlemsstat att förhindra dubbla förlustavdrag och risken för skatteundandragande (skatteflykt). Detta tillvägagångssätt har senare upprepats i efterkommande praxis som t.ex. *Oy AA* och *SGI*, även om vissa skillnader finns. Samtidigt som man kan tolka EU-domstolens tidigare restriktiva ställning gentemot skatteflyktsargumentet som något som har mjuknats upp och således inte längre är lika strikt, kan man också tolka utvecklingen som att skatteflyktsargumentet är ett argument utan självständigt värde. D.v.s. som något som endast kan användas som underliggande stöd till andra rättfärdigande grunder. Det verkar således som att EU-domstolen har skapat ett nytt sätt att bedöma samt värdera rättfärdigande grunder där ett gemensamt värde ges till flera rättfärdigande grunder. Detta leder naturligtvis i sin tur till att medlemsstaterna kommer att ha en större "spelyta" och att det således kommer att vara enklare att åberopa rättfärdigande grunden i framtiden.

Samtidigt verkar det således som att utvecklingen går på två håll. Frågan är hur EU-domstolens bedömning hade sett ut om rättfärdigande grunden att *förhindra skatteflykt* används som självständig grund i dag? Kommer det då att ställas som krav att den nationella bestämmelsen skall ha som specifikt syfte att avse rent konstlade upplägg för att kunna rättfärdigas? Enligt senaste praxis gäller att om rättfärdigande grunden används i kombination med andra rättfärdigande grunder så torde den få genomslag trots att inte kravet på konstlat upplägg uppfylls.

Som genomgången ovan har visat är EU-domstolens prövning inte konsekvent. En konsekvens av detta blir därmed att det skapas en osäkerhet för medlemsstaterna avseende vad som gäller. Det skapar en osäkerhet avseende vilka krav som ställs på konstlade upplägg och även avseende förhindra skatteflykt som rättfärdigande grund, vilket i sin tur skadar förutsebarheten för medlemsstaterna att lagstifta i enlighet med unionsrätten. Enligt både Lang och Weber råder en betydande begränsning i rättsskipningens förutsägbarhet efter den omständigheten att en kombination av tre rättfärdigande grunder nu kan rättfärdiga en skiljaktig behandling, som tidigare avvisats. Frågan som många ställer sig i doktrinen är därför "vilka andra - nya eller redan förkastade - rättfärdigande grunder som numera kan spela en roll i kombination med varandra"?³⁵⁸ Likt dessa kan jag inte annat än att hålla med. Trots den praxis som finns anser jag således att rättsläget är något oklar. Jag anser vidare att EU-domstolen borde systematisera rättsläget för att göra det mer begripligt samt förståeligt både för medlemsstaterna, men inte minst för den skattskyldige individen. I annat fall finns risken att rättsläget kan tolkas felaktigt.

³⁵⁸ Skatteflyktsrisk som rättfärdigande grund erkändes i exempelvis C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p. 51, mål C-231/05, *Oy AA*, p. 58 ff., men ogillades däremot t.ex. i 270/83, *Kommissionen mot Frankrike ("avoir fiscal")*, mål C-433/04, *Kommissionen mot Belgien*, p. 35, mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*, p. 72 ff., Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff. och Weber II, s. 183.

Avslutningsvis framgår av det redogjorda att det finns en del som kan ifrågasättas. Till detta hör också att det idag inte finns någon tydlig definition avseende vad förhindra skatteflykt i själva verket innebär. Mot bakgrund i att förutsättningarna har förändrats avseende rättfärdigandegrunden genom EU-domstolens praxis, finns inte längre några konsekventa rekvisit. Trots detta kan vissa indikationer utläsas avseende vad EU-rätten således ställer som krav för att en medlemsstat skall kunna få lagstifta nationella inkomstskatteregler som avser att förhindra skatteflykt. En viss försiktighet bör dock iakttas vid överföring av praxis från det ena av dessa områden till det andra.

Käll- och litteraturförteckning

EU-rätt och svensk rätt

Fördrag

Europeiska gemenskapens fördrag.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Direktiv

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

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

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

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

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

Förarbeten

Prop. 2007/08:168

Lissabonfördraget.

SOU 2005:99

Slutbetänkande av 2002 års företagskatteutredning, (SOU 2005: 99).

Kommissionen

KOM

(2003) 548 slutlig.

Litteratur

Arnulf A.

The European Union and its Court of Justice, 2:a uppl., 2006 (Arnulf).

- Barnard C. *The Substantive Law of the EU- The four freedoms*, 3:e uppl., 2010 (Barnard).
- Berglund M., m.fl. *Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget*, SN 2010 nr 3, s. 3.
- Bergström C. F., m.fl. *Lissabonfördraget - Sieps 2008:11*.
- Bernitz U. och Kjellgren A. *Europarättens grunder*, 4:e uppl., 2010 (Bernitz & Kjellgren).
- Craig P. och De Búrca G. *The evolution of EU law*, 2:a uppl., 2011 (Craig och De Búrca).
- Dahlberg M. *EUCOTAX Series on European Taxation, Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free movement of Capital*, volume 9, 2005 (Dahlberg I).
- Dahlberg M. *Internationell beskattning*, 2:a uppl., 2007 (Dahlberg II).
- Evers M. och Graaf A. *Limiting Benefit Shopping: Outline of a Measure to Counter Erosion of the Dividend Tax Base in the EU*, ECTR 2010 nr 6, s. 238 ff. (Evers & Graaf, ECTR 2010, s. 238 ff.).
- Helminen M. *EU Tax Law – Direct taxation*, 2009 (Helminen).
- Hettne J. och Eriksson I. O. *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005 (Hettne & Eriksson).
- Hilling M. *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, 2005.
- Hilling M. *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens inverkan vid prövning av interna inkomstskattereglers förenlighet med den fria rörligheten*, SvSkT 2008 nr 9, s. 610.

- Hilling M. *Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning*, SN 2010 nr 4, s. 657 f.
- Hilling M. *EU-domstolens domar*, SN 2011 nr 6, s. 416.
- Kiegebeld B. *Anti-Abuse In The Field of Taxation: Is There one Overall Concept?* ECTR 2009 nr 4, s. 144 f.
- Lang M. *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*, ECTR 2009 nr 3, s. 98 ff.
- Lang M. *2005 - en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna?* SvSkT 2010 nr. 10, s. 925 ff. (Lang, SvSkT 2010, s. 925 ff.).
- Lodin S., m.fl. *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 13:e uppl., 2011 (Lodin m.fl.).
- Parland E. *Internprissättning och EU-rätten - reflektioner kring SGI-domen*, SN 2010 nr 7-8, s. 578 ff. (Parland, SN 2010, s. 578 ff.).
- Pelin L. *Direkta skatter och EG-rätten*, Festskrift till Hans H. Vogel, 2008.
- Piantavigna P. *The Abuse in European Union Law: A Theory*, ECTR 2011 nr 3, s. 140.
- Prof. Dr Axel C. *Cross-border Loss Relief and the 'Effet Utile' of EU law: Are We Losing It?* ECTR 2011 nr 2, s. 58 ff. (Prof. Dr Axel).
- Påhlsson R. *Konstitutionell skatterätt*, 2:a uppl., 2011 (Påhlsson).
- Smit D. S. och Kiegebeld B. J. *EC free movement of capital, income taxation and third countries: four selected issues*, 2008 (Smit & Kiegebeld).

- Ståhl K. *EGDs domar*, SN 2006 nr 6, s. 365.
- Ståhl K. *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007, nr. 10, s. 575 ff. (Ståhl, SN 2007, s. 575 ff.).
- Ståhl K., m.fl. *EU-skatterätt*, 3:e uppl., 2011 (Ståhl m.fl.).
- Terra B. J.M. och Wattel P. J. *European Tax Law*, 5:e uppl., 2008 (Terra & Wattel).
- Weber D. *Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, 2005 (Weber I).
- Weber D. *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, 2010 (Weber II).

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från EU-domstolen

Mål 26/62, *Van Gend en Loos*
Mål 6/64, *Costa vs ENEL*
Mål 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*
Mål 8/74, *Dassonville*
Mål 120/78, *Cassis de Dijon*
Mål 270/83, *Kommissionen mot Frankrike (Avoir Fiscal)*
Mål 79/85, *Segers*
Mål C-221/89, *Factortame II*
Mål C-204/90, *Bachmann*
Mål C-300/90, *Kommissionen mot Belgien*
Mål C-330/91, *Commerzbank*
Mål C-279/93, *Schumacker*
Mål C-55/94, *Gebhard*
Mål C-80/94, *Wielockx*
Mål C-107/94, *Asscher*
Mål C-250/95, *Futura Participations and Singer*
Mål C-118/96, *Safir*
Mål C-264/96, *ICI*
Mål C-212/97, *Centros*
Mål C-254/97, *Société Baxter*
Mål C-294/97, *Eurowings*
Mål C-307/97, *Saint-Gobain*
Mål C-311/97, *Royal Bank of Scotland*
Mål C-35/98, *Verkooijen*
Mål C-251/98, *Baars*
Mål C-410/98, *Metallgesellschaft*
Mål C-136/00, *Danner*
Mål C-236/00, *X och Y*
Mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*
Mål C-436/00, *X och Y*
Mål C-168/01, *Bosal Holding BV*
Mål C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*
Mål C-255/02, *Halifax*
Mål C-319/02, *Manninen*
Mål C-403/03, *Schempp*
Mål C-446/03, *Marks & Spencer*
Mål C-39/04, *Laboratoires Fournier*
Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*
Mål C-290/04, *Scorpio*
Mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*
Mål C-386/04, *Stauffer*
Mål C-446/04, *FII Group Litigation*
Mål C-470/04, *N*

Mål C-471/04, *Finanzamt*
Mål C-492/04, *Lasertec*
Mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*
Mål C-157/05, *Holböck*
Mål C-170/05, *Denkavit*
Mål C-231/05, *Oy AA*
Mål C-414/06, *Lidl*
Mål C-157/07, *Krankenheim*
Mål C-418/07, *Société Papillon*
Mål C-540/07, *Kommissionen mot Italien*
Mål C-153/08, *Kommissionen mot Spanien*
Mål C-157/08, *Passenheim*
Mål C-311/08, *SGL*
Mål C-337/08, *X Holding*
Mål C-72/09, *Rimband*

Generaladvokatens förslag till avförande

Generaladvokatens yttrande i mål C-231/05, *Oy AA* generaladvokat Jean Mischos förslag till avgörande, föredraget den 26 september 2002.

Förslag till avgörande av generaladvokat L.A. Geelhoed den 29 juni 2006, mål C-524/04, *Thin Cap Group Litigation*.

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott den 12 september 2006, mål C-231/05, *Oy AA*.

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott den 10 september 2009, mål C-311/08, *SGL*.