



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Shkurte Pepaj

Rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt

- En analys av vad rättfärdigandegrunden innebär för
fördragsstridiga nationella skatteregler samt de svenska CFC-
reglerna och skatteflyktslagen

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

Termin 9
Höstterminen 2012

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Dispositon	9
2 EU-RÄTTEN	10
2.1 Inledning	10
2.2 Harmoniseringen på direkta beskattningens område	10
2.3 De grundläggande friheterna	11
2.4 Hinder mot de grundläggande friheterna och neutralisering	11
2.5 Rättfärdigandegrunder	13
2.5.1 Rättfärdigandegrunder enligt EUF-fördraget	13
2.5.2 Rättfärdigandegrunder enligt EU-domstolens praxis	13
2.6 EU-domstolens prövningsmönster	15
3 RÄTTFÄRDIGANDEGRUNDEN SKATTEFLYKT	17
3.1 Inledning	17
3.2 Konstlade upplägg	19
3.2.1 Inledning	19
3.2.2 EU-domstolens praxis	20
3.2.3 Praxis om innebörden av ”rent konstlade upplägg”	20
3.2.3.1 Inledning	20
3.2.3.2 Cadbury Schweppes	21
3.2.3.3 Thin Cap Group Litigation	22
3.2.4 Doktrin	23
3.3 Skatteflykt i relation till andra rättfärdigandegrunder	25

3.3.1	Inledning	25
3.3.2	EU-domstolens praxis	25
3.3.2.1	Marks & Spencer	25
3.3.2.2	Oy AA	26
3.3.2.3	SIG	26
3.3.3	Doktrin	28
3.4	Rättfärdigandegrunden skatteflykt i rättspraxis idag	30
3.4.1	SIAT	30
3.4.2	Doktrin	32
3.5	Analys: När kan nationella skatteregler rättfärdigas av skatteflyktsskäl?	33
4	KAN SVENSKA SKATTEREGLER RÄTTFÄRDIGAS?	38
4.1	Inledning	38
4.2	CFC-reglerna	38
4.2.1	Lagens utformning	38
4.2.2	Kritiken mot 39 a kap. 7 a IL	40
4.2.2.1	Affärsmässigt motiverad	40
4.2.2.2	Objektiva omständigheter	42
4.2.2.3	Bevisbördan	43
4.2.3	Kan CFC-reglerna rättfärdigas?	44
4.3	Skatteflyktslagen	47
4.3.1	Lagens utformning	47
4.3.1.1	Inledning	47
4.3.1.2	Rekvisiten	49
4.3.1.2.1	Skatteförmånsrekvisitet	49
4.3.1.2.2	Medverkansrekvisitet	49
4.3.1.2.3	Överväganderekvisitet	49
4.3.1.2.4	Rekvisitet ”i strid med lagstiftningens syfte”	50
4.3.1.2.5	Kritik mot rekvisitet ”i strid med lagstiftningens syfte”	51
4.3.1.2.6	Vad talar emot den kritik som förts mot det fjärde rekvisitet?	55
4.3.1.2.7	Rättsföljd	56
4.3.2	Kan skatteflyktslagen rättfärdigas?	56
5	AVSLUTANDE KOMMENTARER	60
5.1	Inledning	60
5.2	När kan nationella skatteregler rättfärdigas av skatteflyktsskäl?	60
5.3	Kan de svenska CFC-regler rättfärdigas av skatteflyktsskäl?	61
5.4	Kan den svenska skatteflyktslagen rättfärdigas av skatteflyktsskäl?	63
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	64
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	68

Summary

National income tax rules that restrict the free movement of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) may in some cases be justified by, for example, the justification grounds that has been developed in case law of the European Court of Justice (ECJ). Such a justification ground is the *need to prevent tax avoidance*. This thesis main issue is to investigate when national tax rules that restrict the free movement of the TFEU can be justified with the justification ground the need to prevent tax avoidance.

Traditionally the justification grounds have been assessed separately. In order to justify tax rules on the basis of *the need to prevent tax avoidance* as a separate ground, the ECJ strictly requires that the purpose of the rules is to prevent *wholly artificial arrangements*. The development in case law since the *Marks & Spencer* case has led to the ECJ making an overall assessment of several justification grounds. This has caused a lot of uncertainty and the predictability has become limited. When the objective of preventing tax avoidance has been taken together with others justification grounds the Court does not uphold the strict requirement of wholly artificial arrangements. Based on this case law the doctrine considers that the Court has chosen two ways for the justification ground the need to prevent tax avoidance. The development in this case law also makes it much easier for the Member States to justify restrictive national measures. In the new *SIAT* case the Court seems to have applied several justification grounds separately and the justification ground the need to prevent tax avoidance was one among other applied grounds. This case cannot with certainty be interpreted as the Court went back to assess the justification grounds separately. The *SIAT* case indicates that the requirements for artificial arrangements are still relevant today. Within the framework of proportionality assessment, the ECJ also imposed a new requirement that rules must fulfill the requirements for legal certainty and predictability in order to be accepted.

To illustrate, when national restrictive rules can be justified with the justification ground the need to prevent tax avoidance, I have also chosen to analyze if the Swedish Tax Avoidance Law and the CFC-legislation can be justified on this ground. Since the ruling in the *Cadbury Schweppes* case Sweden has been forced to oversee their CFC-legislation. In order to fulfill the requirement on artificial arrangements set up in the *Cadbury Schweppes* case Sweden introduced a new rule in their CFC-rules. But despite this the Swedish rule is differently formulated than the ruling. The consequence of this is that many have questioned if the CFC-rules are consistent with the Union law. Only the mere fact that the Swedish rules are formulated differently does not mean that the established principles of the ruling are abandoned. If the CFC-rules at a future application are given an interpretation in conformity with Union law the Swedish CFC-rules can probably be justified. The fact that the prerequisites in the Swedish Tax Avoidance Law are quite open might mean that the Tax Avoidance Law has to be adapted to Union law, especially after the new case *SIAT*. In this essay I provide two objections which may mean that the Tax

Avoidance Law may not be justified. One objection is that the third prerequisite in the Tax Avoidance Law could be perceived as more stringent than Union law allows because it may capture other situations than wholly artificial arrangements. But this lack can be overcome by giving the law an interpretation in conformity with Union law. The second objection concerns the vague prerequisites in the Tax Avoidance Law and especially the fourth prerequisite because this prerequisite is most crucial to whether the law is applicable. The problem is that this prerequisite is difficult to apply and leaves a lot of questions on how the law actually applies. Therefore, the Tax Avoidance Law has repeatedly been criticized for lacking in predictability and legal certainty. In view of this the Tax Avoidance Law tends to risk lacking in the requirement of legal certainty that was required in the case *SIAT*. The Tax Avoidance Law can nevertheless be justified because general clauses against tax avoidance are used by several Member States, and are a generally accepted method to prevent tax avoidance. In those cases it may be more acceptable if the requirement of legal certainty cannot be achieved, especially when the law in order to achieve its purpose requires some vagueness.

Sammanfattning

Nationella inkomstskatteregler som hindrar den fria rörligheten i EUF-fördraget kan i vissa fall rättfärdigas genom exempelvis de rättfärdigande grunder som utvecklats i EU-domstolens praxis. En sådan rättfärdigande grund är behovet att *hindra skatteflykt*. Uppsatsens huvudfråga är att utreda när fördragsstridiga nationella skatteregler kan motiveras med rättfärdigande grunden behovet att hindra skatteflykt.

Traditionellt sett har rättfärdigande grunderna bedömts separat. För att skatteregler ska kunna rättfärdigas med behovet att hindra skatteflykt som en separat grund ställer EU-domstolen strikta krav på att reglernas syfte är att förhindra rent konstlade upplägg. Praxisutvecklingen sedan *Marks & Spencer*-målet har lett till att EU-domstolen gjort en samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder. Detta har bidragit till att praxis blivit otydlig och att rättsskipningens förutsebarhet begränsats. När rättfärdigande grunden behovet att *hindra skatteflykt* bedömts ihop med flera andra rättfärdigande grunder har domstolen inte vidhållit det strikta kravet på rent konstlade upplägg. Denna praxisutveckling har bidragit till att man i doktrin ansett att domstolen valt två vägar för rättfärdigande grunden behovet att hindra skatteflykt. Praxisutvecklingen har även bidragit till att medlemsstater fått större möjlighet att rättfärdiga hindrande nationella åtgärder. I det nya *SIAT*-målet synes domstolen ha tillämpat flera rättfärdigande grunder var för sig, där rättfärdigande grunden att hindra skatteflykt var en bland andra tillämpade grunder. Detta mål kan dock inte med säkerhet tolkas som att domstolen återgått till att bedöma rättfärdigande grunderna var för sig. *SIAT*-målet tyder dock på att kravet på konstlade upplägg är gällande än idag. Inom ramen för proportionalitetsbedömningen har EU-domstolen i detta mål ställt ett nytt krav, om att regler ska uppfylla kravet på rättsäkerhet och förutsebarhet för att godtas.

För att illustrera när fördragsstridiga nationella regler kan rättfärdigas med rättfärdigande grunden behovet att hindra skatteflykt, har jag även valt att analysera om den svenska skatteflyktslagen och CFC-reglerna kan rättfärdigas på denna grund. I och med *Cadbury Schweppes*-målet har Sverige fått se över CFC-reglerna. Därav infördes den nya kompletteringsregeln. Kravet på konstlade upplägg som ställts i EU-domen har därigenom införts i den nya kompletteringsregeln. Men trots detta skiljer den svenska regeln sig rent lagtekniskt från EU-domen. Detta har bidragit till CFC-reglernas förenlighet med EU-rätten ifrågasatts från flera håll. Den lagtekniska skillnaden behöver dock inte innebära att de fastslagna principerna i EU-domen frångåtts. I den mån CFC-reglerna vid en framtida tillämpning ges en EU-konform tolkning kan de svenska CFC-reglerna troligtvis rättfärdigas. Det faktum att skatteflyktslagens rekvisit är relativt öppna kan betyda att lagen behöver EU-anpassas, särskilt efter det nya *SIAT*-målet. I uppsatsen anges två invändningar som kan innebära att skatteflyktslagen kanske inte kan rättfärdigas. En invändning är att skatteflyktslagens tredje rekvisit kan uppfattas som strängare än vad EU-rätten tillåter eftersom det kan fånga in även andra situationer än rent konstlade

upplägg. Denna brist kan dock överbryggas genom att lagen ges en EU-konform tolkning. Den andra invändningen rör skatteflyktslagens vaga rekvisit och särskilt det fjärde rekvisit eftersom den är mest avgörande för lagens tillämpning. Problematiken ligger i att detta rekvisit är svårtillämpad och lämnar en hel del frågetecken för hur skatteflyktslagen egentligen tillämpas. Därför har skatteflyktslagen flera gånger kritiserats för att brista i förutsebarhet och rättssäkerhet. I ljuset av detta samt *SIAT*-målet riskerar skatteflyktslagen att brista i det EU-rättsliga kravet på rättssäkerhet. Det som talar för att skatteflyktslagen ändå kan rättfärdigas är att generalklausuler mot skatteflykt tillämpas av ett flertal medlemsstater och är en generellt accepterad metod mot skatteflykt. Därför torde det vara mer accepterat att kravet på rättssäkerhet inte uppnås i dessa fall och särskilt när lagen för att uppnå sitt syfte kräver viss otydlighet.

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Corporation
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
EG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
ECTR	EC Tax Review
ET	European Taxation
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap.	Kapitel
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Inom det direkta beskattningsområdet har medlemsstater bibehållit sin suveränitet. Genom sitt inträde i Europeiska Unionen har stater suveränitet dock begränsats genom den harmonisering som sker genom direktiv¹ och genom kravet om att nationella inkomstskatteregler inte får strida mot EUF-fördragets fria rörlighet.²

Nationella inkomstskatteregler som hindrar den fria rörligheten i EUF-fördraget underkänns inte automatiskt utan kan rättfärdigas i vissa fall. Exempelvis stadgas i EUF-fördraget några rättfärdigande grunder, vilka dock tillämpas mycket restriktivt. Utöver dessa grunder så har några rättfärdigande grunder utvecklats i EU-domstolens praxis.³ En grund som utvecklats i EU-domstolens praxis och som kan åberopas som rättfärdigande grund, är behovet att *hindra skatteflykt*.⁴ Denna uppsats fokuserar just på att utreda vad rättfärdigande grunden behovet att hindra skatteflykt innebär för fördragsstridiga nationella inkomstskatteregler. Det innebär att de nationella skatteregler som prövas mot denna rättfärdigande grund företrädesvis har motsvarande syfte och utgör skatteflyktsregler. Många EU-medlemsstater har infört skattelagstiftningar i syfte att hindra ageranden som innebär skatteflykt eller skatteundandragande av något slag. I Sverige angrips skatteflykt eller skattekringgående av specifika skatteflyktsregler, såsom exempelvis CFC-regler i 39 a kap. IL etc.⁵ Vid sidan av de specifika skatteflyktsreglerna finns i Sverige även skatteflyktslagen⁶ som ger en generell möjlighet att angripa skattekringgående.⁷

I fall att medlemsstaters skatteflyktsregler strider mot EU-rätten finns det alltså en möjlighet att rättfärdiga hindret av skatteflyktsskäl. Eftersom EU-praxis ofta är svårtolkad och praxisutvecklingen inte alltid går i samma linje är det inte helt tydligt vilka krav som ställs för rättfärdigande av skatteflyktsskäl. Det finns därför ett behov av att utreda vad rättfärdigande grunden behovet att *hindra skatteflykt* innebär för medlemsstaters nationella inkomstskatteregler. Inte minst är detta av intresse eftersom både skatteflyktslagen och CFC-lagstiftningen

¹ Artikel 115 EUF-fördraget. Jämför artikel 113 EUF-fördraget för det indirekta beskattningsområdet.

² Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2004 s. 313 (Pelin).

³ Ståhl m.fl., *EU skatterätten*, 2011 s. 147 (Ståhl m.fl.) och Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2007 s. 235 ff. (Dahlberg).

⁴ Se exempelvis mål C-264/96 *ICI*, mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, mål C-231/05 *Oy AA*, mål C-311/08 *SGI* och mål C-318/10 *SIAT*. Se härom Ståhl, *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007 nr 10 s. 575 ff., Karimeri, *A Critical Review of the ECJ Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice*, Intertax, Volym 39, 2011 nr 6/7 s. 305, Dahlberg, s. 239 f. och Ståhl m.fl., s. 152 ff.

⁵ Även skalbolagsreglerna i 49 a kap. IL är ett sådant exempel. Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

⁶ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

⁷ Vi har också fenomenet ”genomsyn” eller resonemang om ”transaktioners verkliga innebörd” vilket kan ge ett visst (dock mycket omtvistat hur stort) utrymme för att motverka kringgåendetransaktioner. Se härom Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

ifrågasatts ifall de i detta avseende är EU-rättsligt godtagbara.⁸ Därför är det intressant att även utreda om dessa två svenska lagar, ifall att reglerna hindrar den fria rörligheten, kan rättfärdigas med rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att analysera och klargöra det aktuella rättsläget för EU-domstolens rättfärdigandegrund *behovet att hindra skatteflykt*. Med andra ord vill jag klargöra när fördragsstridiga nationella inkomstskatteregler kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. För att illustrera detta har jag valt att:

- Dels analysera i fall att de svenska CFC-reglerna är fördragsstridiga, om reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl?
- Dels analysera i fall att skatteflyktslagen är fördragsstridig, om lagen kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl?

1.3 Metod och material

När utredningen av rättfärdigandegrunden skatteflykt gjorts på EU-rättslig nivå har jag utgått från en sedvanlig rättsdogmatisk metod. Det betyder att sedvanliga juridiska källor har varit styrande för att belysa rättsläget, såsom EUF-fördraget, EU-praxis och juridisk doktrin. För att kunna besvara uppsatsens frågeställning och utröna gällande rätt inom det EU-rättsliga området, har den mest centrala EU-praxisen varit av betydelse. Detta eftersom den primärkällan, EUF-fördraget, har liten betydelse för rättfärdigande av nationella regler i detta avseende.⁹ Urvalet av rättspraxis har gjorts utifrån såväl egna sökningar som de mål som mest diskuterats i juridisk doktrin. Eftersom EU-domstolen ofta är kortfattad i domskälen och någon egentlig analys för och emot lösningen inte görs, blir EU-praxis ofta svår att tolka.¹⁰ Av denna anledning har jag även använt mig av juridisk doktrin samt generaladvokatens förslag till avgöranden. Såväl svensk som internationell juridisk doktrin har använts för att underlätta förståelsen av praxis samt för att ge olika aspekter på hur praxis kan tolkas. Även generaladvokatens yttranden är viktiga att beakta vid tolkning av EU-praxis eftersom förslagen till skillnad från domskälen i EU-domar, är mer utförliga, självständiga och liknar mer kvalificerade rättsutredningar.¹¹ Dessa förslag besitter däremot inte något rättskälle- och prejudikatvärde och är inte bindande för EU-domstolen, såvida domstolen inte hänvisar till förslaget i målet.¹²

⁸ I fråga om skatteflyktslagen se Hilling och Cejje, *Aktuellt om EU-domstolens praxis- direkt beskattning*, SN 2012 nr 10 s. 705 f. och Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. I fråga om CFC-lagstiftningen se främst prop. 2007/08:16 s. 12 ff.

⁹ Se härom Ståhl m.fl., s. 147 och Dahlberg, s. 235.

¹⁰ Ståhl m.fl., s. 40. Hettne och Eriksson, *EU-rättslig metod-Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005 s. 68 f. (Hettne och Eriksson).

¹¹ Ståhl m.fl., s. 40 och Hettne och Eriksson, s. 68 f.

¹² Ståhl m.fl., s. 40 och Hettne och Eriksson, s. 68 f.

För analysen av om de svenska reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl, hämtas vägledning i EU-domstolens resonemang i fråga om rättfärdigande grunden skatteflykt. För att kunna göra denna analys har det först redogjorts för de utvalda reglernas utformning. I detta avseende har jag i möjligaste mån försökt använda en rättsdogmatisk metod. Vilket innebär att jag utgått från lagtexten som är den primära källan, och när här inte funnits svar har förarbeten och i viss mån praxis (med undantag från då det redogjorts för CFC-reglerna) beaktats i fallande ordning. Även svensk juridisk doktrin har använts som en väg till information samt för att belysa andra perspektiv av problematiken med de nationella reglerna. Dessa källor har också varit av betydelse för bedömningen om reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Den slutliga analysen, om svenska regler kan rättfärdigas, har gjorts genom att jag jämfört de svenska reglerna med den analys som jag gjort för den EU-rättsliga rättfärdigande grunden behovet att hindra skatteflykt.

1.4 Avgränsningar

I uppsatsen avser jag inte att behandla det sekundära- samt indirekta området där medlemsstater också ges vissa möjligheter att angripa skatteflykt.¹³ Frågan om medlemsstaters möjligheter att angripa skatteflykt är komplex och för att få en bredare bild av ämnet finns det alltså skatteflyktsregler i direktiv,¹⁴ och den allmänna rättsprincipen om motverkande av förfarandemissbruk eller rättsmissbruk.¹⁵ Denna problematik kommer inte att beröras i uppsatsen eftersom det blir ett för stort område att täcka. Därav kommer uppsatsämnet att avgränsas till den fria rörligheten inom EUF-fördraget. Vidare har uppsatsämnet avgränsats till enbart EU-medlemsstater (med reservation för den svenska CFC-lagstiftningen). Det bör noteras att det enligt EU-praxis finns större möjligheter för stater att rättfärdiga hindrande nationella skatteregler i förhållande till länder utanför EU.¹⁶

Huvudfrågan är alltså att se vilka möjligheter EU-domstolens praxis ger medlemsstater att rättfärdiga fördragsstridiga inkomstskatteregler av skatteflyktsskäl. Utifrån detta ska det sedan analyseras om de utvalda svenska reglerna, kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. I svensk rätt ämnar jag inte att behandla hela den svenska CFC-lagstiftningen och hela skatteflyktslagen, utan fokus ligger på att analysera 39 a kap. 7 a § IL och generalklausulen i skatteflyktslagen i förhållande till EU-rätten. Utöver dessa regler berörs vissa av de regler som behövs för förståelsen av redogörelsen och analysen.

¹³ Se härom Bahr, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, SN 2007 nr 11 s. 644 ff. och Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁴ Se artikel 305 mervärdeskattedirektivet (2006/112/EG), artikel 5 ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG), artikel 11 fusionsdirektivet (90/434/EEG) och artikel 1.2 moder/dotter-bolagsdirektivet (90/435/EEG).

¹⁵ Se exempelvis mål C-255/02 *Halifax*, som gällde ett fall av kringgående av mervärdesskatt, men i målet bekräftas att principen om förfarandemissbruk är tillämplig även vid kringgående av regler i skattedirektiv. Därmed är principen om rättsmissbruk tillämplig på hela det harmoniserade skatteområdet. Att så är fallet bekräftas indirekt i mål C-321/05 *Kofoed*. Se mer härom Bahr, SN 2007 nr 11 s. 644 ff. och Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁶ Ståhl m.fl., 71 och 168. Se även mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*, p. 66-70 och mål C-521/07 *Kommissionen mot Nederländerna*, p. 33.

Analysen för samtliga tre frågeställningar kommer att vara inriktad på rättfärdigande- och proportionalitetsprövningen, eftersom dessa två bedömningar går hand i hand.¹⁷ I denna uppsats ämnar jag inte att behandla när nationella regler hindrar den fria rörligheten i EUF-fördraget.

1.5 Dispositon

För att ge läsare en förståelse av uppsatsämnet framöver inleds uppsatsen med en kort redogörelse av de viktigaste delarna på det EU-rättsliga området, *avsnitt 2*. Syftet med avsnittet är att ge läsaren en grundläggande bild av EU-rättens betydelse på den direkta beskattningens område och återge de olika stegen som domstolen går igenom vid en rättsprövning av om nationella regler hindrar den fria rörligheten.

I *avsnitt 3* redogörs det för rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt. Denna redogörelse görs mot bakgrund av den mest centrala EU-praxisen. De viktiga diskussionerna i doktrin återges också här och i viss mån generaladvokatens förslag till avgörande. Syftet med detta avsnitt är att analysera huvudfrågan för uppsatsen, om när nationella regler kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Avsnittet avslutas därför med att uppsatsens huvudfråga analyseras.

I *avsnitt 4* är syftet att komma fram till om de utvalda svenska reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Inledningsvis redogörs det först för de utvalda svenska reglernas utformning, den kritik som förts mot reglerna och i viss mån praxis. Avsnittet avslutas med att uppsatsens två sista frågeställningar analyseras utifrån den redogörelse som görs för den nationella rätten och till grund för analysen läggs även den analys som gjorts (i avsnitt 3) om rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt.

Avslutningsvis knyts säcken ihop i *avsnitt 5*, där jag besvarar uppsatsens samtliga frågeställningar var för sig. Detta avsnitt är kortfattat eftersom jag har analyserat uppsatsens frågeställningar löpande i uppsatsen. Syftet med detta avsnitt är att återge de viktigaste delarna av analysen för samtliga frågeställningar på ett samlat ställe och har främst gjorts av pedagogiska skäl.

¹⁷ Ståhl mfl., s. 176 och Lang, 2005- en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna, SvSKT 2010:10 s. 936 ff.

2 EU-rätten

2.1 Inledning

Med detta avsnitt avser jag att ge läsaren en grundläggande bild av EU-rättsens betydelse inom det skatterättsliga området eftersom det har betydelse för förståelsen av avsnitten 3 och 4, där uppsatsens frågeställningar ska utredas och analyseras. Avsnittet avser inte att vara uttömmande utan kommer endast att förklaras mycket kortfattat, eftersom det faller utanför uppsatsämnets frågeställningar.

2.2 Harmoniseringen på direkta beskattningens område

Beskattningsrätten på det direkta området hör till medlemsstaternas suveränitet.¹⁸ Medlemsstater har en frihet att utforma sina skattesystem och skattesatser efter egen önskan.¹⁹ Sedan medlemsstaternas inträde i EU har deras skattesuveränitet trots detta begränsats dels genom direktiv, dels genom EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet.²⁰

Harmoniseringen på det direkta beskattningsområdet regleras inte i någon särskild artikel i EUF-fördraget utan harmoniseringen styrs i princip av den allmänna harmoniseringsbestämmelsen i artikel 115 EUF-fördraget.²¹ Med stöd av denna bestämmelse kan medlemsstater på det direkta beskattningsområdet anta direktiv genom enhälligt fattade beslut.²² Varje medlemsstat kan lägga sitt veto mot ett direktiv, vilket därför föranlett till att få direktiv antagits på området.²³ Genom antagande av direktiv begränsas alltså medlemsstaters suveränitet inom det direkta beskattningsområdet.²⁴

Även om det direkta beskattningsområdet inte tillfaller unionens behörighetsområde inskränks medlemsstaters skattesuveränitet ytterligare genom EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Redan i *Avoir Fiscal* fastslog EU-domstolen, att trots att den direkta beskattningen faller under medlemsstaternas behörighet får interna skatteregler inte strida mot etableringsrätten i EUF-fördraget.²⁵ Denna praxis har vidareutvecklats i ett stort antal mål till att även

¹⁸ Se avdelning 1 EUF-fördraget.

¹⁹ Se exempelvis mål C-128/08 *Damseaux*, p. 25 och mål C-157/10 *BBVA*, p. 29. Se även Pelin, s. 344 och Ståhl mfl., s. 72 f.

²⁰ Jämför Ståhl mfl., s. 17 och Pelin, s. 343 f.

²¹ Jämför artikel 113 EUF-fördraget för det indirekta beskattningsområdet.

²² Pelin, s. 313, Ståhl mfl., s. 22 och Dahlberg, s. 217 ff.

²³ Hittills har dessa direktiv antagits: ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG), fusionsdirektivet (90/434/EEG) och moder/dotter-bolagsdirektivet (90/435/EEG). Se härom Pelin, s. 313.

²⁴ Pelin, s. 313.

²⁵ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 24.

gälla övriga friheter i EUF-fördraget.²⁶ EU-domstolens praxis har alltså indirekt bidragit till att medlemsstaters skattesuveränitet ytterligare inskränkts inom det direkta beskattningsområdet, vilket innebär att skatteregler måste utformas i enlighet med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet, för att inte blir ogiltiga.²⁷

2.3 De grundläggande friheterna

En av unionens viktigaste mål är att upprätthålla en fri inre marknad utan inre gränser där de fyra grundläggande friheterna skall råda.²⁸ Det skall alltså råda fri rörlighet för varor,²⁹ tjänster,³⁰ kapital,³¹ och fri rörlighet för personer som i sin tur delas in i fri rörlighet för arbetstagare³² samt etableringsfriheten.³³ Bestämmelserna om den fria rörligheten i EUF-fördraget är såsom nämnts i det föregående avsnittet tillämpliga på medlemsstaters nationella skattelagar och dessa fördragsfriheter får inte inskränkas.³⁴ Förutom de fördragsstadgade rättigheterna finns det allmänna diskrimineringsförbudet mot nationalitet.³⁵ Denna bestämmelse är dock subsidiär i förhållande till bestämmelserna om fri rörlighet och tillämpas bara om situationen inte regleras någon annanstans i EUF-fördraget.³⁶

2.4 Hinder mot de grundläggande friheterna och neutralisering

Precis som tidigare anförts har EU-domstolen i sin praxis fastslagit att skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan angripas med hjälp av EUF-fördraget. Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital och det allmänna diskrimineringsförbudet har av EU-domstolen förklarats ha *direkt effekt* och kan åberopas direkt inför nationella domstolar.³⁷ Skatteregler som inskränker dessa rättigheter måste sättas åt sidan av nationella domstolar och myndigheter.³⁸

För att kunna åberopa EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet förutsätts att man faktiskt utnyttjat någon fördragsrättighet. Det krävs dessutom att det rör gränsöverskridande förhållanden och rent interna förhållanden skyddas inte av

²⁶ Se exempelvis mål C-279/93 *Schumacker*, p. 21, mål C-250/95 *Futura*, p. 19 och mål C-80/94 *Wielockx*, p. 16. Se även Ståhl mfl., s. 71.

²⁷ Ståhl mfl., s. 72 och Pelin, s. 344.

²⁸ Artikel 26.2 EUF-fördraget.

²⁹ Artikel 30, 34 och 110 EUF-fördraget.

³⁰ Artikel 56 EUF-fördraget.

³¹ Artikel 63 EUF-fördraget.

³² Artikel 45 EUF-fördraget.

³³ Artikel 49 EUF-fördraget.

³⁴ Ståhl mfl., s. 71 ff. och Pelin, s. 335 ff.

³⁵ Artikel 18 EUF-fördraget.

³⁶ Se exempelvis mål C-1/93 *Halliburton*, p. 12 och mål C-443/06 *Hollmann*, p. 28.

³⁷ Se exempelvis mål C-279/93 *Schumacker*, p. 21 och 26, mål C-80/94 *Wielockx*, p. 16, mål C-107/94 *Asscher*, p. 36 och mål C-250/95 *Futura*, p. 19.

³⁸ Se exempelvis mål C-250/95 *Futura* och mål C-80/94 *Wielockx*.

EUF-fördraget.³⁹ Det är således tillåtet för medlemsstater att ha mindre förmånliga skatteregler för egna medborgare som inte utnyttjat någon fördragsfrihet än för medborgare från andra medlemsstater, så kallad omvänd diskriminering.⁴⁰ För att kunna åberopa EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet krävs det även att den skattskyldige har utövat sin rätt till fri rörlighet på ett sätt som inte innebär ett missbruk.⁴¹

För att utreda om interna skatteregler strider mot någon av fördragsrättigheterna görs en hindersprövning. Det föreligger ett hinder för den fria rörligheten när nationella skatteregler negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner, förhållanden etc. i jämförelse med rent inhemska fall.⁴² Slutligen måste det fastställas om det utländska och inhemska fallet är objektivt jämförbara. Är situationerna objektivt jämförbara så är en olikabehandling förbjuden.⁴³ Det bör noteras att de grundläggande friheterna omfattar ett förbud mot hindrande åtgärder i såväl värdstaten som ursprungsstaten.⁴⁴

Det bör även påpekas att när hindersprövningen görs bedöms varje enskild regel för sig, och den totala skattesituationen beaktas således inte.⁴⁵ Det innebär också att en negativ särbehandling inte kan kompenseras genom att samma skattesubjekt åtnjuter en positiv särbehandling i något annat avseende genom andra skatteregler.⁴⁶ Ett undantag från detta är att skatteavtal i *vissa fall* kan neutralisera hindrande skatteregler. Vilket innebär att regelns negativa särbehandling tas bort genom skatteavtalsstillämpningen, vilket dock endast kan ske i undantagsfall.⁴⁷ Detta följer av att skatteavtal är en del av den rättsliga ram inom vilken den nationella skatteregeln tillämpas.⁴⁸

I fall att hindersprövningen resulterar i att interna skatteregler strider mot någon av fördragsrättigheterna finns det en sista möjlighet att rättfärdiga hindret genom ett antal rättfärdigande grunder.⁴⁹ Det bör påpekas att ett rättfärdigande av hindrande skatteregler är annat än neutralisering av hindrande skatteregler. När hindrande skatteregler rättfärdigas innebär det att skatteregler tillåts trots att de hindrar den fria rörligheten.⁵⁰ I det efterföljande avsnittet 2.5 redogörs det kort för rättfärdigande frågan.

³⁹ Mål C-107/94 *Asscher*, p. 32 och mål C-403/03 *Schempp*.

⁴⁰ Ståhl mfl., s. 72.

⁴¹ Se exempelvis mål C-212/97 *Centros*, p. 24 och Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575.

⁴² Mål C-107/94 *Asscher*, p. 32.

⁴³ Ståhl mfl., s. 72 ff.

⁴⁴ Dahlberg, s. 231.

⁴⁵ Ståhl mfl., s. 73 f.

⁴⁶ Mål C-330/91 *Commerzbank*.

⁴⁷ Se exempelvis mål C-379/05 *Amurta* och mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*. Se mer härom i Ståhl mfl., s. 74 och 111 ff.

⁴⁸ Mål C-170/05 *Denkavit*.

⁴⁹ Ståhl mfl., s. 147 f., Dahlberg, s. 235 och Pelin, s. 353.

⁵⁰ Ståhl mfl., s. 74.

2.5 Rättfärdigandegrunder

2.5.1 Rättfärdigandegrunder enligt EUF-fördraget

I EU-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för tjänster och personer finns det uttryckligt angivna rättfärdigandegrunder som ger en möjlighet att rättfärdiga hindrande regler. För att nationella regler ska kunna rättfärdigas på dessa grunder ska de grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁵¹ Det är endast undantagsvis som hindrande inkomstskatteregler kan motiveras på dessa grunder eftersom EU-domstolen ännu inte godkänt rättfärdigande av inkomstskatteregler på dessa grunder.⁵² I praxis har det klargjorts att förlust av skatteintäkter inte utgör en grund bland dessa rättfärdigandegrunder.⁵³ Inte heller utgör risken för skatteflykt en sådan rättfärdigandegrund som kan inordnas under den fria rörligheten för personer.⁵⁴

Avseende den fria rörligheten för kapital finns det också vissa möjligheter för rättfärdigande och denna bestämmelse refererar särskilt till skattelagstiftning.⁵⁵ Bestämmelsen är en kodifiering av tidigare praxis och trots att dess utformning är vidare än motsvarande fördragsartiklar, ger denna inte någon större möjlighet för rättfärdigande än bestämmelserna om den fria rörligheten för personer och tjänster.⁵⁶

2.5.2 Rättfärdigandegrunder enligt EU-domstolens praxis

När de rättfärdigandegrunder som uttryckligen angetts i EUF-fördraget inte kan tillämpas, finns det en ytterligare möjlighet att rättfärdiga hindrande inkomstskatteregler enligt de rättfärdigandegrunder som utvecklats i EU-domstolens praxis. EU-domstolen har alltså godtagit en negativ särbehandling av den fria rörligheten utifrån de rättfärdigandegrunder som utvecklas i EU-praxis. EU-domstolen har utvecklat ett särskilt test vilket benämns *rule-of-reason*, för att avgöra om regler kan rättfärdigas på dessa grunder.⁵⁷ Testet tillämpas likadant oberoende av vilken fördragsfrihet som den aktuella skatteregeln hindrar.⁵⁸ *Rule-of-reason-principen* etablerades till en början i de klassiska rättsfallen *Cassis de Dijon*⁵⁹ och *Danssonville*,⁶⁰ som har anknytning till den fria rörligheten för varor.⁶¹ Därefter vidareutvecklades denna princip i *Gebhard-målet*, där EU-domstolen fastställde fyra viktiga kriterier som ska uppfyllas för

⁵¹ Se artiklarna 45, 52 och 62 i EUF-fördraget.

⁵² Ståhl mfl., s. 147 och Dahlberg, s. 235.

⁵³ Mål C-264/96 *ICI*, p. 28.

⁵⁴ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 25.

⁵⁵ Artikel 65 EUF-fördraget. Se härom Ståhl mfl., s. 148 och Dahlberg, s. 236 och 266.

⁵⁶ Se mål C-35/98 *Verkooijen* och mål C-436/00 *X och Y*. Se härom Ståhl mfl., s. 148 f.

⁵⁷ Ståhl mfl., s. 149 f., Dahlberg, s. 236 och Pelin, s. 353.

⁵⁸ Ståhl mfl., s. 149 f. och Dahlberg, s. 236.

⁵⁹ Mål C-8/74 *Dassonville*.

⁶⁰ Mål C-120/78 *Cassis de Dijon*.

⁶¹ Se härom Dahlberg, s. 236.

att nationella regler som hindrar den fria rörligheten ska kunna rättfärdigas med stöd av denna princip.⁶² Dessa kriterier är att de nationella reglerna:

1. skall tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt,
2. skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse,
3. skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av de mål som eftersträvas,
4. skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

Det *första kravet* har tolkats som att direkt diskriminering inte kan godtas med stöd av principen utan sådan diskriminering kan enbart prövas mot de rättfärdigande grunder som stadgas i EUF-fördraget.⁶³ Därav kan enbart indirekt diskriminerande inkomstskatteregler godtas enligt *rule-of-reason-principen*.⁶⁴ I detta avseende bör det noteras att EU-domstolen i sin praxis blivit allt mer otydlig kring vilken form av hinder som är aktuell. Istället används oftast uttrycket ”hinder” utan att det närmare karaktäriseras om det rör direkt- eller indirekt diskriminering.⁶⁵ Men även i dessa fall finns det en möjlighet att rättfärdiga hindret genom *rule-of-reason-principen*.⁶⁶

Det *andra kravet* innebär att hindrande skatteregler ska uppbäras av ett så viktigt intresse att det väger tyngre än intresset av att upprätthålla den fria rörligheten. De intressen som ska motivera den hindrande åtgärden benämns trängande hänsyn till ett allmänintresse.⁶⁷ Behovet att motverka skatteflykt är en av grunderna som domstolen funnit vara av trängande hänsyn till ett allmänintresse och som kan rättfärdiga en negativ särbehandling av den fria rörligheten,⁶⁸ vilket är just den rättfärdigande grund som är aktuell för uppsatsen. Utöver detta ska regler uppfylla det *tredje- och fjärde kravet*, det vill säga regeln ska vara ändamålsenlig och proportionerlig för att slutligen godtas.⁶⁹ Ytterligare grunder som EU-domstolen funnit vara av trängande hänsyn till ett allmänintresse och därmed godtagit som rättfärdigande grund är behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater,⁷⁰ territorialitetsprincipen,⁷¹ effektiv skattekontroll skatteuppbörd⁷² och bevarandet av skattesystemets inre

⁶² Mål C-55/94 *Gebhard*, p. 37.

⁶³ Se exempelvis mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 32 och mål C-153/08 *Kommissionen mot Spanien*, p. 45. Jämför Ståhl mfl., s. 150 och Dahlberg, s. 237.

⁶⁴ Se exempelvis mål C-204/90 *Bachmann*, Ståhl mfl., s. 150 och Dahlberg, s. 237.

⁶⁵ Se exempelvis EU-domstolens dom i mål C-251/98 *Baars*. Se härom Dahlberg, s. 238.

⁶⁶ Ståhl mfl., s. 150.

⁶⁷ Ståhl mfl., s. 150. Se även mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

⁶⁸ Se exempelvis mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

⁶⁹ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

⁷⁰ I flera mål har grunden accepterats vid en tillämpning tillsammans med andra rättfärdigande grunder såsom mål C-446/03 *Marks & Spencer*, mål C-231/05 *Oy AA*, mål C-414/06 *Lidl Belgium* och mål C-311/08 *SGI*. Rättfärdigande grunden har dock även accepterats separat, se mål C-337/08 *X Holding* och i mål C-371/10 *National Grid Indus*. Jämför Ståhl mfl., s. 162 ff.

⁷¹ Se exempelvis mål C-250/95 *Futura*, mål C-168/01 *Bosal Holding* och mål C-446/03 *Marks & Spencer*. Se mer härom Ståhl mfl., s. 161 f. och Dahlberg, s. 246 ff.

⁷² Se mål C-250/95 *Futura*, mål C-290/04 *Scorpio* och de förenade målen C-155/08 och C-157/08 *Passenheim*. Denna rättfärdigande grund har dock ännu inte godtagits eftersom reglerna brustit i proportionalitet. Se härom Ståhl mfl., s. 156 ff. och Dahlberg, s. 245.

sammanhang.⁷³ Rättfärdigandegrunden behovet att förhindra dubbla underskottsavdrag har hittills accepterats vid en tillämpning tillsammans med andra rättfärdigandegrunder.⁷⁴ De finns dock grunder som EU-domstolen inte ansett vara av trängande hänsyn till ett allmänintresse och som inte godtagits som rättfärdigandegrunder, såsom önskan att skydda skattebasen och minskning av skatteintäkter,⁷⁵ att det diskriminerade subjektet åtnjuter kompenserad fördel på annat sätt i skattelagstiftningen,⁷⁶ motiverad av administrativa skäl⁷⁷ och önskan att underlätta den praktiska hanteringen.⁷⁸

2.6 EU-domstolens prövningsmönster

Detta avsnitt syftar till ange de olika stegen som EU-domstolen går igenom vid en rättsprövning av om nationella skatteregler strider mot den fria rörligheten.⁷⁹ Denna redogörelse är viktig för att få förståelse av de nästkommande avsnitten 3 och 4.

- *Första steget* består i att fastställa om den skattskyldige utnyttjat någon av EUF-fördragets friheter. Rent interna förhållande omfattas inte, utan det krävs att det rör en gränsöverskridande situation.⁸⁰ Om så är fallet går domstolen till nästa steg.
- Det *andra steget* består i att fastställa huruvida den nationella skatteregeln hindrar den fria rörligheten som stadgas i EUF-fördraget. Domstolen har att utröna om nationella skatteregler negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner, förhållanden etc. i jämförelse med rent inhemska fall.⁸¹ De grundläggande friheterna omfattar ett förbud mot hindrande åtgärder i såväl värdstaten som ursprungsstaten.⁸² Är situationerna inte objektivt jämförbara föreligger inte något hinder och rättsprövningen stannar då här. Befinns däremot de inhemska och utländska situationerna vara objektivt jämförbara så utgör de nationella skattereglerna ett hinder mot den fria rörligheten.⁸³ För det fall att det finns ett skatteavtal beaktar domstolen om hindret kan neutraliseras

⁷³ Se exempelvis mål C-204/90 *Bachmann*, mål C-157/07 *Krankenheim*, mål C-418/07 *Papillon* och mål C-380/11 *DI.VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SpA*.

⁷⁴ Se exempelvis mål C-446/03 *Marks & Spencer*, mål C-414/06 *Lidl Belgium* och mål C-347/04 *Rewe*. I ny praxis mål C-18/11 *Philips Electronics*, p. 28 har domstolen anført att även om det kan antas att denna rättfärdigandegrund kan åberopas enskilt, kunde inte de nationella reglerna motiveras på denna grund. Se även punkterna 33-35 i målet.

⁷⁵ Se exempelvis mål C-264/96 *ICI*, p. 28, mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 36, mål C-136/00 *Danner*, p. 56, mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 44, mål C-287/10 *Tankreederei*, p. 27 och mål C-10/10 *kommissionen mot Österrike*, p. 40. Jämför Ståhl mfl., s. 152 och Pelin, s. 354.

⁷⁶ Mål C-330/91 *Commerzbank*. Se härom Dahlberg, s. 257 och Ståhl mfl., s. 152. Såsom tidigare nämnts i avsnitt 2.4 kan neutralisering undantagsvis ske genom skatteavtallstillämpning, vilket är annat än rättfärdigande.

⁷⁷ Se mål C-330/91 *Commerzbank*. Se härom Ståhl mfl., s. 152.

⁷⁸ Mål C-279/93 *Schumacker*, mål C-386/04 *Stauffer* och mål C-446/04 *Group Litigation*. Se härom Ståhl mfl., s. 152.

⁷⁹ Inspiration har hämtats från Ståhl mfl., s. 71 ff. och 175 f. där hon angett vilka steg EU-domstolen vanligtvis går igenom vid en sådan rättsprövning.

⁸⁰ Mål C-107/94 *Asscher* och mål C-403/03 *Schempp*.

⁸¹ Mål C-107/94 *Asscher*, p. 32.

⁸² Dahlberg, s. 231.

⁸³ Ståhl mfl., s. 72 och 175.

genom skatteavtalstillämpningen, vilket dock endast kan ske i undantagsfall.⁸⁴ Om så inte är fallet går domstolen till nästa steg.

- Det *tredje steget* innefattar rättfärdigandeprövningen och aktualiseras när den aktuella regeln hindrar någon av fördragsfriheterna. Eftersom de i EUF-fördraget angivna rättfärdigandegrunderna aldrig blir aktuella i fråga om inkomstskatteregler,⁸⁵ kan rättfärdigande enbart ske genom de i praxis utvecklade rättfärdigandegrunderna. Rättfärdigandeprövningen är den mest avgörande och svårbedömda.⁸⁶ Inom ramen för detta steg bedöms alltså om hindrande regler kan motiveras och om reglerna är proportionerliga.

Det bör noteras att EU-domstolen varit restriktiv vid tillämpningen av de i praxis utvecklade rättfärdigandegrunderna, vilket inneburit att det funnits litet utrymme för att godkänna hindrande inkomstskatteregler. Under de senare åren har domstolens restriktiva förhållningssätt i detta avseende lättats och det finns nu större möjligheter för rättfärdigande.⁸⁷ EU-domstolen har vid rättfärdigandeprövningen antingen prövat rättfärdigandegrunderna separat⁸⁸ eller genom att flera rättfärdigandegrunder bedömts ihop.⁸⁹ När rättfärdigandeprövningen resulterar i att hindret inte kan motiveras, är regeln fördragsstridig. Om en hindrande regel istället befinns kunna rättfärdigas, är proportionalitetsprövningen särskild viktig för att regeln slutligen ska godtas. Detta eftersom proportionalitetsbedömningen ingår som ett led i prövningen av om en regel kan rättfärdigas och kan resultera i att reglerna anses utgöra ett allt för ingripande hinder för den fria rörligheten.⁹⁰ Proportionalitetsbedömningen är dock inte en ”allt eller inget prövning”, eftersom det även kan leda till att regler är delvis fördragsstridiga för att kunna rättfärdigas. Vilket innebär att reglerna anses allt för ingripande för den fria rörligheten i vissa situationer men kan tillämpas i andra situationer.⁹¹ När uppsatsens frågeställningar utreds i det efterföljande (avsnitt 3 och 4) är det just *steg tre* i domstolens prövning som blir aktuell.

⁸⁴ Se exempelvis mål C-379/05 *Amurta* och mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*. Se mer härom i Ståhl mfl., s. 74 och 111 ff.

⁸⁵ Detta eftersom EU-domstolen ännu inte godkänt rättfärdigande av inkomstskatteregler på dessa grunder. Se härom Ståhl mfl., s. 147 och Dahlberg, s. 235.

⁸⁶ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

⁸⁷ Ståhl mfl., s. 74. Se exempelvis mål C-446/03 *Marks & Spencer* och mål C-311/08 *SGL*.

⁸⁸ Se exempelvis mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

⁸⁹ Första gången domstolen bedömde flera rättfärdigandegrunder tillsammans var i mål C-446/03 *Marks & Spencer* och därefter har en samlad bedömning gjorts i bland annat mål C-231/05 *OYAA*, mål C-414/06 *Lidl Belgium* och mål C-311/08 *SGL*.

⁹⁰ Ståhl mfl., s. 176. Jämför mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

⁹¹ Se härom Ståhl mfl., s. 163 och 176. Se även mål C-446/03 *Marks & Spencer* och mål C-414/06 *Lidl Belgium*.

3 Rättfärdigandegrunden skatteflykt

3.1 Inledning

Även om en åtgärd mot skatteflykt hindrar den fria rörligheten kan den hindrande åtgärden rättfärdigas med rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt.⁹² Rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt återopades för första gången på 1980-talet i *Avoir Fiscal* men avvisades av EU-domstolen.⁹³ Rättfärdigandegrunden avvisades eftersom direkt diskriminering ansågs föreligga, därmed blev det aktuellt med rättfärdigande genom de uttryckliga undantagen i EUF-fördraget.⁹⁴ I *ICI*-målet godtogs rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt för första gången redan år 1998.⁹⁵ I efterföljande praxis har önskemålet att hindra skatteflykt fortsättningsvis godtagits som rättfärdigandegrund i vissa fall.⁹⁶ I rättspraxis har det även klargjorts att någon allmän presumtion om skatteflykt inte kan grundas enbart på den omständigheten att ett bolag eller dess moderbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat eller på att en person flyttar sin bosättning till en annan medlemsstat.⁹⁷

Enligt Ståhl saknas det en allmän definition om vad som anses med skatteflykt och skatteundvikande förfarande i både svensk rätt och EU-rätt.⁹⁸ I svensk rätt kan det dock anses finnas en sådan i teknisk mening, det vill säga när skatteflyktslagen är tillämplig.⁹⁹ Beteckningen på rättfärdigandegrunden att motverka skatteflykt varierar i EU-domstolens praxis.¹⁰⁰ I EU-praxis används företrädesvis uttrycken *tax evasion* och *tax avoidance*.¹⁰¹ I det svenska språket är skattekringgående eller skattundandragande enligt Dahlberg närmast begreppet

⁹² Ståhl m.fl., s. 152.

⁹³ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 25. Se även Karimeri, Intertax, 2011 nr 6/7 s. 305 och Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, Volym 40, 2012 nr 3 s. 205.

⁹⁴ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 25. Lang, SvSkT 2010:10 s. 933 f.

⁹⁵ Mål C-264/96 *ICI*, p. 26. Se härom Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 205.

⁹⁶ Se exempelvis mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 73 och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 50. Se även Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 ff. och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 205.

⁹⁷ Se exempelvis mål C-264/96 *ICI* p. 26, mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien*, p. 45, de förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft*, p. 57, mål C-436/00 *X och Y*, p. 62, mål C-9/02 *Lasteyrie*, p. 51, mål C-334/02 *Kommissionen mot Frankrike*, p. 27, mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 50, mål C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*, p. 27, mål C-330/07 *Jobra*, p. 36 och 37 och mål C-318/10 *SIAT*, p. 38.

⁹⁸ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

⁹⁹ Se härom Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, 2007 s. 13 f. (Rosander).

¹⁰⁰ Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 ff. Jämför Dahlberg, s. 239.

¹⁰¹ I båda målen C-318/10 *SIAT*, p. 36 och C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 38 och 50, användes beteckningarna *tax evasion* och *tax avoidance* (svenska: skattebedrägeri och skatteundandragande). I mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 37 användes termerna *tax evasion* och *tax avoidance* (svenska: skatteflykt). I mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 49 användes begreppet *tax avoidance* (svenska: skatteundandragande).

tax avoidance. Uttrycket *tax evasion* motsvarar närmast skatteflykt men uttrycket är mycket snävare i svensk rätt. Detta eftersom *tax evasion* avser olagliga transaktioner inklusive brottsliga handlingar. I detta avseende används ibland uttrycket *tax fraud* (skattebedrägeri eller skattefusk).¹⁰² Enligt Karimeri använder EU-domstolen beteckningarna *tax fraud* och *tax evasion* synonymt med begreppet *tax avoidance*.¹⁰³ I denna uppsats används företrädesvis begreppet *att motverka skatteflykt* då uttrycket fått genomslag i svensk EU-skattevätslig terminologi.¹⁰⁴ Men i vissa fall används även de andra beteckningarna på rättfärdigandegrunden.

Syftet med förevarande avsnitt är att analysera när fördragsstridiga nationella skatteregler kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Analysen kommer att göras med utgångspunkt i den mest centrala praxisen från EU-domstolen och i viss mån berörs även doktrin. Rättspraxis kommer i möjligaste mån att behandlas i kronologisk ordning. Endast de mest centrala delarna av målen som är av betydelse för frågeställningen kommer att behandlas. Redogörelsen avser alltså inte att vara uttömmande. Analysen delas upp i tre avsnitt. Uppdelningen i tre avsnitt har främst gjorts av pedagogiska skäl. I första avsnitten analyseras **konstlade upplägg** (avsnitt 3.2), här redogörs för praxis när rättfärdigandegrunden skatteflykt tillämpats enskilt. I det andra avsnittet analyseras, **skatteflykt i relation till andra rättfärdigandegrunder** (avsnitt 3.3), här redogörs för praxis när rättfärdigandegrunden skatteflykt tillämpats tillsammans med andra rättfärdigandegrunder. Anledningen till att de två första avsnitten uppdelats beror på att EU-domstolen behandlat rättfärdigandegrunden skatteflykt olika i dessa situationer. En ytterligare uppdelning har gjorts i ett tredje avsnitt och här analyseras **rättfärdigandegrunden skatteflykt i rättspraxis idag** (avsnitt 3.4). Avsikten med det tredje avsnittet är att visa vilka krav som ställs i rättspraxis idag för att rättfärdigandegrunden skatteflykt ska godas.

De tre större avsnitt är i sin tur indelade i mindre avsnitt. Avsnitt 3.2 om **konstlade upplägg** är uppdelad enligt följande: *EU-domstolens praxis* (avsnitt 3.2.2), *praxis om innebörden av "rent konstlade upplägg"* (avsnitt 3.2.3) och avslutas med *doktrin* (avsnitt 3.2.4). Avsnitt 3.3 **skatteflykt i relation till andra rättfärdigandegrunder** är uppdelad enligt följande: *EU-domstolens rättspraxis* (avsnitt 3.3.2) och *doktrin* (avsnitt 3.3.3). Avsnitt 3.4 **rättfärdigandegrunden skatteflykt i rättspraxis idag** är indelad enligt följande: *SIAT* (avsnitt 3.4.1) och *doktrin* (avsnitt 3.4.2). Utifrån den redogörelse som gjorts i dessa avsnitt analyseras uppsatsens första frågeställning i avsnitt 3.5, som lyder: **När kan nationella skatteregler rättfärdigas av skatteflyktsskäl?**

¹⁰² Dahlberg, s. 239 f. Jämför även begreppet "tax abuse"- missbruk av skattelagstiftning, vilket enligt Dahlberg inte är identisk med begreppet skatteflykt i svensk rätt.

¹⁰³ I mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, användes termen "tax evasion" synonymt med "tax avoidance". I mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* använde parterna beteckningen "tax fraud" medan domstolen betecknade detta som "tax avoidance". Se härom Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 ff.

¹⁰⁴ Se härom Dahlberg, s. 240.

3.2 Konstlade upplägg

3.2.1 Inledning

Även om rättfärdigandegrunden behovet att hindra skatteflykt avvisades av EU-domstolen i målet *Avoir Fiscal*¹⁰⁵ godtogs rättfärdigandegrunden som nämnts för första gången i målet *ICI*.¹⁰⁶ Målet *ICI* gällde det brittiska systemet för resultatutjämning inom koncerner. Ett brittiskt holdingbolag hade dotterbolag både inom och utanför Storbritannien. De nationella reglerna stred mot etableringsfriheten eftersom det ställdes krav på att merparten av dotterbolagen skulle ha säte i Storbritannien för att kunna resultatutjäma inom koncernen.¹⁰⁷ I målet försvarades hindret med risken för skatteflykt. EU-domstolen fastslog att rättfärdigandegrunden behovet av att hindra skatteflykt godtas när syftet med den hindrande lagstiftningen är att motverka rent konstlade upplägg eller rent konstlade transaktioner i syfte att undgå nationell skattelagstiftning, därmed får de hindrade reglerna inte vara generellt tillämpliga.¹⁰⁸ Ur målet *ICI* går det enligt Dahlberg att utläsa tre förutsättningar för att domstolen ska anse att en nationell lagstiftning har som syfte att förhindra skatteflykt: 1) Nationella regler har som specifikt syfte att förhindra rent konstlade upplägg, 2) transaktionen i fråga ska ha som syfte att kringgå nationell skattelagstiftning, 3) lagen inte är generellt tillämplig.¹⁰⁹

Även om önskemålet att motverka skatteflykt har accepterats som rättfärdigandegrund har domstolen således tillämpat denna grund restriktivt i tidigare praxis.¹¹⁰ Efter målet *ICI* återopades rättfärdigandegrunden skatteflykt i flera mål där domstolen återigen klargjorde att hindrande regler för att rättfärdigas av skatteflyktsskäl måste ha som syfte att komma åt ”rent konstlade upplägg”/ konstlade kopplingar” (eng: ”artificial arrangements”) vilkas syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning. Domstolen har i dessa mål avvisat skatteflyktsargument när reglerna befunnits för generella eller oproportionerliga.¹¹¹ I det efterföljande avsnittet 3.2.2 redogörs kort för några av dessa mål.

¹⁰⁵ Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 25. Se även Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 205.

¹⁰⁶ Mål C-264/96 *ICI*. Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 205.

¹⁰⁷ Mål C-264/96 *ICI*, p. 3, 6 och 18.

¹⁰⁸ Mål C-264/96 *ICI*, p. 22-27. Se även Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 205.

¹⁰⁹ Dahlberg, EUCOTAX Series on European Taxation, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, 2005 s. 236.

¹¹⁰ Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 ff. och Helminen, *Freedom of Establishment and Oy AA*, ET november 2007 s. 495 ff.

¹¹¹ Se exempelvis de förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Mestallgesellschaft*, mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, mål C-436/00 *X och Y*, mål C-9/02 *Lasteyrie*, mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien* och mål C-347/04 *Rewe*. Se härom Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 ff. Jämför Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 205.

3.2.2 EU-domstolens praxis

I målet *X och Y* prövades svenska regler om underprisförsäljning av aktier till egna bolag, där uppskov med beskattning inte omfattade en motsvarande gränsöverskridande transaktion. EU-domstolen menade att reglerna inte kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl eftersom de var generellt tillämpliga.¹¹² I *Lankhorst-Hohorst* prövades fördragsstridiga tyska underkapitaliseringsregler, som per automatik blev tillämpliga på bolag med hemvist i annan medlemsstat. EU-domstolen klargjorde att de aktuella reglerna inte kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl eftersom de avsåg allmänt varje situation där moderbolaget hade säte utanför Tyskland oberoende av om något skatteflyktsyfte fanns eller inte.¹¹³ I *Lasteyrie*-målet prövades fördragsstridiga franska regler för exit-skatt när en person flyttar från Frankrike. Inte heller här kunde reglerna rättfärdigas av skatteflyktsskäl eftersom att de var generellt tillämpliga.¹¹⁴ I *Rewe*-målet prövades tyska regler om ett moderbolags rätt till avdrag för förluster på grund av nedskrivning av värdet i dotterbolag. Villkoren för avdrag var strängare när det var fråga om andelar i utländska dotterbolag jämfört med när det gällde inhemska dotterbolag.¹¹⁵ I fråga om rättfärdigandegrunden skatteflykt anförde Tyskland att rättspraxis om konstlade upplägg är allt för restriktiv och att kraven borde lättas så att även generella regler godtas. Domstolen nöjde sig med att hänvisa till sin snäva definition i praxis om rättfärdigandegrunden skatteflykt. Reglerna underkändes återigen eftersom de var generella och träffade alla situationer där dotterbolag etableras utomlands.¹¹⁶

3.2.3 Praxis om innebörden av ”rent konstlade upplägg”

3.2.3.1 Inledning

EU-domstolen har i målen *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*, vilka båda avgjordes i den stora avdelningen, hållit fast vid kravet som ställs i tidigare praxis (i avsnitt 3.2.1 och 3.2.2) om att endast skatteflyktsregler som riktar sig mot rent konstlade upplägg godtas.¹¹⁷ Först år 2006, i *Cadbury Schweppes* förklarade EU-domstolen mer utförligt vad begreppet konstlade upplägg innebär.¹¹⁸ Även i målet *Thin Cap Group Litigation* från år 2007 var innebörden av konstlade upplägg av central betydelse.¹¹⁹

¹¹² Mål C-436/00 *X och Y*, p. 36 och 61.

¹¹³ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 23 och 37.

¹¹⁴ Mål C-9/02 *Lasteyrie*, p. 46 och 50-54.

¹¹⁵ Mål C-347/04 *Rewe*, p. 43.

¹¹⁶ Mål C-347/04 *Rewe*, p. 50-52.

¹¹⁷ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 51 och 55 och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 72-74. Se härom Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹¹⁸ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. och Lang, SvSKT 2010:10 s. 953 ff. Se Rådets resolution om samordning av reglerna för CFC-bolag och underkapitalisering inom EU, den 8 juni 2010. Ministerrådet har antagit resolutionen i syfte att förtydliga när fiktiva upplägg föreligger.

Resolutionen baseras på bland annat målet *Cadbury Schweppes*. Resolutionen riktar sig till medlemsstater och är inte juridisk bindande för EU-domstolen.

¹¹⁹ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. och Lang, SvSKT 2010:10 s. 953 ff.

3.2.3.2 Cadbury Schweppes

I *Cadbury Schweppes* prövades för första gången om en Controlled Foreign Company-lagstiftning (CFC-lagstiftning) stred mot den fria rörligheten.¹²⁰ Målet gällde brittiska CFC-regler som innebar att hemmahörande bolag var skyldiga att erlägga bolagsskatt för den vinst som uppkom utanför Storbritannien.¹²¹ EU-domstolen fastslog att CFC-lagstiftning hindrar etableringsrätten,¹²² men att reglerna undantagsvis kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl.¹²³ Inledningsvis fastslogs i målet att i enlighet med tidigare praxis, får bolag etablera sig i ett annat land för att dra nytta av förmånligare beskattningsnivåer, och detta utgör inte missbruk av etableringsfriheten¹²⁴ och inte heller utgör det en skatteflyktstransaktion.¹²⁵ Precis som i tidigare praxis¹²⁶ kunde hindret endast rättfärdigas av skatteflyktsskäl om nationella skatteregler är avsedda att hindra rent konstlade upplägg vars syfte är att kringgå den nationella skattelagstiftningen. EU-domstolen klargör att det även krävs att de konstlade uppläggen saknar en ekonomisk förankring i etableringsstaten.¹²⁷

Vid proportionalitetsbedömningen utpekade EU-domstolen de omständigheter som krävs för att ett ”rent konstlat upplägg” ska vara vid handen. För det första krävs ett *subjektivt element* i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel. För det andra krävs ett *objektivt element*, att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten inte har uppnåtts trots att kraven i unionsrätten formellt har iakttagits.¹²⁸ Vilket innebär att det av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framkommer att bolaget inte utgör en verklig etablering från vilken det bedrivs en faktiskt ekonomisk verksamhet i värdstaten. Sådana objektiva omständigheter kan vara, i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning.¹²⁹ Resulterar kontrollen av dessa omständigheter i att CFC-bolaget utgör en fiktiv etablering och det inte bedriver ekonomisk verksamhet i värdstaten, är det fråga om ett ”rent konstlat upplägg” och CFC-regler kan då rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Domstolen nämner brevlådeföretag som ett exempel på ett rent konstlat upplägg.¹³⁰ Det hemmahörande bolaget skall även ges möjlighet att lägga fram skälen varför etablering skett i värdstaten och visa huruvida verksamheten där utgör en faktisk verksamhet.¹³¹ Den brittiska CFC-lagstiftningen uppfyllde ovanstående krav och kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl.¹³²

¹²⁰ Piantavigna, *The Abuse in European Union Law: A Theory*, ECTR 2011 nr 4 s. 140 f. Se även mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 28.

¹²¹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 3.

¹²² Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 43-45.

¹²³ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 59.

¹²⁴ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 37. Domstolen hänvisar till mål där liknande resonemang förs såsom mål C-270/83 *Avoir Fiscal*, p. 21, mål C-294/97 *Eurowings*, p. 44, mål C-422/01 *Skandia och Ramstedt*, p. 52, mål C-212/97 *Centros*, p. 27 och mål C-167/01 *Inspire Art*, p. 96.

¹²⁵ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 49.

¹²⁶ Mål C-264/96 *ICI*, p. 26, mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 37 och mål C-9/02 *Lasteyrie*, p. 50.

¹²⁷ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 51 och 55.

¹²⁸ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

¹²⁹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 66-67.

¹³⁰ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 68.

¹³¹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70.

¹³² Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 75 och 76.

3.2.3.3 Thin Cap Group Litigation

I målet *Thin Cap Group Litigation* prövades om brittiska underkapitaliseringsregler kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Reglerna innebar att ränta till utländska närstående bolag i vissa fall omklassificerades till en icke avdragsgill utdelning.¹³³ Precis som i *Cadbury Schweppes* fann EU-domstolen återigen att reglerna kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl, om de har som specifikt ändamål att hindra fiktiva upplägg som saknar ekonomisk förankring och som arrangerats i syfte att undgå nationell skatt.¹³⁴ De brittiska reglerna befanns ha som specifikt ändamål att förhindra sådana beteende.¹³⁵ Vid proportionalitetsbedömningen inleder domstolen med att anföra att regler som allmänt träffar räntebetalningar till utländska bolag inte kan godtas.¹³⁶ EU-domstolen fastslog att prövningen om ett fiktivt upplägg föreligger skall göras utifrån *objektiva* och *verifierbara* omständigheter, till exempel att lånet skett på icke marknadsmässiga villkor. Dessa villkor kan avse både lånet i sig (hade detta överhuvudtaget lämnats mellan två oberoende parter) och räntan på lånet. *Dessutom* ska den skattemässiga korrigeringen av räntan begränsas till den del av räntan som överstiger marknadsmässiga priser. Den skattskyldige ska alltid ges möjlighet att lägga fram bevisning om förekomst av affärsmässiga skäl.¹³⁷ Efterföljande praxis har gått i samma linje i fråga om rättfärdigande av skatteflyktsskäl och proportionalitetsprövningen.¹³⁸

Generaladvokaten *Geelhoed* har i sitt förslag till avgörande för målet *Thin Cap Group Litigation*, anfört att det är en acceptabel och en grundläggande rättighet för den inre marknaden att de skattskyldiga organiserar sina gränsöverskridande skattesituationer på ett sätt som gynnar dem mest. Det förutsätter dock att konstruktionen inte är konstlad.¹³⁹ EU-domstolen har i målet *Thin Cap Group Litigation* hänvisat till generaladvokatens förslag om att prövningen om ett fiktivt upplägg föreligger ska göras på objektiva och verifierbara grunder.¹⁴⁰ I detta avseende anförde generaladvokaten, att inom den internationella skatterätten så är armlängdsprincipen ett accepterat sätt att förhindra konstlade transaktioner. Armlängdsprincipen utgör därför en objektiv omständighet för att bedöma om transaktionens huvudsakliga syften är att uppnå en otillåten skattefördel. Vidare anförde generaladvokaten att medlemsstater bör uppmuntras att fastställa vissa skäligena kriterier för att fastställa om transaktionen utgör ett missbruk enligt armlängdsprincipen. När fastställda kriterier inte uppfylls bör det presumeras att förfarandet utgör missbruk, tills motsatsen kan bevisas.¹⁴¹

¹³³ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 2, 38 och 39.

¹³⁴ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 72 och 74.

¹³⁵ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74 och 77.

¹³⁶ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 79.

¹³⁷ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 80-83. Här hänvisar EU-domstolen hänvisar till förslag till avgörande av generaladvokaten *Geelhoed*, den 29 juni 2006 mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 67.

¹³⁸ Se mål C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*, p. 28-30, mål C-330/07 *Jobra*, p. 35-39 och mål C-287/10 *Tankreederei*, p. 28-30 där diskussionen dock var knapphändig.

¹³⁹ Förslag till avgörande av generaladvokaten *Geelhoed*, p. 63.

¹⁴⁰ I målet C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82 hänvisar domstolen till förslag till avgörande av generaladvokaten *Geelhoed*, p. 67.

¹⁴¹ Förslag till avgörande av generaladvokaten *Geelhoed*, p. 66 och 67.

3.2.4 Doktrin

För att rättfärdiga hindrande nationella skatteflyktsregler med behovet att förhindra skatteflykt som en enskild rättfärdigande grund, innebär målen *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* enligt Ståhl m.fl. att det fortfarande ställs strikta krav på att regelns syfte är att motverka rent konstlade upplägg.¹⁴² I *Cadbury Schweppes* utvecklade domstolen för första gången utförligt vad som menas med konstlat upplägg. Men begreppet var även av central betydelse i målet *Thin Cap Group Litigation*.¹⁴³ Av detta följer att en hindrande åtgärd kan rättfärdigas när den träffar ”rent konstlade transaktioner utan ekonomisk förankring i etableringsstaten och som skett i syfte att undvika nationell skatt”.¹⁴⁴ Inom ramen för proportionalitetsprövningen fastställs det om ett konstlat upplägg föreligger och domstolen utgår då från subjektiva och objektiva kriterier.¹⁴⁵ Lang har anfört att rättspraxis visar att rättfärdigandeprövningen och proportionalitetsprövningen står varandra nära.¹⁴⁶

Enligt Ståhl innebär dessa två mål att när prövningen om något är konstlat görs utifrån objektiva omständigheter relateras det till det specifika ändamålet med den nationella skatteregeln.¹⁴⁷ Omständigheter som i en situation talar för att det är fråga om ett konstlat upplägg behöver således inte bedömas på samma sätt i förhållande till annan regel med annat syfte. En stark indikation på att ett konstlat upplägg föreligger är när dotterbolag inte bedriver egen verksamhet när det gäller den typ av skattekringgående som CFC-regler syftar till att motverka. Det innebär dock inte att holdingbolag alltid skall ses som konstlade företeelser. Omvänt kan ett rörelsedrivande bolag som inte träffas av CFC-regler, visa sig delta i andra konstlade transaktioner som kan angripas.¹⁴⁸ Enligt Ståhl är regelns utformning och tillämpningsområdet också av betydelse i sammanhanget. Vid prövningen av om en skatteflyktsregel kan accepteras tas det inte enbart sikte på om tillämpningsområdet för regeln är begränsad till de konstlade fallen, utan också på om skattekonsekvenserna som föreskrivs i regeln är rimliga.¹⁴⁹ Ett exempel på detta är att det i *Thin Cap Group Litigation* klargjordes att när ett konstlat upplägg föreligger får den skattemässiga korrigeringen endast avse vad som skulle avtalats mellan oberoende parter.¹⁵⁰ Vad gäller reglernas utformning anser Ståhl att målen *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* innebär att regler inte får vara mekaniskt utformade.¹⁵¹ För att undvika att komma i konflikt med EU-rätten och inte minst av förutsebarhetsskäl, bör medlemsstater i fortsättningen så långt det är möjligt precisera i lagtext vilka förfaranden som inte accepteras och som därför skall föranleda särskilda skattekonsekvenser. I den mån det är nödvändigt för att uppfylla kravet på

¹⁴² Ståhl m.fl., s. 57 och 153. Se även Ståhl, SN 2007 s. 575 ff. och Piantavigna, ECTR 2011 nr 3 s. 141 ff.

¹⁴³ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. och Lang, SvSKT 2010:10 s. 953 ff.

¹⁴⁴ Se exempelvis mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55.

¹⁴⁵ Se exempelvis mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

¹⁴⁶ Lang, SvSKT 2010:10 s. 936 ff.

¹⁴⁷ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁴⁸ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁴⁹ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁵⁰ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁵¹ Se härom Ståhl, SN 2007 s. 575 ff. Se även Dahlberg, s. 240 f.

konstlade upplägg måste reglerna även kompletteras med någon form av undantagsregel som möjliggör för de skattskyldiga att undkomma en tillämpning av reglerna efter en prövning i det enskilda fallet.¹⁵²

Inom ramen för proportionalitetsbedömningen har domstolen i dessa mål även anfört att den skattskyldige ska ges möjlighet att visa sina skäl för transaktionen/etableringen etc.¹⁵³ Såväl Hilling som Ståhl m.fl. har tolkat detta som att den skattskyldige ska lägga fram motbevisning när skattemyndigheten presenterat omständigheter som tyder på att det är frågan om ett fiktivt upplägg.¹⁵⁴

Enligt Ståhl utgör det inte skatteflykt i EU-rättslig mening att dra nytta av förmånliga skatteregler i andra länder, så länge det finns en verklig substans i transaktionen som sker.¹⁵⁵ De olika skattenivåerna i olika länder har betydelse för var bolag etablerar sig och detta får inte motverkas med skatteflyktsregler. Detta ska istället bemötas genom att skattenivåerna harmoniseras inom EU. Först när den skattskyldige utan reell mening etablerar sig utomlands genom konstlade transaktioner och försöker kringgå nationell lagstiftning, först då kan motåtgärder i form av skatteflyktsregler företas.¹⁵⁶

Både Piantavigna och Vanistendael anser att domstolen lagt fokus på effektiviteten inom den inre marknaden. I exempelvis målet *Cadbury Schweppes* var det inte frågan om transaktionen var legitim enligt brittisk lagstiftning utan huruvida transaktionen stred mot målsättningen med de grundläggande friheterna i EUF-fördraget.¹⁵⁷ Av den anledningen anser författarna att konstlade upplägg är transaktioner som inte har någon ekonomisk förankring inom unionen och som strider mot målsättningen med fördragsfriheterna, om att uppnå en effektiv ekonomisk integration. Transaktioner som strider mot detta ges därför ingen unionsrättsligt skydd.¹⁵⁸ I doktrinen är man eniga om att endast *fiktiva upplägg* saknar unionsrättsligt skydd och att skatteflyktsregler av generell karaktär, utan en prövning av om det verkligen föreligger skatteflykt i det enskilda fallet, inte kan rättfärdigas.¹⁵⁹

¹⁵² Ståhl, SN 2007 s. 575 ff.

¹⁵³ Se exempelvis mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 80 och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70.

¹⁵⁴ Ståhl m.fl., s. 154 och Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning*, SvSkT 2012:10 s. 816 f.

¹⁵⁵ Ståhl, SN 2007 s. 575 ff. Se även Ståhl m.fl., s. 57.

¹⁵⁶ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁵⁷ Piantavigna, ECTR 2011 nr 3 s. 141 och Vanistendael, *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?*, ECTR 2006 nr 4 s. 194.

¹⁵⁸ Piantavigna, ECTR 2011 nr 3 s. 141 och Vanistendael, ECTR 2006 nr 4 s. 194. Jämför även Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁵⁹ Ståhl, SN 2007 s. 575 ff., Ståhl m.fl., s. 57, Piantavigna, ECTR 2011 nr 3 s. 141 och Vanistendael, ECTR 2006 nr 4 s. 194.

3.3 Skatteflykt i relation till andra rättfärdigande grunder

3.3.1 Inledning

Traditionellt sett har EU-domstolen behandlat varje rättfärdigande grund för sig.¹⁶⁰ I senare rättpraxis¹⁶¹ har EU-domstolen dock prövat rättfärdigande grunden skatteflykt tillsammans med andra rättfärdigande grunder och har efter en samlad bedömning av dessa grunder kommit fram till att förevarande regler kan rättfärdigas. Därmed har kravet på att skatteregler ska rika sig mot rent konstlade upplägg inte betonats lika hårt och domstolen har i denna rättspraxis godtagit en annan möjlighet.¹⁶² EU-domstolen har godtagit rättfärdigande av hindrande skatteregler, trots att de inte varit renodlade skatteflyktsregler eftersom *risk*en för skatteflykt befunnits.¹⁶³ I det efterföljande avsnittet 3.3.2 redogörs för den nya utvecklingslinjen i EU-domstolens praxis.

3.3.2 EU-domstolens praxis

3.3.2.1 Marks & Spencer

Första gången EU-domstolen gjorde en samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder var i målet *Marks & Spencer*.¹⁶⁴ De rättfärdigande grunder som blev aktuella här var, behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater, behovet att undvika att förluster beaktas två gånger och risken för skatteundandragande.¹⁶⁵ Målet gällde fördragsstridiga skatteregler där förlustutjämnning inte medgavs i förhållande till koncernbolag i andra länder. Reglerna i målet var inte enbart riktade mot konstlade upplägg utan avsåg allmänt situationer då dotter- respektive moderbolaget var hemmahörande i ett annat land.¹⁶⁶ EU-domstolen tog inte ställning till om någon verklig etablering förelåg utan menade att enbart *risk*en för att reglerna kunde utnyttjas genom fiktiva upplägg, det vill säga genom att förluster respektive inkomster överförs till andra länder i syfte att vinna skattefördelar var tillräckligt för att reglerna åtminstone skulle kunna motiveras utifrån önskemålet att motverka skatteflykt.¹⁶⁷ EU-domstolens diskussion kring konstlade upplägg är knapphändig. Här anges endast kort att medlemsstater fritt får anta eller bibehålla bestämmelser som har till specifikt syfte att undanta rent konstlade upplägg vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning, från möjligheten att erhålla en skatteförmån.¹⁶⁸ Efter en samlad bedömning av samtliga tre rättfärdigande grunder ansågs hindret kunna rättfärdigas.¹⁶⁹ I slutändan befanns

¹⁶⁰ Se härom Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 och Ståhl, SN 2007 s. 575 ff.

¹⁶¹ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, mål C-231/05 *Oy AA* och mål C-311/08 *SGI*.

¹⁶² Se härom Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305 och Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁶³ Se härom Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. Jämför Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305.

¹⁶⁴ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁶⁵ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 45, 47 och 49.

¹⁶⁶ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 33, 26 och 27.

¹⁶⁷ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 49-51. Jämför Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 206.

¹⁶⁸ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 57. Jämför Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 206.

¹⁶⁹ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 51.

reglerna som oproportionerliga eftersom det inte fick nekans avdrag för förluster i utländska dotterbolag som inte kunde utnyttjas hos dotterbolag i hemviststaten.¹⁷⁰

3.3.2.2 Oy AA

Twistefrågan i målet rörde det finländska dotterdotterbolaget *Oy AA* som ville ge koncernbidrag till sitt moderbolag i Storbritannien i syfte att förbättra dess ekonomiska situation.¹⁷¹ EU-domstolen hade därför att pröva om fördragsstridiga finska koncernbidragsregler kunde rättfärdigas, enligt vilka avdrag för koncernbidrag inte medgavs i förhållande till koncernbolag i andra länder.¹⁷² I målet gjorde EU-domstolen en samlad bedömning av två rättfärdigande grunder, såsom risken för skatteflykt och fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater.¹⁷³ Hindret kunde rättfärdigas med fördelningen av beskattningsrätten, eftersom de nationella bestämmelserna ansågs motverka agerande som äventyrar medlemsstatens rätt att utöva sin beskattningsrätt.¹⁷⁴ I fråga om hindret kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl fann EU-domstolen att det fanns en *risk för skatteflykt*. EU-domstolen fokuserade på att det fanns en *risk för att fiktiva upplägg* uppstod, det vill säga risken för att bolag genom fiktiva upplägg skulle överföra vinster till koncernbolag i lågskatteländer eller till länder där ingen skatt betalades. I målet godtogs rättfärdigande grunden skatteflykt tillsammans med fördelningen av beskattningsrätten.¹⁷⁵ Vid proportionalitetsbedömningen betonade domstolen att målsättningen med att förhindra skatteflykt och behovet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten, hänger ihop.¹⁷⁶ EU-domstolen angav att aktiviteter som skapar fiktiva upplägg och inte är affärsmässiga, med avsikt att undgå skatt kan äventyra medlemsstaters rätt att utöva sin skattemässiga behörighet.¹⁷⁷ Den nationella lagstiftning befanns som proportionerlig, trots att avsikten med förevarande regler inte var att specifikt undanta icke affärsmässiga fiktiva upplägg som skapats i syfte att kringgå skatt.¹⁷⁸

3.3.2.3 SGI

I *SGI*-målet var det första gången EU-domstolen fick pröva korrigeringsregler i förhållande den fria rörligheten.¹⁷⁹ Målet gällde den belgiska korrigeringsregeln som var skriven med artikel 9 i OECD:s modellavtal och artikel 4 i skiljemannakonventionen som förebild.¹⁸⁰ Korrigeringsregeln innebar att belgiska bolags resultat upptaxerades när bolaget gett avvikande eller vederlagsfria förmåner till närstående utländska bolag. Korrigeringsregeln

¹⁷⁰ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 55 och 56.

¹⁷¹ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 11 och 12.

¹⁷² Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 29-30 och 43.

¹⁷³ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 52-56.

¹⁷⁴ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 54-56.

¹⁷⁵ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 58-60.

¹⁷⁶ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 62.

¹⁷⁷ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 63. Domstolen hänvisar här till mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55 och 56.

¹⁷⁸ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 63.

¹⁷⁹ Hilling, *Aktuellt om EU-domstolens praxis- direkt beskattning*, SN 2010 nr 4 s. 226 f.

¹⁸⁰ Mål C-311/08 *SGI*, p. 58.

befanns vara fördragsstridig eftersom en upptaxering endast kom i fråga när det gynnade bolaget hade hemvist utanför Belgien.¹⁸¹

Syftet med korrigeringsregeln var bland annat att förhindra skatteflykt.¹⁸² I målet blev två rättfärdigande grunder aktuella, såsom behovet att hindra skatteflykt samt behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater.¹⁸³ I frågan om den hindrande regeln kunde motiveras med rättfärdigande grunden skatteflykt anförde domstolen att det i likhet med tidigare mål *ICI*, *Lankhorst-Hohorst*, *Thin Cap Group Litigation*, *Cadbury Schweppes* och *Marks & Spencer*, krävs att regeln specifikt riktar sig mot fiktiva upplägg som gjorts i syfte att kringgå nationell lagstiftning.¹⁸⁴ En avsaknad av korrigeringsregler vid oriktig prissättning kan enligt EU-domstolen *riskera* att resultera i fiktiva upplägg där inkomster överförs till länder med de lägsta skattesatserna.¹⁸⁵ EU-domstolen klargör att även om lagstiftningen inte har som ändamål att undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och vilka skapats i syfte att undvika skatt, kunde behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater tillsammans rättfärdiga hindret.¹⁸⁶ Proportionalitetsbedömningen resulterade i att korrigeringsregeln betraktande som helhet ansågs stå i proportion till sitt syfte.¹⁸⁷ I detta avseende hänvisar EU-domstolen till det resonemang som förts i målen *Thin Cap Group Litigation* och *CFC and Divided Group Litigation*, om att bedömningen av huruvida en transaktion utgör ett fiktivt upplägg ska grunda sig på *objektiva* och *verifierbara* omständigheter samt ska hålla sig inom gränserna för vad som krävs för att uppnå ändamålen med de två rättfärdigande grunderna som var aktuella i målet.¹⁸⁸ Det förutsätter också att den skattskyldige bereds möjlighet att lägga fram eventuella affärsmässiga skäl för transaktionen samt att den skattemässiga korrigeringen endast får avse den del som avviker från armlängdsprincipen.¹⁸⁹

Generaladvokaten *Kokott* har i sitt förslag till avgörande för målet *SGI* om rättfärdigande grunden skatteflykt anført, att bekämpningen av missbruk i form av konstlade upplägg är en särskild form av ingrepp i fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater. Det beror på att konstlade upplägg som görs i syfte att undandra beskattningsbar inkomst i en medlemsstat genom att flytta över inkomsten till en annan medlemsstat, utgör en inskränkning av fördelningen av beskattningsrätten. Rättfärdigande grunden skatteflykt kan därför

¹⁸¹ Mål C-311/08 *SGI*, p. 42-45 och 55.

¹⁸² Mål C-311/08 *SGI*, p. 26.

¹⁸³ Mål C-311/08 *SGI*, p. 57.

¹⁸⁴ Mål C-311/08 *SGI*, p. 65. Domstolen hänvisar till mål C-264/96 *ICI*, p. 26, mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 72, mål C-466/03 *Marks & Spencer*, p. 57 och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 51.

¹⁸⁵ Mål C-311/08 *SGI*, p. 67 och 68. Domstolen hänvisar till mål C-231/05 *Oy AA*, p. 58 och 59.

¹⁸⁶ Mål C-311/08 *SGI*, p. 66 och 69. Domstolen hänvisar till mål C-231/05 *Oy AA*, p. 63.

¹⁸⁷ Mål C-311/08 *SGI*, p. 75.

¹⁸⁸ Mål C-311/08 *SGI*, p. 71. Domstolen hänvisar här till mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82 och mål C-201/05 *CFC and Divided Group Litigation*, p. 84. Målet *CFC and Divided Group Litigation*, rörde brittiska skatteregler avseende utdelning och CFC-bolag. Målet avgjordes i beslut istället för dom. Detta eftersom tolkningsfrågan var identisk med de frågor som domstolen behandlat i bl.a. mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* och mål C-374/04 *Rewe*. Se härom Hilling, *EG-domstolens domar*, SN 2009 nr 6 s. 395 ff.

¹⁸⁹ Mål C-311/08 *SGI*, p. 71 och 72.

inte anses vara en självständig grund utan utgör enbart en underkategori av berättigande grunden behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater.¹⁹⁰ Det bör noteras att generaladvokaten *Kokott* redan i sitt förslag till avgörande för målet *Oy AA* påpekat att rättfärdigande grunden skatteflykt inte kan anses vara en självständig rättfärdigande grund vid sidan om rättfärdigande grunden behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, när det rör sig om gränsöverskridande överskottsöverföringar.¹⁹¹ Generaladvokaten *Kokott* har återigen påpekat detta i flera andra förslag till avgöranden.¹⁹²

3.3.3 Doktrin

I doktrin har domstolens angreppssätt i *Marks & Spencer* ansetts vara en början på en ny utvecklingslinje.¹⁹³ Det synsättet att flera rättfärdigande grunder kan beaktas ihop har enligt Lang förkastats i tidigare praxis. EU-domstolen har gått från att inordna parternas argument under separata rättfärdigande grunder till att såsom i *Marks & Spencer* göra en helhetsbedömning av tre rättfärdigande grunder.¹⁹⁴ I målen *Oy AA* och *SGI* drog EU-domstolen ner sin värdeskala och här räckte det med två rättfärdigande grunder beaktade tillsammans.¹⁹⁵ I målet *Lidl Belgium* räckte det också med två rättfärdigande grunder.¹⁹⁶

I samtliga mål *SGI*, *Oy AA* och *Marks & Spencer* tillämpades rättfärdigande grunden skatteflykt vid sidan av rättfärdigande grunden behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten.¹⁹⁷ Flera kommentarskrivare finner det som förståeligt att dessa två rättfärdigande grunder bedömts ihop, eftersom ageranden som klassificeras som skatteflykt i många fall innebär att beskattningsunderlag flyttas från en medlemsstat till en annan, vilket medför att den väl avvägda fördelningen inte upprätthålls.¹⁹⁸ I doktrinen har flera författare framfört att målen, *SGI*, *Oy AA* och *Marks & Spencer* innebär att domstolen gjort ett avsteg från tidigare praxis om att reglerna måste rikta sig mot rent

¹⁹⁰ Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, den 10 september 2009 mål C-311/08 *SGI*, p. 59, 62 och 63.

¹⁹¹ Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, den 12 september 2006 mål C-231/05 *Oy AA*, p. 62 och 63.

¹⁹² Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, den 19 november 2009 mål C-337/08 *X Holding*, p. 71. Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, den 19 april 2012 mål C-18/11 *Philips Electronics*, p. 41 och 42. Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, den 19 juli 2012 mål C-123/11 *A Oy*, p. 49 och 50 (i stundens skrivande är målet ännu inte avgjort).

¹⁹³ Se härom Ståhl m.fl., s. 154 och 167 och Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁹⁴ Lang, *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?* ET september 2006 s. 426 och Lang, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, ET februari 2006 s. 59. Jämför även Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

¹⁹⁵ Mål C-231/05 *Oy AA*, p. 60 och mål C-311/08 *SGI*, p. 69. Se härom Lang, SvSkT 2010:10 s. 946 f.

¹⁹⁶ Mål C-414/06 *Lidl Belgium*, p. 38-41 fördes det en diskussion om att flera rättfärdigande grunder kan bedömas ihop. Se Lang, SvSkT 2010:10 s. 946 f.

¹⁹⁷ Se avsnitt 3.3.2. Se även Ståhl m.fl., s. 155 och 162 och Baker, *Transfer Pricing and Community Law: The SGI Case*, Intertax, Volym 38, 2010 nr 4 s. 195 f.

¹⁹⁸ Ståhl m.fl., s. 164, Helminen, ET november 2007 s. 496, Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 204 ff. och Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigande grunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, SvSkT 2012:9 s. 756.

konstlade upplägg för att godtas.¹⁹⁹ Däremot har Helminen och Lang varit av motsatt mening och ansett att domstolen frångår kravet på konstlade upplägg endast i exceptionella situationer.²⁰⁰

I målen *Marks & Spencer* och *Oy AA* var reglerna inte riktade mot rent konstlade transaktioner utan allmänt avsåg situationer då dotterbolaget respektive moderbolaget var hemmahörande i annan medlemsstat.²⁰¹ I *SGI*-målet var det inte heller frågan om renodlade skatteflyktsregler utan korrigeringsregler vid internprissättning.²⁰² Flera kommentarskrivare har ansett att denna praxisutveckling innebär att generellt verkande regler, vilka inte är inriktade på att motverka rena kringgående transaktioner utan mer allmänt syftar till att skydda den nationella skattebasen, kan motiveras av risken för skatteflykt om denna grund kombineras med rättfärdigande grunden behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater.²⁰³ Exempel på sådana regler är enligt Hilling förlustutjämningsregler, internprissättningsregler, CFC-regler och underkapitaliseringsregler. Anledningen till att de två sista typerna av regler kan rättfärdigas efter en samlad bedömning av dessa två grunder, är att de reglerar samma typ av överföring och, liksom internprissättningsregler och förlustutjämningsregler, motverkar att beskattningsunderlag flyttas från en stat till en annan.²⁰⁴ En annan anledning är att i såväl *Cadbury Schweppes* som i *Thin Cap Group Litigation* har domstolen i fråga om CFC-regler och underkapitaliseringsregler framhållit den starka kopplingen mellan dess två rättfärdigande grunder.²⁰⁵

Praxisutvecklingen sedan *Marks & Spencer* har vållat debatt i doktrinen. I doktrinen har flera författare kritiserat användandet av en kombination av flera rättfärdigande grunder för att leda till sämre förutsebarhet och stringens.²⁰⁶ Flera författare har anfört att detta leder till osäkerhet kring vilka av de tillämpade grunderna som haft störst betydelse och att det också blir svårare att fastställa de olika rättfärdigande grundernas innebörd.²⁰⁷ Poulsen och Helminen har framfört att praxisutvecklingen medför en osäkerhet om behovet att motverka skatteflykt för att godtas kan åberopas självständigt eller om grunden alltid måste åberopas tillsammans med grunden behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten eller annan rättfärdigande grund.²⁰⁸ I likhet med Ståhl, har Poulsen vidare anfört

¹⁹⁹ Ståhl m.fl., s. 155 och 167, Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 206 och Karimeri, Intertax 2011 nr 6/7 s. 305.

²⁰⁰ Helminen, ET november 2007, s. 496 och Lang, ET februari 2006 s. 66.

²⁰¹ Se avsnitt 3.3.2.1 och 3.3.2.2. Se även Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff., Helminen, ET november 2007, s. 495 f. och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 204 ff.

²⁰² Avsnitt 3.3.2.3. Se även Ståhl m.fl., s. 155 och 167.

²⁰³ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff., Hilling, SN 2010 nr 4 s. 226 f., Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 204 ff., Ståhl m.fl., s. 167, Parland, *Internprissättning och EU-rätten- reflektioner kring SGI-domen*, SN 2010 nr 7-8 s. 578 ff. och Hilling, SvSkT 2012:9 s. 768 ff.

²⁰⁴ Hilling, SvSkT 2012:9 s. 768 f.

²⁰⁵ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 75 och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 56. Hilling, SvSkT 2012:9 s. 768 f. Jämför även Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 206.

²⁰⁶ Se härom Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff., Ståhl m.fl., s. 167, Lang, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, ECTR 2009 nr 3 s. 107 ff. och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 207 och 211.

²⁰⁷ Ståhl m.fl., s. 167, Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 204 ff. och Helminen, ET november 2007 s. 497 f. Jämför Lang, ECTR 2009 nr 3 s. 107 ff.

²⁰⁸ Helminen, ET november 2007 s. 496 ff. och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 207 och 211.

att praxisutvecklingen skapar osäkerhet om i vilka fall domstolen strikt kommer att upprätthålla kravet på rent konstlade upplägg respektive när detta krav kommer att efterges.²⁰⁹

Hilling har anfört att praxisutvecklingen visar att när reglerna enbart har som syfte att hindra skatteflykt gäller det strikta kravet på rent konstlade upplägg. När reglerna har ett vidare syfte än att hindra skatteflykt och dessutom har som syfte att motverka beskattningsunderlagsförflyttningar till annan medlemsstat, behöver inte reglerna vara enbart riktade på konstlade upplägg.²¹⁰ I likhet med Ståhl m.fl. har Hilling anfört att hur rättfärdigandeprövningen görs beror på hur den nationella domstolen beskriver reglerna inför EU-domstolen.²¹¹ Presenteras nationella regler som rena skatteflyktsbestämmelser kommer prövningen troligtvis ske utifrån de strikta kraven om konstlade upplägg. Presenteras de nationella reglerna däremot som ett mer allmänt skydd för den nationella skattebasen, där motverkande av skatteflykt är ett av flera syften, är det mer troligt att EU-domstolen gör en samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder. I denna situation upprätthålls inte kravet på rent konstlade upplägg, vilket innebär en markant större möjlighet för medlemsstater att rättfärdiga hindrande skatteregler.²¹² Även Baker anser att domstolen har valt två vägar för rättfärdigande grunden skatteflykt: 1) Behovet att motverka rent konstlade upplägg, vilket ensamt kan rättfärdiga hindrande skattelagstiftning och 2) behovet av att motverka skatteflykt beaktandes tillsammans med behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten.²¹³ Baker tror att domstolen kommer att vidareutveckla samspelet mellan dessa i framtida rättspraxis. Vidare har Baker betonat, att proportionalitetsbedömningen är särskilt viktig och av stor betydelse för reglernas tillämplighet i praktiken.²¹⁴ Precis som tidigare anförts (se avsnitt 2.6) är proportionalitetsprövningen viktig för att reglerna slutligen ska godkännas och denna prövning behöver inte vara en ”allt eller inget” prövning.²¹⁵

3.4 Rättfärdigande grunden skatteflykt i rättspraxis idag

3.4.1 SIAT

I *SIAT*-målet prövades en begränsningsregel för avdragsrätt för kostnader för intäkternas förvärvande i förhållande till tjänsternas fria rörlighet.²¹⁶ Den belgiska regeln utgjordes av en undantagsregel från den huvudregel som innebar att avdrag för inkomsternas förvärvande medgavs om kostnaderna var nödvändiga att förvärva eller bibehålla skattepliktiga intäkter. Undantaget

²⁰⁹ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. och Poulsen, Intertax 2012 nr 3 s. 204 ff.

²¹⁰ Hilling, SvSkT 2012:9 s. 771.

²¹¹ Se Ståhl m.fl., s. 155 och Hilling, SvSkT 2012:9 s. 770 f.

²¹² Se Ståhl m.fl., s. 155 och Hilling, SvSkT 2012:9 s. 770 f.

²¹³ Baker, Intertax 2010 nr 4 s. 195.

²¹⁴ Baker, Intertax 2010 nr 4 s. 195 f.

²¹⁵ Se härom Ståhl m.fl., s. 163 och 176. Jämför mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

²¹⁶ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 3 ff. och 17.

(*specialregeln*) innebar att ersättning för prestationer och tjänster inte betraktades som kostnader i två olika situationer. Dels när ersättningen betalades till mottagare i en annan medlemsstat som där inte omfattades av skyldigheten att betala inkomstskatt. Dels när mottagaren omfattades av ”väsentligt förmånligare” skatteregler än de som gällde i Belgien. I båda situationerna tillämpades en omvänd bevisbörda, som innebar att avdrag medgavs om den skattskyldige i Belgien kunde styrka att utgifterna motsvarade verkliga och legitima transaktioner och inte överskred normala nivåer.²¹⁷ EU-domstolen befann *specialregeln* vara fördragsstridig eftersom denna föreskrev strängare villkor för avdrag än huvudregeln, vilket innebar att det var svårare att få avdrag när tjänstetillhandahållaren inte var hemmahörande i Belgien.²¹⁸

I målet återopades flera rättfärdigande grunder såsom behovet att bekämpa skatteundandragande och skattebedrägeri, behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten och behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.²¹⁹ EU-domstolen behandlar i viss mån de olika rättfärdigande grunderna var för sig.²²⁰ I likhet med tidigare praxis klargör EU-domstolen att enbart den omständigheten att tjänstetillhandahållaren drar nytta av förmånligare skattenivå i en annan medlemsstat och därigenom erhåller en skatteförmån utgör inte en grund för skatteflykt.²²¹ Precis som i målen *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*, anger domstolen att hindrande regler kan motiveras av behovet att hindra skattebedrägeri och skatteundandragande, om reglerna specifikt avser att hindra fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangerats i syfte att undvika normal beskattning.²²² Den aktuella lagstiftningen uppfyllde syftet att hindra skattebedrägeri och skatteundandragande, vilket utgjorde skälet till att den antogs.²²³ EU-domstolen fastslog att den nationella lagstiftningen medför att syftena med samtliga tre rättfärdigande grunderna uppnås. Dessa syften är enligt domstolen starkt sammankopplade i målet.²²⁴

Domstolen har nu att bedöma om lagstiftningen är proportionerlig.²²⁵ I likhet med målet *Thin Cap Group Litigation*, klargör domstolen att prövningen av om ett fiktivt upplägg föreligger skall baseras på *objektiva* och *verifierbara* omständigheter. Det förutsätter *för det första* att den skattskyldige alltid ges möjlighet att lägga fram bevisning om förekomsten av affärsmässiga skäl.²²⁶ Precis som tidigare anförts i *Cadbury Schweppes*, klargör domstolen att skattemässiga skäl eller den omständigheten att samma tjänster hade kunnat utföras av leverantörer i den skattskyldiges medlemsstat får inte medföra att de

²¹⁷ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 20-24.

²¹⁸ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 28 och 29.

²¹⁹ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 35.

²²⁰ Hilling och Cejje, SN 2012 nr 10 s. 705 f.

²²¹ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 39. Domstolen hänvisar här till mål C-294/97 *Eurowings*, p. 44 och mål C-422/01 *Skandia och Ramstedt*, p. 52.

²²² Mål C-318/10 *SIAT*, p. 40. Domstolen hänvisar här till mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74 och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55.

²²³ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 42.

²²⁴ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 48.

²²⁵ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 49.

²²⁶ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 50. Domstolen hänvisar här till mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82.

aktuella transaktionerna inte anses som verkliga och legitima.²²⁷ För det andra klargör domstolen att den skattemässiga korrigeringen endast ska avse den del som avviker från vad som skulle avtalats mellan oberoende parter.²²⁸ EU-domstolen fann att specialregeln uppfyllde ovanstående krav.²²⁹

I målet framkom att det för begreppet ”väsentligt förmånligare” i specialregeln saknades preciseringar om begreppets innebörd i såväl lag som administrativa föreskrifter. Huruvida specialregeln skulle tillämpas bedömdes från fall till fall och det gjordes under de nationella domstolarnas kontroll.²³⁰ Av den anledningen ansåg domstolen att det inte var möjligt att med tillräcklig precision i förväg fastställa regelns tillämpningsområde och det var därmed oklart hur regeln tillämpades.²³¹ Därför brast specialregeln i kravet på rättssäkerhet för skattskyldiga och en sådan regel anses inte vara proportionerlig i förhållande till dess syften. Med rättssäkerhet avser domstolen att reglerna ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar.²³²

Generaladvokaten Cruz Villalón har i sitt förslag till avgörande för målet *SIAT* anfört att hindrande regler kan motiveras av behovet att motverka risken för skatteflykt och i vidare mening att förebygga missbruk, under förutsättning att kriteriet om riktad karaktär är uppfyllt.²³³ En hindrande nationell lagstiftning uppfyller kravet om riktad karaktär om den specifikt avser rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och vars enda syfte är att undvika nationell skattelagstiftning. Eller om lagstiftningens specifika ändamål är att utestänga rent konstlade upplägg som gjorts i syfte att undvika beskattning, för att därigenom komma i åtnjutande av en skattefördel som lagstiftningen innehåller.²³⁴

3.4.2 Doktrin

Hilling och Cejie anser att EU-domstolens uttalande i *SIAT* i samband med rättfärdigandebedömningen är en vidareutveckling i förhållande till tidigare praxis. Indikationen av rättfärdigandeprövningen som gjorts i målet, är att trots samtliga tre rättfärdigandegrunder kunde motivera specialregeln, har EU-domstolen i viss mån behandlat de olika rättfärdigandegrunderna var för sig istället för att göra en samlad bedömning av samtliga rättfärdigandegrunder. Författarna önskar att se mer av den rättfärdigandebedömning som förekom i *SIAT* eftersom det möjliggör förståelsen för det innehåll som EU-domstolen tillmäter de olika rättfärdigandegrunderna.²³⁵

²²⁷ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 51. Domstolen hänvisar här till mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 69.

²²⁸ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 52. Domstolen hänvisar här till mål C-311/08 *SGI*, p. 72.

²²⁹ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 53-56.

²³⁰ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 26 och 27.

²³¹ Mål C-318/10 *SIAT*, p. 57.

²³² Mål C-318/10 *SIAT*, p. 58 och 59. I målet hänvisar domstolen till mål C-17/03 *VEMW m.fl.*, p. 80 och de förenade målen C-72/10 och C-77/10 *REU*, p. 74.

²³³ Förslag till avgörande av generaladvokaten Pedro Cruz Villalón, den 29 september 2011 mål C-318/10 *SIAT*, p. 57.

²³⁴ Förslag till avgörande av generaladvokaten Pedro Cruz Villalón, p. 58.

²³⁵ Hilling och Cejie, SN 2012 nr 10 s. 705 f.

En nyhet i *SIAT* jämfört med tidigare praxis är enligt Hilling och Cejie kopplingen mellan proportionalitet och rättssäkerhet. I målet ansågs specialregeln som oproportionerlig eftersom det inte var möjligt att med tillräcklig precision i förväg fastställa regelns tillämpningsområde och det var oklart hur regeln tillämpades. Därför brast regeln i kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet.²³⁶ Hilling och Cejie menar att målet får betydelse för vissa typer av rekvisit i nationella skatteflyktsregler som är vaga och svårtillämpade, sådana regler kan av den anledningen brista i proportionalitet. Efter detta mål kan exempelvis den svenska skatteflyktslagens vaga rekvisit ifrågasättas. Hilling och Cejie anser att det därför kan hävdas att skatteflyktslagen inte uppfyller kravet på rättssäkerhet som EU-domstolen ställt i *SIAT*.²³⁷ Det ytterligare kravet inom ramen för proportionalitetsbedömningen är enligt Hilling ett uttryck för den utveckling som skett under senare år inom andra rättsområde men som nu även nått skatterättens område.²³⁸ En annan anledning till att rättssäkerhetsbedömningen görs inom ramen för proportionalitetsprövningen kan enligt Hilling vara, att när en regel är allt för oklar så kan domstolen troligtvis inte göra intresseavvägningen som utgör kärnan i proportionalitetsbedömningen. Hilling anser att *SIAT*-målet är ett mål av relevans och målet får inte betraktas som ett *in casu* avgörande.²³⁹

3.5 Analys: När kan nationella skatteregler rättfärdigas av skatteflyktsskäl?

Inledningsvis har det i avsnitt 3.1 klargjorts att det inte finns någon allmän EU-rättslig eller svensk definition av vad som anses med skatteflykt. Trots detta kan det i svensk rätt anses finnas en sådan i teknisk mening, det vill säga när skatteflyktslagen är tillämplig. I praxis har det fastställts att enbart den omständigheten att bolag väljer att etablera sig i en annan medlemsstat eller att en person flyttar sin bosättning till en annan medlemsstat kan inte per automatik utgöra en grund för skatteflykt.

Ur tidigare praxis, i avsnitt 3.2, då rättfärdigandegrunden skatteflykt bedömts enskilt kan utläsas att domstolen ställt hårda krav för att rättfärdigandegrunden skatteflykt ska godtas. Därmed har domstolen intagit en restriktiv syn. Indikationen av denna praxis är att domstolen ställer vissa krav för att hindrande inkomstskatteregler ska kunna motiveras med syftet att motverka skatteflykt, 1) de nationella reglerna ska ha som syfte att förhindra rent konstlade upplägg som är ägnade att kringgå nationell skattelagstiftning, 2) generellt tillämpliga regler godkänns inte, 3) de aktuella inkomstskattereglerna ska slutligen vara proportionerliga. I praxis har prövningen av om ett konstlat upplägg föreligger blivit en del av proportionalitetsbedömningen, vilket visar att den sistnämnda är

²³⁶ Se avsnitt 3.4.1. Se även Hilling och Cejie, SN 2012 nr 10 s. 705 f.

²³⁷ Hilling och Cejie, SN 2012 nr 10 s. 705 f.

²³⁸ Hilling, SvSKT 2012:10 s. 819. Se exempelvis mål C-341/05 *Laval*, p. 110, där domstolen fastslog att rättfärdigande inte kan ske när det saknas tillräckligt preciserade bestämmelser. Med andra ord innebar bestämmelserna att det var omöjligt eller orimligt svårt för ett företag att få kännedom om de skyldigheter ifråga om minimilöner som ålåg företaget.

²³⁹ Hilling, SvSKT 2012:10 s. 819.

av stor betydelse för att hindrande inkomstskatteregler slutligen ska godtas. Därmed står rättfärdigandeprövningen och proportionalitetsprövningen varandra nära. Av *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* kan utläsas att ett konstlat upplägg förutsätter två element, ett *subjektivt element*, i form av avsikt hos den skattskyldige att uppnå skattefördelar, och ett *objektivt element*, att det exempelvis inte är frågan om verklig etablering. Vid prövningen av om skatteflyktsregler kan godtas beaktar domstolen vilken typ av skattekringgående som den aktuella skatteregeln syftar till att förhindra, regelns utformning och dess tillämpningsområde. Prövningen görs från fall till fall, därmed behandlas varje skattemässig situation individuellt. Omständigheter som i en situation talar för att det är fråga om ett konstlat upplägg behöver således inte bedömas på samma sätt i förhållande till annan regel med annat syfte etc. Vidare är det viktigt att tillämpningsområdet för regeln är begränsad till de konstlade fallen samt att skattekonsekvenserna som föreskrivs i regeln är rimliga. Det sistnämnda betyder att när det är frågan om att justera beskattningsbar inkomst såsom vid exempelvis underkapitaliseringsregler, måste en justering ske som motsvarar det konstlade upplägget. Slutligen kan det av *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* utläsas, såsom också Ståhl hävdar, att skatteregler som är mekaniskt utformade inte godtas och reglerna bör innehålla någon form av undantagsregel som möjliggör för de skattskyldiga att undkomma en tillämpning av reglerna efter en prövning i det enskilda fallet.²⁴⁰

Sammanfattningsvis för att motivera hindrande nationella skatteregler med rättfärdigande grunden skatteflykt som en separat grund, krävs enligt denna praxis att de nationella skattereglerna har som syfte att förhindra rent konstlade upplägg som är ägnade att kringgå nationell skattelagstiftning och generellt tillämpliga regler godkänns inte. Det krävs en avsikt att uppnå en skattemässig fördel samtidigt som målsättningen med fördragsfriheterna inte uppnåtts, det vill säga en avsaknad av en verklig etablering och faktiskt ekonomisk verksamhet i värdstaten. Kraven för att ett konstlat upplägg ska vara vid handen är således strikta.

I avsnitt 3.3 visas att på grund av den nya trenden i praxis sedan *Marks & Spencer*-målet där flera rättfärdigande grunder bedömts ihop, har det lett till att även rättfärdigande grunden skatteflykt bedömts tillsammans med en eller flera andra rättfärdigande grunder. Till skillnad från när rättfärdigande grunden skatteflykt bedömts separat, har domstolen vid den samlade bedömningen varit syftet att motverka skatteflykt ingått, inte upprätthållit det strikta kravet på att reglerna ska rikta sig mot konstlade upplägg. I samtliga mål *Marks & Spencer, Oy AA, SGI* har rättfärdigande grunden behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten bedömts ihop med skatteflyktsskäl. EU-domstolen har ansett att dessa två rättfärdigande grunder hör ihop.²⁴¹ Det är en mening som också delas i doktrin.²⁴² I målet *SGI* ansåg domstolen att en avsaknad av korrigeringsregler kunde *riskera* att resultera i fiktiva upplägg där inkomster överförs till länder med de lägsta skattesatserna. EU-domstolen har i detta avseende alltså gått i samma linje som målen *Marks & Spencer* och *Oy AA*, där

²⁴⁰ Se avsnitt 3.2.4. Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

²⁴¹ Se avsnitt 3.3.2.2. Se exempelvis mål C-231/05 *Oy AA*, p. 62.

²⁴² Se avsnitt 3.3.3.

domstolen anfört att enbart *risken* för att förlustutjämningsregler skulle kunna utnyttjas i syfte att vinna skattefördelar, är tillräckligt för att åberopa rättfärdigandegrunden skatteflykt.²⁴³ I samtliga mål har domstolen alltså godtagit generellt verkande regler, vilka inte är inriktade på att motverka rena kringgående transaktioner utan mer allmänt syftar till att skydda den nationella skattebasen. Indikationen av detta är att sådana regler godtas när det finns *risk för skatteflykt* och rättfärdigandegrunden skatteflykt bedöms tillsammans med en eller flera rättfärdigandegrunder, särskilt berättigandegrunden fördelningen av beskattningsrätten. Denna praxis talar för att när det rör skatteregler med ett vidare syfte än att enbart hindra skatteflykt har EU-domstolen faktiskt lättat på kravet om att nationella bestämmelser strikt ska rikta sig mot rent konstlade upplägg.

Sammanfattningsvis har denna praxis rört skatteregler med ett vidare syfte än att hindra skatteflykt och som mer allmänt syftat till att skydda den nationella skattebasen. För att sådana regler ska kunna rättfärdigas av skatteflyktsskäl har det varit tillräckligt att det föreligger *risk för skatteflykt*, det vill säga en risk för att nationella regler utnyttjas och åstadkommer skattefördel. I dessa fall har domstolen inte vidhållit det strikta kravet om att nationella skatteregler ska rikta sig mot rent konstlade upplägg och domstolen har istället godtagit generella regler. Slutligen har rättfärdigandegrunden skatteflykt i dessa fall godtagits vid en sammantagen bedömning av flera rättfärdigandegrunder och rättfärdigandegrunden behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten har visat sig vara av särskild betydelse för berättigande av skatteflyktsskäl. Denna praxis tyder på en större möjlighet för medlemsstater att försvara nationella regler, under förutsättning att de också är proportionerliga.

I avsnitt 3.4 där det redogjorts för det nya *SIAT*-målet kan det utläsas att tre rättfärdigandegrunder blev aktuella såsom, bekämpningen av skatteflykt, behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten och behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Den aktuella lagstiftningen medförde att syftena med samtliga tre rättfärdigandegrunder uppnåddes. EU-domstolens angreppssätt vid rättfärdigandeprövningen går i detta mål i motsats till den tidigare utvecklingslinje sedan *Marks & Spencer*-målet, där det som tidigare nämnts varit vanligt att göra en helhetsbedömning av samtliga rättfärdigandegrunder. I *SIAT*-målet behandlades rättfärdigandegrunderna istället (*i viss mån*) var för sig, vilket gör det tydligare att förstå det innehåll som tillmäts rättfärdigandegrunden skatteflykt. En annan viktig aspekt är att målet visar att rättfärdigandegrunden skatteflykt fortfarande är en accepterad rättfärdigandegrund. Vilket tidigare ifrågasattes i doktrin, på grund av praxisutvecklingen sedan *Marks & Spencer*.²⁴⁴ *SIAT*-målet är av dessa skäl av särskild betydelse för vilket krav EU-domstolen ställer idag för att rättfärdigandegrunden skatteflykt ska godtas.

I fråga om rättfärdigandegrunden skatteflykt innebär *SIAT*-målet en vidareutveckling i förhållande till tidigare praxis såsom exempelvis *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*. Målet visar att

²⁴³ Se härom avsnitt 3.3.2.

²⁴⁴ Se härom avsnitt 3.3.3.

rättfärdigandegrunden skatteflykt för att godtas, krävs det än idag att det specifika ändamålet med den nationella lagstiftningen är att hindra fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangerats i syfte att undvika nationell skatt. I likhet med tidigare praxis, såsom *Cadbury Schweppes*²⁴⁵ kan av målet *SIAT* utläsas att det inte utgör skatteflyktsskäl bara för att skattskyldiga drar nytta av förmånligare skatteregler i andra medlemsstater, så länge det finns reella transaktioner. Precis som Ståhl hävdade bör nationella skatteflyktsbestämmelser således inte träffa skattskyldiga som väljer att dra nytta av ett annat lands skattesatser, utan detta ska istället bemötas genom harmonisering av skattesatser inom EU.²⁴⁶ Proportionalitetsprövningen har i såväl detta mål såväl som tidigare praxis visat sig vara viktig och är mest avgörande för frågan om hindrande skatteregler slutligen kan godtas. Vilket även Baker framhållit eftersom det är här den nationella lagstiftningens praktiska tillämplighet bedöms.²⁴⁷ Även vid proportionalitetsbedömningen går *SIAT*-målet i linje med tidigare praxis såsom *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*. Nyheten i detta avseende är dock att nationella regler som inte uppfyller kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet inte kan anses vara proportionerliga i förhållande till dess syften. EU-domstolens rättsäkerhetsbedömning i *SIAT* får betydelse för vaga rekvisit i nationella skatteregler. Skatteregler som innehåller otydliga och svårtillämpade rekvisit kan av den anledningen brista i proportionalitet. Därför bör medlemsstater, precis som Ståhl tidigare hävdade, utforma nationella regler med fast angivna rekvisit.²⁴⁸

Sammanfattningsvis nu när EU-domstolen i målet *SIAT* återgått till att i viss mån bedöma rättfärdigandegrunderna var för sig är det mer tydligt vilket krav som ställs för att nationella skatteregler ska kunna rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Det visar också att rättfärdigandegrunden skatteflykt fortfarande är en accepterad rättfärdigandegrund. Det krav som ställs för att rättfärdigandegrunden skatteflykt ska godtas är än idag att den nationella lagstiftningen ska ha som ett specifikt ändamål att hindra fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangerats i syfte att kringgå nationell skattelag. I slutändan är proportionalitetsprövningen särskilt viktig eftersom det är här den nationella lagstiftningens praktiska tillämplighet bedöms. Inom ramen för denna bedömning fastställs om ett fiktivt upplägg föreligger och det görs fortfarande utifrån subjektiva och objektiva omständigheter. Avslutningsvis tyder *SIAT*-målet på att domstolen faktiskt vidhåller sin strikta syn på att regler ska rikta sig mot rent konstlade upplägg för att motiveras med rättfärdigandegrunden skatteflykt och ställt ett ytterligare krav vid proportionalitetsbedömningen. Inom ramen för proportionalitetsprövningen prövas nu också ifall reglerna uppfyller kravet på rättssäkerhet.

Vad kan ifrågasättas av den sammantagna praxisutvecklingen? Indikationen av *SIAT*-målet är att domstolen återgått till att bedöma rättfärdigandegrunderna var för sig. Det är enligt mig dock osäkert om den tidigare praxis (sedan *Marks & Spencer*) där flera rättfärdigandegrunder bedömts ihop nu överspelats. I väntan

²⁴⁵ Se avsnitt 3.2.3.2.

²⁴⁶ Se avsnitt 3.2.4. Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

²⁴⁷ Se avsnitt 3.3.3. Baker, Intertax 2010 nr 4 s. 196.

²⁴⁸ Se avsnitt 3.2.4. Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

på nästa avgörande från EU-domstolen ansluter jag mig till vad bland annat Ståhl m.fl. anför,²⁴⁹ det vill säga hur rättfärdigandeprövningen görs beror på om nationella skatteregler inför EU-domstolen presenteras såsom rena skatteflyktsbestämmelser eller som ett allmänt skydd för den nationella skattebasen, vari syftet att hindra skatteflykt utgör ett av flera syften. I det förstnämnda fallet kommer troligtvis prövningen fortfarande ske utifrån kriterierna om konstlade upplägg. I det sistnämnda fallet är det fortfarande troligt att rättfärdigandegrunden skatteflykt bedöms i hop med en eller flera andra rättfärdigandegrunder och rättfärdigandegrunden fördelningen av beskattningsrätten är i dessa fall av stor betydelse för rättfärdigande av skatteflyktsskäl. I detta fall upprätthålls inte kravet på rent konstlade upplägg.

²⁴⁹ Se avsnitt 3.3.3. Ståhl m.fl. s. 155. Se även Hilling, SvSKT 2012:9 s. 770 f.

4 Kan svenska skatteregler rättfärdigas?

4.1 Inledning

I Sverige angrips skattekringgående och skatteflykt av specifika skatteflyktsregler, såsom exempelvis CFC-reglerna, 39 a kap. IL. Vid sidan av de specifika skatteflyktsreglerna finns i Sverige även skatteflyktslagen som ger en generell möjlighet att angripa kringgående av skattelag.²⁵⁰ Såsom tidigare nämnts i avsnitt 1.2 är syftet med uppsatsen att även analysera om de svenska CFC-reglerna och skatteflyktslagen kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl.

Inledningsvis analyseras (avsnitt 4.2) CFC-reglernas utformning och den kritik som riktas mot reglerna i förhållande till de EU-rättsliga kraven om när nationella CFC-regler kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Därefter analyseras (avsnitt 4.3) skatteflyktslagen tillsammans med den kritik som förts mot lagens utformning och dess tillämpning. I slutet av varje delavsnitt (avsnitt 4.2.3 och 4.3.2) analyseras om dessa svenska regler kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl med utgångspunkt av den analys som gjorts i det föregående avsnittet (avsnitt 3), om när nationella regler kan rättfärdigas på denna grund. Till grund för denna analys läggs även redogörelsen som görs i de efterföljande avsnitten, om reglernas utformning och den kritik som riktas mot reglerna. Eftersom uppsatsens frågeställningar syftar till att analysera rättfärdigandefrågan utgår jag från att de svenska reglerna strider mot EU-rätten. Precis som nämnts i avsnitt 1.4 kommer frågan om när dessa regler strider mot EU-rättens fria rörlighet inte att behandlas här.

4.2 CFC-reglerna

4.2.1 Lagens utformning

Huvudregeln för den svenska CFC-lagstiftningen i 39 a kap. IL är att delägare i ett utländskt bolag med lågbeskattad inkomst beskattas löpande för sin andel av de överskott som uppkommer i CFC-bolaget.²⁵¹ Delägaren beskattas således oavsett om vinst tas ut ur CFC-bolaget eller inte.²⁵² Syftet med CFC-reglerna är att förhindra eller i vart fall försvåra upplägg som genom transaktioner med utländska bolag etablerade i lågskatteländer försöker minska den svenska skattebasen. Det kan exempelvis röra sig om ränteavdragsarbitrage eller andra transaktioner såsom felaktiga internpriser som innebär att inkomster förs över till utländska bolag för att sedan tas hem i form av skattefri utdelning eller vinst.²⁵³

²⁵⁰ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

²⁵¹ 39 a kap. 5 och 13 § IL. Se härom prop. 2007/08:16 s. 13.

²⁵² Prop. 2007/08:16 s. 13.

²⁵³ Prop. 2007/08:16 s. 13.

Den svenska CFC-lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 1990 och har sedan dess varit föremål för flera omarbetningar.²⁵⁴ År 2004 infördes ett undantag från CFC-beskattningsregeln i 39 a kap. 7 § IL. Kompletteringsregeln innebär att inkomster inte ska anses som lågbeskattade om de återfinns i en särskild lista, i bilagan för 39 a kap. IL. Undantaget gäller dock inte för inkomster som undantagits från listan. För vissa länder²⁵⁵ inom EES²⁵⁶ anger listan att undantaget från CFC-beskattningsregel inte gäller sådan inkomst från bankverksamhet, finansieringsverksamhet, annan finansiell verksamhet och försäkringsverksamhet.²⁵⁷ Sådan verksamhet inom EES begränsas till att endast avse koncerninterna tjänster inom vissa EES-länder.²⁵⁸ Syftet med kompletteringsregeln har enligt regeringen varit att öka förutsebarheten och förenkla tillämpningen för de skattskyldiga och Skatteverket.²⁵⁹ I samband med införandet av kompletteringsregeln anförde regeringen att reglerna inte hindrar etableringsrätten eftersom reglerna skapar likvärdiga förutsättningar för svenska företag vare sig de äger andelar i svenska eller utländska företag.²⁶⁰ I fall att reglerna ändå hindrar etableringsrätten kunde de enligt regeringen rättfärdigas av skatteflyktsskäl.²⁶¹

Fram till den 1 januari 2008 har det alltså inte funnits ett generellt undantag från CFC-beskattningsregel för etableringar inom EES-området. Enligt tidigare regler kunde en delägare i lågbeskattat bolag även inom EES beskattas löpande för sin andel av överskottet, utan möjlighet att visa att verksamheten inte var ett konstlat upplägg.²⁶² Detta var fallet när bolaget i EES bedrev koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet.²⁶³ Med anledningen av *Cadbury Schweppes* var det nödvändigt att ändra reglerna i detta avseende. Därför infördes den nya kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL.²⁶⁴ Nämda EU-dom resulterade i att även andra länder anpassade sina CFC-regler.²⁶⁵ Anledningen var att det i EU-domstolen fastslogs att CFC-lagstiftning hindrar den fria rörligheten och att sådana regler undantagsvis kan rättfärdigas i syfte att hindra rent konstlade upplägg.²⁶⁶

²⁵⁴ Prop. 1989/90:47, prop. 2003/04:10 och prop. 2007/08:16.

²⁵⁵ Belgien, Bulgarien, Estland, Irland och Ungern. Luxemburg och Nederländerna är dock avgränsade något ytterligare. Liechtenstein undantas helt från listan.

²⁵⁶ Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet. EES-avtalet är ett avtal mellan Unionsstaterna samt Norge, Island och Liechtenstein som förbinder de tre sistnämnda staterna att följa EU:s handels- och konkurrensrelaterade regler. Bestämmelserna om fri rörlighet i EES-avtalet tolkas på samma sätt som motsvarande regler tolkas i EUF-fördraget. Enligt praxis föreligger det större möjligheter för stater att rättfärdiga hindrande regler i förhållande till länder utanför EU. Se härom Ståhl mfl., s. 71.

²⁵⁷ Se exempelvis prop. 2003/04:10 s. 64 ff. och 75.

²⁵⁸ Prop. 2003/04:10 s. 67.

²⁵⁹ Prop. 2003/04:10 s. 72.

²⁶⁰ Prop. 2003/04:10 s. 106.

²⁶¹ Prop. 2003/04:10 s. 106 ff.

²⁶² Barenfeld och Persson Österman, *De nya CFC-reglerna-en kommentar*, SvSkT 2008:2 s. 106 ff.

²⁶³ 39 a kap. 7 § IL och Bilaga 39 a IL samt 14 kap. 19 § IL.

²⁶⁴ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 12.

²⁶⁵ Se prop. 2007/08:16 s. 15.

²⁶⁶ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 12. Se även mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55 och 75.

Den nya kompletteringsregeln i svensk rätt resulterade i:

39 a kap. 7 a § IL

”Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad och inte undantagen enligt 7 § ska en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.

Vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda ska särskilt beaktas
1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,
2. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och

3. om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Lag (2007:1254).”

Om förutsättningarna uppfylls i 39 a kap. 7 a § IL första och andra stycket, undantas nettoinkomster från CFC-beskattnings för bolag hemmahörande inom EES även om det enligt huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL anses som lågbeskattade och även om undantaget från CFC-beskattnings i 39 a kap. 7 § IL inte är tillämpligt.²⁶⁷ Det är alltså huvudsakligen koncernintern finansiell verksamhet eller koncernintern försäkringsverksamhet inom EES som kan komma att prövas mot den nya kompletteringsregeln.²⁶⁸

Trots anpassningen till EU-rätten avviker 39 a kap. 7 a § IL rent lagtekniskt.²⁶⁹ Eftersom CFC-reglerna inom unionen och EES skiljer sig åt vad gäller syfte, systematik och terminologi har det enligt regeringen varit svårt att få till en universell regel som tillämpas lika inom hela unionen.²⁷⁰ Den lagtekniska skillnaden mellan svensk rätt och EU-rätten har bemötts med mycket kritik av både remissvaren och doktrin.²⁷¹ Därav skall prövningen av om de svenska CFC-reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl göras mot bakgrund av målet *Cadbury Schweppes*. Jag ämnar inte analysera hela CFC-lagstiftningen utan fokus kommer att ligga på den nya kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL eftersom denna infördes mot bakgrund av *Cadbury Schweppes*.²⁷² Nedan redogörs först för den nya kompletteringsregeln tillsammans med den kritik som förts mot denna.

4.2.2 Kritiken mot 39 a kap. 7 a IL

4.2.2.1 Affärsmässigt motiverad

39 a kap. 7 a § IL första stycket innebär ett undantag från CFC-beskattnings för delägare i ett lågbeskattat bolag inom EES om inkomster härrör från det landet och detta bolag utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt

²⁶⁷ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 30.

²⁶⁸ Lindström-Ihre och Karlsson, *De nya CFC reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej?*, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

²⁶⁹ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 108.

²⁷⁰ Prop. 2007/08:16 s. 15.

²⁷¹ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 19 ff. och Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 108 ff.

²⁷² Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 17.

motiverad verksamhet bedrivs. Enligt regeringen ges delägaren en möjlighet att visa att sådan verklig etablering föreligger som avses i målet *Cadbury Schweppes*.²⁷³ Vid en jämförelse med vad som angetts i *Cadbury Schweppes* har den svenska lagstiftaren således valt en annan formulering av vad som avses med rent konstlade upplägg.²⁷⁴ I *Cadbury Schweppes* angavs att det av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående ska framgå att CFC-bolaget inte utgör en verklig etablering i värdstaten och där bedriver faktiskt ekonomisk verksamhet.²⁷⁵ Medans det i den svenska lagstiftningen formulerats som att ”en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs”.²⁷⁶ Regeringens avsikt har varit att införa ett uttryck som innehållsmässigt motsvarar det uttryck som anges i *Cadbury Schweppes*. Men eftersom uttrycket konstlat upplägg inte passat in i den terminologi som finns i IL har ett uttryck valts som bättre passar in i svensk skattelagstiftning.²⁷⁷ Regeringen har ansett att ett konstlat upplägg kännetecknas av avsaknaden av affärsmässiga skäl och funnit stöd för detta i två andra EU-mål.²⁷⁸ Regeringen ser inte den terminologiska skillnaden mellan EU-domen och svensk rätt vara av vikt, så länge de fastslagna principerna återspeglas i svensk lag.²⁷⁹

Den skillnad som gjorts i terminologin i detta avseende har kritiserats från många håll. I propositionen förekom kritik från flertalet remissinstanser. Bland dessa var Lagrådet som framförde att villkoret affärsmässigt motiverad innefattar ett betydligt strängare krav än det som EU-domen uppställt. Lagrådet föreslog istället rekvisitet ”verklig etablering i syfte att bedriva faktiskt ekonomisk verksamhet”, som mer stämmer överens med EU-domstolens beskrivning av etableringskravet.²⁸⁰ Lagrådet har vidare anfört att lagstiftningen endast skall innehålla grundelementen som kommer till uttryck i EU-rättens dom eftersom EU-domstolen successivt utvecklar sin praxis. Det finns därför en uppenbar risk att bestämma innebörden av EU-rätten på det sätt man gjort med den svenska lagstiftningen.²⁸¹ Remissinstanserna FAR SRS och Näringslivets skattedelegation anförde att begreppet konstlat upplägg är ett mycket snävt begrepp och kan enbart tillämpas i begränsad utsträckning. Lagens utformning av konstlade upplägg går för långt jämfört med EU-rätten i detta avseende. I paragrafen borde det istället angetts att CFC-reglerna endast får tillämpas på rent konstlade upplägg.²⁸²

Lindström-Ihre och Karlsson har också ifrågasatt den terminologiska skillnaden och anfört att även om regeringen försökt anpassa lagen efter *Cadbury Schweppes* borde man använt samma terminologi som i detta mål.²⁸³ De påpekar också att domstolen i *Cadbury Schweppes* valt att inte ställa krav på

²⁷³ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 29.

²⁷⁴ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 108 ff.

²⁷⁵ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 65-67.

²⁷⁶ Prop. 2007/08:16 s. 29.

²⁷⁷ Prop. 2007/08:16 s. 29.

²⁷⁸ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* och mål C-231/05 *Oy AA*. Se härom prop. 2007/08:16 s. 19 ff.

²⁷⁹ Prop. 2007/08:16 s. 19.

²⁸⁰ Prop. 2007/08:16 s. 19.

²⁸¹ Prop. 2007/08:16 s. 19.

²⁸² Prop. 2007/08:16 s. 19.

²⁸³ Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

affärsmässighet trots att domstolen måste ha varit medveten om detta begrepp. EU-domstolen har istället valt att använda begreppet affärsmässigt i andra domar som inte rört CFC-lagstiftning. Därav finns det inget stöd för införandet av ett strängare krav i svensk rätt än vad som angavs i *Cadbury Schweppes*. Eftersom lagtextens formulering har betydelse vid en framtida tillämpning återstår det att se hur tillämpningen av lagen görs av svenska domstolar.²⁸⁴ Persson Österman och Barenfeld har hävdad att det finns en risk för att lagens utformning i detta avseende går utöver det snäva utrymme som EU-domstolen medgav i *Cadbury Schweppes*. Detta kan leda till att Skatteverket ges möjlighet att ifrågasätta om etableringen är kommersiellt riktig, vilket egentligen är den skattskyldiges sak att fatta beslut om hur verksamheten skall organiseras.²⁸⁵ Det befinner sig beklagligt att lagstiftaren inte beaktade Lagrådets och remissinstansernas synpunkter i frågan. Å andra sidan anser Persson Österman och Barenfeld att den terminologiska skillnaden mellan svensk rätt och EU-rätten inte ska överdrivas. I likhet med vad regeringen angett i förarbeten anser Persson Österman och Barenfeld att den terminologiska skillnaden inte behöver betyda att de EU-rättsliga kraven frångåtts.²⁸⁶ Det avgörande är istället att reglerna vid en framtida tillämpning ges en EU-konform tolkning och tolkas mot bakgrund av det snäva utrymme för konstlade upplägg som EU-praxis ger utrymme för.²⁸⁷

4.2.2.2 Objektiva omständigheter

I 39 a kap. 7 a § IL andra stycket anges tre icke uttömmande förutsättningar som skall beaktas vid prövningen enligt första stycket, för om ett bolag utgör en verklig etablering och bedriver en affärsmässigt motiverad verksamhet. Vid bedömning enligt det andra stycket beaktas särskilt förekomsten av lokal, utrustning, personal i den utsträckning det är nödvändigt för verksamheten (*punkt 1 och 2*). Hänsyn ska även tas till personalens möjlighet att självständigt fatta beslut i den löpande verksamheten (*punkt 3*).²⁸⁸ Enligt regeringen ska samtliga omständigheter i det enskilda fallet beaktas och även andra omständigheter än de angivna kan komma att beaktas.²⁸⁹ Dessa objektiva rekvisit har införts som ett utfall av EU-domstolens uttalande i *Cadbury Schweppes* om att ”...prövningen ska grunda sig på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, däribland i vilken grad CFC-bolaget existerar fysisk i form av lokaler, personal och utrustning...”²⁹⁰ I enlighet med EU-rättsliga principer om förutsebarhet och transparens, har de tre omständigheter som ansetts vara av särskild vikt för prövningen därför uttryckligen angetts i andra stycket.²⁹¹

²⁸⁴ Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

²⁸⁵ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 108 f.

²⁸⁶ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 109. Jämför prop. 2007/08:16 s. 19.

²⁸⁷ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 109.

²⁸⁸ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 30.

²⁸⁹ Prop. 2007/08:16 s. 21.

²⁹⁰ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 67. Se härom prop. 2007/08:16 s. 21.

²⁹¹ Prop. 2007/08:16 s. 21.

Den terminologiska skillnaden i detta avseende har också kritiserats från flera håll. Flera av remissinstanserna har kritiserat andra stycket tredje punkten²⁹² för att sakna stöd i *Cadbury Schweppes* domen.²⁹³ En av dessa är Lagrådet som dessutom anfört att det är bolagsstyrelsens sak att utstaka gränserna som ska tillkomma VD eller annan personal.²⁹⁴ Övriga remissinstanser FAR SRS, Göta Hovrätt och Näringslivets skattedelegation har även anfört att graden av självständighet inte behöver vara avgörande för om ett konstlat upplägg föreligger.²⁹⁵ Även i doktrin anser man att den tredje punkten saknar stöd i *Cadbury Schweppes* eftersom det i domen inte lagts vikt på graden av självständighet.²⁹⁶ För att EU-domen ska avspegla sig på den tredje punkten anser Lindström-Ihre och Karlsson att det inte bör finnas något absolut krav på självständighet.²⁹⁷ Persson Österman och Barenfeld har anfört att den tredje punkten är den svenska lagstiftarens egna konstruktion och dem tvivlar på att denna punkt uppfyller sin funktion att identifiera rent konstlade upplägg. Graden av självständighet behöver inte ha koppling till huruvida ett konstlat upplägg föreligger eller inte. Precis som lagrådet anfört, menar Persson Österman och Barenfeld att denna punkt helt bort strukits vid införandet av lagen.²⁹⁸ Å andra sidan är det enligt dem positivt att dessa tre omständigheter uttryckligen angetts eftersom det ger den skattskyldige lite vägledning för hur denne kan agera.²⁹⁹

Regeringen har även här bemött kritiken med att den terminologiska skillnaden i svensk rätt jämfört med EU-domstolens praxis inte är av vikt så länge de fastslagna principerna återspeglas i svensk lagstiftning. Terminologin behöver därför inte vara detsamma som i EU-rätten.³⁰⁰

4.2.2.3 Bevisbördan

Bevisbördan har placerats på den skattskyldige eftersom denne har bäst möjlighet att visa att etableringen är verklig och affärsmässigt motiverad. Enligt regeringen ger målet *Cadbury Schweppes* stöd för att den skattskyldige har bevisbördan.³⁰¹ Även bevisbördans placering har bemötts av kritik. Till en början skulle bevisbörderegeln uttryckligen anges i paragrafen. Detta kritiserades av remissinstanserna för att utgöra en presumtion för att alla innehav i lågbeskattade bolag inom EU utgör rent konstlade upplägg, vilket ansågs vara oförenligt med EU-rätten.³⁰² Den slutliga versionen av lagen blev att bevisbördekravet ändå ska gälla men utan att det uttryckligen anges i lagen, något som Lagrådet också var för.³⁰³

²⁹² I tidigare förslag tillades i tredje punkten ”och förfogar över företagens likvida medel och annan lös egendom utan andra restriktioner än vad som följer av lagstiftningen i den stat där juridiska personen hör hemma”. Detta togs bort efter lagrådets kritik. Se härom prop. 2007/08:16 s. 22.

²⁹³ Prop. 2007/08:16 s. 21 f.

²⁹⁴ Prop. 2007/08:16 s. 22 och 41.

²⁹⁵ Prop. 2007/08:16 s. 20 f.

²⁹⁶ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 112 och Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

²⁹⁷ Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

²⁹⁸ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 112. Jämför även prop. 2007/08:16 s. 30 f.

²⁹⁹ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 110.

³⁰⁰ Prop. 2007/08:16 s. 22.

³⁰¹ Prop. 2007/08:16 s. 17 f. Jämför mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70.

³⁰² Prop. 2007/08:16 s. 17.

³⁰³ Prop. 2007/08:16 s. 17 f.

Frågan om bevisbördans placering är komplex vilket också visas genom den kritik som framförts mot denna i doktrin.³⁰⁴ Trots att bevisbördekravet inte uttryckligen angetts har det kritiserats av Persson Österman och Barenfeld eftersom förarbeten fortfarande tyder på att det råder en beskattningspresumtion och detta är enligt dem oförenligt med EU-rätten.³⁰⁵ En anledning för kritiken är att CFC-beskattning inom EES är ett undantag från principen att sådan beskattning strider mot EU-rätten. För att inte komma i strid med EU-rätten skall de allmänna bära bevisbördan för att en etablering utgör ett rent konstlat upplägg och att det sedan är upp till den skattskyldige att göra sannolikt att en verklig etablering föreligger. Annars är risken att det råder en presumtion för att alla innehav i lågbeskattade bolag inom EU utgör rent konstlade upplägg. Vilket förfaller oförenligt med *Cadbury Schweppes*.³⁰⁶ Persson Österman och Barenfeld höll inte med regeringens tolkning av *Cadbury Schweppes* om att den skattskyldige ska bära bevisbördan. Särskilt av den anledningen att EU-rätten inte reglerar processuella frågor. En annan anledning är enligt dem att det i målet *Vestergaard*³⁰⁷ fastslagits att en bevisbörderegulering med en beskattningspresumtion till nackdel för den skattskyldige hindrar den fria rörligheten.³⁰⁸ Även Dahlberg har delat denna mening och även han har funnit stöd i målet *Vestergaard*.³⁰⁹ Ur avsnitt 3.2.4 kan utläsas att Ståhl m.fl. har tolkat *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* som att den skattskyldige ska lägga fram motbevisning när skattemyndigheten presenterat omständigheter som tyder på att det är frågan om fiktivt upplägg.³¹⁰ Det är en mening som även Hilling delar.³¹¹

4.2.3 Kan CFC-reglerna rättfärdigas?

I *Cadbury Schweppes* förbjöds CFC-beskattning, men CFC-regler kunde undantagsvis rättfärdigas i syfte att hindra rent konstlade upplägg som gjorts i syfte att undgå nationell skatt. Precis som i *Cadbury Schweppes* har de svenska CFC-reglerna som syfte att hindra rent konstlade upplägg.³¹² Av EU-domen följer att CFC-beskattning inte får ske när bolag verkligen etablerats i en medlemsstat och bolaget bedriver *faktisk ekonomisk verksamhet* där. Bedömningen av om en sådan etablering föreligger skall göras på *objektiva omständigheter* som kan kontrolleras av utomstående, såsom i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning.³¹³ EU-domen har lett till att de svenska CFC-reglerna har EU-anpassats. De krav som ställs på konstlade upplägg har därigenom införts i den nya kompletteringsregeln, såsom det har uttolkats ur *Cadbury Schweppes*.³¹⁴ I förhållande till EU-domen finns det

³⁰⁴ Se härom Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff. Jämför Dahlberg, *Ändrade regler för CFC-beskattning*, SN 2007 nr 9 s. 524 ff. och Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

³⁰⁵ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff.

³⁰⁶ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff.

³⁰⁷ Mål C-55/98 *Vestergaard*.

³⁰⁸ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff. Jämför även Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

³⁰⁹ Dahlberg, SN 2007 nr 9 s. 524 ff.

³¹⁰ Ståhl m.fl., s. 154. Se även Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

³¹¹ Hilling, SvSkT 2012:10 s. 816 f.

³¹² Se prop. 2007/08:16 s. 13. Jämför mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55 och 75.

³¹³ Se avsnitt 3.2.3.2. Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 65-67.

³¹⁴ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 12 ff.

i svensk rätt rent terminologiska skillnader. Av denna anledning har den anpassning som gjort av regeln ifrågasatts från flera håll.³¹⁵ Vilket leder till frågan om den anpassning som gjorts av CFC-lagstiftningen är tillräcklig för att CFC-reglerna ska kunna rättfärdigas av skatteflyktsskäl.

Som tidigare nämnts innebär den nya kompletteringsregeln att CFC-beskattning inte ska vidtas när CFC-bolaget utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. Att lagen utformats på detta sätt beror på att regeringen har tolkat EU-praxis som att ett konstlat upplägg kännetecknas av avsaknaden av affärsmässiga skäl.³¹⁶ Kritik har förts fram från både remissinstanserna och doktrin eftersom man ansett att kravet i svensk rätt på affärsmässigt motiverad är ett betydligt strängare krav än vad *Cadbury Schweppes* domen medgav. Detta eftersom begreppet konstlat upplägg har ansetts vara snävt och EU-domstolen har haft för avsikt att förbjuda CFC-regler på etableringar som utgör faktisk ekonomisk verksamhet.³¹⁷ Av detta skäl anser jag, precis som kritikerna, att regelns utformning riskerar att gå utöver det snäva utrymme för konstlade upplägg som medgavs i *Cadbury Schweppes*. Därav riskerar den nya kompletteringsregeln att vara EU-stridig.³¹⁸ Det är viktigt att notera såsom betonats av Lindström-Ihre och Karlsson, att EU-domstolen valt att använda begreppet affärsmässigt motiverad i andra domar som inte rört CFC-lagstiftning och det finns inte tillräckligt stöd för att det även gäller CFC-regler. I *Cadbury Schweppes* kan domstolen därför inte ha varit ovetande om begreppet affärsmässigt motiverad.³¹⁹ Precis som Lagrådet anfört är det viktigt att lagstiftningen endast innehåller grundelementen som kommer till uttryck i EU-rättens dom eftersom EU-domstolen successivt utvecklar sin praxis.³²⁰ I likhet med vad Lagrådet anfört, anser jag att det finns en risk med att bestämma innebörden av EU-rätten på det sätt som man gjort med den svenska CFC-lagstiftningen.³²¹ Risken med detta är att efterföljande EU-praxis kan komma att klargöra att det i fråga om CFC-regler inte rör affärsmässiga skäl, vilket skulle innebära att CFC-reglerna trots anpassningen skulle vara EU-stridiga.³²² I detta avseende hade det varit säkrare att i lagstiftningen införa begreppet rent konstlade upplägg såsom remissinstanserna anfört eller det exakta rekvisit som uttrycktes i EU-domen, såsom Lagrådet anfört.³²³

För att avgöra om verklig etablering föreligger och om det är affärsmässigt motiverat angavs i *Cadbury Schweppes* tre omständigheter som särskilt ska beaktas. Dessa tre omständigheter har regeringen valt att uttryckligen ange i

³¹⁵ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 19 ff., Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff. och Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 108 ff.

³¹⁶ Se härom prop. 2007/08:16 s. 19 ff. Stöd för denna tolkning har funnits i mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* och mål C-231/05 *Oy AA*.

³¹⁷ Se prop. 2007/08:16 s. 19, Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff. och Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 108 ff.

³¹⁸ Se prop. 2007/08:16 s. 19, Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff. och Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 108 ff.

³¹⁹ Se härom Lindström-Ihre och Karlsson, SN nr 2008 nr 10 s. 605 ff.

³²⁰ Se exempelvis vad Lagrådet angett i prop. 2007/08:16 s. 19.

³²¹ Prop. 2007/08:16 s. 19.

³²² Jämför Lindström-Ihre och Karlsson, SN nr 2008 nr 10 s. 605 ff.

³²³ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 19.

lagen, däremot saknar den tredje punkten motsvarighet i *Cadbury Schweppes*.³²⁴ Det råder stor osäkerhet om den tredje punkten uppfyller sin funktion att avgöra om ett konstlat upplägg föreligger. Särskilt av den anledningen att det inte lagts någon vikt vid självständighet i *Cadbury Schweppes*.³²⁵ Visserligen kan det hävdas, precis som anförts av Lagrådet samt Persson Österman och Barenfeld, att den tredje punkten helt borde ha strukits³²⁶ men det är viktigt att komma i håg att det är en helhetsbedömning som ska göras i det enskilda fallet. Regeringen har också betonat att även andra omständigheter än de angivna ska beaktas.³²⁷ Viktigt i sammanhanget är också att de tre angivna omständigheterna faktiskt ger den skattskyldige någorlunda vägledning för hur man kan agera.³²⁸

Frågan om bevisbördans placering har visat sig vara komplex, vilket också visas genom den kritik som framförts i förarbeten samt i doktrin.³²⁹ EU-domstolens uttalande i *Cadbury Schweppes* om ”...att det hemmahörande bolaget ska ges möjligheten att visa att etableringen är verklig etc...”³³⁰ skapar enligt mig knappast någon klarhet i frågan utan leder snarare till tolkningssvårigheter. Regeringen har tolkat domen som att bevisbördan ska ligga på den skattskyldige.³³¹ Persson Österman och Barenfeld har ansett att denna tolkning av domen är felaktig.³³² Det förfaller mig mer troligt att domen ska tolkas såsom det gjorts i doktrinen, att det allmänna ska ha bevisbördan för att en etablering utgör ett konstlat upplägg och att det sedan är upp till den skattskyldige att göra sannolikt att en verklig etablering föreligger.³³³ Anledningen är att CFC-beskattningsregler är ett undantag från principen att sådan beskattning strider mot EU-rätten. Risken med nuvarande bevisbörderegler är att det råder en presumtion för att alla innehav i lågbeskattade bolag inom EU utgör rent konstlade upplägg, vilket är oförenligt med *Cadbury Schweppes*.³³⁴ Precis som anförts av Persson Österman och Barenfeld ger målet *Vestergaard*³³⁵ stöd för att en bevisbörderegler med en beskattningspresumtion till nackdel för den skattskyldige hindrar den fria rörligheten.³³⁶ En annan viktig aspekt i sammanhanget är att det i EU-praxis också klargjorts att enbart den omständigheten att ett bolag etablerats utomlands får inte utgöra en presumtion för skatteflykt.³³⁷

³²⁴ Jämför prop. 2007/08:16 s. 21 och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 67.

³²⁵ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 20 ff., Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff. och Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 112.

³²⁶ Se Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 112 och prop. 2007/08:16 s. 30 f.

³²⁷ Prop. 2007/08:16 s. 21.

³²⁸ Se Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 110.

³²⁹ Se exempelvis prop. 2007/08:16 s. 17 och Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113.

³³⁰ Se avsnitt 3.2.3.2. Se Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70.

³³¹ Prop. 2007/08:16 s. 17 f.

³³² Se Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff. Jämför Dahlberg, SN 2007 nr 9 s. 524 ff.

³³³ Se exempelvis Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff. och Ståhl m.fl., s. 154. Jämför Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. och Dahlberg, SN 2007 nr 9 s. 524 ff.

³³⁴ Se härom Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff.

³³⁵ Mål C-55/98 *Vestergaard*.

³³⁶ Barenfeld och Persson Österman, SvSkT 2008:2 s. 113 ff. Se även Dahlberg, SN 2007 nr 9 s. 524 ff.

³³⁷ Se avsnitt 3.1. Se bland annat mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 50 och mål C-318/10 *SIAT*, p. 38.

Avslutningsvis delar jag regeringens uppfattning om att den terminologiska skillnad som införts i svensk rätt jämfört med *Cadbury Schweppes* inte ska överdrivas, så länge de fastslagna principerna återspeglas i svensk lagstiftning. Därav behöver inte terminologin vara detsamma som i EU-rätten.³³⁸ För att den nya kompletteringsregeln ska vara oförenlig med EU-rätten krävs det att den går utöver vad som angetts i *Cadbury Schweppes*. Endast lagtekniska skillnader är alltså inte tillräckligt för att CFC-reglerna inte ska kunna rättfärdigas av skatteflyktsskäl.³³⁹ Å andra sidan om man beaktar det som framkommit av doktrin och remissinstanserna, talar detta till viss del för att reglerna riskerar att gå utöver vad EU-domstolen medgett.³⁴⁰ I detta sammanhang är det viktigt att komma ihåg att lagens utformning och de språkliga skillnaderna spelar stor roll för svenska domstolar eftersom de vid en tillämpning av lagen måste beakta dess ordalydelse.³⁴¹ Hur den nya kompletteringsregeln kommer att tillämpas och tolkas återstår att se vid en framtida tillämpning eftersom denna enligt mig ännu inte har prövats.³⁴² Tills dess skall den terminologiska skillnaden inte överdrivas. I den mån CFC-reglerna vid en tillämpning ges en EU-konform tolkning, kan reglerna anses vara EU-förenliga.³⁴³ Därav är min slutsats att de svenska CFC-reglerna trots terminologiska skillnader troligtvis kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl.

4.3 Skatteflyktslagen

4.3.1 Lagens utformning

4.3.1.1 Inledning

För att förhindra skatteflykt har en särskild lag införts, skatteflyktslagen (SFL).³⁴⁴ Skatteflyktslagen tillämpas först när ordinära metoder för att uppnå ett materiellt rimligt resultat uttömts. Därmed är skatteflyktslagen subsidiär i förhållande till annan skattelagstiftning.³⁴⁵ Lagen gäller vid fastställande av underlag för kommunal och statlig inkomstskatt.³⁴⁶ Generalklausulen i 2 § SFL utgör lagens kärna och är uppbyggd kring fyra kumulativa rekvisit såsom skatteförmånsrekvisitet, medverkansrekvisitet, överväganderekvisitet och rekvisitet i strid mot lagstiftningen syfte.³⁴⁷

³³⁸ Prop. 2007/08:16 s. 19 ff. Se även Barenfeld och Persson Österman, SvSKT 2008:2 s. 108.

³³⁹ Jämför Barenfeld och Persson Österman, SvSKT 2008:2 s. 109 och prop. 2007/08:16 s. 19 ff.

³⁴⁰ Se avsnitt 4.2.2.

³⁴¹ Se härom Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

³⁴² Jämför Lindström-Ihre och Karlsson, SN 2008 nr 10 s. 605 ff.

³⁴³ Jämför Barenfeld och Persson Österman, SvSKT 2008:2 s. 109.

³⁴⁴ Lag (1995:575) mot skatteflykt. Se härom Lodin m.fl., *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, 2011 s. 739 (Lodin mfl.)

³⁴⁵ Bahr, SN 2007 nr 11 s. 644 ff.

³⁴⁶ SFL 1 §.

³⁴⁷ Lodin m.fl., s. 740.

Generalklausulen lyder:

“2 § Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om
1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Lag (2011:1372).”

Skatteflyktslagen i sin tidigare utformning var inte tillräcklig effektiv och reviderades efter förslag i prop. 1996/97:170.³⁴⁸ Eftersom den dåvarande generalklausulen har kritiserats för att leda till oförutsebar tillämpning, har syftet vid införandet av den nuvarande skatteflyktsklausulen varit att effektivisera lagen samtidigt som detta inte skulle ske på bekostnad av den skattskyldiges rättssäkerhet och förutsebarhet. Generalklausulen skulle inte ges sådan vidd och allmän utformning så att den enskildes rättssäkerhet försämrades, utan konsekvenserna av företagna handlingar skulle kunna överblickas.³⁴⁹ Lagens nuvarande lydelse är en skärpning i förhållande till dess tidigare lydelse eftersom praxis befunnits otillfredsställande.³⁵⁰ Därmed är den tidigare praxis sedan lagändringen föråldrad vilket är problematiskt ur rättssäkerhetssynvinkel.³⁵¹

För att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas krävs att samtliga rekvisit i 2 § SFL är tillämpliga. Det tre första rekvisiten i 2 § SFL går domstolen ofta snabbt igenom och dessa är det inga svårigheter med att bedöma.³⁵² Det fjärde rekvisitet ”...i strid mot lagstiftningens syfte...” är det mest avgörande rekvisitet för lagens tillämpning och har ansetts vara det viktigaste rekvisitet av de alla.³⁵³ Redan vid lagreformen har det fjärde rekvisitet ansetts vara det mest avgörande rekvisitet vid Högsta förvaltningsdomstolen och varit svårtillämplig i flera fall.³⁵⁴ Ur rättspraxis går det att utläsa att det fjärde rekvisitet fortfarande är det mest svårbedömda rekvisitet.³⁵⁵ I doktrin har det fjärde rekvisitet därför ansetts vara det största problemet vid tillämpning av skatteflyktsklausulen.³⁵⁶ Av samma anledning har rekvisitet medfört diskussioner i såväl doktrin som förarbeten, om lagen brister i förutsebarhet och rättssäkerhet.³⁵⁷ Därav kommer fokus ligga på att analysera det fjärde rekvisitet, hur rekvisitet tillämpas samt vilken kritik som

³⁴⁸ Lodin m.fl., s. 739. År 1980 infördes första skatteflyktslagen, se prop. 1980/81:17. Lagen var tidsbegränsad och upphörde att gälla den 1 januari 1993. Den 1 januari 1995 infördes en ny skatteflyktslag. Den nya lagen blev tämligen omgående föremål för översyn, se prop. 1996/97:170. Lagens utformning har varit gällande och tillämplig på transaktioner som vidtagits från och med den 1 januari 1998.

³⁴⁹ Prop. 1996/97:170 s. 33.

³⁵⁰ Prop. 1996/97:170 s. 33 f. och 38.

³⁵¹ Lodin m.fl., s. 739.

³⁵² Lodin m.fl., s. 749.

³⁵³ Lodin m.fl., s. 749 och Bergström, *Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen?*, SN 1989 nr 1-2 s. 23.

³⁵⁴ SOU 1996:44 s. 128 och prop. 1996/97:170 s. 34.

³⁵⁵ Se exempelvis RÅ 2002 ref. 24, RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2010 ref. 51 och Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) dom 2012-05-30, mål nr. 4799-10 (*Cypern-målet*).

³⁵⁶ Se exempelvis Bahr, SN 2007 nr 11 s. 644 ff.

³⁵⁷ Se exempelvis prop. 1996/97:170 s. 38-40. Hultqvist, *Skatteundvikande förfaranden*, SvSkT 2005:5 s. 309-311, Rosander, s. 82 och Hultqvist, *Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen*, 1995 s. 408-421 (Hultqvist).

riktats mot skatteflyktlagen på grund av detta rekvisit. Anledningen till detta är på grund av det ytterligare kravet som kommit med *SIAT*-målet om att hindrande nationell skattelagstiftning även ska uppfylla kravet på förutsebarhet och rättssäkerhet för att vara EU-förenlig.³⁵⁸ Övriga rekvisit kommer dock att förklaras kort för att förstå hur generalklausulen tillämpas, eftersom rekvisiten är kumulativa.

4.3.1.2 Rekvisiten

4.3.1.2.1 Skatteförmånsrekvisitet

Inledningsvis kan det redan i ingressen till 2 § SFL utläsas att den skattskyldige ska ha företagit en rättshandling, ren passivitet faller utanför lagen. Skatteförmånen ska tillfalla den skattskyldige och inte någon närstående etc.³⁵⁹ Det *första rekvisitet* väsentlig skatteförmån innebär enligt förarbeten att det uppstår en skatteförmån som inte är avsedd av lagstiftaren. Skatteförmån skall innebära att den skattskyldige undviker ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktstransaktionen inte hade kommit till stånd.³⁶⁰ Av processekonomiska skäl skall skatteförmånen uppgå till ett betydligt större belopp än några tusentalskronor.³⁶¹ Beloppet har däremot inte preciserats utan det har överlåtits åt praxis att precisera beloppet.³⁶² Enligt förarbeten ska frågan om en transaktion utgör en väsentlig skatteförmån i första hand grundas på påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter och bara om dessa aktualiseras inom en relativt snar framtid.³⁶³

4.3.1.2.2 Medverkansrekvisitet

Det *andra rekvisitet* innebär att den skattskyldige ska ha medverkat direkt eller indirekt till skatteförfarandet.³⁶⁴ Indirekt medverkan är exempelvis, att den skattskyldige har erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller när den skattskyldige har haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som medverkat i rättshandlingen, såsom exempelvis familjemedlemmar.³⁶⁵

4.3.1.2.3 Överväganderekvisitet

Det *tredje rekvisitet* innebär att skatteförmånen som uppnås genom skatteflyktsförfarandet skall vara det övervägande skälet.³⁶⁶ Rekvisitet kan sägas innehålla ett subjektivt moment, det vill säga den skattskyldiges avsikt med transaktionen.³⁶⁷ Rekvisitet har dock utformats så att skatteförmånen vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommit i ärendet framstår som det övervägande skälet för förfarandet. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var

³⁵⁸ Se härom avsnitt 3.4. Mål C-318/10 *SIAT*, p. 57-59.

³⁵⁹ Lodin m.fl., s. 740.

³⁶⁰ Prop. 1996/97:170 s. 45 och SOU 1996:44 s. 137.

³⁶¹ Prop. 1996/97:170 s. 45 och SOU 1996:44 s. 136 och 137.

³⁶² Lodin m.fl., s. 740.

³⁶³ Prop. 1980/81:17 s. 28.

³⁶⁴ SOU 1975:77 s. 62.

³⁶⁵ Prop. 1996/97:170 s. 41.

³⁶⁶ Prop. 1996/97:170 s. 43 f.

³⁶⁷ Lodin m.fl., s. 741 f.

för sig eller tillsammans väger tyngre än att erhålla skatteförmånen, skall skatteflyktslagen inte tillämpas.³⁶⁸ Den skattskyldiges avsikt framkommer alltså vid en objektiv bedömning av yttre faktorer i syfte att se om skattemässiga eller icke skattemässiga skälen överväger. Det är fiskus som har bevisbördan för att det föreligger ett skatteflyktssyfte. Därefter övergår bevisbördan till den skattskyldige som ska visa samtliga skäl för transaktionen.³⁶⁹

4.3.1.2.4 Rekvisitet ”i strid med lagstiftningens syfte”

Det fjärde rekvisitet att den skattskyldige fått en skatteförmån ”i strid mot lagstiftningens syfte” är det avgörande rekvisitet för skatteflyktslagens tillämpning.³⁷⁰ Som tidigare nämnt är det fjärde rekvisitet det mest svårbedömda rekvisitet.³⁷¹ Detta uppmärksammades redan vid den lagreformen som genomfördes eftersom tidigare praxis befunnits otillfredsställande. Därmed skulle en skärpning av det fjärde rekvisitet ske i förhållande till dess tidigare lydelse.³⁷² Avsikten med utformningen av det fjärde rekvisitet har enligt regeringen även varit att stärka rättssäkerheten och förutsebarheten, samtidigt som man skulle undvika att komma i konflikt med grundlagen.³⁷³ Flertalet remissinstanser avstyrkte dock förslaget om rekvisitets utformning eftersom det ansågs leda till sämre förutsebarhet för de skattskyldiga.³⁷⁴

I förarbeten framgår att på grund av kravet på likformighet samt förutsebarhet behövs rekvisitets objektiva karaktär och regeringen valde att inte införa något subjektivt element.³⁷⁵ Bedömningen av huruvida ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte ska enligt förarbeten göras mot bakgrund av direkt tillämpliga regler och den kringgående lagstiftningen som är aktuell på förfarandet. Lagstiftarens syfte ska alltså i första hand sökas i skattebestämmelsernas allmänna utformning liksom de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på.³⁷⁶ Regeringen har också framfört att avsikten med detta inte har varit att förarbeten inte ska beaktas utan endast att dessa skall tonas ner, och vid oklarheter om en viss bestämmelse skall förarbeten beaktas på ett sedvanligt sätt. Det kan även bli aktuellt att ta andra bestämmelser i beaktande.³⁷⁷ Det ansågs däremot inte lämpligt att exemplifiera vilka förfaranden som står i strid med lagstiftningens syfte.³⁷⁸ Slutligen har det i förarbeten betonats att det vid bedömningen av om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte, får det inte röra sig om rena gissningar och när det inte finns ”klart fog” är det de fiskala som skall stå bördan.³⁷⁹

³⁶⁸ Prop. 1996/97:170 s. 44 och SOU 1996:44 s. 41 och 135.

³⁶⁹ Lodin m.fl., s. 741 f.

³⁷⁰ Lodin m.fl., s. 749.

³⁷¹ Se exempelvis RÅ 2002 ref. 24, RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2010 ref. 51. Se även Bahr, SN 2007 nr 11 s. 644 ff.

³⁷² SOU 1996:44 s. 128 och prop. 1996/97:170 s. 33 f. och 38.

³⁷³ Prop. 1996/97:170 s. 39 och SOU 1996:44 s. 129 och 149.

³⁷⁴ Prop. 1996/97:170 s. 33 och 38.

³⁷⁵ Prop. 1996/97:170 s. 39 och SOU 1996:44 s. 128.

³⁷⁶ Prop. 1996/97:170 s. 38-40.

³⁷⁷ Prop. 1996/97:170 s. 38-40.

³⁷⁸ SOU 1996:44 s. 131.

³⁷⁹ SOU 1989:81 s. 50 och SOU 1996:44 s. 92.

4.3.1.2.5 Kritik mot rekvisitet ”i strid med lagstiftningens syfte”

Det fjärde rekvisitet har såsom nämnts medfört diskussioner i såväl doktrin som förarbeten.³⁸⁰ Kritiken har främst förts av Hultqvist som anser att skatteflyktslagen bygger på en analog eller reducerande tillämpning till den skattskyldiges nackdel och att den därför brister i kravet på förutsebarhet och leder till rättsosäkerhet.³⁸¹ Hjerner har redan tidigare kritiserat kringgående problematiken för att vara en fråga om tillåtlighet av analog rättstillämpning.³⁸² Rosander anser istället att en tillämpning av skatteflyktslagen ger analogieffekter.³⁸³ Hultqvist är kritisk till att man i förarbeten kommit fram till att skatteflyktslagen är rättssäker trots att det fjärde rekvisitet är svårbedömt och trots att det i förarbeten inte kunnat ges en hållbar förklaring till vad det fjärde rekvisitet innebär.³⁸⁴ Hultqvist menar att då det fjärde rekvisitet är svårbegripligt blir det också svårt att bedöma om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte.³⁸⁵ Redan av rekvisitets ordalydelse ”... lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i skattebestämmelsernas allmänna utformning...” menar Hultqvist anger inget annat än vad som skall betraktas vid lagtolkning, därigenom har skatteflyktslagen indirekt upphävts.³⁸⁶ Att det i förarbeten angetts att ”...det är syftet med bestämmelserna som avgör om reglerna utnyttjas på ett sätt som lagstiftaren inte ansett...”³⁸⁷ menar Hultqvist att domstolarna förväntas att ta reda på vad lagstiftaren måste antas ha menat. Att spekulera kring lagstiftarens avsikt är enligt Hultqvist problematiskt eftersom det förutsätts att lagstiftaren hade en vilja ifråga om de transaktioner som brukar prövas under generalklausulen.³⁸⁸ Detta har även tidigare kritiserats av Hjerner.³⁸⁹

En annan kritik som riktas mot det fjärde rekvisitet är att det är oklart huruvida ett förfarande som varit känt av lagstiftaren men där lagstiftaren varit passiv, kan anses strida mot lagstiftningens syfte.³⁹⁰ Exempelvis har det av Hultqvist framförts att huruvida lagstiftaren känt till eller bort känna till förfarandet leder till svåra spekulationer.³⁹¹ I efterföljande redogörelse framgår att praxis varit motstridig i detta avseende. Bergström har kritiserat RÅ 2001 ref 21 (I) i det avseende att ett förfarande inte kan anses strida mot lagstiftningens syfte om förfarandet varit känt för lagstiftaren och ingen åtgärd vidtagits. Istället bör lagstiftaren skyndsamt ändra lagen. Bergström betonar att skatteflyktslagen ska

³⁸⁰ Se exempelvis prop. 1996/97:170 s. 38-40. Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 309-311, Rosander, s. 82 och Hultqvist, s. 408-421.

³⁸¹ Hultqvist, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, SN 1996 nr 11 s. 670 ff. och Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 321.

³⁸² Hjerner, Festskrift till Thornstedt, *Sken-bulvanskap-kringgående genomsyn eller förträngning?*, 1983 s. 281 (Hjerner).

³⁸³ Rosander, s. 82 ff.

³⁸⁴ Hultqvist, SN 1996 nr 11 s. 670 ff.

³⁸⁵ Hultqvist, SN 1996 nr 11 s. 670 ff.

³⁸⁶ Hultqvist, SN 1996 nr 11 s. 670 ff. och Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 309 och 310.

³⁸⁷ SOU 1996:44 s. 130.

³⁸⁸ Hultqvist, SN 1996 nr 11 s. 670 ff. och Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 310. Jämför Hultqvist, *Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på Skatteflykt*, SvSkT 2009:6-7 s. 780 ff.

³⁸⁹ Hjerner, s. 281.

³⁹⁰ Se exempelvis Bergström, *Tolkning och tillämpning*, SN 2001 nr 6 s. 339 ff. och Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 317. Jämför även Pålsson, *Inkomst av näringsverksamhet*, SN 2001 nr 6 s. 312 ff.

³⁹¹ Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 317.

tillämpas när förfarandet inte har kunnat förutses.³⁹² I RÅ 2001 ref 21 (I) var förfarandet inte känt under lagstiftningsarbetet utan först kort därefter. Bergström anser att det i målet borde ha räckt med att förfarande som var aktuellt hade uppmärksammats i doktrin, därför borde inte skatteflyktslagen ha tillämpats i detta mål.³⁹³ Pahlsson menar att RÅ 2001 ref 21 (I) innebär att domstolen med stöd av skatteflyktslagen kan angripa luckor i lagen.³⁹⁴ Även Hultqvist anser att domstolens sätt att bedöma det fjärde rekvisitetet i flera fall inneburit att lagstiftningsluckor rättats till i praxis.³⁹⁵ Hultqvist kritiserar detta eftersom så länge rättspraxis har definierat problemet med lagstiftningsluckor har effekterna blivit att det är den skattskyldiges fel.³⁹⁶ Även Holstad anser att domstolen i såväl tidigare rättspraxis³⁹⁷ såväl som i praxis idag³⁹⁸ har haft en benägenhet att rätta till lagstiftningsluckor vid tillämpning av det fjärde rekvisitetet.³⁹⁹

Senare praxis har inte heller bidragit till en tydligare bild av huruvida skatteflyktslagen ska tillämpas då förfarandet varit känt av lagstiftaren sedan tidigare. I exempelvis RÅ 2009 ref 47, som bestod av två mål kom domstolen till motsatta domslut i denna fråga. I det första målet anfördes att förfarandet uppmärksammats i rättspraxis vilket borde vara känt för lagstiftaren vid utformandet av den kringgånga regeln. Därför ansågs förfarandet inte strida mot lagstiftningens syfte. I det andra målet var förfarandet också känt av lagstiftaren sedan tidigare då detta behandlats vid skattereformen. Dock hade förfarandet behandlats generellt och inte avsett förfaranden som ingått i en rad olika transaktioner för att undvika en progressiv beskattning. Därmed ansågs förfarandet strida mot lagstiftningens syfte. Regeringsrätten fastslog kammarrättens dom men motiverade dock inte varför förfarandet stod i strid med lagstiftningens syfte. Enligt doktrin är det svårt att förstå motiveringen i mål två och varför dessa två mål är motstridiga, samt att det knappast skapar klarhet om hur det fjärde rekvisitetet ska bedömas.⁴⁰⁰ I RÅ 2009 ref 31 ansågs det förhållandet att lagstiftaren avstått från att vidta åtgärder trots att förfarandet varit känt av lagstiftaren sedan tidigare, inte innebära att förfarandet var accepterat. Detta kan enligt Tjernberg tolkas som att lagstiftarens passivitet i sig inte är tillräckligt för att förfarandet ska anses vara förenlig med lagstiftningens syfte.⁴⁰¹ Hultqvist menar att målet innebär att vi nu får spekulera i vad mån Finansdepartementet accepterar ett förfarande eller inte.⁴⁰²

³⁹² Bergström, SN 2001 nr 6 s. 339 ff.

³⁹³ Bergström, SN 2001 nr 6 s. 339 ff.

³⁹⁴ Pahlsson, SN 2001 nr 6 s. 312 ff.

³⁹⁵ Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 315 ff. och Hultqvist, *En tättningskommission istället för genomsyn och skatteflykt*, SvSkT 2007:4 s. 231 f.

³⁹⁶ Hultqvist, SvSkT 2007:4 s. 231 f.

³⁹⁷ RÅ 1995 ref. 84, RÅ 1996 not. 240, RÅ 2000 ref. 21 (I) och RÅ 2009 ref. 41.

³⁹⁸ HFD:s dom 2012-05-30, mål nr. 4799-10 (*Cypern-målet*).

³⁹⁹ Holstad, *Cypernmålet*, SN 2012 nr 9 s. 568 ff. Jämför även Holstad, *Skatteflyktslagen- har förutsättningarna klarnat efter nya domar från Regeringsrätten*, SN 2010 nr 5 s. 306 ff.

⁴⁰⁰ Hultqvist, SvSkT 2009:6-7 s. 780 ff., Lodin m.fl., s. 748 och Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2010 nr 6 s. 391 ff.

⁴⁰¹ Tjernberg, SN 2010 nr 6 s. 391 ff.

⁴⁰² Hultqvist, SvSkT 2009:6-7 s. 780 ff.

Utifrån ovan nämnda praxis från år 2009 och Handelsbolagsdomarna, RÅ 2009 not 86 och 88,⁴⁰³ drar Hultqvist slutsatsen att avgörandena i hög grad är *in casu*-betonade och ger inte mycket vägledning för hur det fjärde rekvisitet ska bedömas. Domstolen har mest haft resonemang om vad som kan ha varit avsikten med lagstiftningen, en så kallat hypotetisk lagstiftarvilja.⁴⁰⁴ Därmed anser Hultqvist att domstolen vid tillämpning av det fjärde rekvisitet inte tillämpar en objektiv metod, vilket förutsattes med den nya generalklausulen ur legalitetssynpunkt. Istället förs i rättspraxis diskussioner och spekulationer med förarbetsmaterial som grund. Dessa spekulationer förfaller enligt Hultqvist som godtyckliga, och är mer beroende av de aktuella domstolarnas uppfattning än något annat.⁴⁰⁵ I likhet med Hjerner anser Hultqvist att det inte är frågan om en rättstillämpning i egentlig mening, utan en förhoppning om att domstolen ska hjälpa till med att förbättra på lagstiftningen när det inte ger önskat resultat som man av ett eller annat skäl kan önska sig.⁴⁰⁶

Även andra författare anser att domstolsavgöranden som gjorts med stöd av skatteflyktsklausulen bär en prägel av *in casu*, som egentlig inte ger någon vägledning för rättstillämpningen. Det är enligt författarna således oklart hur domstolen tillämpar och tolkar skatteflyktsklausulens fjärde rekvisit.⁴⁰⁷ Några av dessa är Tjernberg och Neway Herrman som med utgångspunkt i statistiska sammanställningar försökt få klarhet i hur skatteflyktslagen tillämpas av Högsta förvaltningsdomstolen. Avgöranden fram till år 2008 kan i stor del uppfattas som *in casu*-betonad och i många fall saknas det utförliga motiveringar. Enligt Tjernberg och Neway Herrman har avgöranden från år 2009 och 2010 varit utförligt motiverade, men avgörandena har delvis varit motstridiga.⁴⁰⁸ Slutsatsen av den statistiska undersökningen är att det inte heller går att få mer klarhet på denna väg och nu står vi istället här med en kraftfull skatteflyktsklausul som är rättsosäker, med en preventiv verkan men något förmildrad genom möjligheten till förhandsbesked.⁴⁰⁹

Ett mål som kan belysa att vi fortfarande står på samma linje är *Cypern-målet*⁴¹⁰ som handlade om fastighetspaketering i handelsbolag.⁴¹¹ Målet gällde ett svenskt aktiebolag som ägde 0,1 procent av ett svenskt handelsbolag och 100 procent av ett cypriskt aktiebolag. Bolaget i Cypern ägde i sin tur 99,9 procent av handelsbolaget. Det svenska aktiebolaget övervägde att genom underprisöverlåtelse överlåta en fastighet till handelsbolaget, varefter

⁴⁰³ Hultqvist, SvSkT 2009:6-7 s. 773 ff. I denna artikel undersöker Hultqvist hur skatteflyktslagen tillämpats i bl.a. RÅ 2009 not. 86-88, RÅ 2009 ref. 47 (I-II) och RÅ 2009 ref. 31.

⁴⁰⁴ Hultqvist, SvSkT 2009:6-7 s. 780 ff.

⁴⁰⁵ Hultqvist, SvSkT 2009:6-7 s. 781 f. Jämför även Hultqvist, SvSkT 2005:5 s. 315 ff.

⁴⁰⁶ Hjerner, s. 281 och Hultqvist, SvSkT 2009:6-7 s. 781 f.

⁴⁰⁷ Kellgren, *Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen*, SvSkT 2009:9 s. 947 och Tjernberg och Neway Herrman, *Regeringsrätten och - mönster eller monster?*, SN 2011 nr 3 s. 158 ff.

⁴⁰⁸ Tjernberg och Neway Herrman, SN 2011 nr 3 s. 158 ff.

⁴⁰⁹ Tjernberg och Neway Herrman, SN 2011 nr 3 s. 158 ff.

⁴¹⁰ HFD:s dom 2012-05-30, mål nr. 4799-10 (*Cypern-målet*).

⁴¹¹ Jämför även de två *Handelsbolagsdomarna*, RÅ 2009 not 86 och 88 som tidigare behandlat liknande fråga. Båda målen avsåg fastighetspaketering och i båda målen stred förfarandet mot lagstiftningens syfte eftersom lagstiftaren inte avsett förfarande, då en definitiv skattelättnad inte var avsedd enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser.

handelsbolaget skulle säljas till marknadspris *skattefritt* till extern köpare. Vilket inte hade blivit fallet om det hade sålts i en svensk miljö. Högsta förvaltningsdomstolen fann förfarandet stå i strid med lagstiftningens syfte eftersom bestämmelserna om underprisöverlåtelse inte var avsedda att ge en definitiv skattelättnad. Enligt domstolen måste det redan innan lagändringen ha stått klart att reglerna inte varit avsedda att kunna utnyttjas genom konstlade förfarande. Förfarandet ansågs vara konstlat och strida mot syftet med reglerna om underprisöverlåtelser.

Cyperm-målet har fått mycket kritik för bland annat domstolens sätt att bedöma det fjärde rekvisitet.⁴¹² Holstad och Nilsson har i detta hänseende kritiserat domen eftersom det syfte som kan utläsas av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som kringgåts genom förfarandet, är att det aktuella förfarandet är tillåtet (jämför 23 kap. 16 § IL).⁴¹³ Inte heller är förfarandet ”konstlat” enligt Nilsson, eftersom det för lagstiftaren stod helt klart att underprisreglerna kunde användas för att skattefritt paketera och överlåta tillgångar.⁴¹⁴ Det enda sättet man kan komma fram till att förfarandet är otillbörligt, är genom att läsa i senare förarbeten.⁴¹⁵ Nilsson och Holstad är kritiska till att domstolen i målet lagstiftar genom förarbeten, och särskilt genom senare förarbeten.⁴¹⁶ Holstad menar att dessa förarbeten inte legat till grund för den aktuella lagstiftningen och det aktuella uttalandet tillkom flera år efter att ansökan om förhandsbesked lämnats in till Skatterättsnämnden.⁴¹⁷ Nilsson menar att domstolens sätt att i första hand beakta förarbetsuttalanden som saknar täckning i lagen strider mot det som lagstiftaren angav i samband med 1998 års reformering av skatteflyktslagen.⁴¹⁸ Holstad anser att målet också tyder på att domstolen använt sig av luckor i lagen.⁴¹⁹ Nilsson är kritisk till att domstolen i bara cirka sex meningar har angett varför det aktuella förfarandet stred mot lagstiftningens syfte, särskilt när målet varit anhängiggjort i cirka sju år. Högsta förvaltningsdomstolen har enligt Nilsson återigen skapat betydande rättsosäkerhet.⁴²⁰

Även Rosander har uppmärksammat att genomförandet och motiveringen av vad som strider mot lagstiftningens syfte redovisas bristfälligt i de fall där generalklausulen tillämpas. Eftersom det fjärde rekvisitet är det viktigaste och mest svårtillämpliga rekvisitet, är det viktigt med en tydlig praxis för att skatteflyktslagen ska uppnå kravet på förutsebarhet.⁴²¹ Hultqvist menar att han själv och Bergström kontinuerligt har studerat rättspraxis, och kommit till en gemensam ståndpunkt, nämligen att det av praxis är omöjligt att förstå när och hur det fjärde rekvisitet skall tillämpas. Det är egentligen bara en sak som är säker enligt Hultqvist, att den inte skall tillämpas när ett visst förfarande varit

⁴¹² Holstad, *Cypermålet*, SN 2012 nr 9 s. 568 ff. och Nilsson, *Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypermålet*, SvSkT 2012:4 s. 400 ff.

⁴¹³ Holstad, SN 2012 nr 9 s. 568 ff. och Nilsson, SvSkT 2012:4 s. 400 ff.

⁴¹⁴ Nilsson, SvSkT 2012:4 s. 400 ff. Jämför även Holstad, SN 2012 nr 9 s. 568 ff.

⁴¹⁵ Prop. 2008/09:37. Se härom Nilsson, SvSkT 2012:4 s. 400 ff.

⁴¹⁶ Nilsson, SvSkT 2012:4 s. 400 ff. och Holstad, SN 2012 nr 9 s. 568 ff.

⁴¹⁷ Holstad, SN 2012 nr 9 s. 568 ff.

⁴¹⁸ Se prop. 1996/97:170 s. 39. Se härom Nilsson, SvSkT 2012:4 s. 400 ff.

⁴¹⁹ Holstad, SN 2012 nr 9 s. 568 ff.

⁴²⁰ Nilsson, SvSkT 2012:4 s. 400 ff. Jämför även mål RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61.

⁴²¹ Rosander, s. 110 ff.

känt för lagstiftningsansvariga under lång tid och ingenting har hänt från lagstiftarhåll, ett slags passivitetsansvar. Detta leder till godtycke och det går inte att förutse det godtyckliga.⁴²² Konsekvensen av detta är enligt Hultqvist att vi inte löst problemet med skatteflykt, utan bara skapat ett ytterligare problem med domstolsprocesser, samtidigt som rättssäkerheten på skatteområdet urholkats. Hultqvist uttrycker detta som, ”two faults doesn’t make one right”. Eftersom skatteflyktsproblem inte kunnat lösas har domstolen löst det genom lagstiftningsluckor, fastän detta enligt grundlagen skall lösas – på lagstiftningsnivå.⁴²³

4.3.1.2.6 Vad talar emot den kritik som förts mot det fjärde rekvisitetet?

Inledningsvis bör det framhållas att generalklausuler mot skatteflykt tillämpas av ett flertal medlemsstater och är en generellt accepterad metod mot skatteflykt.⁴²⁴ Förutom den kritik som förts av kommentarskrivarna är det viktigt att klargöra, såsom också Tjernberg och Neway Herrman betonat, att troliga förklaringar till varför det råder stor oklarhet kring hur skatteflyktslagen tillämpas, beror på att skatteflyktslagen är svårtillämplig, att transaktionerna ofta är svårbegripliga och att domstolen ofta har ”svåra fall” att bedöma.⁴²⁵ I förarbeten har det också framförts att det nästa är omöjligt att utforma en generalklausul så att det blir möjligt för den enskilde att i varje situation avgöra om klausulen är tillämplig på ett visst förfarande. Därmed måste det godtas att skatteflyktsreglerna blir allmänt hållna och att det inte alltid går att förutse om ett enskilt fall kommer att tillämpas eller inte.⁴²⁶ I förarbeten kan det utläsas att det finns konstitutionellt utrymme för en sådan typ av lagstiftningsteknik som skatteflyktslagen innebär. Med undantag för att skatteflyktslagen leder till bristande rättsäkerhet och förutsebarhet.⁴²⁷ En annan viktig aspekt i sammanhanget är att även om skatteflyktslagen i viss mån tillåter analogier och saknar materiellt innehåll, såsom exempelvis Hultqvist hävdar,⁴²⁸ finns det vissa specialbestämmelser som har införts som en komplettering till generalklausulen för att öka den enskildes rättssäkerhet.⁴²⁹

- Den enskildes rättssäkerhet förstärks av möjligheten att få det tänkta förfarandet prövat via ansökan om förhandsbesked.⁴³⁰ I normal fallet lämnas förhandsbesked när det är av vikt för sökande eller en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning.⁴³¹

⁴²² Hultqvist, SvSkT 2007:4 s. 231 f.

⁴²³ Hultqvist, SvSkT 2007:4 s. 232 f.

⁴²⁴ Se mer härom Rosander, s. 43 ff. Jämför Hilling, SvSkT 2012:10 s. 822 f.

⁴²⁵ Tjernberg och Neway Herrman, SN 2011 nr 3 s. 158 ff.

⁴²⁶ Prop. 1996/97:170 s. 35.

⁴²⁷ Prop. 1996/97:170 s. 34 ff.

⁴²⁸ Hultqvist, SN 1996 nr 11 s. 670 ff.

⁴²⁹ Lodin m.fl., s. 744.

⁴³⁰ Prop. 1996/97:170 s. 35.

⁴³¹ Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 5 §.

- Skatteflyktslagen ska tillämpas av förvaltningsrätt efter framställning av Skatteverket, 4 § 1 st. SFL. Instansordningen avviker från vad som normalt gäller skattemål.⁴³²
- I 4 § 2 st. SFL anges inom vilka frister som en tillämpning av skatteflyktslagen ska påkallas. I detta fall har effektivitetsskäl fått stå framför rättssäkerhetsskäl.⁴³³

Slutligen bör framhållas såsom tidigare nämnts, att det vid bedömningen om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte får det inte röra sig om rena gissningar utan när det inte finns ”klart fog” är de fiskala som ska stå bördan.⁴³⁴

4.3.1.2.7 Rättsföljd

Uppfylls förutsättningarna i 2 § SFL skall beslut om fastställande av underlag bestämmas enligt 3 § SFL. Bestämmelsen möjliggör en skattemässig korrigering på tre olika sätt. Vilken av dessa tre korrigeringsmöjligheter som väljs beror på transaktionens natur.⁴³⁵ Av förarbeten kan utläsas att syftet med bestämmelsen är att med stöd av skatteflyktslagen åstadkomma en rättvis beskattning och inte att den skattskyldige skall bli hårdare beskattad. Syftet är därför att så långt det är möjligt komma fram till ett resultat som om ett kringgående inte skett.⁴³⁶

4.3.2 Kan skatteflyktslagen rättfärdigas?

Inledningsvis kan det av ovanstående redogörelse i avsnitt 4.3.1 konstateras att skatteflyktslagen är generellt utformad och dess rekvisit är relativt vaga, särskilt det fjärde rekvisitet.⁴³⁷ Ståhl har funnit skatteflyktslagens vaga rekvisit som problematiskt och ifrågasatt om en motsvarande anpassning behöver ske av den generella skatteflyktslagen såsom det har gjorts med de svenska CFC-reglerna för att en tillämpning av denna skall anses som EU-rättsligt godtagbar.⁴³⁸ Mot bakgrund av det nya EU-målet *SIAT*, har det av samma skäl återigen i doktrin ifrågasatts om skatteflyktslagen kan anses som EU-stridig.⁴³⁹ Därav ska prövningen om den svenska skatteflyktslagen kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl göras mot bakgrund av *SIAT*-målet. Kravet på rent konstlade upplägg är därför relevant här.

I målet *SIAT* har EU-domstolen fastslagit vad som sagts i tidigare praxis för att hindrande nationella skatteregler ska rättfärdigas av skatteflyktsskäl. I *SIAT*-målet hade reglerna införts i syfte att hindra fiktiva upplägg.⁴⁴⁰ Vilket även den svenska skatteflyktslagen har som syfte eftersom lagen är särskild inriktad på att komma åt rent konstlade upplägg som är inte har ekonomisk förankring och som

⁴³² Lodin m.fl., s. 744.

⁴³³ Lodin m.fl., s. 744.

⁴³⁴ SOU 1989:81 s. 50 och SOU 1996:44 s. 92.

⁴³⁵ Se mer härom i Lodin m.fl., s. 743.

⁴³⁶ Prop. 1980/81:17 s. 31 f.

⁴³⁷ Jämför även Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff. och prop. 1996/97:170 s. 35.

⁴³⁸ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

⁴³⁹ Hilling och Cejje, SN 2012 nr 10 s. 705 f. och Hilling, SvSKT 2012:10 s. 822.

⁴⁴⁰ Se avsnitt 3.4. Mål C-318/10 *SIAT*.

gjorts i syfte att undvika nationell skatt.⁴⁴¹ För att skatteflyktslagen skall anses som proportionerlig kräver EU-domstolen i *SIAT*-målet att en bedömning av om en transaktion utgör ett konstlat upplägg skall baseras på objektiva och verifierbara omständigheter. Det förutsätter även att den skattskyldige alltid ges möjlighet att lägga fram bevisning om förekomsten av affärsmässiga skäl, en så kallad omvänd bevisbörda.⁴⁴² Slutligen får den skattemässiga korrigering endast avse den del som avviker från vad som skulle avtalats mellan oberoende parter.⁴⁴³ Om man ser till den svenska skatteflyktslagen så krävs det först att en väsentlig skatteförmån ska ha uppstått, att den skattskyldige undviker ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktstransaktionen inte hade kommit till stånd.⁴⁴⁴ Därefter ska som nämnts skatteförmånen vara det övervägande skälet, därmed finns ett subjektivt moment där den skattskyldiges avsikt utronas. Men den skattskyldiges avsikt framkommer endast vid en objektiv bedömning av yttre faktorer i syfte att se om affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl överväger. Det är fiskus som har bevisbördan för att det föreligger ett skatteflyktssyfte, först därefter övergår bevisbördan till den skattskyldige som bäst är lämpad att visa skälen för förfarandet.⁴⁴⁵ Skatteflyktslagen kan så här långt anses som EU-förenlig, då bedömning av om ett fiktivt upplägg föreligger faktisk görs på objektiva och verifierbara grunder samt att den skattskyldige ges möjlighet att visa sina skäl för förfarandet. Vidare uppfylls de EU-rättsliga kraven om den skattemässiga korrigeringen görs för vad som skulle avtalas på marknadsmässiga villkor.⁴⁴⁶ Syftet med 3 § SFL är som nämnts att en korrigering så långt det är möjligt ska göras som om ett skattekringgående inte skett.⁴⁴⁷

En fråga man dock kan ställa sig är såsom Ståhl också hävdad, om skatteflyktslagen på vissa punkter kan uppfattas vara strängare än vad EU-rätten tillåter. Exempelvis rekvisitet om att skatteförmånen ska ha utgjort det "övervägande skälet" för förfarandet, förfaller kunna fånga in även andra situationer än rent konstlade upplägg som enligt EU-rätten får angripas.⁴⁴⁸ Å andra sidan delar jag Ståhls mening om att denna skillnad kan överbryggas genom att skatteflyktslagen ges en restriktiv och EU-konform tolkning i de situationer då en tillämpning av lagen utgör ett hinder för den fria rörligheten.⁴⁴⁹ Därav kan den svenska skatteflyktslagen som nämnts så här långt anses som EU-förenlig.

En nyhet i *SIAT*-målet är att nationella regler även skall uppfylla kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet för att anses som proportionerliga. I det nyligen avgjorda målet *SIAT* har EU-domstolen faktiskt underkänt nationella inkomstskatteregler just på den grunden att det inte var möjligt att med tillräcklig precision i förväg fastställa regelns tillämpningsområde och på grund

⁴⁴¹ Se avsnitt 4.3.1.

⁴⁴² Se avsnitt 3.4. Mål C-318/10 *SIAT*, p. 50. Jämför mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82.

⁴⁴³ Se avsnitt 3.4 och 3.3.2.3. Mål C-318/10 *SIAT*, p. 52. Se även mål C-311/08 *SGI*, p. 72.

⁴⁴⁴ Se avsnitt 4.3.1.2.1.

⁴⁴⁵ Se avsnitt 4.3.1.2.2.

⁴⁴⁶ Jämför mål C-318/10 *SIAT*.

⁴⁴⁷ Prop. 1980/81:17 s. 31 f.

⁴⁴⁸ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

⁴⁴⁹ Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

av att det var oklart hur regeln tillämpades.⁴⁵⁰ Anledningen till detta var att det för begreppet ”väsentligt förmånligare” i den nationella regeln saknades preciseringar om dess innebörd i såväl lag som administrativa föreskrifter. Hur regeln tillämpades, bedömdes från fall till fall och det gjordes under de nationella domstolarnas kontroll.⁴⁵¹ Den ifrågavarande regeln ansågs därför brista i kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet för de skattskyldiga, och befanns som oproportionerlig i förhållande till dess syften.⁴⁵² I doktrin anser man att *SIAT*-målet får betydelse för vissa typer av rekvisit i nationella skatteflyktsregler som är vagt utformade och svårtillämpade, sådana regler kan av den anledningen därför vara oproportionerliga.⁴⁵³ Utifrån detta mål kan det precis som i doktrin, hävdas att den svenska skatteflyktslagens rekvisit inte uppfyller de krav på rättssäkerhet och förutsebarhet som EU-domstolen ställt i *SIAT*-målet. I en situation där skatteflyktslagen tillämpas på ett sätt som är hindrande för den fria rörligheten är det således möjligt att vagheten i skatteflyktslagens rekvisit mot bakgrund av *SIAT*-målet kan innebära att den anses som EU-stridig.⁴⁵⁴ Denna uppfattning stärks särskilt av det som redogjorts i det förgående avsnittet⁴⁵⁵ och kan enligt mig därför vara en rimlig slutsats.

Av den förgående redogörelsen framgår att skatteflyktslagen är vagt utformad och svårtillämpad, särskilt det fjärde rekvisitet. Det fjärde rekvisitet är inte enbart det mest avgörande rekvisitet för lagens tillämpning utan också det viktigast rekvisitet av de alla. Förutom att det fjärde rekvisitet är vagt utformad ligger problematiken i att rekvisitet är svårbedömt och lämnar en hel del frågetecken för hur skatteflyktslagen egentligen tillämpas. Som tidigare nämnts har skatteflyktslagen av den anledningen kritiserats för att brista i kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet. Doktrin visar att svensk rättspraxis inte heller bidragit till en klarare bild av hur lagen tillämpas utan snarare skapat mer rättsosäkerhet. Därmed är det fortfarande oklart hur skatteflyktslagen tillämpas och hur lagen tillämpas kan anses vara under de nationella domstolarnas kontroll.⁴⁵⁶ Med det här som grund är vi enligt min mening i en *liknande* situation som fallet var med de nationella regler som var föremål för prövning i *SIAT*-målet. Vidare kan förhandsbeskedsinstitutet enligt mig inte anses vara tillräcklig för att läka bristen på rättssäkerhet. Särskilt av den anledningen som Hultqvist har lyft upp om att vi inte löst problemet med skatteflykt utan skapat ett ytterligare problem med domstolsprocesser för de skattskyldiga.⁴⁵⁷ Problematiken med domstolsprocesser har också belysts av Nilsson med *Cyperm*-målet som tog sju år innan ett domstolsavgörande fattades och där domstolen återigen lämnar frågan om hur skatteflyktslagen tillämpas som oklart.⁴⁵⁸

⁴⁵⁰ Se avsnitt 3.4. Mål C-318/10 *SIAT*, p. 57-59.

⁴⁵¹ Se avsnitt 3.4. Mål C-318/10 *SIAT*, p. 26 och 27.

⁴⁵² Se avsnitt 3.4. Mål C-318/10 *SIAT*, p. 57-59.

⁴⁵³ Hilling och Cejie, SN 2012 nr 10 s. 705 f.

⁴⁵⁴ Hilling och Cejie, SN 2012 nr 10 s. 705 f.

⁴⁵⁵ Se särskilt avsnitt 4.3.1.2.5.

⁴⁵⁶ Se särskilt avsnitt 4.3.1.2.5.

⁴⁵⁷ Hultqvist, SvSkT 2007:4 s. 232 f.

⁴⁵⁸ Nilsson, SvSkT 2012:4 s. 400 ff.

Med *SIAT*-målet som grund samt med beaktande av vad som redogjorts för de olika rekvisiten och särskilt det fjärde rekvisitet talar detta för att skatteflyktslagen löper risk för att vara EU-stridig, just på den grunden att lagen kan anses brista i kravet på rättssäkerhet som ställts i *SIAT*-målet. Det som talar emot detta är precis som framförts av Hilling och i förarbeten, att det näst intill är omöjligt att utforma en generalklausul utan att det innehåller vaga rekvisit.⁴⁵⁹ Ett ytterligare argument mot detta är precis som Hilling hävdar, att generalklausuler mot skatteflykt tillämpas av ett flertal medlemsstater och är en generellt accepterad metod mot skatteflykt.⁴⁶⁰ Därav torde det vara mer accepterat att en sådan lagstiftning inte uppnår kravet på rättssäkerhet.⁴⁶¹ I likhet med vad Hilling anför, är det enligt mig troligt att EU-domstolen vid en prövning av om otydliga rekvisit brister i rättsäkerhet även beaktar huruvida den nationella lagstiftaren gjort allt som går att göra för att uppnå kravet på rättssäkerhet, samtidigt som regelns effektivitet beaktas. Framstår det som om regeln för att uppfylla sitt syfte kräver viss otydlighet, kommer EU-domstolen troligtvis att acceptera otydligheten.⁴⁶² Med det här som grund är min slutsats att skatteflyktslagen ändå kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl.

För att skatteflyktslagen med större säkert ska uppnå de EU-rättsliga kraven och inte minst av förutsebarhetsskäl, bör vi precis som Ståhl anför, så långt det är möjligt precisera i lagtext vilka förfaranden som skall föranleda särskilda skattekonsekvenser.⁴⁶³ Vilket enligt Hilling är särskilt viktigt efter *SIAT*-målet.⁴⁶⁴

⁴⁵⁹ Prop. 1996/97:170 s. 35 och Hilling, SvSkT 2012:10 s. 822.

⁴⁶⁰ Hilling, SvSkT 2012:10 s. 822. Se även Rosander, s. 43 ff.

⁴⁶¹ Hilling, SvSkT 2012:10 s. 822 f.

⁴⁶² Hilling, SvSkT 2012:10 s. 821.

⁴⁶³ Se härom Ståhl, SN 2007 nr 10 s. 575 ff.

⁴⁶⁴ Se exempelvis Hilling, SvSkT 2012:9 s. 770 och Hilling, SvSkT 2012:10 s. 827.

5 Avslutande kommentarer

5.1 Inledning

I detta avsnitt avser jag att kortfattat besvara uppsatsens frågeställningar utifrån den analys som gjorts i avsnitt 3 och 4. Syfte med uppsatsen har varit att analysera och klargöra det aktuella rättsläget för EU-domstolens rättfärdigandegrund *behovet att hindra skatteflykt*. Huvudfrågan är med andra ord att klargöra när fördragsstridiga nationella inkomstskatteregler kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. För att illustrera detta har jag även valt att:

- Dels analysera i fall att de svenska CFC-reglerna är fördragsstridiga, om reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl?
- Dels analysera i fall att Skatteflyktslagen är fördragsstridig, om lagen kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl?

5.2 När kan nationella skatteregler rättfärdigas av skatteflyktsskäl?

Inledningsvis har det i praxis klarlagts att enbart den omständigheten att bolag väljer att etablera sig i en annan medlemsstat eller att en person flyttar sin bosättning till en annan medlemsstat kan inte per automatik utgöra en grund för skatteflykt. EU-praxis visar att EU-domstolen valt två olika vägar för rättfärdigande grunden skatteflykt. EU-domstolen har antingen tillämpat grunden separat eller tillsammans med andra rättfärdigande grunder.

För att motivera hindrande nationella skatteregler med rättfärdigande grunden behovet att hindra skatteflykt som en *separat grund*, ställs det strikta krav på att reglernas syfte är att förhindra rent konstlade upplägg som är ägnade att kringgå nationell skattelag. Rättfärdigandeprövningen och proportionalitetsprövningen står varandra nära och prövningen av om ett konstlat upplägg föreligger görs inom ramen för proportionalitetsbedömningen. För att ett konstlat upplägg ska vara vid handen krävs en avsikt att uppnå en skattemässig fördel samtidigt som målsättningen med fördragsfriheterna inte har uppnåtts. EU-domstolen har alltså lagt fokus på effektiviteten inom den inre marknaden. Konstlade upplägg anses strida mot målsättningen med fördragsfriheterna, om att uppnå en effektiv ekonomisk integration och ges därför ingen unionsrättslig skydd. Skatteflyktsregler som motverkar sådana konstlade upplägg kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Praxis visar att det inte utgör skatteflykt i EU-rättslig mening att dra nytta av förmånligare skatteregler i andra länder, så länge transaktionerna är reella. Den slutsats som kan dras av denna praxis är att skatteflyktsregler som verkar mekaniskt mot vissa typiska kringgåendetransaktioner, utan en prövning av om det verkligen föreligger skatteflykt i det enskilda fallet, inte kan

rättfärdigas. I och med det nya målet *SIAT*⁴⁶⁵ har det bekräftats att denna praxis är gällande än idag.

Det som är intressant med det nya *SIAT*-målet är att domstolen tillämpade flera rättfärdigande grunder (*i viss mån*) var för sig. Indikationen av detta är att domstolen nu återgått till att bedöma rättfärdigande grunderna var för sig. Det kan dock inte tas för givet att den tidigare praxis sedan målet *Marks & Spencer*⁴⁶⁶ där flera rättfärdigande grunder bedömts ihop, har överspelats. I väntan på nästa domstolsavgörande får den praxisen fortfarande anses vara gällande. Till skillnad från när rättfärdigande grunden skatteflykt bedömts separat, har domstolen vid den *samlade bedömningen* vari syftet att motverka skatteflykt utgjort ett av flera syften, inte upprätthållit det strikta kravet på att reglerna ska rikta sig mot konstlade upplägg. Det har främst rört skatteregler med ett vidare syfte än att hindra skatteflykt och som mer allmänt syftat till att skydda den nationella skattebasen. För sådana regler har det varit tillräckligt att det föreligger *risk för skatteflykt*, det vill säga risken för att nationella regler utnyttjas och åstadkommer skattefördel. I dessa fall kan generellt utformade skatteregler rättfärdigas. Vid den sammantagna bedömningen av flera rättfärdigande grunder, har rättfärdigande grunden fördelningen av beskattningsrätten varit av särskild betydelse för rättfärdigande av skatteflyktsskäl. Även om domstolens sätt att göra en samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder begränsar rättsskipningens förutsebarhet så har medlemsstater i dessa fall större möjlighet att försvara nationella skatteregler, under förutsättning att reglerna också är proportionerliga.

Sammantaget tyder de senaste årens praxisutveckling på att domstolen varit generösare vid rättfärdigandeprövningen men ställer större krav vid proportionalitetsprövningen. Inom ramen för proportionalitetsprövningen ställs nu ett ytterligare krav på att nationella skatteregler ska uppfylla kravet på rättssäkerhet. Det ytterligare kravet som kommit med *SIAT*-målet kan ses som ett uttryck för den utveckling som skett under senare år inom andra rättsområde men som nu även nått skatterättens område. EU-domstolens rättssäkerhetsbedömning i *SIAT* får betydelse för vaga rekvisit i nationella skatteregler, eftersom reglerna kan anses brista i proportionalitet på grund av att de är otydliga och därmed svårtillämpade. Medlemsstater bör därför så långt det är möjligt utforma nationella skatteregler med fast angivna rekvisit.

5.3 Kan de svenska CFC-regler rättfärdigas av skatteflyktsskäl?

Första gången CFC-lagstiftning prövades var i *Cadbury Schweppes*⁴⁶⁷ där det klargjordes att CFC-lagstiftning hindrar den fria rörligheten, men att reglerna undantagsvis kan rättfärdigas om de har som syfte att hindra rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring och som arrangerats i syfte att undgå nationell skatt. Som en konsekvens av EU-målet har Sverige och ett flertal andra

⁴⁶⁵ Mål C-318/10 *SIAT*.

⁴⁶⁶ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

⁴⁶⁷ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

länder anpassat sina CFC-regler. Den nya kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 a § IL har anpassats till EU-rätten såsom den tolkats ur *Cadbury Schweppes*. Precis som i *Cadbury Schweppes* har de svenska CFC-reglerna som syfte att hindra rent konstlade upplägg. Kortfattat innebär den nya kompletteringsregeln att CFC-beskattnings inte ska ske för delägare i ett lågbeskattat bolag inom EES om bolaget *verkligt etablerats* i en medlemsstat och detta bedriver *affärsmässigt motiverad verksamhet* där. Bedömningen om en sådan etablering föreligger skall särskilt göras utifrån de i lagtexten tre angivna omständigheterna. Trots EU-anpassningen avviker den svenska regeln rent lagtekniskt från EU-domen. Den lagtekniska skillnaden har bemötts med kritik från flera håll och kritikerna har ansett att regeln riskerar att vara EU-stridig.

Viktigt i sammanhanget är att enbart den lagtekniska skillnaden inte innebär att reglerna brister i de EU-rättsliga krav som ställs för att CFC-regler ska kunna rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Utan det krävs att den nya kompletteringsregeln går utöver vad som medgetts av EU-praxis, för att den ska anses som EU-stridig. Visserligen talar den lagtekniska skillnaden som finns i svensk rätt jämfört med EU-rätten till viss del för att CFC-reglerna går utöver det snäva utrymme för konstlade upplägg som medgavs i *Cadbury Schweppes*. En anledning är att den nya kompletteringsregeln innebär att svenska CFC-regler inte ska tillämpas på verklig etablering där det bedrivs en *affärsmässigt motiverad verksamhet*, medan det i EU-domen krävdes *faktisk ekonomisk verksamhet*. Vilket tyder på att det i svensk rätt ställs ett strängare krav än vad EU-rätten medgett. En annan anledning är att av de omständigheter som uttryckligen angetts i paragrafen, förfaller den tredje punkten helt sakna motsvarighet i EU-domen. Avsaknaden av den tredje punkten ska dock inte överdrivas eftersom regeringen faktiskt klarlagt att samtliga relevanta omständigheter ska beaktas och även andra omständigheter än de angivna ska tas i beaktande. Att dessa omständigheter uttryckligen angetts i lagen är i enlighet med EU-rättsliga principer om förutsebarhet och transparens. Samtidigt ger dessa omständigheter de skattskyldiga någorlunda vägledning för hur de kan agera. En tredje anledning är att det är osäkert om EU-domen kan tolkas såsom det gjorts i förarbeten, om att den skattskyldige ska ha bevisbördan.

Trots anpassningen till EU-rätten förfaller det anmärkningsvärt att man i svensk rätt avviker från EU-rätten på detta sätt. Särskilt av den anledningen att EU-domstolen i *Cadbury Schweppes* begränsade möjligheten att tillämpa CFC-regler. Eftersom EU-praxis ständigt utvecklas är det därför viktigt att lagstiftningen endast innehåller grundelementen som kommer till uttryck i EU-rättens dom. Genom detta hade den osäkerhet kring reglernas förenlighet med EU-rätten undanröjts och tillämpningsområdets utveckling hade kunna lämnas åt EU-rättens framtida praxis. Risken med att bestämma innebörden av EU-rätten är att det av efterföljande EU-praxis (som rör CFC-regler) kan komma att visa sig att de svenska CFC-regler trots anpassningen är EU-stridiga.

Indikationen av detta är att lagens nuvarande utformning löper risk att inte uppfylla det EU-rättsliga kravet på rent konstlade upplägg. Trots detta ska den terminologiska skillnaden inte överdrivas. Precis som regeringen anfört innebär inte den terminologiska skillnaden att de fastslagna principerna i EU-domen frångåtts. Hur den nya kompletteringsregeln kommer att tillämpas och tolkas

återstår att se. Först när den nya regeln prövas av svensk domstol vet vi säkert om CFC-reglerna tillämpas och tolkas i enlighet med EU-rätten. I den mån de svenska CFC-reglerna vid en framtida tillämpning ges en EU-konform tolkning kan reglerna enligt min mening troligtvis rättfärdigas av skatteflyktsskäl.

5.4 Kan den svenska skatteflyktslagen rättfärdigas av skatteflyktsskäl?

Det kan ifrågasättas om skatteflyktslagens vaga rekvisit innebär att lagen behöver EU-anpassas, särskilt efter det nya målet *SIAT*. Inledningsvis har det i analysen i avsnitt 4.3.2 visats att den svenska skatteflyktslagen är särskild inriktad på att komma åt rent konstlade upplägg. Det framkommer också att bedömning av om ett fiktivt upplägg föreligger görs på objektiva och verifierbara grunder och den skattskyldige ges möjlighet att visa sina skäl för förfarandet. Den skattemässiga korrigeringen görs så långt det är möjligt som om ett skattekringgående inte skett. Visserligen kan skatteflyktslagens rekvisit om att skatteförmånen ska ha utgjort det "*överbäggande skälet*" för förfarandet, uppfattas som strängare än vad EU-rätten tillåter eftersom det kan fånga in även andra situationer än rent konstlade upplägg. I detta avseende bör det vara tillräckligt att skatteflyktslagen ges en restriktiv och EU-konform tolkning vid gränsöverskridande situationer, för att uppnå de EU-rättsliga kraven.

Som tidigare nämnts är nyheten i *SIAT*-målet att nationella regler där det inte med tillräcklig precision i förväg går att fastställa lagens tillämpning och då dess tillämpning är oklar, brister i kravet på rättssäkerhet. Sådana regler är oproportionerliga. *SIAT*-målet innebär att nationella skatteregler som innehåller vaga samt svårbedömda rekvisit är EU-stridiga. Som visats i analysen (avsnitt 4.3) är skatteflyktsklausulen vagt utformad, svårtillämpad och det är oklart hur lagen tillämpas. Särskilt utformningen av det fjärde rekvisitet har varit upphovet till detta problem. Därför har skatteflyktslagen många gånger kritiserats för att brista i kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet. Svensk rättspraxis har inte heller bidragit till en klarare bild av hur lagen tillämpas utan snarare skapat mer rättsosäkerhet.

Indikationen av detta är att den svenska skatteflyktslagen kan anses brista i det EU-rättsliga kravet på rättssäkerhet som ställts i *SIAT*-målet. Det som talar mot detta är att det näst intill är omöjligt att utforma en generalklausul utan att det innehåller vaga rekvisit samt att generalklausuler mot skatteflykt tillämpas av ett flertal medlemsstater och är en generellt accepterad metod mot skatteflykt. Därför torde det vara mer accepterat att sådan nationell lagstiftning inte uppnår kravet på rättssäkerhet. Det är också troligt att EU-domstolen accepterar otydligheten i lagen om det vid proportionalitetsbedömningen framkommer att reglerna för att uppfylla sitt syfte kräver viss otydlighet. Med detta som grund kan den svenska skatteflyktslagen troligtvis rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Men för att skatteflyktslagen säkert ska uppnå de EU-rättsliga kraven, och inte minst av förutsebarhetsskäl, är det önskvärt att vi så långt det är möjligt preciserar i lagtext vilka förfaranden som skall föranleda särskilda skattekonsekvenser. Vilket är särskilt viktigt efter *SIAT*-målet.

Käll- och litteraturförteckning

EU-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 90/435/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.*

Resolutioner

Rådets resolution av den 8 juni 2010 *om samordning av reglerna för CFC-bolag och underkapitalisering inom EU.* EUT C 1560 2010 s. 1.

Svensk rätt

Offentligt tryck

Prop. 1980/81:17.

Prop. 1989/90:47.

Prop. 1990/91:56.

Prop. 1996/97:170.

Prop. 2003/04:10.

Prop. 2007/08:16.

Prop. 2008/09:37.

SOU 1975:77.

SOU 1989:81.

SOU 1996:44.

Litteratur

Bahr v Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, SN 2007 nr 11 s. 644-651.

Baker Philip, *Transfer Pricing and Community Law: The SGI Case*, Intertax, Volym 38, 2010 nr 4 s. 194-196.

Barenfeld Jesper och Persson Österman Roger, *De nya CFC-reglerna- en kommentar*, SvSkT 2008:2 s. 105-118.

Bergström Sture, *Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen?*, SN 1989 nr 1-2 s. 19-25.

Bergström Sture, *Tolkning och tillämpning*, SN 2001 nr 6 s. 339-342.

Dahlberg Mattias, EUCOTAX, *Series on European Taxation, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Volume 9, 2005.

Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, uppl. 2, 2007 (Dahlberg).

Dahlberg Mattias, *Ändrade regler för CFC-beskattnig*, SN 2007 nr 9 s. 524-627.

Helminen Marjaana, *Freedom of Establishment and Oy AA*, ET november 2007 s. 490-498.

Hettne Jörgen och Eriksson Ida Otken, *EU-rättslig metod-Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2005 (Hettne och Eriksson).

Hilling Maria, *EG-domstolens domar*, SN 2009 nr 6 s. 395-405.

Hilling Maria, *Aktuellt om EU-domstolens praxis- direkt beskattning*, SN 2010 nr 4 s. 226-228.

Hilling Maria och Cejie Katia, *Aktuellt om EU-domstolens praxis- direkt beskattning*, SN 2012 nr 10 s. 700-708.

Hilling Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigande grunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, SvSkT 2012:9 s. 754-772.

Hilling Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på EU-domstolens proportionalitetsbedömning*, SvSkT 2012:10 s. 814-827.

Hjerner Lars, *Festskrift till Thornstedt, Sken-bulvanskap-kringgående genomsyn eller förträning?*, 1983 (Hjerner).

Holstad Per, *Skatteflyktslagen- har förutsättningarna klarnat efter nya domar från Regeringsrätten*, SN 2010 nr 5 s. 294-310.

Holstad Per, *Cypernmålet*, SN 2012 nr 9 s. 568-581.

Hultqvist Anders, *Legalitetsprincipen i inkomstbeskattningen*, 1995 (Hultqvist).

Hultqvist Anders, *Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten*, SN 1996 nr 11 s. 670-681.

Hultqvist Anders, *Skatteundvikande förfaranden*, SvSkT 2005:5 s. 309-311.

Hultqvist Anders, *En tättningskommission istället för genomsyn och skatteflykt*, SvSkT 2007:4 s. 229-235.

Hultqvist Anders, *Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på Skatteflykt*, SvSkT 2009:6-7 s. 772-783.

Karimeri Rami, *A Critical Review of the ECJ Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice*, Intertax, Volym 39, 2011 nr 6/7 s. 296-316.

Kellgren Jan, *Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen*, SvSkT 2009:9 s. 946-959.

Lang Michael, *2005- en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna*, SvSkT 2010:10 s. 925-956.

Lang Michael, *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?* ET september 2006 s. 422-430.

Lang Michael, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, ET februari 2006 s. 54-67.

Lang Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, ECTR 2009 nr 3 s. 98-113.

Lindström-Ihre Lena och Karlsson Robert, *De nya CFC reglerna – är en verklig etablering affärsmässig eller ej?*, SN 2008 nr 10 s. 605-616.

Lodin Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, uppl. 13, 2011 (Lodin mfl.).

- Nilsson Martin, *Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet*, SvSkT 2012:4 s. 397-405.
- Parland Emilie, *Internprissättning och EU-rätten- reflektioner kring SGI-domen*, SN 2010 nr 7-8 s. 578-583.
- Pelin Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 4, 2004 (Pelin).
- Piantavigna Paolo, *The Abuse in European Union Law: A Theory*, ECTR 2011 nr 4 s. 134-136.
- Poulsen Martin, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, Volym 40, 2012 nr 3 s. 200-211.
- Påhlsson Robert, *A Inkomstskatt. Inkomst av näringsverksamhet*, SN 2001 nr 6 s. 312-321.
- Rosander Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007 (Rosander).
- Ståhl Kristina, *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007 nr 10 s. 575-580.
- Ståhl Kristina m.fl., *EU Skatterätten*, uppl. 3, 2011 (Ståhl m.fl.).
- Tjernberg Mats, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 2010 nr 6 s. 391-398.
- Tjernberg Mats och Neway Herrman John, *Regeringsrätten och - mönster eller monster?*, SN 2011 nr 3 s. 158-167.
- Vanistendael Frans, *Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?*, ECTR 2006 nr 4 s. 192-195.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolens rättspraxis

Mål C-8/74 *Dassonville*.

Mål C-120/78 *Cassis de Dijon*.

Mål C-270/83 *Avoir Fiscal*.

Mål C-204/90 *Bachmann*.

Mål C-330/91 *Commerzbank*.

Mål C-1/93 *Halliburton*.

Mål C-279/93 *Schumacker*.

Mål C-80/94 *Wielockx*.

Mål C-107/94 *Asscher*.

Mål C-55/94 *Gebhard*.

Mål C-250/95 *Futura*.

Mål C-264/96 *ICI*.

Mål C-212/97 *Centros*.

Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.

Mål C-294/97 *Eurowings*.

Mål C-55/98 *Vestergaard*.

Mål C-35/98 *Verkooijen*.

Mål C-251/98 *Baars*.

Mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien*.

Förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft*.

Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

Mål C-436/00 *X och Y*.

Mål C-136/00 *Danner*.

Mål C-168/01 *Bosal Holding*.

Mål C-422/01 *Skandia och Ramstedt*.

Mål C-167/01 *Inspire Art*.

Mål C-255/02 *Halifax*.

Mål C-9/02 *Lasteyrie*.

Mål C-334/02 *Kommissionen mot Frankrike*.

Mål C-403/03 *Schempp*.
Mål C-17/03 *VEMW m.fl.*
Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.
Mål C-347/04 *Rewe*.
Mål C-433/04 *Kommissionen mot Belgien*.
Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.
Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.
Mål C-386/04 *Staufffer*.
Mål C-446/04 *Group Litigation*.
Mål C-290/04 *Scorpio*.
Mål C-231/05 *Oy AA*.
Mål C-201/05 *CFC and Divided Group Litigation*.
Mål C-341/05 *Laval*.
Mål C-379/05 *Amurta*.
Mål C-170/05 *Denkavit*.
Mål C-321/05 *Kofoed*.
Mål C-443/06 *Hollmann*.
Mål C-414/06 *Lidl Belgium*.
Mål C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*.
Mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*.
Mål C-521/07 *Kommissionen mot Nederländerna*.
Mål C-330/07 *Jobra*.
Mål C-157/07 *Krankenheim*.
Mål C-418/07 *Papillon*.
Förenade målen C-155/08 och C-157/08 *Passenheim*.
Mål C-311/08 *SGI*
Mål C-337/08 *X Holding*.
Mål C-153/08 *Kommissionen mot Spanien*.
Mål C-128/08 *Damseaux*.
Mål C-287/10 *Tankreederei*.
Mål C-157/10 *BBVA*.
Mål C-10/10 *Kommissionen mot Österrike*.
Mål C-371/10 *National Grid Indus*.

Förenade målen C-72/10 och C-77/10 *REU*.

Mål C-318/10 *SIAT*.

Mål C-18/11 *Philips Electronics*.

Mål C-380/11 *DI.VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA*.

Generaladvokatens förslag till avgörande

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

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

Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, fördraget den 10 september 2009, mål C-311/08 *SGI*.

Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, fördraget den 19 november 2009, mål C-337/08 *X Holding*.

Förslag till avgörande av generaladvokaten Pedro Cruz Villalón, fördraget den 29 september 2011, mål C-318/10 *SIAT*.

Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, fördraget den 19 april 2012, mål C-18/11 *Philips Electronics*.

Förslag till avgörande av generaladvokaten Juliane Kokott, fördraget den 19 juli 2012, mål C-123/11 *A Oy*.

Svensk rättspraxis

RÅ 1995 ref. 84.

RÅ 1996 not. 240.

RÅ 2000 ref. 21 (I).

RÅ 2002 ref. 24.

RÅ 2008 ref. 24.

RÅ 2008 not. 61.

RÅ 2009 ref. 41.

RÅ 2009 not. 86-88.

RÅ 2009 ref. 47 (I-II).

RÅ 2009 ref. 31.

RÅ 2010 ref. 51.

Högsta förvaltningsdomstolens dom 2012-05-30, mål nr. 4799-10 (*Cypernmålet*).

