



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Christopher Falk

Internationell offensiv mot aggressiv skatteplanering

Från OECD till svensk rätt

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställning	4
1.3 Metod och material	5
1.4 Avgränsning	5
1.5 Terminologi	6
1.6 Disposition	7
2 SKATTEPLANERING, AGGRESSIV SKATTEPLANERING OCH SKATTEFLYKT	9
2.1 Skatteplanering	9
2.2 Aggressiv skatteplanering	10
2.3 Sammanfattning	11
3 OECD:S BEPS-PROJEKT	12
3.1 Introduktion	12
3.2 OECD:s rapport och handlingsplan angående BEPS	12
3.2.1 Rapporten	12
3.2.2 Handlingsplanen	13
3.3 Reaktionen på OECD:s rapport och handlingsplan	14
3.3.1 Reaktionen i Sverige	14
3.3.2 Reaktionen internationellt	15
3.4 Sammanfattning	16
4 EU	18
4.1 Introduktion	18
4.2 Konkreta åtgärder	18

4.3	Handlingsplan och rekommendationer	20
4.3.1	Handlingsplan mot skattebedrägeri och skatteundandragande	20
4.3.2	Rekommendation angående miniminormer för tredjeländer	21
4.3.3	Rekommendation om aggressiv skatteplanering	22
4.3.4	Plattform	23
4.4	Doktrin	23
4.5	Implementering av skatteflyktsklausul i nationellt rätt	24
4.5.1	C-28/95 <i>Leur-Bloem</i>	24
4.5.2	C-321/05 <i>Kofoed</i>	25
4.6	Direktivtolkning av skatteflyktsklausuler	27
4.7	Sammanfattning	27
5	FÖRESLAGNA ÄNDRINGAR I EU:S MODER-/DOTTERBOLAGSDIREKTIV	29
5.1	Introduktion	29
5.2	Ny obligatorisk skatteflyktsklausul	29
5.2.1	Lydelse	30
5.2.2	Exempel på tillämpning	31
5.3	Kommentarer i internationell doktrin	32
5.4	Sammanfattning	34
6	SVENSK SKATTEFLYKTSREGEL	36
6.1	Introduktion	36
6.2	Väsentlig skatteförmån	36
6.3	Medverkande	37
6.4	Övervägande skälet	37
6.5	Strider mot lagstiftningens syfte	38
6.5.1	HFD 2012 not. 30	38
6.5.2	RÅ 2009 ref. 47 I	39
6.5.3	RÅ 2009 ref. 47 II	39
6.5.4	Sammanfattning av rättsfall	40
6.6	Doktrin	40
6.7	Sammanfattning	41
7	ANALYS OCH SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	42
7.1	Problembakgrund	42
7.2	Vad innebär BEPS-projektet i stora drag	42

7.2.1	BEPS-projektet	42
7.2.2	Kritik	43
7.2.3	Sammanfattning	43
7.3	Hur bekämpar EU aggressiv skatteplanering och vilka likheter finns med OECD:s BEPS-projet?	44
7.3.1	EU	44
7.3.2	Likheter med BEPS-projektet	44
7.3.3	Sammanfattning	45
7.4	Föreslagen skatteflyktsklausul	45
7.4.1	Konstlade arrangemang	45
7.4.2	Huvudsakliga syfte	46
7.4.3	Otillbörlig skatteförmån	46
7.4.4	Strider mot målet, andan och syftet	47
7.4.5	Sammanfattning	47
7.5	Kompatibilitet och implementering	48
7.5.1	Likheter och skillnader mellan föreslagen skatteflyktsklausul och skatteflyktslagen	48
7.5.2	Sammanfattning	49
KÄLLHÄNVISNING		51
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING		56

Summary

OECD and EU have in recent years intensified the fight against aggressive tax planning. In 2013 OECD launched its BEPS-project by a rapport regarding Base Erosion and Profit Shifting which was followed up later in 2013 by an Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. In its action plan, OECD has proposed several measures that could be taken by countries to fight aggressive tax planning. OECD emphasize that the problem with aggressive tax planning cannot be solved by individual countries alone, but that international co-operation is required. The challenge for OECD with its BEPS-project is that it is not legally binding for any country. To get enough international support for the project to make a change will be a challenge for OECD, though the silver lining is that both G20 and EU are strong supporters of the project.

The commission of the European Union published a communication on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion in 2012. This communication was later in 2012 followed up by An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion as well as two recommendations, one specifically regarding the fight against aggressive tax planning. One of the main differences between OECD and EU is that EU has the ability to convert their work against aggressive tax planning into binding directives and so far the work of the commission has resulted in a proposal to amend the parent-subsidiary directive. The amendment focuses on the abuse of hybrid instruments to achieve double non-taxation and also on a union-wide GAAR which the member states would be required to implement. In this paper the focus of the amendment is on the proposed GAAR and its potential impact on Swedish law.

The wording of the proposed GAAR in the parent-subsidiary directive leaves much to be desired according to me. In the proposed GAAR there are several prerequisites which would require a lot of interpretation and case law from the ECJ to have a clear meaning. I consider that some of the prerequisites have an unnecessary complicated wording and that these prerequisites most likely would have the same meaning with a less complicated wording.

The proposed GAAR in the parent-subsidiary directive bares many similarities with the GAAR in Swedish law, 2 § Tax avoidance act. Although the foundation and prerequisites are similar I consider there to be such significant differences in wording and case law that the proposed GAAR cannot be considered compatible with 2 § Tax avoidance act. Nor do I consider it to be desirable, from a Swedish perspective, to implement the proposed GAAR in the Tax avoidance act. Implementing the proposed GAAR in the Tax avoidance act would risk the interpretative prerogative of the Swedish supreme administrative court in favor of the ECJ.

Sammanfattning

OECD och EU har under de senaste åren intensifierat sin offensiv mot aggressiv skatteplanering. År 2013 publicerade OECD sitt BEPS-projekt som tidigt under året inleddes med Rapporten mot BEPS och senare under samma år följdes upp av en Handlingsplan mot BEPS. I handlingsplanen föreslår OECD flera åtgärder som länder kan implementera för att bekämpa aggressiv skatteplanering. OECD betonar i sin rapport och handlingsplan att problemet med aggressiv skatteplanering inte kan lösas nationellt utan det krävs internationellt samarbete. OECD:s största utmaning med sitt BEPS-projekt är att OECD inte har någon kompetens att utfärda rättsligt bindande material. Det talar dock till OECD:s fördel att G20-länderna och EU valt att stödja BEPS-projektet.

Europeiska unionens kommission publicerade 2012 ett meddelande angående att stärka av kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande. Detta meddelande följdes senare samma år upp av en handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande samt två rekommendationer, varav den ena specifikt behandlar aggressiv skatteplanering. En av de stora skillnaderna mellan OECD och EU är att EU kan omvandla sitt arbete till bindande direktiv och hittills har kommissionens arbete resulterat i bland annat ett förslag till ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet. Förslaget fokuserar på missbruk av hybrida instrument för att uppnå dubbel icke-beskattning samt att införa en obligatorisk gemensam skatteflyktsklausul inom EU. I den här uppsatsen har fokus i avsnittet om förslag till ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet legat på den föreslagna skatteflyktsklausulen.

Jag anser att lydelsen av den föreslagna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet lämnar mycket att önska. Det finns flera rekvisit i den föreslagna skatteflyktsklausulen som kräver en avsevärd mängd tolkning och praxis från EUD för att kunna få en någorlunda klar innebörd. Det är även min åsikt att flera av rekvisiten har lydelse som är onödigt komplicerade och att dessa rekvisit antagligen haft samma innebörd med mindre komplicerad lydelse.

Den föreslagna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet har flera likheter med den generella skatteflyktsklausulen i svensk rätt som återfinns i 2 § skatteflyktslagen. Även om grunden och rekvisiten är liknande anser jag att det finns avsevärda skillnader i lydelse och praxis att den föreslagna skatteflyktsklausulen inte kan anses kompatibel 2 § skatteflyktslagen. Jag anser inte heller att det ur ett svenskt perspektiv är önskvärt att den föreslagna skatteflyktsklausulen implementeras i svensk rätt genom skatteflyktslagen då det kan riskera HFD: tolkningsföreträde till förmån för EUD.

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Sv: Skattebaserosion och flyttning av vinster)
CFC	Controlled Foreign Company
Fusionsdirektivet	Rådets direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Kommissionen	Europeiska kommissionen
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
ETR	Effective tax rate
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
Moder-/dotterbolagsdirektivet	Rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater
MNE	Multinational Enterprises
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SAAR	Specific Anti-Avoidance Rule
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Aggressiv skatteplanering som utövas av multinationella företag har de senaste åren uppmärksammats som ett stort juridiskt, och politiskt, problem för länder runt om i världen.¹ Den största delen av världens länder förlitar sig på skatteintäkter för att kunna finansiera de statliga utgifterna. Det är därmed ett hot mot länders finansiella stabilitet när företag kan använda sig av aggressiv skatteplanering för att minska företagets skattebörda vilket leder till att ländernas skatteintäkter minskas.

I mitten av år 2013 publicerade OECD en rapport angående bekämpning av skattebaserosion och flyttning av vinster.² Även om OECD till största delen består av länder som även är medlemmar i EU visar OECD:s rapport att bekämpning av aggressiv skatteplanering är ett hett ämne på den globala politiska agendan.

Inom Europeiska unionen har arbetet mot aggressiv skatteplanering intensifierats sedan år 2012 då kommissionen publicerade ett meddelande till Europeiska rådet och Europeiska parlamentet angående konkreta åtgärder för att intensifiera kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande.³ Kommissionens arbete har bland annat lett till att ett förslag om att införa en obligatorisk generell skatteflyktsklausul i moder-/dotterbolagsdirektivet, vars syfte bland annat är att ge ökad klarhet och effektivitet i förhållande till nationella skatteflyktsregler.⁴

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att mot bakgrund av BEPS-projektet analysera ändringarna i EU:s moder-/dotterbolagsdirektiv och dess inverkan på svensk rätt. Den allmänna skatteflyktsregel som har föreslagits inom EU jämförs med den svenska skatteflyktslagen. Uppsatsens huvudfrågeställningar är:

- Vad innebär BEPS-projektet i stora drag?
- Hur försöker EU bekämpa aggressiv skatteplanering och vilka är likheterna mellan EU:s arbete mot aggressiv skatteplanering och BEPS-projektet?

¹ Se e.g. Brauner 2014 s. 10; Kleist 2013 s. 535-536; Nouwen 2013 s. 491-492 även Nouwen 2013 s. 494 ”...countries are devoting significant resources to the development of solutions in areas of concern regarding the tax treatment of multi-nationals.”.

² Rapporten, BEPS, OECD 2013.

³ Meddelande, EK 2012.

⁴ Förslag till ändring i MDD, EK 2013.

- Vilka likheter och skillnader finns det mellan den i moder-/dotterbolagsdirektivet föreslagna skatteflyktsklausulen och 2 § skatteflyktslagen?
- Är den föreslagna skatteflyktsklausulen kompatibel med 2 § skatteflyktslagen och är det fördelaktigt ur ett svenskt perspektiv att implementera den föreslagna skatteflyktsklausulen genom skatteflyktslagen?

1.3 Metod och material

Den grundläggande rättsdogmatiska metoden för uppsatsen är att inom varje område ha utgångspunkt i de mest relevanta källor. Gällande svensk rätt kommer de allmänt accepterade rättkällorna att användas: lagtext, praxis, förarbeten och juridisk doktrin.⁵ För delarna i uppsatsen om BEPS-projektet och EU är utgångspunkten de grundläggande dokument från OECD respektive kommissionen som är av störst relevans för uppsatsen. De dokument som uppsatsen utgår från i delarna om OECD och EU är inte rättsligt bindande men är värdefulla då de publicerats i syfte att leda till rättsligt bindande åtgärder. För dokument och rättsfall som finns tillgängliga på flera språk har jag valt att främst använda mig av de svenska versionerna och konsulterat de engelska versionerna vid eventuella oklarheter.

De grundläggande dokumenten för BEPS-projektet är OECD:s rapport och handlingsplan angående BEPS. Varken OECD:s rapport eller handlingsplan har någon rättsligt bindande effekt utan innehåller förslag till åtgärder inom beskattningsavtalsrätten och den nationella rätten som länder frivilligt kan välja att anpassa sig efter. Gällande EU finns flera högst relevanta dokument där kommissionens *meddelande angående konkreta åtgärder för att förstärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande* och kommissionens *förslag till ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet* är de främsta. Kommissionens meddelande och rekommendationer är inte rättsligt bindande, *förslag till ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet* är inte heller rättsligt bindande om inte förslaget antas och därmed blir en del av moder-/dotterbolagsdirektivet. Vid behandling av svensk rätt är *Lag (1995:575) mot skatteflykt* i fokus.

Avgränsning av behandlade rättsfall har skett dels utifrån de mest omtalade rättsfallen i doktrinen, dels beroende på hur stor del av rättsfallet som berör det relevanta området och dels utifrån när rättsfallen avgjordes.

1.4 Avgränsning

Syftet med avgränsningen är behandla aggressiv skatteplanering i ett hanterbart omfång med fokus på ett fåtal inflytelserika aktörer samt att

⁵ Zamboni och Korling 2013 s.21-24.

koppla dessa aktörernas arbete till den svenska rätten. För internationellt vidkommande behandlas OECD:s BEPS-projekt och de reaktioner som BEPS-projektet föranlett inom den skatterättsliga doktrinen. Inom EU har uppsatsen avgränsats till kommissionens *meddelande angående konkreta åtgärder för att förstärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande*, från 2012, och därpå följande publikationer från kommissionen som berör aggressiv skatteplanering. Det arbete som skett på området aggressiv skatteplanering inom EU före 2012 har lämnats utanför den här uppsatsen.

1.5 Terminologi

Vissa svårigheter uppkommer när området skatteplanering och skatteflykt behandlas över språkets gränser, i den här uppsatsen engelska och svenska. Den engelska termen *tax avoidance* används för det som vi i Sverige kallar skatteplanering men även för skatteflykt.⁶

Enligt IBFD används vanligen *tax avoidance* för att beskriva oacceptabelt, men inte olagligt, beteende för att minska skatteskyldighet. IBFD menar att *tax avoidance* ofta innehåller konstlade arrangemang som strider mot lagstiftningens syfte.⁷

Även användandet av begreppet skatteflykt medför en del problem då det inte finns någon konsensus om exakt vad skatteflykt innebär eller vad som ska betecknas som skatteflykt.⁸ En teknisk definition av skatteflykt i Sverige utgår från skatteflyktslagen, och innebär att de förfarande som skatteflyktslagen kan tillämpas på är skatteflykt.⁹ I andra kapitlet nedan ges en allmän definition av begreppet skatteflykt.

En stor del av uppsatsen handlar om skatteflyktsregler inom EU och Sverige. För att uppnå någorlunda klarhet om vilken regel det är som åsyftas har jag konsekvent valt att använda uttrycket skatteflyktsklausul när klausulen, eller regeln, finns på EU-nivå. Uttrycken ”föreslagna skatteflyktsklausul” och ”gemensam skatteflyktsklausul” syftar genomgående, om inte annat anges, på den obligatoriska generella skatteflyktsklausul som föreslås i ändring av moder-/dotterbolagsdirektivet.¹⁰ För svenskt vidkommande har jag valt att använda mig av ”den svenska skatteflyktsregeln”¹¹ eller ”2 § skatteflyktslagen” när jag åsyftar den generalklausul mot skatteflykt som återfinns i 2 § skatteflyktslagen. Förtydligande sker även löpande i texten.

⁶ Rosander 2007 s. 35.

⁷ IBFD 2005.

⁸ Rosander 2007 s. 13.

⁹ Rosander 2007 s. 14.

¹⁰ Förslag till ändring i MDD, EK 2013.

¹¹ Sverige har flera skatteflyktsregler som bland annat CFC-reglerna men eftersom skatteflyktslagen 2§ i princip är den enda skatteflyktsregeln som tar plats i uppsatsen ser jag inga större problem med att använda uttrycket.

Jag har valt att utgå från att det engelska uttrycken ”essential” och ”principal” har samma, eller väldigt snarlik, innebörd och översätts på svenska till ”huvudsakligen”, vilket jag anser mig ha stöd av vid jämförelse av engelsk och svensk version av relevanta dokument och rättsfall. Begreppen aktualiseras först i den senare delen av arbetet och främst då i sammanhanget huvudsakligt syfte. Samma resonemang gäller angående det engelska ”artificial” som översätts på svenska till ”konstlat”. Jag förtydligar dessa uttryck då de är centrala vid tolkning av den föreslagna skatteflyktsklausul som behandlas i femte kapitlet.

1.6 Disposition

Dispositionen har som syfte att förse läsaren med en röd tråd genom hela arbetet, med början ur ett internationellt perspektiv och avslutning ur ett svenskt nationellt perspektiv.

Efter inledningen i första kapitlet förklaras i andra kapitlet skatteplanering, aggressiv skatteplanering och skatteflykt.

I tredje kapitlet behandlas OECD:s, som är en internationell ekonomisk organisation, syn på aggressiv skatteplanering, för att ge läsaren insikt om att det är ett internationellt problem. Även om OECD strävar efter att belysa problemet ”in an objective and comprehensive manner”¹² finns alltid anledning att behandla andra källor; av den anledningen behandlas doktrinen reaktioner på OECD:s rapport, respektive OECD:s handlingsplan, i samma kapitel.

I fjärde kapitlet begränsas omfattningen från det internationella OECD till EU. Avsnittet om EU:s offensiv mot aggressiv skatteplanering utgår från kommissionens kommunikation om konkreta åtgärder mot skattebedrägeri och skatteundandragande, som publicerades år 2012. Vidare behandlas den handlingsplan och de rekommendationer som kommissionen publicerade senare under år 2012 och som var ett led i arbetet mot skattebedrägeri och skatteundandragande. Sist i fjärde kapitlet behandlas kort hur skatteflyktsklausuler i direktiv har tolkats av EUD.

I kapitel fem behandlas kommissionens förslag till förändringar i moder-/dotterbolaget och då främst den gemensamma allmänna skatteflyktsklausul som kommissionen föreslår att det ska bli obligatoriskt för medlemsstaterna att införa.

I sjätte kapitlet behandlas skatteflyktslagen. Förståelse för hur den svenska skatteflyktsregeln tolkas i praxis och uppfattas av doktrin är viktigt för att kunna jämföra regeln med kommissionens föreslagna skatteflyktsklausul i moder-/dotterbolagsdirektivet.

¹² Rapporten BEPS, OECD 2013 s. 14.

Det avslutande sjunde kapitlet innehåller analyser av informationen som framkommit i uppsatsen samt sammanfattande slutsatser angående de områden som berörts.

2 Skatteplanering, aggressiv skatteplanering och skatteflykt

2.1 Skatteplanering

För att förstå innebörden av aggressiv skatteplanering krävs först att ”vanlig skatteplanering”, hädanefter skatteplanering, förklaras. OECD förklarar i sin rapport ”International Tax Avoidance and Evasion” att skatteplanering innebär att skattebetalare använder sig av gällande regler, om exempelvis avdrag, för att minska sin skattebörda. Skatteplanering är enligt OECD ingenting som regeringar generellt har som mål att motverka.¹³ IBFD definierar i sin Tax Glossary skatteplanering med meningen “Arrangement of a person’s business and/or private affairs in order to minimize tax liability.”¹⁴

Merks beskriver skatteplanering som ett lagligt sätt för skattebetalare att minimera sin skattebörda och typiskt sett erkänns skatteplanering, av regeringar, som en del av affärsverksamheten.¹⁵ Merks menar dock att inom EU kan definitionen av skatteplanering variera från medlemsstat till medlemsstat och att det vid gränsöverskridande situationer ytterst är upp till EUD att bedöma om en situation ska anses vara laglig skatteplanering.¹⁶

För svenskt vidkommande framgår i en proposition från år 1980 om lag mot skatteflykt m.m. att skatteplanering är accepterat av lagstiftaren, uttryckligen eller underförstått.¹⁷ Vidare har lagstiftaren uttryckt att skatteplanering är något som får förekomma i ekonomisk verksamhet.¹⁸

Simon-Almendal problematiserar kring lagstiftarens definition av skatteplanering och menar att även skatteanpassade förfarande som inte är avsedda av lagstiftaren bör kunna beskrivas som skatteplanering.¹⁹ Det är inte heller, menar Simon-Almendal, någon lätt uppgift att ta reda på vad som är lagstiftarens uttryckligen eller underförstått har accepterat.²⁰ Trots att skatteplanering enligt propositionsuttalanden skulle kunna anses vara ett relativt okomplicerat begrepp visar Simon-Almendal att så inte nödvändigtvis är fallet.

¹³ OECD 1987 p. 11.

¹⁴ IBFD 2005 s. 407.

¹⁵ Merks 2006 s. 273.

¹⁶ Merks 2006 s. 281.

¹⁷ Prop. 1980/81:17 s. 16.

¹⁸ Prop. 1982/83:84 s. 10.

¹⁹ Simon-Almendal 2011 s. 318.

²⁰ Simon-Almendal 2011 s. 318.

2.2 Aggressiv skatteplanering

Enligt OECD innebär *aggressiv* skatteplanering att den skattskyldige använder sig av, i och för sig lagliga, upplägg men som leder till resultat som lagstiftaren inte avsett.²¹

Kommissionen har definierat aggressiv skatteplanering som användandet av konstlade förfarande för att utnyttja skillnader i medlemsstaternas beskattningssystem vilket leder till ökad förlust av skatteintäkter för medlemsstaterna samt en underminering av medlemsstaternas skatteregler.²²

För att skatteplanering ska anses vara aggressiv skriver Skatteverket att förfarandet, som ofta har internationell karaktär, ska strida mot gällande rätt eller vara oförenlig med lagstiftarens syfte samtidigt som effekterna av detta förfarande inte varit avsedda från lagstiftarens sida. Faran, enligt skatteverket, ligger i att det potentiellt kan handla om väldigt stora belopp samtidigt som det finns en risk att allmänhetens förtroende för skattesystemet skadas.²³

Problemet med internationell aggressiv skatteplanering har, enligt OECD, sin grund i länders suveräna jurisdiktion att beskatta företag för dess vinster.²⁴ I försök att motverka den dubbelbeskattning, som kan uppstå när flera länder anser sig ha beskattningsrätt för samma transaktion, har luckor i regler uppstått som möjliggör för företag, att genom aggressiv skatteplanering, uppnå bland annat dubbel icke-beskattning. Dubbel icke-beskattning är inte en önskvärd effekt då det leder till förlust av skatteintäkter för berörda länder och det är mot bakgrund av detta som aggressiv skatteplanering nu bekämpas.²⁵

Skatteflykt innebär att den skattskyldige vidtar transaktioner som leder till en, av lagstiftaren inte avsedd, men förvisso laglig, skatteförmån.²⁶ Den utmärkande skillnaden mellan vanlig skatteplanering och skatteflykt är att en skatteförmån som uppstår vid skatteflykt, till skillnad från vid vanlig skatteplanering, inte uppkommer i enlighet med lagstiftarens syfte.²⁷ Inom svensk rätt regleras skatteflykt i bland annat skatteflyktslagen och CFC-reglerna²⁸. Skatteflyktslagen är exempel på så kallad general anti-avoidance rule, medan CFC-reglerna är exempel på specific anti-avoidance rule²⁹.

²¹ OECD 2008 s. 87.

²² Meddelande, EK 2012 s. 3-4.

²³ Skatteverket 2011 s. 18.

²⁴ Rapporten, BEPS, OECD 2013 s.34.

²⁵ Rapporten, BEPS, OECD 2013 s.35-36.

²⁶ Simon-Almendal 2011 s. 319-320.

²⁷ Simon-Almendal 2011 s. 319-321.

²⁸ Inkomstskattelagen 39a kap.

²⁹ Specific anti-avoidance regler används främst för att förhindra att nya regler och lagar kringgås eller för att motverka i efterhand upptäckta kryphål i lagstiftningen. IFA 2010 s. 753.

2.3 Sammanfattning

I uppsatsen utgår jag från att aggressiv skatteplanering har en kombinerad innebörd av vad OECD och kommissionen anser att aggressiv skatteplanering innebär. Det vill säga att aggressiv skatteplanering innebär att den skattskyldige använder sig av förfarande som, visserligen, är lagliga men som utnyttjar luckor i den nationella, eller internationella, rätten vilket leder till att den skattskyldige minskar sin skatteskyldighet på ett sätt som inte är avsett av lagstiftaren.

3 OECD:s BEPS-projekt

3.1 Introduktion

BEPS-projektet startades av OECD som fick i uppgift av G20-länderna³⁰ att ta fram en rapport och handlingsplan angående utvecklingen inom området för bekämpning av BEPS. BEPS innefattar aggressiv skatteplanering där luckor i lagar samt olika regelsystem utnyttjas för att flytta vinster till länder med låg eller ingen beskattning av, mer eller mindre uteslutande, skatteskal. Möjligheten för skattebetalare att utnyttja BEPS har stor grund i utvecklingen av den globala ekonomin och ökningen av gränsöverskridande verksamhet. BEPS är i de flesta fall inte olagligt men skadar den globala konkurrensen och underminerar förtroendet för skattemyndigheter.³¹

I 3.2.1 behandlas först BEPS-projektets rapport och i 3.2.2 behandlas den handlingsplan som är fortsättningen på BEPS-projektet. I 3.3 behandlas dels svenska och dels internationella reaktioner, från den skatterättsliga doktrinen, angående BEPS-projektet.

3.2 OECD:s rapport och handlingsplan angående BEPS

3.2.1 Rapporten

OECD har uppmärksammat och adresserat problemet som aggressiv skatteplanering innebär för den nationella och internationella ekonomin genom sin rapport "Addressing Base Erosion and Profit Shifting".³² Rapporten var första steget i BEPS-projektet, som sedan följdes upp av handlingsplanen mot BEPS.³³

OECD menar att flertalet faror kan komma att förverkligas om inte det sker koordinerade handlingar från världens länder.³⁴ Den övergripande faran enligt OECD är att bolagsskattens integritet hotas. Vidare kan aggressiv skatteplanering leda till att företag som har gränsöverskridande verksamhet får oavsedda konkurrensfördelar i förhållande till företag som enbart har nationell verksamhet. En möjlig konsekvens av BEPS är även att det uppstår en misstro från övriga skattebetalare som i slutändan är de som får bära bördan för den minskade skattebas som gränsöverskridande företags aggressiva skatteplanering leder till.³⁵

³⁰ G20 är ett ekonomiskt samarbete mellan dess 20 medlemar som består av 19 länder samt EU. https://www.g20.org/about_G20.

³¹ <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>.

³² Rapporten BEPS, OECD 2013.

³³ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013.

³⁴ Rapporten BEPS, OECD 2013 s.5.

³⁵ Rapporten BEPS, OECD 2013 s.8.

Det finns ingen tillgänglig empirisk information som kan visa på i vilken omfattning som BEPS förekommer och det kan därmed inte dras någon slutsats om hur stort problem BEPS egentligen är, dock menar OECD att det föreligger många omständigheter som visar på att BEPS är ett väsentligt problem.³⁶

Enligt rapporten står den statliga inkomsten från företagsbeskattning i snitt bland medlemsstaterna för 3 % av BNP eller 10 % av de totala skatteintäkterna. Vid en första anblick kan därmed BEPS anses vara ett relativt litet problem, men som framgår vidare i rapporten, kan det ändå vara viktigt att adressera ur ett monetärt perspektiv, och inte minst för att undvika ifrågasättande av bolagsskattens integritet.³⁷

3.2.2 Handlingsplanen

I oktober 2013 publicerade OECD sin *handlingsplan* mot BEPS. Handlingsplanens syfte var att konkretisera åtgärder för att motverka den aggressiva skatteplanering som redogjorts för i den tidigare *rapporten* om BEPS.³⁸ De åtgärder som återfinns i handlingsplanen är indelade i fyra områden och OECD har satt tidsramen för de flesta åtgärder till att antingen konkretiseras senast september 2014 eller september 2015.³⁹ I inledningen av sin handlingsplan tar OECD upp allmänna utgångspunkter som OECD ser som fundamentala för att det internationella samfundet ska lyckas motverka BEPS. De internationella normer som OECD utarbetat och som till stor del gäller för beskattningsavtal motverkar inte dubbel icke-beskattning och det finns därför ett behov av att de internationella normerna utvecklas för att kunna motverka dubbel icke-beskattning. OECD menar att tillkomsten av nya affärsmodeller och den tekniska utvecklingen har skett i en takt som beskattningsavtal inte kunnat anpassas till, det är därför viktigt att dessa faktorer tas i beaktande när nya internationella normer utvecklas. För det första behövs det, enligt OECD, utvecklas nya metoder för att myndigheter i tidigt stadium ska ha tillgång till information som kan tyda på aggressiv skatteplanering och för det andra behöver företag kunna ha tillgång till information så att de med förutsebarhet och säkerhet kan beakta framtida konsekvenser av sina affärsbeslut.⁴⁰

Även om beskattning är en statligt suverän rättighet tvingar den globala marknaden, med dess gränsöverskridande handel, länder till att samarbeta med arbetet att skapa skattesystem som är kompatibla med varandra för att täppa till och undvika framtida luckor i beskattningssystem vid gränsöverskridande handel. Av den anledningen är det första området av

³⁶ Rapporten, BEPS, OECD 2013 s.15.

³⁷ Rapporten, BEPS, OECD 2013 s.15.

³⁸ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 11.

³⁹ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 29-34.

⁴⁰ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 13-14.

åtgärder i OECD:s handlingsplan att främja internationell överensstämmighet mellan statliga beskattningssystem.⁴¹

Några av de konkreta åtgärderna i första området innebär att adressera problemet där hybrida instrument klassificeras olika i olika länder vilket leder till att företag kan utnyttja denna skillnad i skattesystemen för att uppnå skattefri utdelning av vinster. Vidare vill OECD i det första området att CFC-reglerna förstärks och att nationella regler som är fördelaktiga för utländska företag ska bekämpas.⁴²

I andra området av handlingsplanen vill OECD att redan existerande regler ska förändras så att de uppnår sin fulla effekt. Bland annat menar OECD att vissa definitioner inom skatteavtalsrätten behöver uppdateras för att motverka missbruk. Det bör, enligt OECD, även ske en uppdatering av metoder för att beräkna internprissättning så att dessa prissättningar som sker är mer realistiska i förhållande till det värde som skapas vid de företagsinterna transaktionerna.⁴³

Tredje området av föreslagna handlingar i OECD:s handlingsplan mot BEPS tar sikte på att uppmana till transparens i arbetet mot aggressiv skatteplanering. Tredje området syftar även till att ge skattebetalarna förutsebarhet angående vilka beskattningsekvenser som följer med olika affärsbeslut och affärshandlingar.⁴⁴

I det fjärde, och sista, området uppmanar OECD till ett snabbt genomförande av handlingsplanen, detta kan ske effektivt genom att, istället för enbart förlita sig på bilaterala avtal, utveckla multilaterala instrument.⁴⁵

3.3 Reaktionen på OECD:s rapport och handlingsplan

3.3.1 Reaktionen i Sverige

Persson Österman skriver att ”Skattenytt tror att BEPS kommer att vara på var hens mun under detta år!”⁴⁶. Ett citat väl värt att uppmärksamma. Persson Österman tar i citatet ovan inte ställning till BEPS utan konstaterar sonika att BEPS antagligen kommer att diskuteras i stor utsträckning under 2014.⁴⁷

⁴¹ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 15.

⁴² Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 15-18.

⁴³ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 18-20.

⁴⁴ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 21.

⁴⁵ Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013 s. 23-24.

⁴⁶ Persson Österman 2014 s.1.

⁴⁷ Persson Österman 2014 s.1. Tidigare i sin inledning av Skattenytt 2014 konstaterade Persson Österman att BEPS kräver vidare förståelse och att Skattenytt därmed valt att inleda 2014 med en artikel angående BEPS av Jerome Monsenego.

Enligt Kleist blandar OECD vetenskap och politisk diskussion då OECD i sin rapport talar om att det inte finns någon vetenskap som direkt stödjer förekomsten och omfattningen av BEPS, samtidigt som OECD säger att BEPS definitivt förekommer. Kleist ifrågasätter inte förekomsten av BEPS i sig, utan istället OECD:s inledande genomgång av olika studier om BEPS som Kleist tycker att OECD sedan helt bortser från då OECD i slutet av sin rapport diskuterar eventuella framtida åtgärder.⁴⁸

Vidare är Kleist av åsikten att OECD missat att förklara vilken form av BEPS som rapporten syftar på och ger som stöd för sin åsikt exempel på skattebaserosion som inte är av sådan natur att den rimligtvis borde motverkas av BEPS-projektet. En möjlig förklaring till OECD:s förbiseende är, enligt Kleist, att det inte finns någon konsensus om vad det är som ska motverkas.⁴⁹

Kleist menar att OECD i sin rapport borde ha gjort det mer tydligt vilken form av skattebaserosion som OECD syftar på i olika delar av rapporten. Kleist framhåller att skattebaserosion antingen kan bero på att gällande regler inte efterföljs eller att gällande regler inte är utformade på ett sådant sätt att de ger tillfredställande resultat. För att motverka förstnämnda krävs enligt Kleist förändring av tillgänglig information för relevanta skattemyndigheter eller förändringar i processregler. Motverkande av att gällande regler inte uppnår tillfredställande resultat måste däremot ske genom förändringar av berörda materiella regler.⁵⁰

Till sist uttrycker Kleist att det ska bli intressant att följa OECD:s fortsatta arbete mot BEPS. Kleist hoppas att OECD kan motstå de politiska påtryckningar som inte gynnar projektet ur en objektiv synpunkt och vädrar samtidigt oro inför att BEPS-projektet:s korta tidsram skulle kunna leda till att rättssäkerheten kan hamna i skymundan.⁵¹

3.3.2 Reaktionen internationellt

Pistone välkomnar BEPS-projektet ”as a significant step in the transition from bilateralism to multilateralism in international taxation.”⁵². Pistone tror att om BEPS-projektet lyckas kan det ske en positiv utveckling inom den internationella skatterätten som kommer innebära att länder, vid utnyttjande av sin beskattningsrätt, kommer ta hänsyn till andra länder för att säkerhetsställa att företag inte uppnår oavsedda skattefördelar när flera länders skattesystem möts.⁵³ Pistone ser stor potential hos BEPS-projektet och det är hans förhoppning att BEPS-projektet kan leda till sann

⁴⁸ Kleist 2013 s. 539-540.

⁴⁹ Kleist 2013 s. 540.

⁵⁰ Kleist 2013 s. 540.

⁵¹ Kleist 2013 s. 542.

⁵² Pistone 2013 s. 3.

⁵³ Pistone 2014 s. 5-6.

multilaterism, där länder världen över samarbetar för att motverka aggressiv skatteplanering.⁵⁴

Liksom Kleist, i sin artikel⁵⁵ angående BEPS-rapporten, uttrycker Brauner⁵⁶ oro för den korta tidsram som BEPS-projektet omgärdas av, vilket enligt Brauner kan komma att negativt påverka den effekt på internationell beskattning som OECD försöker uppnå. Brauner tror att den snäva tidsramen kan leda till att situationsspecifika lösningar används, istället för den övergripande förändring av internationell skatterätt som är ett av huvudsyftena bakom BEPS-rapporten.⁵⁷ Brauner säger att det finns funder-samhet kring vad målen med BEPS egentligen är, och härleder detta till att möjligen bero på den politiska bakgrunden till BEPS. För att inte BEPS-projektet ska riskera att bli ett oviktigt och obetydligt projekt får inte, enligt Brauner, BEPS-projektets resultat speglas av den oklara politiska bakgrund som projektet härstammar från.⁵⁸

Även om Brauner är omfattande i sin kritik av BEPS-projektet anser han att OECD lyckats komma fram till viktiga insikter angående hur den internationella skatterätten bör utvecklas, nämligen att utveckling måste ske multilateralt, utifrån ett helhetsperspektiv och att det kommer krävas en del nytänkande som skiljer sig från traditionerna inom dagens internationella skatterätt. Samtidigt menar Brauner dock att BEPS-projektet inte tar vara på dessa insikter, eller i vart fall inte nödvändigtvis kommer leda till att dessa insikter förverkligas.⁵⁹

Enligt Harrington och Lowell är det största problemet med det efterlängtrade BEPS-projektet att det förlitar sig på att länder behöver anpassa sin inhemska rätt i enlighet med projektets mål. Harrington och Lowell menar att ett projekt av BEPS-projektets omfattning och komplexitet aldrig kommer vara genomförbart till den grad att fullständig enighet mellan länders inhemska skatterätt kommer bli verklighet. Harrington och Lowell ser dock möjlighet till att en del av BEPS-projektet kan lyckas, men då krävs att länder balanserar viljan att vara attraktivt ur investeringssynpunkt, med införandet av BEPS-projektets principer.⁶⁰

3.4 Sammanfattning

Som framgår ovan i 3.3 finns det många åsikter om BEPS-projektet, skepticism blandat med optimism. En del av skeptikerna hävdar att suveräna stater inte kommer anpassa sin rätt till andra länder i den utsträckning som BEPS-projektet föreslår.

⁵⁴ Pistone 2014 s. 9.

⁵⁵ Se ovan 3.3.1.

⁵⁶ Brauner 2014.

⁵⁷ Brauner 2014 s. 11.

⁵⁸ Brauner 2014 s. 37-38.

⁵⁹ Brauner 2014 s. 38.

⁶⁰ Herrington & Lowell 2013 s. 372-373.

Vad som talar till fördel för BEPS-projektet är att EU valt att stödja och till viss del ansluta sig till BEPS-projektet.⁶¹ Det faktum att EU väljer att beakta BEPS-projektet borde ge upphov till viss optimism, vilket är en av anledningarna till att nästa kapitel behandlar EU:s agerande för att motverka aggressiv skatteplanering.

OECD:s BEPS-projekt diskuteras mer utförligt i analysdelen av den här uppsatsen, med fokus på om BEPS-projektet kommer lyckas och i så fall i vilken utsträckning.

⁶¹ PM om MDD, EK 2013 s. 2 ” This BEPS project is strongly supported by the EU, and both the Commission and Member States are actively involved in its development and delivery.”.

4 EU

4.1 Introduktion

Liksom OECD har EU uppmärksammat problemet med aggressiv skatteplanering och har sedan 2012 inlett en offensiv riktad mot skatteundandragande⁶², skattebedrägeri⁶³ och aggressiv skatteplanering.⁶⁴

I det här kapitlet behandlas inledningsvis publikationer från kommissionen i avsnitt 4.2 och 4.3. Dessa publikationer är inte rättsligt bindande, men har hittills lett till bland annat att kommissionen publicerat det förslag om ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet som behandlas nedan i kapitel 5. I avsnitt 4.4 behandlas doktrinen syn på EU:s arbete mot aggressiv skatteplanering. Avsnitt 4.5 och 4.6 innehåller praxis från EUD angående skatteflyktsklausuler.

4.2 Konkreta åtgärder

Kommissionen publicerade den 27 juni 2012 ett meddelande till Europeiska parlamentet och Rådet angående förstärkning av kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, även i förhållande till tredjeländ.⁶⁵ För att belysa problemet med skattebedrägeri och skatteundandragande inleder kommissionen meddelandet med att konstatera att uppskattningsvis kan den svarta marknaden inom EU vara så stor som en femtedel av EU:s samlade BNP.⁶⁶ Det finns även en avsevärd mängd pengar som göms utanför EU för att undvika beskattning. Kommissionen anser att det är viktigt ur ett rättviseperspektiv att bekämpa dessa sätt att undandra pengar från beskattning då bördan hamnar på de ärliga skattebetalare som inte använder sig av skatteundandragande eller begår skattebedrägeri.⁶⁷

Kommissionen uppmärksammar den globala ekonomin, den snabba utvecklingen av teknologi och en internationalisering av bedrägeri som några av orsakerna till att skatteundandragande och skattebedrägeri på senare år utgör ett allt större problem. För att kunna bekämpa det ökande problemet med skatteundandragande och skattebedrägeri behövs förbättring på tre nivåer. Först måste medlemsstaterna förbättra sin skatteinsamling. För

⁶² Skatteundandragande eng. [tax evasion] består generellt sett av olagliga arrangemang där den skatteskyldiga döljer intäkter eller information från skattemyndigheterna och betalar som resultat mindre skatt. Meddelande, EK 2012 fotnot 1.

⁶³ Skattebedrägeri eng. [tax fraud] är en eller flera, ofta, kriminella handlingar, bland annat falska uttalanden eller falska dokument, som leder till avsiktligt undvikande av skatt. Meddelande, EK 2012 fotnot 1.

⁶⁴ Meddelande, EK 2012.

⁶⁵ Meddelande, EK 2012.

⁶⁶ Meddelande, EK 2012 s. 2.

⁶⁷ Meddelande, EK 2012 s. 3.

det andra behöver medlemsstaternas skattemyndigheter bli bättre på att samarbeta och för det tredje behövs en klar och gemensam policy i förhållande till tredjeländer för att kunna uppnå rättvisa förutsättningar för beskattning.⁶⁸

Genom att förbättra redan tillgängliga metoder samt att inrätta nya föreslagna metoder från kommissionen ska inte bara skatteundandragande och skattebedrägeri, utan även aggressiv skatteplanering bekämpas. Kommissionen definierar, som nämnts ovan i kapitel 2 aggressiv skatteplanering som användandet av konstgjorda förfarande för att utnyttja skillnader i medlemsstaternas beskattningssystem vilket leder till ökad förlust av skatteintäkter för medlemsstaterna samt en underminering av medlemsstaternas skatteregler.⁶⁹

Även om medlemsstaterna har suveränitet över deras respektive beskattningsrätt menar kommissionen att medlemsstaternas beskattning har en direkt påverkan på den inre marknaden då det bland annat kan förvrida konkurrensen för företag som verkar inom EU. En mer effektiv bekämpning av bedrägeri och undandragande leder till ökade skatteintäkter som hjälper medlemsstaterna till nödvändiga strukturella förändringar gällande beskattning. Ökade skatteintäkter kan även bidra till att andra skatteinitiativ fullföljs vilket kan leda till en bättre miljö för tillväxt.⁷⁰

Kommissionen menar att den gränsöverskridande ekonomin inom EU har lett till nya utmaningar för medlemsstaternas samarbete sinsemellan. Samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter kan fungera tillfullo om det inte finns ömsesidig tillit och solidaritet. Kommissionen har försett medlemsstaterna med medel för att kunna öka samarbetet och främja informationsflödet mellan medlemsstaterna för att på så sätt kunna effektivisera och förbättra utnyttjandet av den nationella beskattningsrätten.⁷¹

Så kallade skatteparadis fortsätter enligt kommissionen att vara ett hot mot medlemsstaternas skattebaser. Kommissionen hänvisar till OECD:s definition där skatteparadis innebär avsaknad av informationsutbyte, avsaknad av transparens samt avsaknad av krav på faktisk aktivitet inom staten. Så kallade skatteparadis bidrar till att på ett orättvist sätt locka till sig skattebas från EU:s medlemsstater. För att bekämpa skatteparadis menar kommissionen att det bland annat krävs koordinerade försvarsåtgärder från medlemsstaternas sida för att inte dessa försluter av skattebas ska drabba övriga skattebetalare.⁷²

⁶⁸ Meddelande, EK 2012 s. 3.

⁶⁹ Meddelande, EK 2012 s. 3-4.

⁷⁰ Meddelande, EK 2012 s. 4.

⁷¹ Meddelande, EK 2012 s. 6.

⁷² Meddelande, EK 2012 s. 11-12.

4.3 Handlingsplan och rekommendationer

Den 6 december 2012 publicerade kommissionen, som ett vidare steg i kampen mot skattebedrägeri, skatteundandragande och aggressiv skatteplanering, ”En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande”⁷³. I samband med handlingsplanen publicerade kommissionen två rekommendationer, den första angående *åtgärder för att uppmuntra tredjeländer att tillämpa miniminormer för god förvaltning i skattefrågor*⁷⁴ och den andra angående *aggressiv skatteplanering*⁷⁵.

4.3.1 Handlingsplan mot skattebedrägeri och skatteundandragande

Kommissionen delade in handlingsplanen i tre områden. Första området består av initiativ och instrument som redan existerar men där förbättring var nödvändigt för att dessa initiativ och instrument ska fungera tillfredställande. Det andra området är nya förslag från kommissionen som presenteras i handlingsplanen. Det tredje området är förslag på initiativ och åtgärder som kommer utvecklas under 2013 och framåt.⁷⁶

Inom området för förbättring av redan existerande instrument uppmanar kommissionen, i handlingsplanen, bland annat medlemsstaterna att genomföra och tillämpa det ramverk som finns för förbättrat administrativt samarbete vilket Europeiska rådet tidigare antagit. Kommissionen ansåg även att förbättring borde ske inom flera områden gällande mervärdesskatt, bland annat ett högpriorerat initiativ gällande möjligheten att snabbt kunna agera vid mervärdesskattebedrägeri.⁷⁷

Bland kommissionens nya initiativ finns bland annat i handlingsplanen förslag på en plattform för att kunna identifiera nationella skatteregistreringsnummer för gränsöverskridande transaktioner. Plattformen, som benämns TIN, är, enligt kommissionen, tänkt att underlätta administrativt samarbete för medlemsstaterna inom området för direkt beskattning. Vidare bland de nya initiativen finns det två rekommendationer gällande *miniminormer för tredjeland* och *aggressiv skatteplanering*. Kopplade till dessa rekommendationer ville kommissionen även inrätta en plattform bestående av experter från medlemsstaterna och företrädare för berörda parter som ska ha uppdraget att bistå kommissionen i en rapport angående de båda rekommendationerna.⁷⁸

⁷³ Handlingsplanen, EK 2012.

⁷⁴ Rekommendation om tredjeländer, EK 2012.

⁷⁵ Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012.

⁷⁶ Handlingsplanen, Ek 2012 s. 2-3.

⁷⁷ Handlingsplanen, EK 2012 s. 3-5.

⁷⁸ Handlingsplanen, EK 2012 s. 5-8.

Det är även kommissionens avsikt, enligt handlingsplanen, att flertalet initiativ, som ännu inte var färdiga när handlingsplanen skrevs, skulle utvecklas under år 2013. Först under dessa initiativ ville kommissionen motverka situationer då skillnader i nationella regler gällande främst hybridlån och hybridenheter kunde leda till dubbel icke-beskattning. Efter att ha fört dialog med medlemsstaterna kom kommissionen fram till att detta problem bäst kunde lösas genom förändringar i moder-/dotterbolagsdirektivet. En översyn av reglerna gällande skatteflykt i bland annat moder-/dotterbolagsdirektivet och direktivet om räntor och royalty skulle ske under år 2013, med syfte att stärka skyddet mot skatteflykt i EU-lagstiftningen.⁷⁹

Andra initiativ avsedda att utvecklas 2013,2014 och framåt gällde till stor del samarbete i form av informationsutbyte mellan medlemsstaterna och i vissa fall även i förhållande till tredjeländer.⁸⁰

I slutsatsen av sin handlingsplan konstaterade kommissionen att problemen med skattebedrägeri, skatteundandragande och aggressiv skatteplanering inte är något som kan lösas individuellt från medlemsstaternas sida utan det krävdes omgående samarbete från medlemsstaternas sida.⁸¹ I kommissionens slutsats konstaterades även att handlingsplanen inte enbart har betydelse för EU och dess medlemsstater. Handlingsplanen kan enligt kommissionen även ses som ett inlägg i den internationella debatt som pågår inom skatteområdet angående aggressiv skatteplanering, där OECD i nuläget är en av de stora aktörerna, uppbäckade av G20.⁸²

4.3.2 Rekommendation angående miniminormer för tredjeländer

I inledningen av rekommendationen beskriver kommissionen att vissa tredjeländer med god finansiell situation tillämpar väldigt förmånlig, eller i vissa fall ingen, beskattning för personer eller företag som inte har sin hemvist i landet. Isolerat är länder med förmånlig beskattning inget problem men tillsammans, med att dessa tredjeländer ofta saknar internationellt informationsutbyte, blir konsekvensen att hemviststaten för den skattskyldige inte kan beskatta dessa inkomster som göms i tredjeländ. Enligt kommissionen finns det inom EU samförstånd om att sådant skadligt beteende som dessa tredjeländer använder sig av inte accepteras mellan EU:s medlemsstater och det finns även direktiv som reglerar samarbete mellan medlemsstaterna inom beskattningsområdet.^{83 84}

Kommissionen uppmärksammade även andra parter, som arbetar med problemet med tredjeländer, så som OECD, G20 och det globala forumet för transparens och informationsutbyte på skatteområdet. Det globala forumet

⁷⁹ Handlingsplanen, EK 2012 s. 9-10.

⁸⁰ Handlingsplanen, EK 2012 s. 11-15.

⁸¹ Handlingsplanen, EK 2012 s. 16.

⁸² Se ovan under 3.1.

⁸³ Dir. 2011/16.

⁸⁴ Rekommendation om tredjeländer, EK 2012 s. 2.

har utvecklat normer för insyn och informationsutbyte som blev fastställda 2009, dessa normer använde kommissionen som grund för sin rekommendation.⁸⁵

Genom rekommendationen gavs medlemsstater möjlighet att på ett gemensamt sätt kunna identifiera och agera mot problematiska tredjeländer som skadar den inre marknaden genom att negativt påverka medlemsstaters skattebas.⁸⁶

4.3.3 Rekommendation om aggressiv skatteplanering

Rekommendationen om aggressiv skatteplanering består av flertalet punkter som beskriver hur medlemsstaterna bör agera för att undvika dubbel icke-beskattnings samt missbruk skattelagstiftning. Gällande dubbelbeskattningsavtal som ingås eller ingåtts med andra medlemsstater eller tredje länder föreslår kommissionen i sin rekommendation att en klausul införs som innebär att parterna i avtalet förbinder sig att inte beskatta en inkomst endast om samma inkomst beskattas av den andra parten. För nationella regler som leder till dubbel icke-beskattnings uppmanade kommissionen att medlemsstaterna ser till att inkomsten beskattas.⁸⁷

I de fall medlemsstaternas regler mot skatteflykt inte är tillräckliga för att motverka aggressiv skatteplanering anser kommissionen att en allmän regel mot skatteflykt bör införas. Regeln ska motverka situationer mellan medlemsstaterna, mellan medlemsstaterna och tredjeländer och även rent nationella situationer.⁸⁸

I sin rekommendation har kommissionen utarbetat en färdig lydelse på en sådan allmän skatteflyktsklausul som medlemsstaterna uppmanades att anta:⁸⁹

”Ett eller flera konstlade⁹⁰ arrangemang som har inrättats med det huvudsakliga⁹¹ syftet att undvika beskattning och som leder till en skatteförmån ska ignoreras. De nationella myndigheterna ska skatterättsligt behandla dessa arrangemang utifrån deras ekonomiska innehåll.”⁹²

Tillsammans med den utarbetade lydelsen finns i rekommendationen även tolkningsunderlag för den föreslagna regelns olika rekvisit. Kommissionen bidrog med omfattande tolkningsunderlag i frågan huruvida ett arrangemang ska anses konstlat. Kommissionen ger exempel på flertalet situationer som

⁸⁵ Rekommendation om tredjeländer, EK 2012 s. 4.

⁸⁶ Rekommendation om tredjeländer, EK 2012 s. 3-4.

⁸⁷ Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012 s. 4.

⁸⁸ Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012 s. 4-5.

⁸⁹ Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012 s. 4.

⁹⁰ I den engelska versionen används ”artificial” för ”konstlade”.

⁹¹ I den engelska versionen används ”essential” för ”huvudsakligen”.

⁹² Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012 s. 4.

kan tyda på att ett arrangemang ska anses konstlat: (a) delar av arrangemanget är oförenligt med helheten (b) arrangemanget genomförs inte på ett rimligt sätt (c) motsägelsefullt arrangemang (d) cirkulära transaktioner (e) betydande skatteförmån utan motsvarande företagsrisk eller kassaflöde (f) obetydlig bruttovinst i förhållande till skatteförmån.⁹³

Förekomsten av en eller flera av dessa situationer kan tyda på att konstlat arrangemang förekommer. Arrangemangets syfte enligt regeln ska bestämmas, utan hänsyn till skattebetalarens subjektiva syfte, i förhållande till den skattebestämmelse som annars varit tillämplig. Syftet att undvika beskattning, ska anses huvudsakligt, enligt kommissionen, om övriga syften med arrangemanget kan anses försumbara utifrån en helhetsbedömning.⁹⁴

Bedömning av huruvida en skatteförmån föreligger ska ske i förhållande till det belopp berörd part varit skyldig i form av skatt om arrangemanget inte förelegat. Liksom vid tolkningen av konstlat arrangemang ger kommissionen exempel på situationer som ska beaktas vid bedömning av förekomsten av skatteförmån: (a) ett belopp ingår inte i skattebasen (b) utnyttjandet av avdrag (c) förlust ådras av skatteskäl (d) ingen källskatt ska betalas (e) avräkning av utländsk skatt.⁹⁵

4.3.4 Plattform

Kommissionen ansåg att det var viktigt att dess handlingsplan och rekommendationer implementeras så brett som möjligt inom unionen. Som ett led i strävan mot en lyckad implementering införde kommissionen år 2013 en plattform bestående av experter från myndigheter och privata representanter som skulle bidra med erfarenhet och åsikter vid implementeringen samt bistå kommissionen i arbetet att framställa en rapport till år 2015 angående rekommendationerna.⁹⁶

Plattformen skulle förse kommissionen med information för att kunna nå framgångar, inom de områden som handlingsplanen och rekommendationerna berör samt assistera i implementeringsarbetet. Plattformen skulle även uppmuntra till dialog mellan aktuella parter i form av myndigheter, företag och samhället. Vidare skulle plattformen utveckla möjliga tillvägagångssätt för att på ett bättre sätt kunna agera mot problemet med dubbel icke-beskattning.⁹⁷

4.4 Doktrin

Nouwen uppmärksammar att EU i handlingsplanen och rekommendationerna valt ett annat tillvägagångssätt än det traditionella

⁹³ Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012 s. 4-5.

⁹⁴ Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012 s.5.

⁹⁵ Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012 s.5.

⁹⁶ Plattformen, EK 2013 s. 2-3.

⁹⁷ Plattformen, EK 2013 s. 3-4.

lagstiftningsförfarandet genom direktiv.⁹⁸ Istället uppmanar kommissionen medlemsstaterna att bland annat införa en generell skatteflyktsklausul i nationell rätt och i medlemsstaternas bilaterala skatteavtal. Nouwen ser dessa faktorer som tecken på att kommissionen för närvarande lagt en harmonisering av beskattningssystemen åt sidan för att istället föredra att medlemsstaterna enbart närmar sig varandra, vid bekämpning av aktuella problem, däribland aggressiv skatteplanering.⁹⁹

Kommissionens tillvägagångssätt till trots, tror Nouwen att handlingsplanen och rekommendationerna kommer få stor genomslagskraft bland medlemsstaterna, inte minst på grund av det missnöje som troligtvis skulle drabba de medlemsstater som väljer att inte följa handlingsplanen och dess rekommendationer.¹⁰⁰

I sitt fortsatta arbete är det viktigt, enligt Nouwen, att kommissionen tar hänsyn till de effekter som arbetet mot aggressiv skatteplanering kommer ha på skattebetalarna, genom bland annat ökade administrativa kostnader. Skattebetalarnas perspektiv är något som Nouwen anser att kommissionen förbisett, då fokus i kommissionens arbete hittills främst legat på de potentiellt ökade skatteintäkterna för medlemsstaterna.¹⁰¹

4.5 Implementering av skatteflyktsklausul i nationellt rätt

Hittills i kapitel 4 har publikationer från kommissionen, som inte är rättslig bindande, och doktrинens reaktioner på dessa publikationer behandlats. Som avslutning på kapitel 4 behandlas i 4.4 och 4.5 bindande praxis¹⁰² från EUD vars syfte är att bidra till förståelse av hur skatteflyktsklausulens implementering i nationell rätt ska gå till och hur skatteflyktsklausuler i direktiv har tolkats av EUD.

4.5.1 C-28/95 *Leur-Bloem*

I *Leur-Bloem*¹⁰³ prövade EUD, bland annat, hur skatteflyktsklausulen i fusionsdirektivet¹⁰⁴ skulle tolkas. Enligt artikel 11.1(a) i fusionsdirektivet får en medlemsstat underlåta att medge de förmåner som följer av direktivet om handlingarna som medför tillämplighet av direktivet haft skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsakligt¹⁰⁵ syfte. I *Leur-Bloem* kom

⁹⁸ Nouwen 2013 s. 497.

⁹⁹ Nouwen 2013 s. 497.

¹⁰⁰ Nouwen 2013 s. 497-498.

¹⁰¹ Nouwen 2013.s. 498.

¹⁰² Av praxis från EUD följer att nationella domstolar inte får tillämpa nationella regler som strider mot gemenskapsrätten. Se e.g C-106/77 *Simmenthal*. p. 23-26.

¹⁰³ C-28/95 *Leur-Bloem*.

¹⁰⁴ Dir 90/434.

¹⁰⁵ I den engelska versionen av fusionsdirektivet används ”principal” för ”huvudsakligen”.

EUD fram till ett antal faktorer som måste uppfyllas för att medlemsstater ska kunna tillämpa artikel 11.1 (a) i fusionsdirektivet.

”Artikel 11 i direktivet skall tolkas så, att för att undersöka om den planerade transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften skall de behöriga nationella myndigheterna i varje enskilt fall vidta en övergripande prövning av den nämnda transaktionen. En sådan prövning skall kunna vara föremål för domstolskontroll. I enlighet med artikel 11.1 a i direktivet kan medlemsstaterna föreskriva att det förhållandet att den planerade transaktionen inte har genomförts av godtagbara kommersiella skäl utgör en presumtion för skatteflykt eller skatteundandragande. Det ankommer på medlemsstaten att med iakttagande av proportionalitetsprincipen avgöra vilka interna förfaranden som är nödvändiga i detta syfte. Att införa en bestämmelse som har allmän räckvidd genom vilken vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelen på grundval av sådana kriterier som de som omnämnts i det andra svaret punkt a, vare sig det verkligen är fråga om skatteflykt eller skatteundandragande eller inte, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika sådan skatteflykt eller sådant skatteundandragande och skulle skada det syfte som eftersträvas genom direktivet.”¹⁰⁶

En nationell implementering av skatteflyktsklausulen i fusionsdirektivet ska således enligt EUD vara av sådan karaktär att varje fall ska bedömmas enskilt. Medlemsstaterna får lov att presumera att skatteflykt eller skatteundandragande föreligger om en transaktion genomförs utan godtagbara kommersiella skäl. Det är dock inte förenligt med artikel 11.1 (a) att införa en bestämmelse som undantar en viss sorts förfaranden oavsett om skatteflykt eller skatteundandragande föreligger, eller inte. En nationell prövning av en skatteflyktsklausul baserad på artikel 11.1 (a) ska även kunna vara föremål för domstolskontroll.

4.5.2 C-321/05 *Kofoed*

Av *Kofoed* följer att medlemsstater inte får tillämpa en skatteflyktsklausul, som visserligen finns tillgänglig i relevant direktiv, men som inte har föranletts av en implementering i den nationella rätten.

I *Kofoed* ställde hänskjutande dansk domstol ett antal frågor till EUD gällande fusionsdirektivet.¹⁰⁷ Fusionsdirektivet hade, vid den tidpunkt då de aktuella händelserna skett, inte föranlett några specifika bestämmelser om implementering av direktivet i dansk rätt.¹⁰⁸

I fallet bytte två danska medborgare sina aktier i deras helägda danska aktiebolag mot samtliga nyemitterade aktier i ett irländskt aktiebolag där de båda danska medborgarna sedan tidigare ägde var sin aktie. Resultatet blev att de två danska medborgarna kom att äga hälften var av det irländska

¹⁰⁶ C-28/95 *Leur-Bloem* p. 24 B.

¹⁰⁷ C-321/05 *Kofoed* p. 23.

¹⁰⁸ C-321/05 *Kofoed* p. 13.

aktiebolaget som i sin tur var ensam ägare av det danska aktiebolaget. Kort efter transaktionen av aktier lyfte det irländska aktiebolaget en väsentlig utdelning från det danska aktiebolaget och därpå lämnade det irländska aktiebolaget utdelning till ägarna, de två danska medborgarna.¹⁰⁹

Generaladvokaten menade att via vad som framkommit genom den hänskjutande domstolen avsåg de två danska medborgarna troligen inte att bedriva någon verksamhet i det irländska aktiebolaget utan syftet med transaktionerna var att minska skatten.¹¹⁰

Danska skatteministeriet menade att utdelningen från det irländska bolaget till de danska medborgarna utgjorde en del av vederlaget för utbytet av aktier och ansåg därmed att undantag från skatteplikt inte var möjlig enligt fusionsdirektivet.¹¹¹ EUD uttalade sig att enbart kort tids samband och eller annat samband med förvärvet inte kan leda till att utdelningen ska anses vara en del av förvärvet.¹¹² Istället måste det prövas om utdelningen varit, eller har haft karaktären av, en bindande del av förvärvet. EUD ansåg inte att så var fallet och därmed var beskattning otillåten enligt artikel 8.1 i fusionsdirektivet.¹¹³

I det fallet att beskattning var otillåten enligt artikel 8.1 hade hänskjutande domstol även ställt frågan om transaktionerna kunde angripas på grund av rättsmissbruk genom artikel 11.1 (a) i fusionsdirektivet, trots att direktivet inte implementerats i dansk nationell rätt.¹¹⁴

Till följd av rättssäkerhetsprincipen, konstaterade EUD, kan ett direktiv i sig självt inte medföra skyldigheter för medborgare utan att dess bestämmelser implementerats i den nationella rätten.¹¹⁵ Medlemsstater har dock rätten att välja på vilket sätt som ett direktiv ska införlivas på.¹¹⁶ Ett införlivande ska dock vara ”tillräckligt klar och tydlig för att de enskilda som berörs skall få kännedom om omfattningen av deras rättigheter och skyldigheter”¹¹⁷. Generaladvokaten menade, och fick gehör av EUD, att implementering kan ske genom en allmän rättslig ram inom medlemsstaten där allmänna principer i statsrätt eller förvaltningsrätt kan vara tillräckliga.¹¹⁸

¹⁰⁹ C-321/05 *Kofoed* p. 14-19.

¹¹⁰ Generaladvokatens yttrande, C-321/05 *Kofoed* p. 29.

¹¹¹ C-321/05 *Kofoed* p. 20.

¹¹² C-321/05 *Kofoed* p. 31.

¹¹³ C-321/05 *Kofoed* p. 31 och 34-35.

¹¹⁴ C-321/05 *Kofoed* p. 23.

¹¹⁵ C-321/05 *Kofoed* p. 44.

¹¹⁶ C-321/05 *Kofoed* p. 43.

¹¹⁷ C-321/05 *Kofoed* p. 44.

¹¹⁸ Generaladvokatens yttrande, C-321/05 *Kofoed* p. 29 och C-321/05 *Kofoed* p. 44.

4.6 Direktivtolkning av skatteflyktsklausuler

I ovanstående utdrag¹¹⁹ ur *Leur-Bloem* uttalade EUD att skatteflykt eller skatteundandragande skulle vara huvudsyftet eller ett av de huvudsakliga syftena bakom en transaktion för att transaktionen skulle kunna undandras från de förmåner som följer av direktivet. I *Kofoed*, som Cereoni¹²⁰ uppmärksammat, uttalade sig EUD något annorlunda i frågan om när skatteflykt ska anses föreligga.

”Tillämpningen av dessa kan inte utsträckas till att även omfatta missbruk, det vill säga transaktioner som inte är affärsmässiga, utan endast sker i syfte att via missbruk dra nytta av de fördelar som föreskrivs i gemenskapsrätten.”¹²¹

I *Kofoed*, liksom i *Leur-Bloem*, var artikel 11.1 (a) i fusionsdirektivet aktuell. Till skillnad från i *Leur-Bloem*, där skatteflykt eller skatteundandragande, enligt EUD, skulle vara det *huvudsakliga syftet*, uttalade sig EUD i *Kofoed* att missbruk skulle vara det *enda syftet*, för att kunna vägra tillämpning av de förmåner som följer av direktivet. EUD har i det senare fallet *Part Service*¹²² tydliggjort hur förhållandet mellan huvudsakligt syfte¹²³ och enda syfte. I *Part Service* uttalade EUD att missbruk ska anses föreligga om det huvudsakliga syftet med en transaktion är skatteflykt och om en transaktions *enda* syfte är skatteflykt, ska tröskeln *huvudsakligt* syfte anses uppfyllt.¹²⁴ Det krävs med andra ord inte att en transaktions enda syfte är skatteflykt för att missbruk ska anses föreligga.

4.7 Sammanfattning

EU:s arbete inom skatteundandragande, skattebedrägeri och aggressiv skatteplanering är omfattande och består av en mängd publikationer som även till viss del tar sikte på medlemsstaternas förhållande till tredje länder. I doktrinen har det uppmärksammat att kommissionens förslag i stor del inte innebär reglering genom direktiv utan istället uppmuntras medlemsstaterna att genomföra föreslagna förändringar i sina nationella regler samt skatteavtal. I analysen kommer EU:s arbete mot aggressiv skatteplanering diskuteras i förhållande till OECD:s BEPS-projekt.

EUD har i praxis behandlat delar av skatteflyktsreglers tolkning och implementering. EUD:s praxis kommer underlätta analysen av den, i nästa

¹¹⁹ Se 4.5.1.

¹²⁰ Cereoni 2013 s. 800.

¹²¹ C-321/05 *Kofoed* p. 38.

¹²² C-425/06 *Part Service*.

¹²³ EUD hänvisar i *Part Service* till C-255/02 *Halifax* där EUD, liksom i *Leur-Bloem*, använt sig av ”huvudsakligt syfte”. Se *Halifax* p. 75.

¹²⁴ C-425/06 *Part Service* p. 44-45.

kapitel behandlade, föreslagna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet i förhållande till den svenska skatteflyktslagen.

5 Föreslagna ändringar i EU:s moder-/dotterbolagsdirektiv

5.1 Introduktion

Syftet med moder-/dotterbolagsdirektivet är att företagsgrupper med moder- respektive dotterbolag i olika medlemsstater ska kunna konkurrera med företagsgrupper där moder- respektive dotterbolag finns i samma medlemsstat.¹²⁵ Vid moder-/dotterbolagsdirektivets införande var generellt företagsgrupper med gränsöverskridande verksamhet missgynnade i förhållande till motsvarande företagsgrupper som enbart verkade inom en medlemsstats gränser. Genom avskaffande av källskatt på vinstutdelning och förebyggandet av dubbelbeskattning vid vinstutdelning uppfyllde moder-/dotterbolagsdirektivet sitt syfte. Ökningen av gränsöverskridande verksamhet har lett till att företagsgrupper med multinationell verksamhet numera kan uppnå fördelar i förhållande till rent nationella företagsgrupper genom att utnyttja skillnader i medlemsstaternas nationella skattesystem. Det var mot bakgrund av dessa förändringar inom gränsöverskridande handel som kommissionen i november 2013 föreslog ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet.¹²⁶

I sitt förslag till ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet fokuserade kommissionen på två områden, dels hybrida lån och dels en förändrad skatteflyktsklausul.¹²⁷ I det här kapitlet ligger fokus på den förändrade skatteflyktsklausulen. I 5.2 behandlas den föreslagna skatteflyktsklausulen och i 5.3 behandlas reaktioner på densamma.

5.2 Ny obligatorisk skatteflyktsklausul

I nuvarande utförande av moder-/dotterbolagsdirektivet föreskrivs att direktivet inte ska hindra medlemsstaterna från att tillämpa nationella skatteflyktsregler¹²⁸, vilket lett till att det stått medlemsstaterna fritt att tillämpa sina nationella skatteflyktsregler i förhållande till moder-/dotterbolagsdirektivet.¹²⁹ Kommissionen påpekar i sin konsekvensanalys¹³⁰ att även om medlemsstaterna är fria att införa nationella skatteflyktsregler enligt moder-/dotterbolagsdirektivet måste dessa nationella skatteflyktsregler vara i linje med de EU-rättsliga principerna som gäller inom området för beskattning.¹³¹ I *Kofoed*¹³² uttalade EUD bland annat att

¹²⁵ Förslag till ändring i MDD, EK 2013 s. 6.

¹²⁶ Förslag till ändring i MDD, EK 2013 s. 6.

¹²⁷ Förslag till ändring i MDD, EK 2013 s. 2-3.

¹²⁸ Se moder-/dotterbolagsdirektivet art. 1(2).

¹²⁹ Konsekvensanalys, EK 2013 Bilaga 1.

¹³⁰ Konsekvensanalys, EK 2013.

¹³¹ Konsekvensanalys, EK 2013 s. 12.

skatteflyktsklausulen¹³³ i det aktuella direktivet motsvarade den generella principen inom EU att rättsmissbruk inte är tillåtet.¹³⁴

Med rådande variation av nationella skatteflyktsregler ansåg kommissionen i konsekvensanalysen att det var svårt att fastställa om de nationella skatteflyktsreglerna var i linje med unionsrätten. En gemensam skatteflyktsklausul i moder-/dotterbolagsdirektivet skulle, enligt kommissionen, garantera att de för direktivet relevanta EU-rättsliga principer, som bland annat uttalats av EUD i *Kofoed*, efterföljs.¹³⁵

Kommissionen menade att skattebetalare och skattemyndigheter under rådande omständigheter, med en mångfald av nationella skatteflyktsregler, inte fick klarhet och säkerhet i hur regler angående skatteflykt skulle tolkas och tillämpas.¹³⁶ En gemensam skatteflyktsklausul skulle säkerhetsställa en eftersträvt klarhet och säkerhet. Under rådande förutsättningar fanns också möjlighet för skattebetalare att bedriva directive shopping¹³⁷ enligt kommissionen, något som inte skulle vara möjligt med en gemensam skatteflyktsklausul.¹³⁸

Av artikel 5 i EUF-fördraget följer subsidiaritets-¹³⁹ och proportionalitetsprincipen. Gällande förslagen skatteflyktsklausul i moder-/dotterbolagsdirektivet menar kommissionen att agerande på medlemsstatsnivå är själva problemet, då en stor variation av skatteflyktsregler leder till bland annat osäkerhet för skattebetalarna. Således är förslaget inom ramarna för subsidiaritetsprincipen.¹⁴⁰ Angående proportionalitetsprincipen ansåg kommissionen att förslaget inte gick längre än nödvändigt för att uppfylla målen i fördraget och hänvisade specifikt på att syftet med en gemensam skatteflyktsklausul bland annat är att uppnå en effektiv inre marknad.¹⁴¹

5.2.1 Lydelse

Den stora föreslagna förändringen av moder-/dotterbolagsdirektivet är införandet av den generella skatteflyktsklausulen som föreslås bli en ny artikel 1 (a).¹⁴² Den nya skatteflyktsklausulen har anpassats till moder-

¹³² *Kofoed* har behandlats mer ingående ovan, se 4.5.2.

¹³³ Dir. 90/434 art. 11.1 a.

¹³⁴ C-321/05 *Kofoed* p. 38. “*De rättsökande får inte utnyttja gemenskapsrätten genom bedrägeri eller missbruk*”.

¹³⁵ Konsekvensanalys, EK 2013 s. 12-13.

¹³⁶ Konsekvensanalys, EK 2013 s. 13.

¹³⁷ Företag investerar genom mellanhänder i länder med svagare eller obefintlig skatteflyktsregel.

¹³⁸ Konsekvensanalys, EK 2013 s. 19.

¹³⁹ Subsidiaritetsprincipen innebär att inom de områden kommissionen inte har exklusiv befogenhet får kommissionen vidta åtgärder endast om medlemsstaterna på egen hand inte kan uppnå målen för åtgärderna och dessa mål på ett bättre sätt kan uppnås på unionsnivå.

¹⁴⁰ Konsekvensanalys, EK 2013 s. 14.

¹⁴¹ Konsekvensanalys, EK 2013 s. 14.

¹⁴² Förslag till ändring i MDD, EK 2013 s. 9.

/dotterbolagsdirektivet utifrån den lydelse¹⁴³ som föreslogs i kommissionens rekommendation mot aggressiv skatteplanering.¹⁴⁴

Enligt första stycket ska skattebetalare vägras de förmåner som följer av direktivet om dessa uppnåts genom konstlade arrangemang med huvudsakligt syfte, från skattebetalaren, att uppnå skatteförmån.

“1. Member States shall withdraw the benefit of this directive in the case of an artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of obtaining an improper tax advantage under this directive and which defeats the object, spirit and purpose of the tax provisions invoked.”¹⁴⁵

I andra stycket ges en förklaring till vad som ska anses vara konstlade arrangemang och exempel ges på situationer som kan tyda på att konstlande arrangemang föreligger.

“2. A transaction, scheme, action, operation, agreement, understanding, promise, or undertaking is an artificial arrangement or a part of an artificial series of arrangements where it does not reflect economic reality.

In determining whether an arrangement or series of arrangements is artificial, Member States shall ascertain, in particular, whether they involve one or more of the following situations:

- (a) the legal characterisation of the individual steps which an arrangement consists of is inconsistent with the legal substance of the arrangement as a whole;
- (b) the arrangement is carried out in a manner which would not ordinarily be used in a reasonable business conduct;
- (c) the arrangement includes elements which have the effect of offsetting or cancelling each other;
- (d) the transactions concluded are circular in nature;
- (e) the arrangement results in a significant tax benefit which is not reflected in the business risks undertaken by the taxpayer or its cash flows.”¹⁴⁶

5.2.2 Exempel på tillämpning

I ett PM¹⁴⁷ angående förslaget till ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet ger kommissionen exempel på hur den föreslagna generella skatteflyktsklausulen kan komma att tillämpas. I exemplet tillämpar medlemsstat A källskat på utdelning till moderbolag i land X, som inte är medlem i EU. Medlemsstat B tar inte ut någon källskat på utdelning till moderbolag i land X.¹⁴⁸

¹⁴³ Se ovan 4.2.3.

¹⁴⁴ PM om MDD, EK 2013 s. 2.

¹⁴⁵ Förslag till ändring i MDD, EK 2013 s. 9.

¹⁴⁶ Förslag till ändring i MDD, EK 2013 s. 9.

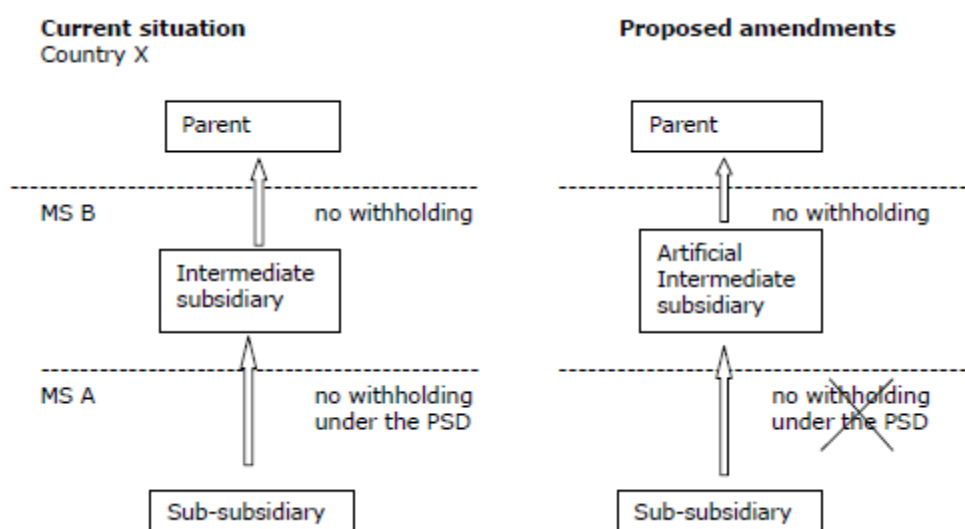
¹⁴⁷ PM om MDD, EK 2013.

¹⁴⁸ PM om MDD, EK 2013 s. 3.

Om ett dotterbolag i A ägs direkt av moderbolag i X kommer utdelning bli föremål för källskatt. Om moderbolaget startar ett dotterbolag i B som i sin tur äger dotterbolaget i A kommer källskatt inte bli aktuellt då A, enligt moder-/dotterbolagsdirektivet, inte får tillämpa källskatt vid utdelning till annan medlemsstat.¹⁴⁹

Om den föreslagna generella skatteflyktsklausulen blir verklighet skulle medlemsstat A, i exemplet, tillämpa skatteflyktsklausulen om företaget i B endast existerar för att undvika källskatt. Medlemsstat A skulle då kunna tillämpa källskatt på utdelningen till företaget i B.¹⁵⁰

Kommissionen illustrerar exemplet med följande bild¹⁵¹:



5.3 Kommentarer i internationell doktrin

Den svenska regeringen menar, till skillnad från kommissionen, att det är nödvändigt att skatteflyktsregler är nationellt utformade för att reglerna ska kunna vara effektiva, förutsebara och rättssäkra. Regeringen menar på grund av att skatteflyktsregler bäst utformas nationellt att kommissionens förslag i moder-/dotterbolagsdirektivet om en obligatorisk gemensam skatteflyktsklausul inte är förenlig med subsidiaritetsprincipen. Regeringen anser inte heller att den handlingsfrihet som en obligatorisk skatteflyktsklausul innebär är proportionerlig då den gemensamma skatteflyktsklausulen knappast innebär någon ökad klarhet eller effektivitet i förhållande till skatteflyktslagen och därmed uppfylls inte proportionalitetsprincipen.¹⁵²

¹⁴⁹ PM om MDD, EK 2013 s. 3.

¹⁵⁰ PM om MDD, EK 2013 s. 3.

¹⁵¹ PM om MDD, EK 2013 s. 3.

¹⁵² Subsidiaritetsprövning, skatteverket 2014 s. 6-7.

Melbi kommenterar förändringarna i moder-/dotterbolagsdirektivet med att skatteflyktsregler i sin natur är svårtolkade och att föreslagna utformning av den föreslagna skatteflyktsklausulen dessutom innehåller en del parametrar med oklar innebörd. Oklarheter råder, enligt Melbi, om vad som skulle kunna anses vara ”betydande skattelättnad” i andra stycket punkten (e) men även hur punkterna (c) och (d) ska förhålla sig till varandra och dessutom anser Melbi att ordalydelsen i andra stycket av andra punkten kan tolkas så att endast en av de följande föreslagna faktorerna behöver vara uppfylld för att ett arrangemang ska kunna anses artificiellt. Melbi fortsätter med att konstatera att i och med den osäkerhet som skatteflyktsklausuler för med sig kommer den föreslagna skatteflyktsklausulen att förstärka den osäkerhet som skatteflyktslagen redan innebär. Tillkommer sedan en generell skatteflyktsklausul i fusionsdirektivet, som kommissionens handlingsplan ger en möjlig antydning om, menar Melbi att osäkerheten förstärks ytterligare.¹⁵³

Melbi har översatt kommissionens föreslagna lydelse av den gemensamma skatteflyktsklausulen.¹⁵⁴ Även om Melbis översättning inte är en officiell översättning från EU kan den tjäna syftet att till viss del underlätta den jämförelse med den svenska skatteflyktslagen som görs i analysdelen av den här uppsatsen.

”1. Medlemsstaterna ska återkalla rätten att omfattas av direktivet i fråga om ett artificiellt arrangemang eller en artificiell uppsättning arrangemang som har införts med huvudsakligt syfte att erhålla en otillbörlig skattefördel enligt direktivet och som slår tillbaka mot målet, andan och syftet med de skattebestämmelser som åberopats.

2. En transaktion, ordning, åtgärd, verksamhet, avtal, samförstånd, löfte eller åtagande är ett artificiellt arrangemang eller en del av en artificiell uppsättning arrangemang om det inte återspeglar den ekonomiska verkligheten.

Vid bedömningen av om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang är artificiella ska de deltagande medlemsstaterna särskilt ta ställning om en eller flera av följande situationer föreligger.

- (a) De enskilda leden i ett arrangemang är till sin rättsliga beskaffenhet oförenliga med det rättsliga innehållet i arrangemang som helhet.
- (b) Arrangemanget utförs på ett sätt som normalt sett inte skulle användas i ett rimligt affärsbeteende.
- (c) Arrangemanget ingriper delar som motverkar eller tar ut varandra.
- (d) De transaktioner som genomförs är cirkulära.
- (e) Arrangemanget leder till en betydande skattelättnad som inte återspeglas i skattebetalarens affärsrisker eller kassaflöden.”¹⁵⁵

¹⁵³ Melbi 2014 s. 136-138.

¹⁵⁴ Melbi 2014 s. 136-137.

¹⁵⁵ Melbi 2014 s. 136-137.

Stigård är av uppfattningen att effekterna av den föreslagna skatteflyktsklausulen kan komma att bli väldigt svårförutsebara. Stigård kommenterar även kommissionens förslag på tillämpning, som återfinns i konsekvensanalysen, och menar att enligt skatteflyktsklausulens föreslagna lydelse kan det lika gärna vara så att utdelningen inkomstbeskattas i företaget som har hemvist i medlemsstaten B, det under omständigheterna artificiella företaget.¹⁵⁶ Stigård menar vidare att exemplet som kommissionen framför i sig inte är särskilt kontroversiell utan snarare än vanligt förekommande situation, problemet med den föreslagna skatteflyktsklausulen är snarare att lydelsen kan få ett betydligt större tillämpningsområde än vad som framgår av kommissionens PM om de föreslagna ändringarna i moder-/dotterbolagsdirektivet. Stigård anser även att det är oklart om situationer kan uppstå då flera medlemsstater kommer anse sig ha rätt att beskatta utdelning som en följd av den föreslagna skatteflyktsklausulen, vilket skulle kunna leda till dubbelbeskattning. Avslutningsvis menar Stigård att den föreslagna skatteflyktsklausulen troligtvis kommer mötas av motstånd då flera medlemsstater antagligen kommer framföra liknande kritik som den svenska regeringen.¹⁵⁷

Schrievers och Vogel har kort berört den nederländska regeringens ståndpunkt angående en obligatorisk gemensam skatteflyktsklausul. Om den föreslagna skatteflyktsklausulen blir verklighet skulle det väsentligt hämma flexibiliteten och effektiviteten av Nederländernas egna skatteflyktsregler. De inhemska skatteflyktsreglerna i Nederländerna är viktiga för att kunna motverka ”wholly artificial transactions that violate the spirit and purpose of the law”¹⁵⁸.¹⁵⁹ Inom det nederländska parlamentet, skriver Schrievers och Vogel, har det framförts argument för att en obligatorisk skatteflyktsklausul skulle riskera den jämlika marknaden¹⁶⁰ och även ha negativ inverkan på de skatteflyktsregler som finns i Nederländernas skatteavtal med andra länder.¹⁶¹

5.4 Sammanfattning

Kommissionen har föreslagit att en generell skatteflyktsklausul införs i moder-/dotterbolagsdirektivet. Doktrinen menar att den föreslagna lydelsen av skatteflyktsklausulen ger upphov till tolkningssvårigheter och bland annat Sveriges och Nederländernas regering har en negativ inställning till

¹⁵⁶ Stigård 2014 s. 5.

¹⁵⁷ Stigård 2014 s. 8.

¹⁵⁸ Schrievers och Vogel 2014 s. 203.

¹⁵⁹ Schrievers och Vogel 2014 s. 203. Som exempel på Nederländska skatteflyktsregler nämner Schrievers och Vogel konceptet *fraus legis* där skattemyndigheterna kan utmana giltigheten av en transaktion om följande rekvisit är uppfyllda: “(1) the taxpayer obtains a tax benefit as a result of one or more transactions; (2) tax avoidance is the decisive reason for the choice of the transaction(s); and (3) the purpose and intent of a particular tax law provision would be frustrated if the non-taxable situation was not recharacterized as a taxable situation.” Schrievers och Vogel 2014 fotnot 50.

¹⁶⁰ “level playing field” Schrievers och Vogel 2014 s. 203.

¹⁶¹ Schrievers och Vogel 2014 s. 203.

den föreslagna skatteflyktsklausulen. Kommissionen menar att en gemensam skatteflyktsklausul inom unionen har klara fördelar i förhållande till nationella skatteflyktsklausuler medan den svenska regeringen hävdar motsatsen, att skatteflyktsklausuler ska utformas efter nationella omständigheter. De publikationer som berör den föreslagna skatteflyktsklausulen anser doktrinen inte vara tillräckliga för att på ett adekvat sätt kunna tolka skatteflyktsklausulen.

I analysen behandlas den föreslagna skatteflyktsklausulen och dess lydelse utförligt. Skatteflyktsklausulen kommer även jämföras med den svenska skatteflyktslagen och huruvida den föreslagna skatteflyktsklausulen bör implementeras i skatteflyktslagen.

6 Svensk skatteflyktsregel

6.1 Introduktion

För att en jämförelse mellan den föreslagna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet och den svenska skatteflyktsregeln i 2§ skatteflyktslagen ska vara möjlig, krävs förståelse för hur den senare har tolkas i svensk rätt.

Följden om en rättshandling uppfyller rekvisiten i 2§ skatteflyktslagen stadgas i paragrafens första mening och innebär att rättshandlingen inte ska tas hänsyn till vid fastställandet av beskattningsunderlag. Av 4§ skatteflyktslagen följer att Skatteverket inte kan tillämpa lagen utan endast förvaltningsrätterna kan pröva skatteflyktslagens tillämplighet efter framställning av Skatteverket.

Fortsättningsvis i kapitel 6 behandlas i avsnitt 6.2-5 de fyra punkter som utgör kärnan av 2 § skatteflyktslagen. Fokus i kapitlet ligger på den fjärde punkten i 2 § skatteflyktslagen och av den anledningen behandlas inte praxis för första, andra och tredje punkten. Avslutningsvis behandlas, i avsnitt 6.6, doktrins reflektioner angående den svenska skatteflyktslagen för att i analysen kunna dra slutsatser om konsekvenserna av att ännu en skatteflyktsklausul, den i femte kapitlet behandlade, eventuellt behöver införas i svensk rätt.

6.2 Väsentlig skatteförmån

Den första punkten som ska vara uppfylld för tillämplighet av 2 § skatteflyktslagen följer av första stycket första punkten och lyder:

”rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.”

I förarbeten har det sagts att det normalt sett inte är några problem att fastställa om en skatteförmån föreligger.¹⁶² En bedömning om den skattskyldiga genom en eller flera rättshandlingar erhåller en skatteförmån ska främst grundas på aktuella förhållanden, eller förhållanden som aktualiseras inom en snar framtid.¹⁶³ I och med en förändrad lydelse från ”en inte oväsentlig skatteförmån” till ”en väsentlig skatteförmån” uttalade lagstiftaren att i vissa underinstanser hade belopp som väsentligt understigit 5 000 kr ansetts som ”inte oväsentlig skatteförmån” och av bland annat processekonomiska skäl ändrades därmed lydelsen till nuvarande.¹⁶⁴

¹⁶² Prop 1980/81:17 s 28.

¹⁶³ Prop 1980/81:17 s 28.

¹⁶⁴ Prop 1996/97:170 s 45.

Lagstiftaren preciserade dock inte någon summa för vad som skulle anses vara en väsentlig skatteförmån utan lämnade det till praxis, med utgångspunkten att väsentlig skatteförmån dock påtagligt skulle överstiga belopp som praxis dittills betraktat som inte oväsentliga.¹⁶⁵ Skatteförmån enligt punkten anses inte uppfyllt om skatteförmånen tillkommer en närstående till den skattskyldige.¹⁶⁶

6.3 Medverkande

Den andra punkten i 2 § skatteflyktslagens första stycke har följande lydelse:

”den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,”

I och med 1997 års proposition förändrades medverkanderekvisitet till att gälla även indirekt medverkan av den skattskyldige. Enligt propositionen hade skatteflyktslagen i ett antal rättsfall inte ansetts tillämplig då den skattskyldiga hävdade att det var någon annan person, än den skattskyldige själv, som utfört rättshandlingen för den skattskyldiges räkning men utan dennes tillåtelse. Regeringen ansåg att det varken var acceptabelt, eller avsett, att den skattskyldige skulle undkomma tillämpning av skatteflyktslagen vid enbart indirekt medverkan. Som indirekt medverkande avsåg Regeringen exempelvis ställförträdare eller annan person som den skattskyldige har stort inflytande över. En delägare i ett handels- eller aktiebolag anses indirekt medverkande om företaget på något sätt indirekt eller direkt medverkat till rättshandlingen.¹⁶⁷

6.4 Övervägande skälet

Tredje punkten i 2 § skatteflyktslagen lyder:

”skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och”

Tredje punkten innebär att den skattskyldige ska ha haft det övervägande skälet att uppnå en skatteförmån när denne utförde rättshandlingen enligt första punkten. Före 1997 års proposition skulle skatteförmånen utgöra det *huvudsakliga* skälet för rättshandlingen, men detta ändrades i och med propositionen till att skatteförmånen numera ska utgöra det *övervägande* skälet.¹⁶⁸ I förarbeten har det sagts angående den tidigare lydelsen, *huvudsakliga*, att rättshandlingen i princip skulle vara helt meningslös om

¹⁶⁵ Prop 1996/97:170 s 45.

¹⁶⁶ Prop 1996/97:170 s 41.

¹⁶⁷ Prop 1996/97:170 s 41-42.

¹⁶⁸ Prop 1996/97:170 s 43-44.

rättshandlingen inte lett till en väsentlig skatteförmån.¹⁶⁹ Bækkevold menar att förändringen av ordalydelsen var mer riktad mot hur praxis utvecklats än mot lagtextens utformning och är av åsikten att en ny lydelse som legat närmare *huvudsakligen*, så som ”helt övervägande” varit att föredra framför endast ”övervägande”.¹⁷⁰ Gällande den nya lydelsen, *övervägande*, har regeringen sagt att paragrafen ska anses tillämplig om övriga punkter är uppfyllda samt ”att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande.”¹⁷¹ Flera remissinstanser menade att den nya lydelsen skulle komma att innebära en inskränkning av förutsebarheten och rättssäkerheten, vilket regeringen inte höll med om.¹⁷² I de fall den skattskyldige haft exempelvis affärsmässiga eller organisatoriska skäl för att utföra rättshandlingen ska regeln inte anses tillämplig.¹⁷³

6.5 Strider mot lagstiftningens syfte

Den fjärde och sista punkten som ska vara uppfylld för tillämplighet av skatteflyktsregeln är följande:

”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 kringgåtts genom förfarandet.”

Uttrycket ”lagstiftningens syfte” är enligt förarbeten att likställa med lagstiftningens allmänna principer. Innebörden av lagstiftningens syfte ska ha den allmänna utformningen, av de bestämmelser som är tillämpliga eller de bestämmelser som har kringgåtts, som utgångspunkt.¹⁷⁴ Vidare uttrycks lagstiftningens syfte genom de bestämmelser som är direkt tillämpliga på det aktuella förfarandet, samt allmänna regler om skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader.¹⁷⁵ Om lagstiftningens syfte inte går att fastställa faller tillämpbarheten av skatteflyktslagen, då oklarheter, enligt förarbeten, inte ska gå ut över den skattskyldige.¹⁷⁶

6.5.1 HFD 2012 not. 30

I fallet ägde SalénHuset AB en fastighet som skulle säljas till en extern köpare. Försäljningen skulle ske genom att Salénhuset överlät fastigheten, för det skattemässiga värdet, som var ett underpris, till ett handelsbolag som ägdes till 0.01% av Salénhuset, övriga 99.9% ägdes av det Cyprisktiska

¹⁶⁹ SkU 1982/83:20 s. 13.

¹⁷⁰ Bækkevold 1997 726-727.

¹⁷¹ Prop 1996/97:170 s 44.

¹⁷² Prop 1996/97:170 s 43-44.

¹⁷³ Prop 1996/97:170 s 43-44.

¹⁷⁴ Prop 1996/97:170 s. 39.

¹⁷⁵ Prop 1996/97:170 s. 39-40.

¹⁷⁶ Prop. 1980/81:17 s. 26.

aktiebolaget Candice, som i sin tur var helägt av Salénhuset. Handelsbolaget skulle sedan överlåtas för dess marknadsmässiga värde till den externa köparen. HFD anförde att överlåtelsen av fastigheten till Candice medförde en betydande värdeöverföring och Candice inte var skatteskyldig för kapitalvinst i Sverige, eller på Cypern. Överföringen till Candice, menade HFD, inte var affärsmässigt betingad utan tjänade endast till att förbereda försäljningen till en extern köpare och ledde dessutom till en väsentlig skatteförmån för Salénhuset. Därmed ansågs 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen vara uppfyllda. För fjärde punkten anförde HFD att reglerna om underprisöverlåtelser är till för att underlätta omstruktureringar i näringslivet, omstruktureringar medför, som en följd av reglerna, inte några omedelbara skattekonsekvenser. Regeländringar hade skett på området mellan tidpunkten för omständigheterna och det att fallet avgjordes. HFD menade dock att det ändå stått klart att de vid omständigheterna gällande regler om underprisöverlåtelser inte haft som syfte att utnyttjas för konstlade förfarande som inte hade affärsmässig koppling utan endast skedde för att undvika beskattning. Därmed ansåg HFD att 2 § skatteflyktslagen var tillämplig.

6.5.2 RÅ 2009 ref. 47 I

I målet RÅ 2009 ref. 47 I var P.B. verksam i Tira AB där P.B. bedrev konsultverksamhet. P.B. förvärvade år 1994 50 procent av Tira AB samtidigt som P.B. förvärvade en fordran från bolaget på 8 368 622 kr för 87 500 kr. P.B. omvandlade fordran till ett villkorat aktieägartillskott. När utbetalning sedan skedde år 1999 från Tira till P.B. redovisade P.B. detta i inkomstlagen som återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet. Eftersom återbetalningen möjliggjorts genom intäkter som verksamheten genererat beslutade skatteverket att uppta huvuddelen av återbetalningen till P.B. i inkomstlagen tjänst. Skatteverket ansåg att det enda syftet med förvärvet av fordran och dess omvandling till villkorat aktieägartillskott var att undgå 3:12-reglerna. Kammarrätten menade att skattekonsekvenserna för återbetalning av villkorat aktieägartillskott behandlats i praxis på 1980-talet och denna praxis varit känd för, och berörts av, lagstiftaren i förarbeten. Eftersom lagstiftaren känt till konsekvenserna utan att för den skull ändrat lagtexten i detta avseende kunde 2 § 4 p. skatteflyktslagen inte anses uppfylld. HFD gjorde samma bedömning angående skatteflyktslagens tillämplighet som kammarrätten.

6.5.3 RÅ 2009 ref. 47 II

Målet RÅ 2009 ref. 47 II gällde, liksom ref. 47 I, villkorat aktieägartillskott där utbetalning redovisats av mottagaren i inkomstlagen som återbetalning av aktieägartillskottet. Det villkorade aktieägartillskottet tillkom 2001 och utbetalningen till ägaren som en del av det villkorade aktieägartillskottet skedde 2003 och hade möjliggjorts genom ett koncernbidrag 2002. Enligt HFD framstod det som tydligt att koncernbidraget och det villkorade aktieägartillskottet endast haft syfte att möjliggöra att vinstmedel lyftes från koncernen till mottagaren i

inkomstlaget kapital för att undgå beskattning enligt 3:12-reglerna. Med anledning därav ansåg HFD att skatteflyktslagen var tillämplig. Två regeringsråd var skiljaktiga och anförde samma utgång som i ref. 47 I med samma argument som där ledde fram till att skatteflyktslagen inte ansågs tillämplig.

6.5.4 Sammanfattning av rättsfall

Av rättsfallen i 6.5.1-3 framgår att 2§ 4 p. skatteflyktslagen ger upphov till tolkningsproblematik. I förhållande till varandra liknande fall, där lagstiftaren förhållit sig passiv till konsekvenser av lagtexten, RÅ 2009 ref. 47 I och II har lett till olika domslut där den avgörande skillnaden inte är uppenbar. I HFD 2012 not. 30 konstaterade HFD att konstlade förfarande som inte har någon affärsmässig koppling ansågs strida mot den aktuella lagstiftningens syfte. Konstlade förfarande och rättsfallen i övrigt behandlas mer utförligt i analysdelen av den här uppsatsen.

6.6 Doktrin

Holstad anser att fallen RÅ 2009 ref. 47 I och II klargjort att passivitet från lagstiftarens sida inte nödvändigtvis behöver leda till att skatteflyktslagen inte blir tillämplig. Holstad drar slutsatsen att HFD gjorde en avvägning där tidsperspektivet, mellanliggande moment i form av koncernbidrag, och när de utdelade medlen tjänats in, var avgörande. Vid lång tid, fem år, mellan det att det villkorade aktieägartillskottet tillkom och det att utbetalning skedde, samt de utdelade medlen tjänats in efter aktieägartillskottet, ansåg HFD att skatteflyktslagen inte var tillämplig i ref. 47 I. Medan då det endast gått två år mellan uppkomsten av aktieägartillskottet och utbetalningen, med däremellan relevant koncernbidrag och medlen som delades ut redan var intjänade före aktieägartillskottet, ansåg HFD att skatteflyktslagen var tillämplig. Holstad menar att ref. 47 I visar på att skatteflyktslagen inte är till för att täppa till luckor i lagen medan i ref. 47 II förelåg ett mycket tydligare kringgående.¹⁷⁷

Angående skatteflyktslagen i sin helhet anser Holstad att avgörande om skatteflyktslagen inte nödvändigtvis behöver ses som in casu. Istället menar Holstad att det, med tanke på lagens svårförutsebarhet, är viktigt att praxis från skatteflyktslagen studeras för att finna vägledning till framtida avgöranden.¹⁷⁸

von Bahr menar att skatteflyktslagen endast ska tillämpas i extrema fall då förfarandet som använts för att uppnå skatteförmånen är så oväntat och/eller konstlat att lagstiftaren inte kan kritiseras för att förfarandet inte förutsetts.

¹⁷⁷ Holstad 2010 s. 304-307.

¹⁷⁸ Holstad 2010 s. 310.

von Bahr säger vidare att HFDs praxis följer den stränga tolkning som, enligt von Bahr, bör tillämpas på skatteflyktslagen.¹⁷⁹

Hultkvist ställer sig frågande till om utformningen av 2 § 4 p. skatteflyktslagen går utöver, det som Hultkvist benämner, vanlig lagtolkning.¹⁸⁰ De principer som framförts i förarbeten, att relevant regels syfte enligt lagtexten samt de speciella och allmänna sammanhang som är aktuellt i det specifika fallet ska ligga till grund vid tolkning, menar Hultkvist är normalfallet vid tolkning av oklara lagregler.¹⁸¹ Något som talar emot att skatteflyktsregelns fjärde punkt endast skulle ge uttryck för vanlig lagtolkning, enligt Hultkvist, är att det i förarbeten framgår att bestämmelser som kringgås ”på ett av lagstiftaren inte avsett sätt”¹⁸² kan anses uppfylla fjärde punkten. Hultkvist ifrågasätter starkt att begreppet lagstiftarens avsikt fortfarande används inom skatterätten då det omöjligen går att utröna någon vilja från riksdagen in pleno, lagstiftaren.¹⁸³ Hultkvist kommer fram till att den nya utformningen av skatteflyktsregeln, i förhållande till lydelsen före 1998, troligen inte innebär någonting annat än vanlig lagtolkning om vi bortser från, det av Hultkvist kritiserade, lagstiftarviljan.¹⁸⁴

6.7 Sammanfattning

Det tre första punkterna i 2 § skatteflyktslagen är relativt okomplicerade i jämförelse med den fjärde punkten. Inom doktrinen finns åsikter dels om att skatteflyktslagen ska ha en väldigt snäv tillämpning samtidigt som det finns åsikter att det krävs extensiv praxis för att avhjälpa skatteflyktslagens otydlighet. Fjärde punkten klagörs till viss del i praxis men fortfarande finns det stora oklarheter som återspeglas i doktrinen. I analysen behandlas lydelsen och tolkningen av 2 § skatteflyktslagen i jämförelse med den föreslagna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet.

¹⁷⁹ von Bahr 2007 s. 645.

¹⁸⁰ Hultkvist 2005 s. 309.

¹⁸¹ Hultkvist 2005 s. 309-310.

¹⁸² Prop 1996/97:170 s 40.

¹⁸³ Hultkvist 2005 s. 311.

¹⁸⁴ Hultkvist 2005 s. 311.

7 Analys och sammanfattande slutsatser

7.1 Problembakgrund

Syftet med uppsatsen har varit att mot bakgrund av OECD:s BEPS-projekt analysera ändringarna i EU:s moder-/dotterbolagsdirektiv och dess inverkan på svensk rätt. Analysen av inverkan på svensk rätt har skett i förhållande till den svenska skatteflyktslagen. I det här kapitlet analyserar och sammanfattar jag vad som framkommit i uppsatsen och besvarar den frågeställning som uppsatsen grundar sig på:

- Vad innebär BEPS-projektet i stora drag?
- Hur försöker EU bekämpa aggressiv skatteplanering och vilka är likheterna mellan EU:s arbete mot aggressiv skatteplanering och BEPS-projektet?
- Vilka likheter och skillnader finns det mellan den i moder-/dotterbolagsdirektivet föreslagna skatteflyktsklausulen och 2 § skatteflyktslagen?
- Är den föreslagna skatteflyktsklausulen kompatibel med 2 § skatteflyktslagen och är det fördelaktigt ur ett svenskt perspektiv att implementera den föreslagna skatteflyktsklausulen genom skatteflyktslagen?

7.2 Vad innebär BEPS-projektet i stora drag

7.2.1 BEPS-projektet

OECD:s arbete mot BEPS är förhoppningsvis startskottet på ett bredare internationellt samarbete för att motverka missbruk av olika skatteregler. Inledningsvis i sin rapport redogör OECD för de faror som OECD anser att BEPS kan leda till om åtgärder inte vidtas. OECD menar att bolagsskattens integritet hotas, vilket enligt mig inte är något kontroversiellt uttalande. Om bolag, mer eller mindre, enkelt med hjälp av olika transaktioner kan förflytta sina vinster till lågbeskattningsländer trots avsaknad av reell verksamhet i lågbeskattningsländerna ser jag det som självklart att bolagsskattens integritet kommer minska. Bolagsskatt ska inte vara något valfritt utan ska tillämpas på de företag och med de skattesatser som lagstiftningen avser. Att utvecklingen av den globala marknaden lett till möjligheter för gränsöverskridande företag att minska sin skatt är beklagligt men samtidigt tycker jag inte att det är förvånande. Det vore för mycket begärt att länder emellan, många med olika lagstiftningstekniker och åsikter, på förhand skulle kunna lösa alla problem som en ständigt expanderande global ekonomi ger upphov till. Det är även så att det möjligtvis inte går att lösa de

problem som den expanderande globala ekonomin ger upphov till på förhand eftersom problemen inte existerar förrän de utnyttjas första gången och antagligen kan ingen visa på specifika tidpunkter då exempelvis BEPS kan anses ha blivit ett problem.

7.2.2 Kritik

BEPS-projektet kritiseras av doktrinen för att inte vara tillräckligt specifikt angående vad det är som ska motverkas genom projektet. Jag har själv märkt under arbetet med den här uppsatsen att det saknas konsensus för precisa definitioner av bland annat BEPS, skatteplanering och skatteflykt. Eftersom OECD är en internationell organisation är det förståeligt att många olika åsikter framförs och att det antagligen framkommit flera olika viljor om vad det exakt är som BEPS-projektet ska motverka. Jag anser dock att det framkommit under projektets gång vad det är som ska motverkas. Även om det inledningsvis i projektet inte ges någon entydig definition anser jag att den tekniska definitionen av vad som motverkas i och med BEPS-projektet är det som de förslagna åtgärderna tar sikte på. Problematiken med en sådan teknisk definition ligger i om BEPS-projektet ska utvidgas. Så som OECD definierat BEPS anser jag att egentligen vad som helst i form av skatteplanering som inte anses accepterad kan kategoriseras inom BEPS, om det över huvud taget finns något behov av en exakt definition.

I Sverige och internationellt har det väckts oro om den korta tidsperiod som BEPS-projektet utvecklats under och även den korta tidsplan som föreslagna åtgärder har. Huruvida denna oro är befogad återstår att se. Det är möjligt att oron om tidsperspektivet endast grundar sig i att den internationella skatterätten inte är van vid snabba förändringar. Även om inte BEPS-projektet lyckas till fullo är det fullt möjligt att OECD lyckats öppna ögonen för länder runt om i världen att förändring i positiv riktning kan ske under relativt kort tid.

En oro som jag delar med doktrinen är den om att BEPS-projektets största svaghet är att den förutsätter att länder anpassar sin nationella rätt i enlighet med föreslagna åtgärder. Med tanke på att den suveräna beskattningsrätten är något som länder gärna värnar om, tillsammans med den mängd olika beskattningssystem som finns, anser jag att det är en reell oro att anpassningen av nationell rätt är BEPS-projektet största problem. Med uppbackningen av G20-länderna och EU kan det dock tyckas att deras respektive medlemsstater borde vara någorlunda medgörliga.

7.2.3 Sammanfattning

BEPS-projektet är omfångsrikt med en mängd olika åtgärder som föreslås kunna motverka den aggressiva skatteplanering som för med sig en mängd negativa konsekvenser för enskilda länder och den globala ekonomin. OECD har på kort tid tagit fram omfattande program av konkreta åtgärder som förhoppningsvis kan effektivisera den internationella kampen mot aggressiv skatteplanering. Eftersom BEPS-projektet redan i viss mån gett

eko inom EU ser jag med försiktig optimism fram mot den fortsatta utvecklingen för OECD:s ambitiösa projekt.

7.3 Hur bekämpar EU aggressiv skatteplanering och vilka likheter finns med OECD:s BEPS-projekt?

7.3.1 EU

EU påbörjade, genom kommissionen, år 2012 ett projekt för att motverka bland annat aggressiv skatteplanering. Det faktum att två så stora aktörer som EU och OECD, den senare uppbackad av G20-länderna, på så relativt kort tid inriktat sig på samma område anser jag kunna betecknas som en skatterättslig trend. EU har, till skillnad från OECD, möjlighet att omvandla sina förslag till rättsligt bindande direktiv.

Kommissionen menar att den ökande gränsöverskridande handeln är en stor utmaning som bland annat lett till att problemet med aggressiv skatteplanering blivit mer och mer aktuellt. Kommissionen anser att arbetet mot aggressiv skatteplanering är viktigt ur bland annat ett rättviseperspektiv. Jag kan tänka mig att gällande rättvisa syftar kommissionen på att det inte är mer än rätt att vinster som uppkommer inom EU även ska beskattas inom EU. Jag tycker det är ett viktigt argument som kommissionen använder för att rättfärdiga sina handlingar när de säger att även om direkt beskattning faller inom medlemsstaternas suveränitet, så har de områden som uppmärksammas av kommissionen väldigt stort inflytande på den gemensamma marknaden.

7.3.2 Likheter med BEPS-projektet

Liksom OECD, har kommissionen utvecklat en handlingsplan med konkreta åtgärder som bland annat syftar till att motverka de skillnader i medlemsstaternas skattesystem som kan ge upphov till missbruk, översyn av skatteflyktsregler i relevanta direktiv samt ökat samarbete och informationsutbyte mellan länder. Jag anser att samarbete och informationsutbyte borde vara relativt okontroversiellt eftersom det inte kräver några väsentliga förändringar inom den nationella skatterätten. Direktiv har bindande verkan men där med inte sagt att rådet och parlamentet antar direktiv som av en del länder kan anses kontroversiella. Som kan ses ovan angående föreslagen skatteflyktsregel i moder-/dotterbolagsdirektivet mötte skatteflyktsklausulen motstånd från bland annat den svenska och nederländska regeringen. Doktrinen tror att kommissionens handlingsplan och rekommendationer kommer få genomslagskraft även om många åtgärder är förslag som ska implementeras på nationell nivå, så som allmän skatteflyktsregel i nationell rätt och i dubbelbeskattningsavtal. Eftersom den föreslagna allmänna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet redan stött på visst

motstånd tror jag inte att det kommer bli lätt för kommissionen att uppmana medlemsstaterna att införa en skatteflyktsklausul som har en gemensam lydelse som utformats av kommissionen. Med tanke på den oklarhet som präglar en skatteflyktsklausul tror jag att medlemsstaterna kommer se fler problem än lösningar med att införa en gemensam skatteflyktsklausul i nationell rätt vars tolkning till viss del kommer vara höljd i dunkel tills dess att EUD rätat ut en del av de frågetecken som otvivelaktigt följer med implementeringen av en gemensam skatteflyktsklausul.

7.3.3 Sammanfattning

Bland de förslag till åtgärder som framförs i EU:s handlingsplan har nu i alla fall två föreslagna åtgärder lett till konkreta förslag. I förslag till ändring av moder-/dotterbolagsdirektivet återfinns åtgärder för att motverka problemet med att hybrida instrument kan användas av företag för att uppnå dubbel icke-beskattning. I förslaget finns även en generell skatteflyktsklausul som föreslås bli obligatorisk för alla medlemsstater att implementera. Åtgärder mot hybrida instrument och klausuler för att förhindra skatteflykt återfinns även i OECD:s BEPS-projekt och det är antagligen ingen slump att det är inom de områden som kommissionen nu presenterat åtgärder. Den övergripande beröringspunkten mellan EU och OECD anser jag ligga i att båda har identifierat multinationellt samarbete som nyckeln för att motverka oönskat utnyttjande av skattesystem vid internationell handel. För att i framtiden kunna ha ett fungerande internationellt samarbete anser jag att EU spelar en viktig roll; kan EU:s medlemsstater i ett första steg visa att samarbete lönar sig bör detta öppna upp ögonen för resten av världens länder som kämpar mot samma problem med minskade skatteintäkter till följd av aggressiv skatteplanering.

7.4 Föreslagen skatteflyktsklausul

Den föreslagna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet bygger på den skatteflyktsklausul som kommissionen presenterade i sin rekommendation om aggressiv skatteplanering. Den föreslagna skatteflyktsklausulen innebär att medlemsstater har rätt att vägra de förmåner som följer av direktivet om rekvisiten i klausulen är uppfyllda. Lydelsen av den föreslagna skatteflyktsklausulen analyseras här för att möjliggöra den jämförelse med den svenska skatteflyktslagen som sker nedan i avsnitt 7.5.

7.4.1 Konstlade arrangemang

Kommissionen valde att i själva lagtexten inkludera exempel på faktorer som en medlemsstat ska beakta när de analyserar huruvida ett konstlat arrangemang föreligger eller inte. I den föreslagna skatteflyktsklausulen i rekommendationen om aggressiv skatteplanering låg motsvarande lista med exempel inte i själva lagtexten utan var endast bifogad som någon form av råd. Att dessa faktorer nu lagts till i själva lagtexten ser jag som positivt då

det ökar klarheten i klausulen. Jag antar att kommissionen delar min uppfattning i den frågan då ett av kommissionens syfte med en obligatorisk skatteflyktsklausul inom unionen är att ge ökad klarhet i förhållande till flertalet nationella skatteflyktsklausuler. Det negativa med listan av faktorer är att de i sig antagligen kommer ge upphov till tolkningssvårigheter. Exempelvis ifrågasätter Melbi hur ”transaktioner av cirkulär karaktär” och ”arrangemang som tar ut varandra” förhåller sig till varandra. Sammanfattningsvis bör det dock vara bäst vid tolkning att så mycket information som möjligt finns tillgänglig och av den anledningen tror jag att domstolar och skatteverk kommer finna hjälp i de exempel på faktorer som ska beaktas för att avgöra om det föreligger ett konstlat arrangemang.

7.4.2 Huvudsakliga syfte

EUD förtydligade i *Part Service* att ”huvudsakligt syfte” inte ska likställas med ”enda syfte”. Det är oklart exakt vad innebörden av *huvudsakliga* är mer än att övriga syften, enligt rekommendationen om aggressiv skatteplanering, på sin höjd ska vara försumbara och eftersom bedömning utifrån skatteflyktsklausuler i direktiv ska ske från fall till fall tror jag att begreppet aldrig kommer få en exakt innebörd. Ur ett förutsebarhetsperspektiv hade det självklart varit att föredra om rekvisit haft en på förhand exakt innebörd, men som konstaterats av doktrinen genomgående i uppsatsen innebär en skatteflyktsklausul, mer eller mindre, *per se* otydlighet ur ett förutsebarhetsperspektiv.

7.4.3 Otillbörlig skatteförmån

Lydelsen till den föreslagna skatteflyktsklausulen ger ingen närmare information angående vad som ska anses vara en otillbörlig skatteförmån enligt direktivet. Däremot ger kommissionen, i rekommendationen om aggressiv skatteplanering, exempel på situationer som bör beaktas vid bedömning om en skatteförmån föreligger. De exempel som kommissionen ger anser jag inte vara särskilt vägledande då de ter sig som ganska uppenbara och dessutom endast ger exempel på vad som kan tyda på en skatteförmån och ingen vägledning om vad som kan anses vara en *otillbörlig* skatteförmån, vilket är begreppet som används i den föreslagna skatteflyktsklausulen.

I den föreslagna skatteflyktsklausulen framgår att vid bedömning av om ett arrangemang ska anses konstlat ska medlemsstaterna beakta om ”arrangemanget leder till en betydande skattelättnad som inte återspeglas i skattebetalarens affärsrisker eller kassaflöden.”. För att undersöka om ett arrangemang är konstlat bör alltså medlemsstater ta hänsyn till om det föreligger en betydande skatteförmån för att sedan om arrangemanget anses konstlat ta ställning till om skatteförmånen är otillbörlig. Två olika versioner av skatteförmån föreligger alltså i den föreslagna skatteflyktsklausulen, *betydande* och *otillbörlig*. Utan vidare vägledning är det svårt att avgöra hur de ska tolkas och om de har något samband. Av ordalydelseorna att döma tar *betydande* sikte på hur stor den monetära

vinsten är medan *otillbörlig* tar sikte på hur skatteförmånen uppnåts. Jag anser att om det föreligger en betydande skatteförmån som föranletts av ett konstlat arrangemang bör det följa att skatteförmånen är otillbörlig, varvid det blir överflödigt att använda sig av *otillbörlig skatteförmån enligt direktivet* i lydelsen och därmed hade endast *skatteförmån* varit tillräckligt. Flera okända begrepp ger enligt mig upphov till flera tolkningssvårigheter och onödiga begrepp, som *otillbörlig*, anser jag därmed bör strykas i den föreslagna lydelsen.

7.4.4 Strider mot målet, andan och syftet

I den föreslagna skatteflyktsklausulen återfinns rekvisitet att det konstlande arrangemanget ska "defeat the object, spirit and purpose of the tax provisions invoked". För mig har alla tre begrepp, object, spirit och purpose, liknande betydelse och jag anser att det varit bättre och tydligare om kommissionen begränsat sig till ett av begreppen, där "syftet" för mig hade varit det mest adekvata. Syftet med moder-/dotterbolagsdirektivet är att skapa lika förutsättningar för koncerner med, respektive utan, gränsöverskridande verksamhet. Om moder-/dotterbolagsdirektivet utnyttjas på ett sådant sätt att en koncern med gränsöverskridande verksamhet uppnår fördelar som inte är möjliga för en koncern med ren nationell verksamhet att uppnå, anser jag att det vara uppenbart att arrangemang som uppnår sådan effekt strider mot syftet med moder-/dotterbolagsdirektivet. Men som kan utrönas ur den svenska skatteflyktsregeln är det inte lätt att finna en lagstiftnings syfte och utifrån det ställer jag mig frågande till att kommissionen inkluderar ytterligare två begrepp med okänd innebörd som dessutom ska tolkas i hela unionen. Möjligen vill kommissionen helgardera sig och verkligen vara säkra på att alla tänkta, och ännu inte påtänkta, situationer som kommissionen vill bekämpa ska kunna träffas av klausulen.

7.4.5 Sammanfattning

Kommissionen vill med en generell skatteflyktsklausul i moder-/dotterbolagsdirektivet öka effektiviteten, klarheten och förutsebarheten för skattebetalare och skattemyndigheter. För att den föreslagna klausulen ska kunna uppnå dessa mål kommer det krävas omfattande praxis vilket antagligen kommer ta en väldigt lång tid att uppnå. Den svenska och den nederländska regeringen har visat en negativ inställning till kommissionens förslag och menar att en sådan föreslagen skatteflyktsklausul inte kommer få avsedd effekt utan att generella skatteflyktsklausuler bäst utvecklas på nationell nivå med hänsyn till nationella omständigheter och regler. Det är min åsikt att en gemensam skatteflyktsklausul inom EU kan leda till ökad klarhet och effektivitet, men endast efter många år av utförlig praxis där EUD för tydliga resonemang om hur skatteflyktsklausulen ska tolkas. En väldigt svår fråga är om osäkerheten, som kommer föreligga till dess att tillräcklig praxis existerar, kan anses acceptabel. Svar på denna fråga kan endast tiden utvisa, om förslaget om den gemensamma skatteflyktsklausulen genomförs.

7.5 Kompatibilitet och implementering

7.5.1 Likheter och skillnader mellan föreslagen skatteflyktsklausul och skatteflyktslagen

Den första likheten mellan den föreslagna skatteflyktsklausulen i moder-/dotterbolagsdirektivet och den svenska skatteflyktsregeln återfinns vid följden av att respektive regel blir tillämplig. Enligt föreslagna skatteflyktsklausul ska en medlemsstat vägra de förmåner som följer av direktivet och som arrangemanget syftar till att uppnå. För den svenska skatteflyktsregeln leder tillämplighet till att aktuell rättshandling inte ska beaktas vid fastställande av underlag, vilket därmed leder till att den skatteförmån som rättshandlingen syftar till att uppnå inte erhålls av den skattskyldige.

I den svenska skatteflyktsregeln finns det inte explicit uttryckt att rättshandlingen som företas ska vara konstlad. Det är dock min åsikt att rättshandlingar som faller inom skatteflyktslagens tillämpningsområde kan anses vara konstlade, så till vida att det motsvarar rekvisitet i den föreslagna skatteflyktsklausulen. Exempelvis borde punkten 2 (e), i den föreslagna skatteflyktsklausulen, i princip alltid vara tillämplig på rättshandlingar som träffas av den svenska skatteflyktslagen. Dels för att det krävs en väsentlig skatteförmån för att tillämpa den svenska skatteflyktslagen och dels för att denna skatteförmån i princip aldrig lär ha en motsvarande risk, förutom just att skatteflyktslagen kan bli tillämplig.

Den föreslagna skatteflyktsklausulen innefattar inte något uttryckligt medverkanderekvisit vilket den svenska skatteflyktsregeln gör. Den skattskyldige nämns enbart i den föreslagna skatteflyktsklausulen i punkten 2 (e) och då inte i något sammanhang angående medverkan. Den nu gällande lydelsen av den svenska skatteflyktsregeln med *direkt eller indirekt* medverkan syftar till att kringgående av skatteflyktsregeln inte ska kunna ske genom att skuldbelägga ställföreträdare eller liknande. Om den föreslagna skatteflyktsklausulen innefattar något krav på medverkan och i så fall vilken omfattning på medverkan från den skattskyldige är väldigt svårt att förutse och behöver antagligen förtydligas innan skatteflyktsklausulen blir verklighet alternativt genom framtida praxis från EUD.

Gällande *huvudsakligt* syfte i den föreslagna skatteflyktsklausulen och *övervägande* skäl som återfinns i den svenska skatteflyktsregeln uppstår en del frågetecken. För det första övergavs *huvudsakligt* i den svenska skatteflyktsregeln i slutet på 1990-talet för istället nu gällande *övervägande*. Spontant borde därmed *huvudsakligt* i den föreslagna skatteflyktsklausulen och *övervägande* i den svenska skatteflyktsregeln inte ha samma innebörd. *Huvudsakligen* enligt kommissionen innebär att övriga syften på sin höjd ska förefalla försumbara medan *huvudsakligen* enligt den äldre lydelsen i den svenska skatteregeln innebar att transaktionen utan skatteförmånen skulle vara i princip helt meningslös. Angående *övervägande* har regeringen

sagt att skatteförmånen ska väga tyngre än övriga skäl tillsammans. Jag anser inte att *överbärande skäl* enligt den svenska skatteflyktsregeln och *huvudsakligt syfte* enligt den föreslagna skatteflyktsklausulen kan anses ha samma innebörd.

Det sista rekvisitet i både den föreslagna skatteflyktsklausulen och i den svenska skatteflyktsregeln är relativt lika även om det förekommer skillnader i lydelse och innebär i den svenska skatteflyktsregeln att förfarandet ska strida mot *syftet* med de bestämmelser som kringgås. I den föreslagna skatteflyktsklausulen är motsvarande *målet, andan och syftet*. I den svenska skatteflyktsregeln är fjärde punkten det rekvisit som oftast faller i prövning om regelns tillämpbarhet. I doktrinen hävdas det att fjärde punkten inte ger upphov till mer än vanlig lagtolkning förutom den del där lagstiftarens avsikt ska bedömmas. I rättsfall har det framkommit att uppenbart konstlade upplägg som endast haft skatteförmån som syfte har kunnat anses strida mot lagstiftningens syfte i det fallet. Förfarande som lagstiftaren känt till men inte åtgärdat har i vissa fall lett till att skatteflyktsregelns fjärde punkt inte anses uppfylld samtidigt som det finns fall då lagstiftarens passivitet inte har lett till samma utgång. I doktrinen har det framkommit att det krävs avsevärd praxis för att bringa klarhet i den svenska doktrinen och denna åsikt delar jag. Det finns ingenting som tyder på att lydelsen i den föreslagna skatteflyktsklausulen initialt kan anses ha en tydligare innebörd än motsvarande fjärde punkten i den svenska skatteflyktsregeln.

7.5.2 Sammanfattning

Rekvisiten i den föreslagna skatteflyktsklausulen och den svenska skatteflyktsregeln motsvarar i stor del varandra fast med några väsentliga skillnader. *Konstlade arrangemang* i den föreslagna skatteflyktsklausulen och *rättshandling* i den svenska skatteflyktsregeln bör kunna överrensstämma då begreppet konstlat redan nämnts i praxis angående den svenska skatteflyktsregeln. Möjligen kan lydelsen i den föreslagna skatteflyktsklausulen anses ha ett snävare tillämpningsområde på grund av förekomsten av *konstlade* direkt i regeln och inte endast i praxis. Jag anser dock att förekomsten i svensk praxis av ”konstlade förfarande” och ”avsaknad av affärsmässiga skäl” tyder på att lydelsena i den föreslagna skatteflyktsklausulen och den svenska skatteflyktsregeln överensstämmer.

Medverkanderekvisitet i den svenska skatteflyktsregeln är relativt tydligt och innefattar både direkt och indirekt medverkan. Kommissionen har inte uttryckt någon klarhet i hur medverkan ska bedömmas i den föreslagna skatteflyktsklausulen och det är därför omöjligt att utan mer information från kommissionens eller EUD:s sida bedöma huruvida den föreslagna skatteflyktsklausulen och den svenska skatteflyktsregeln kan överensstämma angående medverkan.

Det är min åsikt att rekvisiten *huvudsakligt syfte* och *övervägande skäl* inte kan tolkas på samma sätt. Snarare motsvarar lydelsen, i den föreslagna skatteflyktsklausulen, den äldre lydelsen i den svenska skatteflyktsregeln och den praxis som då gällde. Inte heller anser jag det möjligt att endast med hjälp av praxis förändra den svenska skatteflyktsregeln för att kunna motsvara den föreslagna skatteflyktsklausulen i detta hänseende.

Gällande målet, andan och syftet med de skattebestämmelser som åberopats i den föreslagna skatteflyktsklausulen och lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning anser jag mig inte kunna dra några långtgående slutsatser av huruvida de kan anses kompatibla med varandra. Endast information från kommissionen eller praxis från EUD skulle kunna klargöra hur dessa rekvisit förhåller sig till varandra.

Den föreslagna skatteflyktsklausulen och den svenska skatteflyktsregeln är uppbyggd på liknande sätt. Dock anser jag att lydelse och tolkning skiljer sig på ett sådant markant sätt att 2 § skatteflyktslagen inte är kompatibel med den föreslagna skatteflyktsklausulen. Som en följd av detta kommer Sverige inte kunna implementera den föreslagna skatteflyktsklausulen genom 2 § skatteflyktslagen, i det fall att förslaget genomförs. Jag anser inte att det är önskvärt, ur svenskt perspektiv, att försöka implementera den föreslagna skatteflyktsklausulen i skatteflyktslagen då det eventuellt möjliggjort för EUD att ha synpunkter på den svenska skatteflyktslagen. För att inte riskera att EUD får tolkningsföreträde angående skatteflyktslagen bör därför den föreslagna skatteflyktsklausulen, om den blir verklighet, implementeras fristående från skatteflyktslagen och den praxis som behandlat skatteflyktslagen.

Källhänvisning

Direktiv

Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG
[Citeras: Dir. 2011/16]

Rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.
[Citeras: MDD]

Rådets direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.
[Citeras: Dir 90/434]

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229)
[Citeras: IL]

Lag (1995:575) mot skatteflykt
[Citeras: Skatteflyktslagen]

Offentligt tryck

Regeringens proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag
[Citeras: Prop. 1996/97:170]

Regeringens proposition 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.
[Citeras: Prop. 1982/83:84]

Regeringens proposition 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.
[Citeras: Prop. 1980/81:17]

Skatteutskottets betänkande 1982/83:20 om ändring i lagen mot skatteflykt m.m. (prop. 1982/83:84)
[Citeras: SkU 1982/83:20]

Böcker

Zamboni, M. och Korling, F., Juridisk metodlära, 1:a uppl., Studentlitteratur AB Lund 2013.
[Citeras: Zamboni och Korling 2013]

Artiklar

Bækkevold, Arne, Skatteflyktklausulen ändras, Svensk Skattetidning, 1997, s. 721-728.

[Citeras: Bækkevold 1997]

Brauner, Y., BEPS: An Interim Evaluation, 6 World Tax J. (2014) s. 10-39.

[Citeras: Brauner 2014]

Cereoni, L., The "Abuse of Rights" in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of The ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion. European Business Law Review 2013 s. 783–813

[Citeras: Cereoni 2013]

Herrington, M., & Lowell, C., A Call to Rewrite the Fundamentals of International Taxation: The OECD BEPS Action Plan. International Transfer Pricing Journal 2013 s. 369-373.

[Citeras: Herrington & Lowell 2013]

Holstad, P., Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? Skattenytt 2010 s. 294-310.

[Citeras: Holstad 2010]

Hultkvist, A., Skatteundvikande förfarande och skatteflykt. Svensk Skattetidning 2005 s. 302-321.

[Citeras: Hultkvist 2005]

Kavelaars, P., EU and OECD: Fighting against Tax Avoidance. Intertax, 2013 s. 507-515.

[Citeras: Kavelaars 2013]

Kleist, D., OECD:s rapport Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Skattenytt 2013 s. 535-542.

[Citeras: Kleist 2013]

Melbi, I., Förslag till ändring i EUs moderdotterbolagsdirektiv. Skattenytt 2014 s. 134-139.

[Citeras: Melbi 2014]

Merks, P., Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. Intertax 2006 s.272-281.

[Citeras: Merks 2006]

Monsenego, J., En överblick över BEPS-projektet. Skattenytt 2014 s. 2-10.

[Citeras: Monsenego 2014]

Nouwen, M., The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Competition: The

State of Play of Recent Work of the OECD and European Union. European Taxation 2013 s. 491-506.

[Citeras: Nouwen 2013]

Persson Österman, R., Kära läsare. Skattenytt 2014 s.1.

[Citeras: Persson Österman 2014]

Pistone, P., Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law, 6 World Tax J. (2014) s. 3-9.

[Citeras: Pistone 2014]

Schrievers, P. and Vogel, J., The Netherlands Has Not Turned a Blind Eye towards the International Debate Regarding Tax Planning. European Taxation 2014 s. 198-204.

[Citeras: Schrievers och Vogel 2014]

Simon-Almendal, T., Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott, Svensk Skattetidning 2011 s. 314-331.

[Citeras: Simon-Almendal 2011]

Stigård, E., Ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet. Svensk Skattetidning 2014 s. 3-7.

von Bahr, S., Skatteflykt i EG-rättslig belysning. Skattenytt 2007 s. 644-651.

[Citeras: von Bahr 2007]

Övrigt

European Commission, Proposal for a council directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States 25 November 2013, COM(2013) 814 final.

[Citeras: Förslag till ändring i MDD, EK 2013]

European Commission, Impact assessment, Proposal for a council directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States 25 November 2013, COM(2013) 474 final.

[Citeras: Konsekvensanalys, EK 2013]

European Commission, Questions and Answers on the Parent Subsidiary Directive, MEMO/13/1040.

[Citeras: PM om MDD, EK 2013]

European Commission, Commission decision on setting up a Commission Expert Group to be known as the Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation 23 April 2013, C(2013) 2236 final.

[Citeras: Plattformen, EK 2013]

Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och Rådet, en handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande 6 december 2012, COM(2012) 722 final.

[Citeras: Handlingsplanen, EK 2012]

Europeiska kommissionen, Kommissionens rekommendation om åtgärder för att uppmuntra tredjeländer att tillämpa miniminormer för god förvaltning i skattefrågor 6 december 2012, C(2012) 8805 final.

[Citeras: Rekommendation om tredjeländer, EK 2012]

Europeiska kommissionen, Kommissionens rekommendation om aggressiv skatteplanering 6 december 2012, C(2012) 8806 final.

[Citeras: Rekommendation om aggressiv skatteplanering, EK 2012]

European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries 27th June 2012, COM(2012) 351 final.

[Citeras: Meddelande, EK 2012]

G20, About G20. https://www.g20.org/about_G20. [2014-05-05]

Generaladvokatens yttrande i mål C-321/05 *Kofoed*.

[Citeras: Generaladvokatens yttrande, C-321/05 *Kofoed*]

IBFD, International Tax Glossary, Fifth edition 2005.

[Citeras: IBFD 2005]

IFA Cahiers, Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions – Sweden, Volume 95A 2010 s. 751-772.

[Citeras: IFA 2010]

OECD, BEPS – Frequently Asked Questions. <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> [2014-05-05]

OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

[Citeras: Handlingsplanen, BEPS, OECD 2013]

OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

[Citeras: Rapporten, BEPS, OECD 2013]

OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries.

[Citeras: OECD 2008]

OECD (1987), International Tax Avoidance and Evasion, Four related studies.

[Citeras: OECD 1987]

Rosander, U., Generalklausul mot skatteflykt, Jönköping 2007.

[Citeras: Rosander 2007]

Skatteverket, Subsidiaritetsprövning av kommissionens förslag om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, 2013/14:SkU23.

[Citeras: Subsidiaritetsprövning, skatteverket 2014]

Skatteverket, Verksamhetsplan 2011.

[Citeras: Skatteverket 2011]

Rättsfallsförteckning

Europeiska unionens domstol

Mål C-425/06 *Part Service*

Mål C-321/05 *Kofoed*

Mål C-255/02 *Halifax*

Mål C-28/95 *Leur-Bloem*

Mål C-106/77 *Simmenthal*

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2012 not. 30

RÅ 2009 ref. 47 II

RÅ 2009 ref. 47 I