



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sofie Nilsson

Skatteflyktsbestämmelser i EU

– En studie av EU-rättens påverkan på medlemsstaternas
skatteflyktsbestämmelser genom positiv och negativ
harmonisering

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT2015

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	7
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod och material	9
1.4.1 Om juridisk metod, särskilt om EU-rättslig metod	9
1.4.2 Neutralitetsidealet	10
1.4.3 Urval av material	10
1.5 Forskningsläge	11
1.6 Terminologi	13
1.7 Disposition	14
2 GRUNDLÄGGANDE OM INKOMSTSKATTERÄTT PÅ EU-NIVÅ	15
2.1 Aktörerna och konflikten	15
2.2 Problemet med skattebaserosion	16
2.3 Skatteflyktsbestämmelser	17
2.3.1 Medlemsstaternas behov av skatteflyktsbestämmelser	17
2.3.2 Generella skatteflyktsbestämmelser	18
2.3.3 Specifika skatteflyktsbestämmelser	19
3 PRÖVNING AV NATIONELLA REGLER I FÖRHÅLLANDE TILL DEN FRIA RÖRLIGHETEN	20
3.1 EUD:s möjlighet att pröva nationella reglers förenlighet med den fria rörligheten	20
3.2 Fördragsfriheterna	21
3.3 Hinder för den fria rörligheten	22

3.4	Rättfärdigande	22
3.4.1	Rättfärdigandegrunder	22
3.4.2	Proportionalitetsprincipen	23
4	EUD:S PRAXIS: ATT RÄTTFÄRDIGA NATIONELLA SKATTEFLYKTSBESTÄMMELSER	25
4.1	Introduktion	25
4.2	Förhindra skatteflykt	26
4.2.1	Utveckling av begreppet rent konstlade upplägg	26
4.2.2	Tre krav på nationella skatteflyktsbestämmelser	28
4.2.3	Sammanfattning och slutsatser	30
4.3	Väl avvägd fördelning av beskattningsrätten	31
4.3.1	Utveckling av en ny rättfärdigandegrund	31
4.3.2	Innebörden av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten	34
4.3.3	Fördelningsgrunden tillämpad tillsammans med skatteflyktsgrunden	36
4.3.4	Sammanfattning och slutsatser	38
4.4	Proportionalitetsprincipen	39
4.4.1	Administrativa krav	39
4.4.2	Krav på rättssäkerhet	41
4.4.3	Sammanfattning och slutsatser	43
4.5	Analys	45
4.5.1	Behovet att förhindra skatteflykt: överflödigt rättfärdigandegrund?	45
4.5.2	Val av rättfärdigandegrund	47
4.5.3	Utvecklingstendenser i EUD:s praxis: rättfärdigandegrunder	49
4.5.4	Utvecklingstendenser i EUD:s praxis: proportionalitetsprincipen	50
4.5.5	Avslutande analys	52
5	MODER- OCH DOTTERBOLAGSDIREKTIVET: INTRODUKTION AV EN GENERALKLAUSUL	55
5.1	Moder- och dotterbolagsdirektivet och dess funktion	55
5.2	Ändringen i moder- och dotterbolagsdirektivet	56
5.2.1	Kontext och syfte med ändringen	56
5.2.2	Innebörden av ändringen: de materiella reglerna	57
5.3	Analys	59
5.3.1	Uppfyller generalklausulen sina ändamål?	59
5.3.2	Överensstämmelse med EUD:s praxis: rättfärdigandegrunderna	61
5.3.3	Överensstämmelse med EUD:s praxis: proportionalitetsprincipen	62
5.3.4	Proportionalitetsprincipens tillämpning när regler har olika ursprung	63
5.3.5	Innebörden av en obligatorisk generalklausul	66
5.3.6	Avslutande analys	68
6	AVSLUTANDE ANALYS	70
6.1	EU:s påverkan på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser	70

6.2 Att utforma en EU-förenlig generell skatteflyktsbestämmelse	71
6.3 Att utforma en EU-förenlig specifik skatteflyktsbestämmelse	72
6.4 Avslutande synpunkter	73
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	75
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	82

Summary

In the EU, member states maintain the right to design their own tax systems but direct taxation rules are harmonised through EUD case law and EU directives. The EUD examines national tax rules for compatibility with the freedom of movement provisions that underpin the union. Its case law and EU directives constitute negative and positive harmonisation, respectively. Despite this, direct taxation remains relatively uncoordinated within the EU.

Taxation is one of the most important revenue sources in order to maintain a functioning society. Therefore, tax base erosion – i.e. when a country with a high tax rate loses tax revenue due to profit shifting – poses a serious financial threat to a country's wellbeing. In order to prevent tax base erosion, states establish tax avoidance rules. This thesis analyses the impact of EU law on national tax avoidance rules through positive and negative harmonisation.

EUD case law dictates that national tax avoidance rules can be justified based on two grounds of justification: the need to prevent tax avoidance and the need to protect the balanced allocation of taxing powers between member states. Furthermore, it requires that member states' tax avoidance rules are legally certain within the principle of proportionality.

In January 2015, the EU introduced a binding general anti-avoidance rule in the Parent-Subsidiary Directive. The general anti-avoidance rule makes it easier for member states to justify their national tax avoidance rules if they comply with the general anti-avoidance rule in the Parent-Subsidiary Directive. The reason is that tax avoidance rules that originate from the EU are less likely to conflict with the freedom of movement provisions than those originating from member states.

This thesis demonstrates that the development of EUD case law and the introduction of a general anti-avoidance rule in the Parent-Subsidiary Directive means that the EU has a greater understanding of the member states' need for tax avoidance rules. It also shows that the EU has a great impact on national tax avoidance rules through positive and negative harmonisation. The form of harmonisation and the origin of the tax avoidance rules determine whether or not they comply with EU law. A tax avoidance rule originating from the EU, which is created under the influence of positive harmonisation, is more likely to conform with EU law than a tax avoidance rule originating from a member state, which can be created under influence of negative harmonisation.

Sammanfattning

Inom EU är den direkta beskattningsrätten endast i begränsad utsträckning harmoniserad. Det innebär att medlemsstaterna till stor del kvarhåller sin suveränitet, vilket medför att de får utforma sina skattesystem efter vad de anser vara lämpligt. EUD kan dock pröva nationella skattereglars förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna. Harmonisering av medlemsstaternas skatteregler på den direkta beskattningens område sker genom EUD:s rättspraxis och genom direktiv. EUD:s praxis innebär en negativ harmonisering. Direktiv omfattas av den positiva harmoniseringen.

Skattebaserosion, vilket innebär att skattebasen i länder med en hög skattesats minskar, är ett allvarligt hot för länder då skatteintäkter är nödvändigt för att samhället ska fungera. Av den här anledningen försöker länder skydda skattebasen genom skatteflyktsbestämmelser. Uppsatsen syftar till att analysera hur EU-rätten genom negativ och positiv harmonisering påverkar medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser.

EUD:s praxis klargör att nationella skatteflyktsbestämmelser kan motiveras av två rättfärdigande grunder: behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Utöver detta uppställer rättspraxis krav, inom ramen för proportionalitetsprincipen, på att nationella skatteflyktsbestämmelser är rättssäkra.

I januari 2015 införde EU en obligatorisk generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet. Generalklausulen underlättar medlemsstaternas försök att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser, om de är utformade utifrån moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul. Det beror på att skatteflyktsbestämmelser med ursprung i EU är mindre troliga att strida mot den fria rörligheten vid EUD:s prövning än skatteflyktsbestämmelser med ursprung i medlemsstaterna.

Sammanfattningsvis visar uppsatsen på att EUD:s praxisutveckling och introduktionen av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet innebär att EU har en större förståelse för medlemsstaternas behov av skatteflyktsbestämmelser. Vidare belyser analysen som företas i uppsatsen att EU har en stor påverkan på nationella skatteflyktsbestämmelser både genom positiv och negativ harmonisering. Vilket ursprung en skatteflyktsbestämmelse har och vilken form av harmonisering bestämmelsen bygger på avgör dess EU-förenlighet. En skatteflyktsbestämmelse med ursprung i EU, som är skapad under påverkan av positiv harmonisering, är i större utsträckning EU-förenlig än en skatteflyktsbestämmelse med ursprung i medlemsstaterna, som kan vara skapad under påverkan av negativ harmonisering.

Förord

Efter fem års studier är det nu dags att sätta punkt. Utöver ett antal tack lämnar jag resten osagt.

Ett stort tack vill jag rikta till min handledare Maria Hilling. Tack för ditt stora engagemang, det inspirerar. Tack för att du under hela arbetets gång tog dig tid, även när tid inte fanns, att ge insiktsfulla och behövliga råd.

Tack till min familj. Mamma, pappa, Henke, mormor och morfar – tack för att ni alltid finns där. Tack till Nils. Med dig blir allting lite bättre. Tack till mina vänner. För alla oförglömliga stunder som blivit till kära minnen.

Malmö, maj 2015

Sofie Nilsson

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosion av skattebas och förflyttning av vinst)
CFC	Controlled Foreign Company (Kontrollerat utländskt företag)
Direktiv 90/435/EEG	Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater
Direktiv 2003/48/EG	Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar
Direktiv 2003/49/EG	Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater
Direktiv 2009/133/EG	Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan
Direktiv 2011/96/EU (moder- och dotterbolagsdirektivet)	Rådet direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Direktiv (EU) 2015/121	Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om europeiska unionen
FEUF	Fördraget om europeiska unionens funktionssätt
G8	Group of Eight (Gruppen av åtta) ¹
G20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors (Gruppen av tjugo finansministrar och centralbankschefer)
GAAR	General Anti-avoidance Rule (Generell skatteflyktsbestämmelse eller generalklausul)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling)
SAAR	Specific Anti-avoidance Rule (Specifik skatteflyktsbestämmelse)

¹ G8 bytte i mars 2014 namn till G7 eftersom Ryssland blev utesluten. I uppsatsen används begreppet G8 eftersom det används i relation till ett av gruppen utfärdat dokument år 2013, det vill säga innan Ryssland blev utesluten.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den direkta beskattningsrätten är endast i begränsad utsträckning harmoniserad inom EU. Det innebär att medlemsstaterna till stor del har suveränitet på den direkta beskattningens område, vilket medför att de självständigt får utforma sina skattesystem utifrån vad de anser vara lämpligt.² Trots detta måste medlemsstaterna respektera de grundläggande fördragsfriheterna vid utformningen av sina skattesystem.³ Medlemsstaternas skatteregler kan således prövas utifrån reglerna om fri rörlighet inom EU.⁴ Följaktligen uppstår en konflikt mellan medlemsstaternas suveränitet och EU:s överordnade hindersprövning⁵ av de nationella reglerna.

Skatteintäkter är nödvändigt för att samhället ska fungera.⁶ Medlemsstater försöker därför skydda skattebasen genom skatteflyktsbestämmelser.⁷ Samtidigt värnar EU om den inre marknaden, varför hinder mot de grundläggande friheterna förbjuds.⁸ Inom ramen för EUD:s hindersprövning av nationella regler har domstolen stadgat att de grundläggande friheterna ger unionsmedborgare en rätt att utnyttja medlemsstaternas olika skattesystem för att uppnå en skattefordel.⁹ Av detta följer att nationella skatteflyktsbestämmelser som skyddar skattebasen inte är tillåtna.¹⁰ Den fria rörligheten begränsar därigenom medlemsstaternas möjligheter att förhindra skatteflykt.

Skattebaserosion, vilket innebär att skattebasen i en stat minskar, är en följd av att skattegrundande inkomst flyttas från staten. Överflyttning av inkomst sker från stater med en hög skattesats till stater med en låg skattesats. Skattebaserosion i stater med en hög skattesats har ökat de senaste åren till följd av att företag skatteplanerar i en allt större utsträckning.¹¹ Den ökade skatteplaneringen är bland annat ett resultat av konflikten mellan medlemsstaternas suveränitet och EU:s överordnade hindersprövning, vilken gör att medlemsstaternas möjligheter att skydda sig mot skatteflykt minskar.¹² Problemet har uppmärksamrats inom EU.¹³ Det har föranlett en ändring av

² Det följer av att den direkta beskattningen är undantagen uppräknningen i avdelning 1 FEUF, vilket innebär att EU inte har någon befogenhet avseende direkt beskattning.

³ Mål 270/83 *avoir fiscal*, p. 24.

⁴ Ståhl m.fl., s. 70.

⁵ För en förklaring av begreppet se nedan avsnitt 1.6.

⁶ Bizoli, s. 139.

⁷ Ruiz Almendral, 2013, s. 135.

⁸ Terra och Wattel, s. 37.

⁹ Se exempelvis C-212/97 *Centros*, p. 27; C-167/01 *Inspire Art*, p. 96.

¹⁰ Se exempelvis C-136/00 *Danner*, p. 56; C-422/01 *Skandia och Ramstedt*, p. 53.

¹¹ C(2012) 8806 final, s. 2.

¹² Zalasinski, s. 314; Aujean, s. 62.

¹³ Se exempelvis COM(2012) 722 final; C(2012) 8806 final.

moder- och dotterbolagsdirektivet där en obligatorisk generell skatteflyktsbestämmelse, det vill säga en generalklausul, har införts.¹⁴ Vidare har EUD i sin praxis behandlat ett flertal mål där nationella skatteflyktsbestämmelsers förenlighet med fördragsfriheterna aktualiserats. Utformning av EU-rätt genom direktiv innebär en positiv harmonisering av skatteregler medan EUD:s praxis innebär en negativ harmonisering av skatteregler.¹⁵ Av detta följer att utvecklingen av EU-rätten i form av EUD:s praxis samt införandet av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet harmoniserar skatteregler i EU. Det har därför betydelse för medlemsstaternas utformning av skatteflyktsbestämmelser.

1.2 Syfte och frågeställning

Föreliggande uppsats behandlar relationen mellan EU och medlemsstaterna på den direkta beskattningsrättens område i förhållande till skatteflyktsbestämmelser. EUD har genom sin praxis utformat förutsättningar för att medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser ska vara i överensstämmelse med den fria rörligheten. EU har dessutom genom en ändring av moder- och dotterbolagsdirektivet infört en obligatorisk generalklausul i direktivet. Uppsatsens syfte är att analysera hur EU-rätten genom positiv och negativ harmonisering påverkar medlemsstaternas utformning av skatteflyktsbestämmelser.

För att uppfylla uppsatsens syfte besvaras följande frågeställning i uppsatsen.

- Vad innebär EUD:s praxis för medlemsstaternas möjligheter att utforma skatteflyktsbestämmelser?
- Vilken betydelse har införandet av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet för medlemsstaternas utformning av skatteflyktsbestämmelser?
- Hur påverkar EU-rätten medlemsstaternas utformning av skatteflyktsbestämmelser i form av generella skatteflyktsbestämmelser och specifika skatteflyktsbestämmelser?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen är avgränsad till att endast behandla EU-rätt och dess inverkan på medlemsstaternas inkomstskatterätt. EU-rätten analyseras i en övergripande kontext. Hur EUD:s praxis och införandet av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet har påverkat eller kommer att påverka enskilda medlemsstater, exempelvis Sverige, ligger utanför uppsatsens syfte och omfattning.

Uppsatsen behandlar endast skatteflyktsbestämmelser på den direkta beskattningsrättens område. Den direkta beskattningen är, till skillnad från

¹⁴ Direktiv (EU) 2015/121.

¹⁵ Terra och Wattel, s. 36–37.

den indirekta beskattningen, endast i begränsad utsträckning harmoniserad inom EU.¹⁶ Det föreligger därmed stora skillnader mellan områdena avseende relationen mellan EU och medlemsstaterna. Av den här anledningen behandlas inte skatteflyktsbestämmelser på den indirekta beskattningsrättens område.¹⁷ Vidare behandlar uppsatsen endast skatteflyktsbestämmelser inom EU. EU-rätten gäller endast i förhållande till länder som är medlemmar i EU.¹⁸ Således faller skatteflyktsbestämmelser i länder som inte är medlemmar i EU utanför uppsatsens syfte.

Vad gäller EUD:s praxis behandlar uppsatsen endast två rättfärdigande-grunder: behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Det beror på att det framför allt är de här två grunderna som har betydelse för att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser.¹⁹ Vidare behandlar uppsatsen inte olika rättfärdigandegrunders överlappande tillämpnings-områden.²⁰

Uppsatsen berör inte missbruk av EU-rätten som en uteslutande grund från direktivens eller de fyra friheternas tillämpning.²¹ Det beror på att missbruksreglerna inte direkt påverkar medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser utan endast är en del av EUD:s bedömning.²²

Slutligen berör uppsatsen inte internationell beskattning genom dubbelbeskattningsavtal mer än vad som är relevant för EUD:s praxis. Den triangulära relationen mellan EU, medlemsstaterna och internationella dubbelbeskattningsavtal faller utanför syftet med uppsatsen.²³

¹⁶ Ståhl m.fl., s. 21–22.

¹⁷ Se istället Weber, Dennis. "Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1". I: *European Taxation* 2013, Volume 53, Number 6, s. 251–264; Weber, Dennis. "Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2". I: *European Taxation* 2013, Volume 53, Number 7, s. 313–328.

¹⁸ Den fria rörligheten för kapital gäller dock även gentemot tredje land, se artikel 63 FEUF.

¹⁹ Jämför Hilling, 2012 del 1.

²⁰ Se istället Weber, Dennis. "An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification". I: *EC Tax Review* 2015, Volume 24, Issue 1, s. 43–54.

²¹ Se exempelvis C-255/02 *Halifax* för missbruk av direktiv; C-212/97 *Centros* för missbruk av de fyra friheterna.

²² Se istället Ståhl, Kristina. "EG-rätt och skatteflykt". I: *Skattenytt* 2007 s. 575–594.

²³ Se istället exempelvis Kemmeren, Eric C.C.M. "Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future". I: *EC Tax Review* 2012, Volume 21, Issue 3, s. 157–177.

1.4 Metod och material

1.4.1 Om juridisk metod, särskilt om EU-rättslig metod

Uppsatsen tar avstamp i den rättsdogmatiska metoden. Vad rättsdogmatisk metod är råder det olika uppfattningar om.²⁴ I uppsatsen används den rättsdogmatiska metoden som en juridisk metod där rättskällor studeras för att utröna och tolka gällande rätt.²⁵ Traditionellt sett utgår den juridiska metoden i svensk rätt från rättskällevärdet där rättskällorna lag, förarbete, praxis och doktrin tolkas med hänsyn till deras inbördes hierarkiska ordning. Men beroende på vilket rättsområde som behandlas kan rättskällevärdet och rättskällorna variera.²⁶ Eftersom uppsatsen uteslutande behandlar EU-skatte rätt kompletteras den juridiska metoden med den EU-rättsliga metoden.

När EU-rätten tillämpas i medlemsstaterna måste den EU-rättsliga metoden användas för att resultatet ska bli korrekt. Det innebär att EU-rättsliga bestämmelser i form av fördragen, direktiv, allmänna rättsprinciper och EUD:s praxis måste tolkas och tillämpas enligt den EU-rättsliga metoden. Den EU-rättsliga metoden skiljer sig framför allt på tre sätt från den traditionella svenska juridiska metoden: den har en annan tolkningsmetod, en annan prejudikatlära och ett annat förhållningssätt till allmänna rättsprinciper.²⁷ Vid tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse utgår EUD från att inte bara regelns lydelse utan även dess ändamål och syften ska avgöra tolkningen.²⁸ EUD använder sig av flera olika tolkningsmetoder, däribland textuell tolkning, systematisk tolkning, syftestolkning och teleologisk tolkning. Domstolen är dock mest känd för sin teleologiska, eller ändamålsinriktade, tolkning som innebär att bestämmelser tolkas utifrån deras funktion och effekt i EU-rätten.²⁹ I den EU-rättsliga tolkningsmetoden fäster EUD inte särskilt stor vikt vid förarbeten.³⁰ EUD:s prejudikatlära innebär att domstolen utgår från en allmänt tillämplig regel eller rättsprincip för att därefter tillämpa och utveckla denna utifrån förutsättningarna i det enskilda målet.³¹ Av detta följer att EU-rätten i form av EUD:s praxis är levande och ständigt utvecklas. När EUD:s praxis analyseras bör därför inte för stor vikt fästas vid enskilda uttryck. Istället bör varje mål ses i kontexten av tidigare och kommande mål inom samma område. Följaktligen bör flertalet mål studeras tillsammans för att förstå EUD:s praxis och EU-rätten.³² Allmänna rättsprinciper har en stor betydelse i EU-rätten. De har ett

²⁴ Sandgren, 2007, s. 53; Sandgren, 2005, s. 649–650; Korling och Zamboni, s. 21–44.

²⁵ Sandgren, 2005, s. 649.

²⁶ Sandgren, 2007, s. 36–38; Bernitz m.fl., s. 31–32.

²⁷ Hettne och Otken Eriksson, s. 34–37.

²⁸ Hettne och Otken Eriksson, s. 159.

²⁹ Korling och Zamboni, s. 122–123; Hettne och Otken Eriksson, s. 158–159 och 168–169; Bernitz m.fl., s. 74–75.

³⁰ Hettne och Otken Eriksson, s. 113–114.

³¹ Hettne och Otken Eriksson, s. 49–50.

³² Hettne och Otken Eriksson, s. 37.

högt normhierarkiskt värde och används dels för att fylla ut EU-rätten, dels för att tolka EU-rättsliga regler. EUD menar ofta att regler är uttryck för allmänna rättsprinciper, varvid EUD tolkar regler till ett resultat som överensstämmer med allmänna rättsprinciper.³³

Sammanfattningsvis utreder och analyserar uppsatsen gällande rätt, i enlighet med den juridiska metoden, utifrån den EU-rättsliga metoden och dess särdrag som beskrivits ovan.

1.4.2 Neutralitetsidealet

Uppsatsen strävar efter att leva upp till neutralitetsidealet.³⁴ Att vara neutral inom rättsvetenskaplig forskning innebär att vara fördomsfri, allsidig och balanserad.³⁵ Det innebär vidare att både argument för och emot en ståndpunkt redovisas. I syfte att utreda gällande rätt ska både skäl och motskäl för en viss tolkning av gällande rätt presenteras och analyseras.³⁶ Därmed inte sagt att inkludera egna värderingar i rättsvetenskaplig forskning strider mot neutralitetsidealet.³⁷ Uppsatsens målsättning är att iaktta neutralitetsidealet genom att presentera och analysera materialet på ett balanserat och fördomsfritt sätt. Härigenom presenteras såväl skäl som motskäl för min uppfattning om gällande rätt. Det sker dock med insikten om att neutraliteten endast kan bli relativ.³⁸

1.4.3 Urval av material

Materialet i uppsatsen består av de för EU-rätten på den direkta beskattningsrättens område relevanta rättskällorna fördragen, direktiv, EUD:s praxis, EU-rättslig doktrin och i viss mån allmänna rättsprinciper.

Med anledning av att den direkta beskattningsrättens område endast i begränsad utsträckning är harmoniserad består materialet i uppsatsen huvudsakligen av EUD:s praxis inom ramen för domstolens möjlighet att pröva nationella reglers förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna. Urvalet av praxis är gjort utifrån ambitionen att ge en så uppdaterad bild av gällande rätt som möjligt. Av den här anledningen är målsättningen att behandla samtliga mål som har ett stort prejudikatvärde samt all ny praxis som bekräftar eller vidareutvecklar de tidigare prejudikaten och rättsläget. För att identifiera mål som har ett stort prejudikatvärde tas hänsyn till hur många ledamöter som deltagit i avgörandet, varvid ett avgörande i stor avdelning tillmäts större betydelse.³⁹ Vad gäller ny praxis som bekräftar eller vidareutvecklar rättsläget

³³ Korling och Zamboni, s. 125–126; Hettne och Otken Eriksson, s. 163–164.

³⁴ Se vidare om neutralitetsidealet inom rättsvetenskaplig forskning i Dahlman, Christian. *Neutralitet i juridisk forskning*. Studentlitteratur, Lund 2006.

³⁵ Dahlman, s. 40.

³⁶ Hilling, 2015, s. 56–57; Graver, s. 168.

³⁷ Dahlman, s. 10–11.

³⁸ Dahlman, s. 7 och 15.

³⁹ Hettne och Otken Eriksson, s. 56–58.

inkluderas mål som meddelats fram till den siste mars 2015 i uppsatsen. EUD:s praxis studeras företrädesvis på svenska. I den mån det inte är möjligt, på grund av att målet nyligen avgjorts, studeras praxis på engelska. Vid oklarheter konsulteras den engelska versionen. Praxis studeras med en medvetenhet om att domstolsspråket är engelska eller franska.⁴⁰

Vid tolkningen av EUD:s praxis används generaladvokatens förslag till avgörande och EU-rättslig doktrin. Generaladvokatens förslag till avgörande är endast vägledande och har varken prejudicerande verkan eller rättskällevärde. Förslagen används istället i syfte att öka förståelsen för EUD:s avgöranden samt för att ge en nyanserad bild av praxisutvecklingen.⁴¹ Den EU-rättsliga doktrinen utgörs till största delen av artiklar i internationella tidskrifter. I den juridiska litteraturen framförs ofta olika tolkningsalternativ till hur EUD:s praxis ska förstås. En anledning till detta kan vara att reglerna om fri rörlighet utgör en vidsträckt ram inom vilken EUD avgör målen. Det finns därför ofta fler än en tänkbar lösning av målen. En annan anledning kan vara att EUD inte redogör för skiljaktiga meningar, vilket gör att målens komplexitet förminskas.⁴² Detta beaktas vid tolkningen av EUD:s praxis. Urvalet av doktrin är gjort utifrån det faktum att EU-rätten är levande och ständigt utvecklas.⁴³ Således används framför allt nyare doktrin. Vidare inkluderas ett stort urval av doktrin för att möjliggöra en bred skildring av olika uppfattningar inom rättsvetenskapen, i syfte att uppnå neutralitetsidealet samt ge en så heltäckande bild av rättsläget som möjligt.

Uppsatsen behandlar även sekundärrätten i form av moder- och dotterbolagsdirektivet. Framför allt behandlas en ändring av moder- och dotterbolagsdirektivet som antogs i januari 2015.⁴⁴ Följaktligen finns det mycket begränsat material som berör ändringen. Det finns ingen praxis och endast lite doktrin. Däremot finns det förarbeten i form av kommissionens dokument som föranlett lagstiftningen. EU:s förarbeten skiljer sig dock från svenska förarbeten genom att de inte har lika stor vikt vid tolkningen av EU-rättsliga bestämmelser.⁴⁵ Förarbetena till ändringen används, i avsaknad av annat material, med vetskapen om detta.

1.5 Forskningsläge

Forskningen inom EU-skatterätt på den direkta beskattningsrättens område är omfattande. Eftersom förändringar på området sker ofta och i snabbt takt publiceras forskningen företrädesvis i juridiska tidskrifter. Forskningen fortskrider snabbast i europeiska och internationella tidskrifter på engelska, varvid innehållet kan tillgodogöras av fler. Exempel på tidskrifter är *EC Tax Review*, *European Taxation*, *Intertax*, *Bulletin for International Taxation*

⁴⁰ Bernitz m.fl., s. 80–81.

⁴¹ Hettne och Otken Eriksson, s. 116–118.

⁴² Hettne och Otken Eriksson, s. 59–60.

⁴³ Hettne och Otken Eriksson, s. 49–50.

⁴⁴ Direktiv (EU) 2015/121.

⁴⁵ Hettne och Otken Eriksson, s. 113–114.

och *World Tax Journal*. I dessa tidskrifter skriver så väl forskare vid universitet som verksamma jurister i hela världen. I Sverige publiceras skatterättsliga artiklar framför allt i tidskrifterna *Skattenytt* och *Svensk skattetidning*.

Forskningen i förhållande till EUD:s praxis och de valda rättfärdigande-grunderna är ansenlig. I en mängd artiklar och böcker har forskare försökt utröna vad EUD:s praxis och rättfärdigande-grunderna behövt att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna egentligen innebär.⁴⁶ Vad gäller rättfärdigande-grundernas förhållande till skatteflyktsbestämmelser och vad detta innebär för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser finns det dock endast begränsad forskning.⁴⁷ Doktrin behandlar sällan konsekvenserna av EUD:s praxis för medlemsstaterna i en övergripande EU-rättslig kontext. Även vad gäller proportionalitetsprincipens tillämpning på den direkta beskattningsrättens område finns det begränsad forskning.⁴⁸ Med hänvisning till att den forskning som finns publicerades för några år sedan, att utvecklingen på den direkta beskattningsrättens område i EU sker snabbt och att det finns begränsad doktrin som behandlar påverkan av EUD:s praxis för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser i en övergripande kontext anser jag att uppsatsen fyller ett hål i den EU-skatterättsliga doktrinen.

Forskningen i förhållande till moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul är begränsad. Det beror på att ändringen av moder- och dotterbolagsdirektivet skedde i januari 2015. Det finns en del doktrin som behandlar förslaget till ändringen, varvid olika argument för och emot införandet av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet har diskuterats.⁴⁹ Mig veterligen finns det dock ingen doktrin som behandlar effekterna för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser av införandet av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet. Det är min förhoppning att uppsatsen ska kunna bidra till besvarandet av denna fråga.

⁴⁶ Se exempelvis Terra, Ben J.M. och Wattel, Peter J. *European Tax Law*. 6:e upplagan, Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn, Nederländerna 2012; Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper. *EU-skatterätt*. 3:e upplagan, Iustus förlag, Uppsala 2011; Poulsen, Martin. "Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction". I: *Intertax* 2012, Volume 40, Issue 3, s. 200–211; Schaper, Marcel G.H. "The Need to Prevent Abusive Practices and Fraud as a Composite Justification". I: *EC Tax Review* 2014, Volume 23, Issue 4, s. 220–229.

⁴⁷ Se Hilling, Maria. "Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?". I: *Svensk skattetidning* 2012:9 s. 754–772.

⁴⁸ Se Hilling, Maria. "Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?". I: *Svensk skattetidning* 2012:10 s. 814–827.

⁴⁹ Se exempelvis van den Hurk, Hans. "Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision". I: *Bulletin for International Taxation* 2014, Volume 68, Number 9, s. 488–497; Stigård, Einar. "Ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet" I: *Svensk skattetidning* 2014:1 s. 3–8; Melbi, Ingrid. "Förslag till ändring i EUs moderdotterbolagsdirektiv". I: *Skattenytt* 2014 s. 134–139.

1.6 Terminologi

Uppsatsen behandlar skatteflyktsbestämmelser i EU. Skatteflyktsbestämmelser syftar till att förhindra skatteflykt och skattebaserosion som uppstår till följd av skatteplanering.⁵⁰ Begreppen skatteflykt, skattebaserosion och skatteplanering används genomgående i uppsatsen, varför deras innebörd i uppsatsen definieras nedan.

Begreppet ”skatteflykt” är omdiskuterat och åsikterna kring begreppets definition går isär.⁵¹ Ett försök till en exakt definition ska därför inte göras här. Men för denna uppsats vidkommande definieras skatteflykt som en civilrättsligt giltig handling eller transaktion som utnyttjar en eller flera länders lagstiftning för att uppnå en skattefördel. Handlingen eller transaktionen strider mot lagens mening, och lagstiftarens intention, i en eller flera länder.⁵² ”Skattebaserosion” innebär att skattebasen i ett land minskar.⁵³ Begreppet ”skatteplanering” definieras i uppsatsen som organisering av handlingar och transaktioner i syfte att uppnå det skattemässigt mest fördelaktiga resultatet.⁵⁴ Skatteplanering kan utgöra skatteflykt om handlingen eller transaktionen faller in under de skatteflyktsbestämmelser som finns.⁵⁵ Begreppet ”aggressiv skatteplanering” används bland annat av kommissionen,⁵⁶ OECD⁵⁷ och i doktrin⁵⁸. Men eftersom det inte finns någon enhetlig definition av begreppet inom EU används det inte i uppsatsen.⁵⁹

Uppsatsen behandlar skatteflyktsbestämmelser av två slag: generella skatteflyktsbestämmelser och specifika skatteflyktsbestämmelser. Begreppet ”generell skatteflyktsbestämmelse” används synonymt med begreppet ”generalklausul”. Den engelska termen för generell skatteflyktsbestämmelse är GAAR och för specifik skatteflyktsbestämmelse är den SAAR⁶⁰. För tydlighetens skull används endast de svenska begreppen i uppsatsen.

I uppsatsen används begreppet ”hindersprövning” i förhållande till EUD:s möjlighet att pröva nationella skattereglars förenlighet med den fria rörligheten. I FEUF stadgas att medlemsstaterna inte får ha regler som hindrar de grundläggande fördragsfriheterna.⁶¹ EUD prövar alltså huruvida de nationella reglerna är ett hinder mot den fria rörligheten – och om så är

⁵⁰ Se exempelvis Ruiz Almendral, 2005, s. 563. Se mer om skatteflyktsbestämmelser nedan i avsnitt 2.3.

⁵¹ Rosander, s. 14–20.

⁵² Jämför Rosander, s. 15; Simon Almendal, s. 321.

⁵³ Skattebaserosion i ett internationellt perspektiv och dess negativa effekter diskuteras nedan i avsnitt 2.2.

⁵⁴ Jämför Evans, s. 532. Se även Simon Almendal, s. 316–319.

⁵⁵ Simon Almendal, s. 319.

⁵⁶ C(2012) 8806 final, s. 2.

⁵⁷ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 7–8.

⁵⁸ Dourado, 2015b, s. 42–57.

⁵⁹ Dourado, 2015b, s. 43–49.

⁶⁰ En SAAR kan även kallas TAAR, vilket står för targeted anti-avoidance rule.

⁶¹ Artikel 30, 34, 45, 56, 61 och 110 FEUF.

fallet huruvida detta hinder kan rättfärdigas – varför begreppet hinderprövning används för att definiera EUD:s prövning av de nationella reglerna.⁶²

EUD har inom ramen för sin hinderprövning av nationella skatteflyktsbestämmelser godtagit två rättfärdigande grunder: behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.⁶³ Termen ”behovet att förhindra skatteflykt” används i uppsatsen synonymt med termen ”skatteflyktsgrunden”. Termen ”behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna” används i uppsatsen synonymt med termen ”fördelningsgrunden”.

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med ett avsnitt som övergripande behandlar inkomstskatterätt på EU-nivå. *Avsnitt två* presenterar uppsatsens kontext i form av aktörer, konflikter och bestämmelser. Avsnittet syftar till att ge en grundläggande förståelse för den problematik uppsatsen bygger på. Därefter följer *avsnitt tre* som behandlar den fria rörligheten inom EU. Avsnittet är av övergripande karaktär och syftar till att ge en bakgrund till kommande avsnitt. I *avsnitt fyra* redogörs för EUD:s praxis på den direkta beskattningsrättens område i förhållande till skatteflyktsbestämmelser. Redogörelsen är systematiskt indelad i skatteflyktsgrunden, fördelningsgrunden och proportionalitetsprincipen och mynnar ut i en analys. Analysen avser att besvara den första frågan i frågeställningen. I efterföljande *avsnitt fem* behandlas ändringen av moder- och dotterbolagsdirektivet som innebär att en obligatorisk generell skatteflyktsbestämmelse har införts i direktivet. Avsnittet ställer EU:s sekundärrätt i förhållande till primärrätten och EUD:s praxis och mynnar också den ut i en analys. Analysen avser att besvara den andra frågan i frågeställningen. Slutligen avslutas uppsatsen med en övergripande och sammanfattande analys i *avsnitt sex*. Eftersom avsnitt fyra och fem innehåller självständiga analyser är den avslutande analysen av övergripande karaktär. Den avslutande analysen avser att besvara den tredje frågan i frågeställningen.

⁶² Hinderprövningen beskrivs närmre nedan i avsnitt 3.

⁶³ Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*; C-446/03 *Marks & Spencer*.

2 Grundläggande om inkomstskatterätt på EU-nivå

2.1 Aktörerna och konflikten

EU är en union bestående av länder i Europa. Genom att gå med i EU avsäger sig medlemsstaterna en del av sin nationella suveränitet till förmån för EU.⁶⁴ Medlemskap i EU medför följaktligen långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna.⁶⁵ Den direkta beskattningsrätten är dock endast i begränsad utsträckning harmoniserad inom EU. Det innebär att medlemsstaterna huvudsakligen kvarhåller sin suveränitet på den direkta beskattningsrättens område.⁶⁶ Medlemsstaterna får därigenom självständigt utforma sina skattesystem utifrån vad de anser vara lämpligt.⁶⁷ Detta är dock en sanning med modifikation. Trots att medlemsstaterna kvarhåller sin suveränitet på den direkta beskattningsrättens område måste de ändå respektera de grundläggande fördragsfriheterna vid utformningen av sina skattesystem.⁶⁸ Följaktligen kan nationella skatteregler prövas utifrån reglerna om fri rörlighet.⁶⁹ Det är EUD som, efter förfrågan, prövar medlemsstaternas skatteregler. Domstolen tillser vid prövningen att reglerna överensstämmer med fördraget.⁷⁰ EUD:s rättskipning upprätthåller därigenom EU-rätten i medlemsstaterna. EUD:s praxis är formellt sett endast bindande för parterna i målet. Men utgången följs sedan vanligt även av andra medlemsstater, varvid EUD:s praxis i praktiken är prejudicerande.⁷¹ Det faktum att domar från EUD i praktiken är prejudicerande innebär att domstolen skapar EU-rätt. Härigenom följer att EUD dels skipar rätt, dels skapar rätt. Dessutom har EU möjlighet att anta direktiv på den direkta beskattningsrättens område. Direktiv antas enhälligt av Europeiska unionens råd⁷² i syfte att harmonisera nationella lagar som direkt påverkar den inre marknadens funktion.⁷³ Enhällighetskravet har bidragit till att endast fyra direktiv antagits.⁷⁴ Fullständig harmonisering är av den här anledningen inte möjligt på den direkta beskattningsrättens område.⁷⁵ Direktiv är

⁶⁴ Ståhl m.fl., s. 21.

⁶⁵ Se exempelvis mål 26/62 *van Gend & Loos*; mål 6/64 *Costa v. ENEL*.

⁶⁶ Det följer av att den direkta beskattningen är undantagen uppräknningen i avdelning 1 FEUF, vilket innebär att EU inte har någon befogenhet inom den direkta beskattningsrättens område.

⁶⁷ Helminen, 2013, s. 3.

⁶⁸ Mål 270/83 *avoir fiscal*, p. 24.

⁶⁹ Ståhl m.fl., s. 70.

⁷⁰ Artikel 19.1 FEU.

⁷¹ Ståhl m.fl., s. 29; Bergström och Hettne, s. 380–381.

⁷² Europeiska unionens råd betecknas i den fortsatta framställningen som rådet.

⁷³ Det följer av att rätten att anta direktiv på den direkta beskattningsrättens område lyder under artikel 115 FEUF.

⁷⁴ Direktiv 2011/96/EU; Direktiv 2009/133/EG; Direktiv 2003/49/EG; Direktiv 2003/48/EG.

⁷⁵ Helminen, 2013, s. 21.

bindande för medlemsstaterna och de måste tillse att den nationella lagstiftningen överensstämmer med direktivets målsättning.⁷⁶ På den direkta beskattningsrättens område finns det således två sätt att harmonisera medlemsstaternas skatteregler: genom EUD:s praxis och genom direktiv. EUD:s praxis innebär en negativ harmonisering av medlemsstaternas skatteregler eftersom praxis anger vad som är förbjudet. Direktiv innebär en positiv harmonisering eftersom direktiv stadgar vilka regler medlemsstaterna måste efterleva.⁷⁷

EU:s målsättning är att skapa ekonomisk integration genom en inre marknad. En inre marknad är ”ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs [...]”.⁷⁸ De grundläggande fyra friheterna garanterar tillträde till den inre marknaden. Av den här anledningen är det viktigt för EU att tillse att medlemsstaterna efterlever friheterna genom att inte göra skillnad på gränsöverskridande och nationella situationer.⁷⁹ Medlemsstaterna har intresse av att bevara skattebasen. Skatteintäkter är nödvändigt för ett fungerande samhälle, varvid bevarande av skattebasen är oerhört viktigt för medlemsstaterna.⁸⁰ Medlemsstaterna försöker därför skydda skattebasen med hjälp av regler som förhindrar skatteflykt.⁸¹ Eftersom EU och medlemsstaterna har olika syfte med sina skatteregler leder det till konflikter mellan parterna.⁸² EUD försöker därför genom sin praxis skapa en balans mellan EU:s intresse av en inre marknad där hinder mot de fyra friheterna måste övervinnas och medlemsstaternas intresse av att skydda sin skattebas genom skatteflyktsbestämmelser.⁸³

2.2 Problemet med skattebaserosion

Skatteplanering som innebär att aktörer nyttjar två eller flera länders olika skattesystem för att uppnå skattefördelar underlättas när gränserna mellan världens länder blir mindre. Följaktligen blir möjligheterna till skatteplanering fler i takt med att globaliseringen ökar. Detta leder också till att den faktiska skatteplaneringen ökar. Skatteplanering medför att skattebasen minskar i länder med en hög skattesats. En ökad skatteplanering leder således till en ökad skattebaserosion i länder med en hög skattesats.⁸⁴ Minskade skatteintäkter och skattebaserosion leder till underfinansiering av offentliga verksamheter och minskad ekonomisk tillväxt.⁸⁵ Att skattebasen eroderas på detta sätt är därför ett allvarligt hot för länder eftersom skatteintäkter är nödvändigt för ett fungerande samhälle.⁸⁶

⁷⁶ Helminen, 2013, s. 22; Ståhl m.fl., s. 25–26.

⁷⁷ Terra och Wattel, s. 36–37.

⁷⁸ Artikel 26.2 FEUF.

⁷⁹ Terra och Wattel, s. 37.

⁸⁰ Bizoli, s. 139.

⁸¹ Ruiz Almendral, 2013, s. 135.

⁸² Helminen, 2013, s. 5.

⁸³ Terra och Wattel, s. 37.

⁸⁴ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 7–8; C(2012) 8806 final, s. 2; Evans, s. 537.

⁸⁵ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 8.

⁸⁶ Bizoli, s. 139; Evans, s. 538–539.

Inom EU kompliceras problemet med skattebaserosion av att EU garanterar unionsmedborgare en rätt till fri rörlighet.⁸⁷ EUD har stadgat att den fria rörligheten inkluderar en rätt för unionsmedborgare att välja medlemsstat baserat på skatteskal. Det är med andra ord legalt att skatteplanera utifrån skillnader i medlemsstaternas skattesystem.⁸⁸ Eftersom medlemsstaterna inte får lov att hindra skatteplanering underlättas möjligheterna till skatteplanering i EU genom den fria rörligheten. Det får till följd att medlemsstaterna inom EU har ett större problem med skattebaserosion jämfört med länder utanför EU. Länder utanför EU garanterar inte en rätt till fri rörlighet sinsemellan, varför de kan hindra skatteplanering i en större utsträckning.

Med bakgrund av detta har problemet med skattebaserosion erhållit allt större internationell uppmärksamhet de senaste åren. G20 uttalade med anledning av sitt möte i november 2014 att gruppen ser allvarligt på skattebaserosion. Länderna i G20 lovade att vita åtgärder för att förhindra skattebaserosion som uppstår till följd av skatteplanering.⁸⁹ OECD arbetar med ett projekt som kallas BEPS, vilket bland annat syftar till att förhindra skattebaserosion.⁹⁰ Även EU har uppmärksammat problemet. Kommissionen utarbetade under år 2012 en handlingsplan med konkreta åtgärder i syfte att bekämpa skattebaserosion.⁹¹ Till följd av handlingsplanen rekommenderade kommissionen medlemsländerna att införa samma gemensamma skatteflyktsbestämmelse.⁹² Dessutom genomfördes ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet i form av en obligatorisk generell skatteflyktsbestämmelse i januari 2015.⁹³

2.3 Skatteflyktsbestämmelser

2.3.1 Medlemsstaternas behov av skatteflyktsbestämmelser

De allra flesta länder har skatteflyktsbestämmelser.⁹⁴ De syftar till att förhindra skatteflykt och att skydda skattebasen. Skatteflyktsbestämmelser tillser att fördelningen av beskattningsrätten säkerställs mellan länder och mellan medborgare. För länder är det av stor vikt att inkomst som enligt en fördelning av beskattningsrätten tillkommer dem verkligen kan bli föremål för beskattning där.⁹⁵ Det beror på att skatteintäkter är nödvändigt för ett

⁸⁷ Zalasinski, s. 314; Aujean, s. 62.

⁸⁸ Se exempelvis C-212/97 *Centros*, p. 27; C-167/01 *Inspire Art*, p. 96.

⁸⁹ G20 Leaders' Communiqué Brisbane Summit 2014, s. 2. Se även G8 Lough Erne Leaders Communiqué 2013.

⁹⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 9–11.

⁹¹ COM(2012) 722 final.

⁹² C(2012) 8806 final.

⁹³ Se nedan avsnitt 5.

⁹⁴ Rosenblatt, s. 2; Ruiz Almendral, 2005, s. 563; Evans, s. 546.

⁹⁵ Ruiz Almendral, 2005, s. 563.

fungerande samhälle.⁹⁶ Vidare upprätthåller skatteflyktsbestämmelser en grundläggande aspekt av skattesystemet: rättvisa. Om medborgare tillåts att kringgå skattesystemet går dess inneboende rättvisepprinciper – som systemet och dess fördelning av beskattning mellan medborgare är uppbyggt kring – om intet.⁹⁷ Skatteflyktsbestämmelser fyller därför en viktig funktion i länders skattesystem. Bestämmelserna kan se olika ut beroende på syfte och utformning. Generellt sett delas olika sätt att utforma skatteflyktsbestämmelser in i två grupper: generella skatteflyktsbestämmelser och specifika skatteflyktsbestämmelser.⁹⁸

2.3.2 Generella skatteflyktsbestämmelser

En generell skatteflyktsbestämmelse är, som namnet antyder, bred och ospecifik. Den breda och ospecifika karaktären ger för handen att bestämmelsen ska kunna tillämpas på samtliga förutsebara och oförutsebara skatteflyktsscenarioer. En generell skatteflyktsbestämmelse syftar med andra ord till att förhindra alla former av skatteflykt ett skattesystem kan utsättas för.⁹⁹ Det finns många olika sätt att utforma en generell skatteflyktsbestämmelse, men de flesta består av samma rekvisit: ageranden som faller in under bestämmelsen, förekomst av en skattefördel och avsikt hos skatte-subjektet.¹⁰⁰ Det första rekvisitet innebär att de ageranden som faller in under bestämmelsen avgör vad som är skatteflykt och således vad som är lagstridigt. Därmed inte sagt att en generell skatteflyktsbestämmelse definierar skatteflykt. Bestämmelsen är som ovan anfört bred och exakt vad som faller in under bestämmelsen beskrivs i generella termer.¹⁰¹ Det andra rekvisitet innebär ett krav på förekomst av en skattefördel för skattesubjektet. Eftersom ageranden som faller in under skatteflyktsbestämmelsen, det första rekvisitet, kan vara svåra att definiera kan uppkomsten av en skattefördel differentiera skatteflykt från icke-skatteflykt.¹⁰² Det tredje rekvisitet innebär ett krav på en avsikt hos skattesubjektet att uppnå en skattefördel. Förekomsten av en avsikt hos skattesubjektet bygger på en presumtion utifrån objektiva kriterier eller det faktum att resultatet är att en skattefördel har uppstått.¹⁰³ De tre rekvisiten är för sin förståelse och tillämpning beroende av varandra. Det hänger samman med att en generalklausul är generell och att det därmed inte går att på förhand specificera vilka skatteflyktsscenarioer som faller in under bestämmelsen.¹⁰⁴

⁹⁶ Bizioli, s. 139.

⁹⁷ Ruiz Almendral, 2005, s. 563. Se även OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 8.

⁹⁸ Rosenblatt, s. 2.

⁹⁹ Rosenblatt, s. 27.

¹⁰⁰ Rosenblatt, s. 29. Se även Ruiz Almendral, 2005, s. 563.

¹⁰¹ Rosenblatt, s. 30–41.

¹⁰² Rosenblatt, s. 41–47.

¹⁰³ Rosenblatt, s. 47–55.

¹⁰⁴ Rosenblatt, s. 55.

2.3.3 Specifika skatteflyktsbestämmelser

En specifik skatteflyktsbestämmelse är detaljerad, specificerad och reaktiv. Bestämmelsen är inriktad på att bekämpa en särskild, identifierad form av skatteflykt. Den utgör därmed en reaktion från ett land på uppkomsten av ett nytt sätt att skatteplanera. Genom att införa en specifik skatteflyktsbestämmelse avser landet stävja den uppkomna formen av skatteflykt.¹⁰⁵ Specifika skatteflyktsbestämmelser kan se väldigt olika ut, beroende på vilken form av skatteflykt de avser att förhindra. Två exempel på specifika skatteflyktsbestämmelser är CFC-regler och underkapitaliseringsregler. CFC-regler innebär att delägare i utländska, lågbeskattade juridiska personer beskattas löpande för sin andel av överskottet. CFC-regler syftar till att förhindra eller försvåra transaktioner i lågbeskattade juridiska personer som minskar skattebasen i staten där delägarna finns.¹⁰⁶ Underkapitaliseringsregler bygger på att ett visst förhållande mellan eget kapital och lånat kapital i bolag accepteras. Om det lånade kapitalet överstiger vad som anses vara accepterat omklassificeras överskjutande del av avdragsgill ränta till ej avdragsgill utdelning. Utan underkapitaliseringsregler är hela räntan avdragsgill. Underkapitaliseringsregler syftar således till att hindra bolag från att skuldsätta sig för att minska den beskattningsbara inkomsten, vilket i sin tur minskar skattebasen.¹⁰⁷ CFC-regler och underkapitaliseringsregler syftar båda till att förhindra skatteflykt. Men de ser helt olika ut, vilket beror på att de avser att förhindra olika former av skatteflykt.

¹⁰⁵ Evans, s. 546–547; Rosenblatt, s. 2.

¹⁰⁶ Generaladvokat Légers förslag till avgörande i C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 1–3; Terra och Wattel, s. 1011.

¹⁰⁷ Generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande i C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 3–5.

3 Prövning av nationella regler i förhållande till den fria rörligheten

3.1 EUD:s möjlighet att pröva nationella reglers förenlighet med den fria rörligheten

Medlemsstaterna i EU kvarhåller sin suveränitet på den direkta beskattningsrättens område. Det innebär att de får utforma sina skattesystem utifrån vad de anser vara lämpligt.¹⁰⁸ I *avoir fiscal* fastslog EUD att vid utformningen av sina skattesystem måste medlemsstaterna respektera de grundläggande fördragsfriheterna.¹⁰⁹ Nationella skattereglars förenlighet med den fria rörligheten i EU kan därför prövas av EUD.¹¹⁰

EUD kan pröva både nationella regler med ursprung i medlemsstaten och nationella regler med ursprung i EU.¹¹¹ Nationella regler med ursprung i medlemsstaten är utformade och införda i den nationella lagstiftningen av medlemsstaten själv. Nationella regler med ursprung i EU är utformade av EU och därefter implementerade i den nationella lagstiftningen av medlemsstaten. På den direkta beskattningsrättens område består denna form av lagstiftning av direktiv. Regler som är anpassade efter direktiv är en del av den nationella rätten och skiljer sig endast från annan nationell lagstiftning avseende deras ursprung.¹¹² EUD har prövat nationella skatteflyktsbestämmelser med ursprung i medlemsstaterna, och deras förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna, i en mängd mål.¹¹³ EUD har prövat nationella skatteflyktsbestämmelser med ursprung i EU och deras förenlighet med det underliggande direktivet i exempelvis *Leur-Bloem* och *Zwijnenburg*.¹¹⁴ EUD har även möjlighet att pröva direktivens förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna.¹¹⁵ Av detta följer att EUD kan

¹⁰⁸ Det följer av att den direkta beskattningsrätten är undantagen uppräknningen i avdelning 1 FEUF, vilket innebär att EU inte är tilldelad någon befogenhet på den direkta beskattningsrättens område. Medlemsstaterna har således exklusiv kompetens på den direkta beskattningsrättens område.

¹⁰⁹ Mål 270/83 *avoir fiscal*, p. 24.

¹¹⁰ Ståhl m.fl., s. 70.

¹¹¹ Det följer av att EUD:s behörighet är generell: domstolen ska pröva samtliga EU-rättsliga frågor. Se artikel 19.3 FEU.

¹¹² Ståhl m.fl., s. 25–27.

¹¹³ Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*; C-446/03 *Marks & Spencer*. Se fler mål i avsnitt 4.

¹¹⁴ C-28/95 *Leur-Bloem*; C-352/08 *Zwijnenburg*.

¹¹⁵ Bergström och Hettne, s. 343–347.

pröva nationella skatteflyktsbestämmelser baserade på direktiv och deras förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna.¹¹⁶

Ett prövningsförfarande i EUD kan initieras av kommissionen eller av medlemsstaternas nationella domstolar. Om kommissionen anser att en medlemsstat underlåter att fullfölja sina förpliktelser enligt FEUF, exempelvis genom att en nationell skatteregel inte respekterar de grundläggande fördragsfriheterna, kan kommissionen väcka en fördragsbrottstalan mot medlemsstaten.¹¹⁷ Kommissionens syfte med en fördragsbrottstalan är att säkerställa den inre marknadens efterlevnad i medlemsstaten.¹¹⁸ Om en medlemsstats högsta nationella domstol är osäker på en nationell regels förenlighet med EU-rätten, exempelvis en skatteregels förenlighet med fördraget, måste domstolen hänskjuta en fråga till EUD. Detta förfarande kallas förhandsavgörande.¹¹⁹ Det finns två undantag från den nationella domstolens skyldighet att begära förhandsavgörande från EUD. Det första undantaget gäller när det finns ett klart prejudikat från EUD, vilket kan tillämpas på den aktuella tvisten (*acte éclairé*). Det andra undantaget gäller när det inte finns något rimligt tvivel om hur den hänskjutande frågan ska besvaras, det vill säga EU-rättens innehåll är uppenbart (*acte clair*).¹²⁰

När EUD avgör huruvida en nationell skatteregel, med ursprung i medlemsstaten eller i EU, strider mot den fria rörligheten utför domstolen en hindersprövning. Domstolen prövar med andra ord huruvida den nationella skatteregeln utgör ett hinder för den fria rörligheten, och om så är fallet huruvida hindret kan rättfärdigas. Hindersprövningen består av tre steg, vilka redogörs för nedan.

3.2 Fördragsfriheterna

De grundläggande fördragsfriheterna innebär en rätt till fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital.¹²¹ Den fria rörligheten för personer inkluderar en rätt till etablering. Etableringsfriheten innebär en rätt för fysiska eller juridiska personer att etablera sig eller bedriva verksamhet i en annan medlemsstat.¹²² EUD:s hindersprövning går till på samma sätt för alla friheter, varför någon åtskillnad mellan de olika friheterna inte görs i den fortsatta framställningen.¹²³

¹¹⁶ Frågan aktualiseras nedan i avsnitt 5.3.2, 5.3.3 och 5.3.4.

¹¹⁷ Artikel 258 FEUF.

¹¹⁸ Lyal, s. 11–12. Se mer om kommissionens roll i EUD i Lyal, Richard. ”Compatibility of National Tax Measures with EU Law: The Role of the European Commission in Tax Litigation before the European Court of Justice”. I: *EC Tax Review* 2015, Volume 24, Issue 1, s. 5–14.

¹¹⁹ Artikel 267 FEUF.

¹²⁰ Mål 283/81 *CILFIT*. Se även Bergström och Hettne, s. 372–373; Ståhl m.fl., s. 29–31.

¹²¹ Artikel 30, 34, 45, 56, 62 och 110 FEUF.

¹²² Artikel 49 FEUF.

¹²³ Ståhl m.fl., s. 175–176. Det ska dock uppmärksammas att fri rörlighet för kapital är den enda friheten som även gäller i förhållande till tredje land.

Det första steget i EUD:s hindersprövning består av att avgöra huruvida en fördragsfrihet har utnyttjats.¹²⁴ Det krävs således att en gränsöverskridande aktivitet har skett. Rent interna situationer i en medlemsstat omfattas inte av fördragsfriheterna.¹²⁵ Däremot skyddar fördragsfriheterna mot diskriminering både i den egna medlemsstaten, hemviststaten, och i den mottagande medlemsstaten, värdstaten, vid en gränsöverskridande situation.¹²⁶

3.3 Hinder för den fria rörligheten

Om en fördragsfrihet har utnyttjats, och en gränsöverskridande situation föreligger, består nästa steg i hindersprövningen av att avgöra huruvida den nationella skatteregeln utgör ett hinder för den fria rörligheten. Ett hinder för den fria rörligheten föreligger då en gränsöverskridande situation blir negativt särbehandlad jämfört med en rent inhemsk situation.¹²⁷ Den negativa särbehandlingen medför att det blir mindre förmånligt att utöva rätten till fri rörlighet.¹²⁸ Det är dock inget hinder för den fria rörligheten att två medlemsstater har olika skatteregler. En mindre förmånlig behandling av en gränsöverskridande situation, som inte negativt särbehandlas, är endast ett resultat av att medlemsstaterna parallellt utövar sin beskattningsrätt.¹²⁹ EUD har uttalat att fördragsfriheterna inte garanterar neutralitet i beskattningshänseende vid gränsöverskridande aktivitet.¹³⁰

3.4 Rättfärdigande

3.4.1 Rättfärdigandegrunder

Om en nationell skatteregel negativt särbehandlar en gränsöverskridande situation är skatteregeln ett otillåtet hinder för den fria rörligheten. Men den nationella skatteregeln kan ibland ändå rättfärdigas. Rättfärdigandeprovningen är det sista steget i EUD:s hindersprövning.¹³¹

En nationell skatteregel kan rättfärdigas antingen med hjälp av rättfärdigandegrunder i fördraget eller med hjälp av rättfärdigandegrunder som utarbetats i EUD:s praxis. Rättfärdigandegrunderna i fördraget bygger på att den nationella regeln grundar sig på hänsyn till allmän ordning, hälsa eller säkerhet.¹³² Ingen nationell skatteregel har hitintills godtagits med hjälp av rättfärdigandegrunderna i fördraget, varför det inte anses troligt att någon skatteregel kan rättfärdigas på dessa grunder.¹³³ Istället är det möjligt

¹²⁴ Ståhl m.fl., s. 71–72.

¹²⁵ Se exempelvis C-107/94 *Asscher*, p. 32.

¹²⁶ Se exempelvis C-337/08 *X Holding*, p. 18–19.

¹²⁷ Ståhl m.fl., s. 72.

¹²⁸ Se exempelvis C-123/11 *A Oy*, p. 31–32; C-80/12 *Felixstowe*, p. 18–21.

¹²⁹ Se exempelvis C-513/04 *Kerckhaert och Morres*, p. 17 och 20.

¹³⁰ Se exempelvis C-298/05 *Columbus Container*, p. 38–40.

¹³¹ Ståhl m.fl., s. 175–176.

¹³² Se art. 45, 52, 62 och 65 FEUF.

¹³³ Ståhl m.fl., s. 147–148; Helminen, 2013, s. 130; Petursson, s. 293.

att rättfärdiga nationella skatteregler med hjälp av en eller flera rättfärdigande grunder som utarbetats i EUD:s praxis. Denna praxis kallas ”rule-of-reason”-doktrin och består av fyra krav för att den nationella skatteregeln ska vara rättfärdigad:

1. Regeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
2. Regeln ska framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. Regeln ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
4. Regeln ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.¹³⁴

Den första punkten klargör att en regel inte får vara direkt diskriminerande för att kunna rättfärdigas under doktrin.¹³⁵ Den andra punkten stadgar att medlemsstatens nationella intresse av att upprätthålla regeln måste väga tyngre än intresset av att upprätthålla fri rörlighet inom EU.¹³⁶ EUD har hitintills godtagit följande rättfärdigande grunder: förhindra skatteflykt,¹³⁷ upprätthålla en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd,¹³⁸ skattesystemets inre sammanhang,¹³⁹ behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna,¹⁴⁰ risken att förluster beaktas två gånger¹⁴¹ och territorialitetsprincipen¹⁴².¹⁴³ Den tredje punkten tydliggör att regeln måste vara ändamålsenlig, det vill säga vara ägnad att uppnå de rättfärdigande grunder som framförs till regelns försvar. Den fjärde punkten fastställer att regeln måste vara proportionerlig.¹⁴⁴

3.4.2 Proportionalitetsprincipen

Om en nationell skatteregel är rättfärdigad med hänvisning till en eller fler rättfärdigande grunder är proportionalitetsprincipen den sista delen av rättfärdigandeprövningen. Proportionalitetsprincipen består av tre steg.

Det första steget omfattar en prövning av huruvida den nationella skatteregeln är lämplig. Regeln måste vara lämplig för att uppnå de syften som ligger bakom regeln.¹⁴⁵ Det första steget fokuserar på relationen mellan mål och medel. Om den nationella skatteregeln, det vill säga det

¹³⁴ C-55/94 *Gebhard*, p. 37.

¹³⁵ C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 32.

¹³⁶ *Ståhl m.fl.*, s. 150.

¹³⁷ Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

¹³⁸ Se exempelvis C-250/95 *Futura*; De förenade målen C-155/08 och C-157/08

Passenheim.

¹³⁹ Se exempelvis C-204/90 *Bachmann*; C-157/07 *Krankenheim*.

¹⁴⁰ Se exempelvis C-446/03 *Marks & Spencer*; C-337/08 *X Holding*; C-123/11 *A Oy*.

¹⁴¹ Se exempelvis C-446/03 *Marks & Spencer*.

¹⁴² Se exempelvis C-250/95 *Futura*; C-168/01 *Bosal Holding*.

¹⁴³ Rättfärdigande grunderna behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna behandlas närmre i avsnitt 4.2 och 4.3.

¹⁴⁴ *Ståhl m.fl.*, s. 150.

¹⁴⁵ *Petursson*, s. 148.

valda medlet, inte är lämplig för att uppnå målet är regeln inte proportionerlig.¹⁴⁶

Det andra steget består av en prövning av huruvida den nationella skatteregeln är nödvändig. Bedömningen grundar sig på om regeln är nödvändig för att uppnå de eftersträvade syftena.¹⁴⁷ Den valda åtgärden ska vara den minst ingripande. Om det finns andra, mindre ingripande åtgärder, för att uppnå samma mål är den nationella skatteregeln inte nödvändig och sålunda inte proportionerlig.¹⁴⁸

Det tredje steget kräver att den nationella skatteregeln är proportionerlig *in stricto sensu*. Även om regeln är både lämplig och nödvändig är regeln inte proportionerlig om den är en allt för stor börda för den enskilde.¹⁴⁹ Det tredje steget är således en helhetsprövning där samtliga intressen vägs mot varandra.¹⁵⁰

I praktiken skiljer EUD dock inte alltid på de olika stegen, vilket gör proportionalitetsprincipen flexibel. Detta gäller framför allt det tredje steget, vilket EUD ibland tillämpar tillsammans med det andra steget eller inte alls.¹⁵¹ Proportionalitetsprincipen kan sammanfattas som ett sätt att skapa en balans mellan mål och medel.¹⁵² EUD väger medlemsstaternas intresse av att behålla sin nationella skattelagstiftning mot EU:s intresse av fri rörlighet på den inre marknaden.¹⁵³

EUD har genom sin praxis slagit fast att nationella skatteregler kan vara delvis fördragsstridiga. Samma regel kan under vissa förutsättningar vara proportionerlig samtidigt som regeln under andra förutsättningar inte är proportionerlig.¹⁵⁴ Det faktum att proportionalitetsprincipen inte är en ”allt eller inget”-bedömning visar på domstolens försök till balansering mellan mål och medel samt mellan EU och medlemsstaterna.

¹⁴⁶ Harbo, s. 165.

¹⁴⁷ Petursson, s. 148–149.

¹⁴⁸ Helminen, 2013, s. 131.

¹⁴⁹ Harbo, s. 165.

¹⁵⁰ Petursson, s. 149.

¹⁵¹ Petursson, s. 148–149.

¹⁵² Helminen, 2013, s. 131.

¹⁵³ Petursson, s. 149; Zalasinski, s. 319–320.

¹⁵⁴ C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 53–55.

4 EUD:s praxis: att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser

4.1 Introduktion

EUD har fastslagit att den fria rörligheten inkluderar en rätt för unionsmedborgare att välja medlemsstat baserat på skatteskal. Att skatteplanera utifrån skillnader i medlemsstaternas skattesystem är legalt.¹⁵⁵ Medlemsstater får därför inte hindra den fria rörligheten med hänvisning till att deras skatteintäkter minskar. Skatteflyktsbestämmelser som syftar till att skydda den nationella skattebasen kan inte motivera ett hinder mot den fria rörligheten.¹⁵⁶ EUD har dock godtagit två rättfärdigande grunder som motiverar nationella skatteflyktsbestämmelser: behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I avsnittet behandlas de två rättfärdigande grunderna.

Proportionalitetsprincipen medför att nationella skatteflyktsbestämmelser som uppbärs av skyddsvärda syften, i form av rättfärdigande grunder, ändå inte alltid är rättfärdigade.¹⁵⁷ För att nationella skatteflyktsbestämmelser ska vara proportionerliga, och rättfärdigade, krävs att de inte går utöver vad som krävs för att uppnå de eftersträfvade ändamålen.¹⁵⁸ Inom ramen för proportionalitetsprincipen har EUD i sin praxis uppställt administrativa krav och krav på rättssäkerhet för nationella skatteflyktsbestämmelser. I avsnittet behandlas de administrativa kraven och kravet på rättssäkerhet.

Föreliggande avsnitt inleds med avsnitt 4.2 som behandlar skatteflyktsgrunden. Därefter följer avsnitt 4.3 som handlar om fördelningsgrunden. Slutligen behandlar avsnitt 4.4 proportionalitetsprincipen. Varje delavsnitt redogör för och analyserar EUD:s praxis. Avsnittet avslutas med en övergripande analys i avsnitt 4.5 som avser att besvara den första frågan i frågeställningen.

¹⁵⁵ Se exempelvis C-212/97 *Centros*, p. 27; C-167/01 *Inspire Art*, p. 96.

¹⁵⁶ Se exempelvis C-136/00 *Danner*, p. 56; C-422/01 *Skandia och Ramstedt*, p. 53.

¹⁵⁷ Ståhl m.fl., s. 150.

¹⁵⁸ Se exempelvis C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 53; C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 60; C-311/08 *SGL*, p. 70.

4.2 Förhindra skatteflykt

4.2.1 Utveckling av begreppet rent konstlade upplägg

Behovet att förhindra skatteflykt är en rättfärdigandegrund som ofta framförs av medlemsstaterna som motivering till hindrande skatteflyktsbestämmelser.¹⁵⁹ Skatteflyktsgrunden kan som enda rättfärdigandegrund motivera nationella skatteflyktsbestämmelser, det vill säga grunden har en självständig tillämpning. För att nationella skatteflyktsbestämmelser, som hindrar den fria rörligheten, ska vara rättfärdigade enbart av skatteflyktsgrunden krävs att reglerna endast träffar rent konstlade upplägg som har till syfte att kringgå den nationella skattelagstiftningen.¹⁶⁰ Rättfärdigande-grunden ger således uttryck för att FEUF, och de grundläggande friheterna, endast har till syfte att skydda faktiska ekonomiska etableringar och transaktioner. FEUF skyddar inte transaktioner eller etableringar som är konstlade och vars enda syfte är att undvika skatt.¹⁶¹ Om en etablering eller en transaktion är konstlad är den ett missbruk av den fria rörligheten, vilket medlemsstaterna får förbjuda genom nationella skatteflyktsbestämmelser.¹⁶² EUD utvecklade innebörden i begreppet ”rent konstlade upplägg” i målen *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*.¹⁶³

Målet *Cadbury Schweppes* gällde de brittiska CFC-reglerna. Reglerna innebar att moderbolag i Storbritannien beskattades för dotterbolags vinst när dessa var etablerade i andra, lågbeskattade stater.¹⁶⁴ CFC-regler syftar till att förhindra att vinster som upparbetats i en medlemsstat fiktivt flyttas över till en annan medlemsstat där skatten är lägre.¹⁶⁵ EUD ansåg att de brittiska CFC-reglerna var ett hinder mot etableringsfriheten. Hindret kunde dock rättfärdigas med hänvisning till rättfärdigande-grunden behovet att förhindra skatteflykt.¹⁶⁶ Reglerna kunde endast rättfärdigas om de specifikt avsåg rent konstlade upplägg, utan ekonomisk förankring, vars syfte var att kringgå den nationella lagstiftningen.¹⁶⁷ För att det skulle handla om ett rent konstlat upplägg krävdes, enligt EUD, att subjektiva och objektiva rekvisit var uppfyllda. Det subjektiva rekvisit som krävdes var en avsikt hos skattesubjektet att uppnå en skattemässig fördel. Vidare krävdes objektiva

¹⁵⁹ Se exempelvis C-264/96 *ICI*; C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*; C-436/00 *X & Y*; C-9/02 *Lasteyrie* där medlemsstaterna i fråga inte vann framgång med grunden. Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*; C-282/12 *Itelcar* där medlemsstaterna i fråga lyckades rättfärdiga skatteflyktsbestämmelserna med hänvisning till skatteflyktsgrunden.

¹⁶⁰ Se exempelvis C-264/96 *ICI*, p. 26; C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 37; C-436/00 *X & Y*, p. 61; C-9/02 *Lasteyrie*, p. 50; C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 51.

¹⁶¹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 52–55.

¹⁶² Generaladvokat Légers förslag till avgörande i C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 88.

¹⁶³ C-196/04 *Cadbury Schweppes*; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

¹⁶⁴ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 6–7.

¹⁶⁵ Generaladvokat Légers förslag till avgörande i C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 1–3.

¹⁶⁶ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 46 och 51.

¹⁶⁷ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55.

rekvisit i form av faktiska omständigheter som pekade på att etableringsfrihet inte utövades i verkligheten, det vill säga att etableringen var fiktiv.¹⁶⁸ De objektiva omständigheterna kunde vara i vilken grad bolaget fysiskt existerade i form av lokaler, personal och utrustning. Om det framgick av de objektiva omständigheterna att bolaget var en fiktiv etablering utgjorde bolaget ett rent konstlat upplägg.¹⁶⁹ Skattesubjektet skulle dock ges en möjlighet att lägga fram omständigheter som pekade på en faktisk ekonomisk etablering.¹⁷⁰

Målet *Thin Cap Group Litigation* gällde de brittiska underkapitaliseringsreglerna. Reglerna innebar att bolag i Storbritannien, som hade erhållit lån från närstående bolag i andra medlemsstater, fick avdragsgill ränta på lånen omklassificerad till ej avdragsgill utdelning.¹⁷¹ Syftet med underkapitaliseringsregler är att förhindra att bolag i en medlemsstat underkapitaliseras av ett närstående bolag i en annan medlemsstat.¹⁷² EUD ansåg att de brittiska underkapitaliseringsreglerna var ett hinder mot etableringsfriheten.¹⁷³ Lagstiftningen kunde dock rättfärdigas om den avsåg att endast träffa rent konstlade upplägg, utan ekonomisk förankring, vars syfte var att kringgå nationell lagstiftning. EUD hänvisade här till sitt avgörande i *Cadbury Schweppes*.¹⁷⁴ Men för att reglerna skulle vara proportionerliga krävdes att lagstiftningen inte träffade varje räntebetalning till ett bolag i en annan medlemsstat, utan endast situationer där räntebetalningen översteg marknadsmässiga villkor. Det objektiva rekvisitet för att avgöra huruvida ett rent konstlat upplägg förelåg var således armlängdsprincipen, det vill säga affärsmässiga villkor som mellan varandra oberoende företag hade avtalat om. Den skattskyldige skulle beredas möjlighet att lägga fram omständigheter som visade på de affärsmässiga skälen bakom villkoren för lånet. Vidare krävdes att lagstiftningen endast omklassificerade den del av räntan som översteg affärsmässiga villkor till utdelning.¹⁷⁵

EUD har därefter i senare praxis bekräftat skatteflyktsgrundens innebörd och självständiga tillämpning så som domstolen fastställde den i *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*.¹⁷⁶ I målet *Itelcar* ansåg EUD att de portugisiska underkapitaliseringsreglerna stred mot den fria rörligheten för kapital.¹⁷⁷ Reglerna kunde dock rättfärdigas med hjälp av rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt om de endast träffade rent konstlade upplägg, utan ekonomisk förankring, vars syfte var

¹⁶⁸ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

¹⁶⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 67–68.

¹⁷⁰ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70.

¹⁷¹ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 4–15.

¹⁷² C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 31.

¹⁷³ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 63.

¹⁷⁴ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

¹⁷⁵ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 80–83.

¹⁷⁶ Se exempelvis C-282/12 *Itelcar*; C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*. Se även C-105/07 *Lammers & Van Cleeff* som gällde de belgiska underkapitaliseringsreglerna.

¹⁷⁷ C-282/12 *Itelcar*, p. 30.

att undvika nationell beskattning.¹⁷⁸ Men EUD ansåg att reglerna gick utöver vad som krävdes för att uppnå ändamålet eftersom de inte bara träffade rent konstlade upplägg, utan även affärsmässigt motiverade transaktioner.¹⁷⁹ Vidare gick reglernas tillämpning inte att förutse, varför reglerna inte var rättssäkra. De portugisiska reglerna var därför inte proportionerliga.¹⁸⁰ I målet *Kommissionen mot Storbritannien* anförde EUD att de brittiska reglerna, vilka innebar att vinster i närstående, icke-hemmahörande bolag genast blev beskattningsbara hos delägare hemmahörande i Storbritannien, stred mot den fria rörligheten för kapital.¹⁸¹ Reglerna kunde dock rättfärdigas med hänvisning till rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt.¹⁸² Men EUD ansåg att reglerna inte bara träffade rent konstlade upplägg, utan även affärsmässigt motiverade situationer. Dessutom gav reglerna inte den skattskyldige möjlighet att lägga fram omständigheter som visade på affärsmässiga skäl bakom upplägget. De brittiska reglerna gick därigenom utöver vad som krävdes för att uppnå ändamålet och reglerna var därmed inte proportionerliga och rättfärdigade.¹⁸³

4.2.2 Tre krav på nationella skatteflyktsbestämmelser

EUD:s praxis avseende rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt innebär att tre krav ställs på nationella skatteflyktsbestämmelser för att de ska vara rättfärdigade: (1) presumtionen för skatteflykt måste grunda sig på objektiva omständigheter, (2) den skattskyldige måste ges möjlighet att bevisa motsatsen, och (3) åtgärderna mot skatteflykt måste vara proportionerliga.¹⁸⁴

Det första kravet innebär att nationella skatteflyktsbestämmelser måste vara specifikt inriktade på att bekämpa rent konstlade upplägg.¹⁸⁵ Skatteflyktsbestämmelser som är generellt utformade och som även träffar affärsmässigt motiverade upplägg kan inte rättfärdigas.¹⁸⁶ Det framgår tydligt i *Itelcar* och *Kommissionen mot Storbritannien* där EUD anförde att de nationella reglerna inte kunde rättfärdigas eftersom de inte bara träffade rent konstlade upplägg utan även affärsmässigt motiverade upplägg.¹⁸⁷ De nationella skatteflyktsbestämmelserna var följaktligen allt för generella. För att avgöra huruvida ett rent konstlat upplägg föreligger krävs att objektiva omständigheter påvisar att en verklig etablering, det vill säga en etablering med ekonomisk förankring, inte föreligger.¹⁸⁸ De objektiva

¹⁷⁸ C-282/12 *Itelcar*, p. 34.

¹⁷⁹ C-282/12 *Itelcar*, p. 40–42.

¹⁸⁰ C-282/12 *Itelcar*, p. 43–44.

¹⁸¹ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*, p. 20.

¹⁸² C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*, p. 25–26.

¹⁸³ C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*, p. 27–29.

¹⁸⁴ Weber, 2013 del 2, s. 315.

¹⁸⁵ Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55.

¹⁸⁶ Jämför Hilling, 2012 del 1, s. 762; Weber, 2013 del 2, s. 315.

¹⁸⁷ C-282/12 *Itelcar*, p. 40–42; C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*, p. 28.

¹⁸⁸ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

omständigheterna i *Cadbury Schweppes* var förekomsten av ett bolags fysiska existens i form av lokal, personal och utrustning och i *Thin Cap Group Litigation* var det armlängdsprincipen.¹⁸⁹ Om ett konstlat upplägg föreligger pekar därmed de objektiva omständigheterna antingen på att bolaget inte utgör en verklig ekonomiskt förankrad verksamhet eller på att de avtalade villkoren mellan bolagen inte motsvarar vad mellan varandra oberoende parter hade avtalat om.

Det andra kravet innebär att om de objektiva omständigheterna pekar på att ett fiktivt upplägg föreligger måste den nationella skatteflyktsbestämmelsen ge den skattskyldige en möjlighet att bevisa de affärsmässiga skälen bakom etableringen eller upplägget.¹⁹⁰ Det andra kravet bygger delvis på det subjektiva rekvisit som måste föreligga.¹⁹¹ Det subjektiva rekvisitet innebär att den skattskyldige måste ha haft för avsikt att uppnå en skattemässig fördel.¹⁹² Det andra kravet medför således att om den skattskyldige inte hade för avsikt att uppnå en skattemässig fördel kan den skattskyldige också visa på affärsmässiga skäl bakom upplägget och undvika tillämpningen av skatteflyktsbestämmelsen.

Ur ett lagtekniskt perspektiv medför det första och andra kravet att nationella skatteflyktsbestämmelser måste vara specifikt utformade för att endast träffa rent konstlade upplägg. Skatteflyktsbestämmelser får med andra ord inte vara generellt utformade. Dessutom måste de nationella skatteflyktsbestämmelserna innehålla någon form av ventil som tillåter en prövning av omständigheterna i det enskilda fallet, utifrån de omständigheter den skattskyldige framlägger.¹⁹³

Det tredje kravet medför att nationella skatteflyktsbestämmelser måste vara proportionerliga.¹⁹⁴ Proportionalitetskravet innebär att om de två första kraven leder till slutsatsen att ett fiktivt upplägg föreligger får skatteflyktsbestämmelserna endast påföra den skattskyldige rimliga skattekonsekvenser. I *Thin Cap Group Litigation* ansåg EUD att vid underkapitaliseringsregler är en omklassificering av den del av räntan som överstiger marknadsmässiga villkor en rimlig skattekonsekvens.¹⁹⁵ Det

¹⁸⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 67; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 81.

¹⁹⁰ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 70; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82. I doktrin har åsikten framförts att EUD:s praxis innebär en omvänd bevisbörda där den skattskyldige i ett första skede måste bevisa att affärsmässiga skäl föreligger, se Dahlberg, s. 52. Jag anser dock att detta är en felaktig bild av EUD:s praxis. Praxis ålägger den skattskyldige en bevisbörda i ett andra skede, då medlemsstaten redan har påvisat att ett fiktivt upplägg föreligger. Detta framkommer tydligt i C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82 där EUD säger att om ett fiktivt upplägg inte kan uteslutas ska den skattskyldige ges möjlighet att påvisa affärsmässiga skäl för upplägget. Se även Martín Jiménez, s. 276; Ståhl, 2007, s. 590.

¹⁹¹ Weber, 2013 del 2, s. 315–316; Lenaerts, s. 237.

¹⁹² C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

¹⁹³ Generaladvokat Légers förslag till avgörande i C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 92; Ståhl, 2007, s. 591.

¹⁹⁴ Se mer om proportionalitetsprincipens betydelse för nationella skatteflyktsbestämmelser i avsnitt 4.4.

¹⁹⁵ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 83.

tredje kravet innebär således att EUD inte endast ställer krav på nationella skatteflyktsbestämmelsers tillämpning utan även på det resultat, det vill säga den skattekonsekvens, reglerna mynnar ut i.¹⁹⁶

4.2.3 Sammanfattning och slutsatser

Rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt kan som enda rättfärdigandegrund motivera nationella skatteflyktsbestämmelser. De krav EUD har formulerat är dock stränga.¹⁹⁷ Det krävs att nationella skatteflyktsbestämmelser är specifikt inriktade på att endast bekämpa rent konstlade upplägg. Objektiva omständigheter ska avgöra huruvida ett rent konstlat upplägg föreligger. Om ett konstlat upplägg föreligger ska den skattskyldige ges möjlighet att påvisa affärsmässiga skäl bakom transaktionen eller etableringen. Dessutom ska de skattemässiga konsekvenserna vara proportionerliga.¹⁹⁸ Sammanfattningsvis krävs således att de nationella skatteflyktsbestämmelserna är specifikt utformade för att endast avse rent konstlade upplägg. Dessutom ska reglerna innehålla en ventil för etableringar och transaktioner som är affärsmässiga. Det krävs alltså att förutsättningarna i det enskilda fallet prövas för att utreda huruvida skatteflykt föreligger. Med andra ord krävs det att reglerna endast tillämpas när *faktisk skatteflykt* föreligger i det enskilda fallet för att de nationella skatteflyktsbestämmelserna ska vara rättfärdigade.

Rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt anses i doktrin definiera EU-rättens kärna och gränser. Grunden ska tillse att målsättningen med den inre marknaden upprätthålls samtidigt som missbruk av den fria rörligheten stävjas.¹⁹⁹ EU-rättens kärna är den inre marknaden. Målsättningen med den inre marknaden får inte hindras av medlemsstaternas behov av att skydda skattebasen. Men samtidigt får den fria rörligheten inte missbrukas av unionsmedborgare, genom konstlade transaktioner och etableringar, i syfte att uppnå skattemässiga fördelar. Gränserna för EU-rätten och den fria rörligheten är därför missbruksförfaranden. EUD försöker härigenom skapa en balans mellan medlemsstaternas intresse och EU:s intresse. Vid tillämpningen av rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt lägger EUD, i min mening, tyngdpunkten på EU:s intresse av att skapa en väl fungerande inre marknad. Det framkommer genom att EUD vid tillämpning av grunden fokuserar på unionsmedborgare, det vill säga skattskyldiga.²⁰⁰ I *Cadbury Schweppes* var frågan huruvida den skattskyldiges etablering var ekonomiskt förankrad och i *Thin Cap Group Litigation* var frågan huruvida den skattskyldiges ränta var marknadsmässig. Skattskyldiga har möjlighet att dra fördel av EU:s inre marknad för att uppnå skattemässiga fördelar. Det är först när utnyttjandet blir ett missbruk som rättfärdigandegrunden behovet

¹⁹⁶ Ståhl, 2007, s. 590.

¹⁹⁷ Hilling, 2012 del 1, s. 769.

¹⁹⁸ Se ovan avsnitt 4.2.2.

¹⁹⁹ Dourado, 2011, s. 470–471.

²⁰⁰ Att EUD fokuserar på skattskyldiga vid tillämpningen av rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt har stöd av Terra och Wattel, s. 922.

att förhindra skatteflykt begränsar skattskyldiga. EU-rätten ska således ges företräde tills rätten missbrukas. Det visar på att rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt framför allt tillgodoser EU:s direkta intresse av att upprätthålla den inre marknaden, på bekostnad av medlemsstaternas intresse av att skydda skattebasen.

4.3 Väl avvägd fördelning av beskattningsrätten

4.3.1 Utveckling av en ny rättfärdigandegrund

Målet *Marks & Spencer* är betydelsefullt för möjligheten att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser av två skäl: en ny rättfärdigandegrund introducerades och möjligheten att tillämpa flera rättfärdigandegrunder tillsammans praktiserades för första gången. I målet anförde EUD att den nya rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde rättfärdiga de nationella reglerna i kombination med rättfärdigandegrunderna behovet att förhindra skatteflykt och behovet att förhindra att förluster beaktas två gånger.²⁰¹ EUD har därefter i senare praxis fortsatt att tillämpa fördelningsgrunden tillsammans med andra grunder²⁰² eller tillämpat grunden självständigt²⁰³. I några mål har EUD dock avvisat grundens tillämplighet.²⁰⁴

EUD har tillämpat fördelningsgrunden tillsammans med andra rättfärdigandegrunder i målen *Marks & Spencer*, *Oy AA*, *SGI* och *A Oy*.²⁰⁵ I målet *Marks & Spencer* ansåg EUD att de brittiska koncernavdragsreglerna stred mot etableringsfriheten.²⁰⁶ Men reglerna kunde ändå rättfärdigas med hänvisning till tre rättfärdigandegrunder: behovet att bevara den väl avvägda fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, behovet att förhindra skatteflykt och behovet att förhindra att förluster beaktas två gånger.²⁰⁷ EUD anförde att reglerna motverkade att bolag gavs en möjlighet att välja var förluster ska beaktas. Om bolag hade kunnat välja detta skulle det äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²⁰⁸ Vidare anförde EUD att koncernavdragsreglerna förhindrade en risk för skatteflykt eftersom reglerna säkerställde att överföring av förluster inte organiserades inom koncerner i syfte att uppnå största möjliga skatteförmån på bekostnad av medlemsstaternas skattebaser.²⁰⁹ I nästkommande mål *Oy AA* rättfärdigades de finländska

²⁰¹ C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 42–51.

²⁰² Se exempelvis C-231/05 *Oy AA*; C-414/06 *Lidl Belgium*; C-311/08 *SGI*; C-123/11 *A Oy*.

²⁰³ Se exempelvis C-337/08 *X Holding*; C-371/10 *National Grid Indus*.

²⁰⁴ Se exempelvis C-18/11 *Philips Electronics*; C-80/12 *Felixstowe*.

²⁰⁵ C-446/03 *Marks & Spencer*; C-231/05 *Oy AA*; C-311/08 *SGI*; C-123/11 *A Oy*.

²⁰⁶ C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 34.

²⁰⁷ C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 43 och 51.

²⁰⁸ C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 46.

²⁰⁹ C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 49–50.

koncernbidragsreglerna med hjälp av rättfärdigandegrunderna behovet att bevara den väl avvägda fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att förhindra skatteflykt.²¹⁰ EUD förklarade att trots att de nationella reglerna inte var specifikt inriktade på att bekämpa rent konstlade upplägg, i syfte att förhindra skatteflykt, kunde reglerna utifrån sin helhet ändå rättfärdigas. Om den här typen av regler inte kan rättfärdigas leder det till att bolag kan välja var vinster ska beskattas, vilket äventyrar medlemsstaters rätt att beskatta vinst som genererats inom deras territorium.²¹¹ I målet *SGI* rättfärdigades de belgiska korrigeringsreglerna vid internprissättning, som stred mot etableringsfriheten, på samma grunder och med samma motivering som i *Oy AA*.²¹² EUD erinrade om att medlemsstaterna har en rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom deras territorium samt att nationella skatteflyktsbestämmelser som hindrar bolag från att välja var vinster ska beskattas upprätthåller den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²¹³ Vidare anförde domstolen att fördelningsgrunden tillämpad tillsammans med skatteflyktsgrunden medförde att reglerna kunde rättfärdigas trots att de inte enbart avsåg att bekämpa rent fiktiva upplägg.²¹⁴ I *A Oy* ansågs de finländska reglerna, vilka inte tillät moderbolag att göra avdrag för förluster i utländska dotterbolag när dotterbolaget och moderbolaget fusionerades, strida mot etableringsfriheten.²¹⁵ Reglerna kunde dock rättfärdigas med hjälp av rättfärdigandegrunderna behovet av att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, behovet att förhindra skatteflykt och behovet att förhindra att förluster beaktas två gånger.²¹⁶ EUD bekräftade i *A Oy* tidigare praxis genom att anföra att medlemsstater har en rätt att säkerställa att verksamhet som bedrivs i staten blir föremål för beskattning där och att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten äventyras om bolag ges möjlighet att välja var förluster ska beaktas.²¹⁷

I målen *X Holding* och *National Grid Indus* godtog EUD att rättfärdigandegrunderna behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna självständigt rättfärdigade de nationella reglerna.²¹⁸ I *X Holding* ansåg EUD att de nederländska reglerna som förbjöd moderbolag att bilda en skattemässig enhet med utländska dotterbolag, vilket de tilläts göra med inhemska dotterbolag, var en inskränkning i etableringsfriheten.²¹⁹ Inskränkningen kunde dock rättfärdigas eftersom en utvidgning av reglerna till att även gälla utländska dotterbolag skulle medföra att moderbolag kunde välja i vilket land förluster skulle beaktas. En sådan valfrihet skulle medföra att den väl avvägda

²¹⁰ C-231/05 *Oy AA*, p. 60.

²¹¹ C-231/05 *Oy AA*, p. 63–64.

²¹² C-311/08 *SGI*, p. 69.

²¹³ C-311/08 *SGI*, p. 60–64.

²¹⁴ C-311/08 *SGI*, p. 65–68.

²¹⁵ C-123/11 *A Oy*, p. 31–32.

²¹⁶ C-123/11 *A Oy*, p. 40–46.

²¹⁷ C-123/11 *A Oy*, p. 41 och 43.

²¹⁸ C-337/08 *X Holding*, p. 33; C-371/10 *National Grid Indus*, p. 48.

²¹⁹ C-337/08 *X Holding*, p. 19.

fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna äventyrades, varvid reglerna var rättfärdigade med hänvisning till denna grund.²²⁰ I målet *National Grid Indus* rättfärdigades de nederländska utflyttningsbeskattningsreglerna endast genom rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Reglerna avsåg nämligen att säkerställa att vinster som upparbetats i medlemsstaten verkligen blev föremål för beskattning där, vilket enligt EUD upprätthåller den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten.²²¹

I målen *Philips Electronics* och *Felixstowe* ansåg EUD inte att de nationella reglerna var rättfärdigade med hänvisning till rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²²² I målet *Philips Electronics* medgav de brittiska koncernavdragsreglerna inte förlustutjämning mellan ett utländskt bolags fasta driftställe i Storbritannien och ett brittiskt bolag i samma koncern.²²³ EUD ansåg att reglerna innebar en inskränkning i etableringsfriheten.²²⁴ Reglerna kunde inte rättfärdigas med hjälp av grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna eftersom fördelningen inte äventyrades utan reglerna.²²⁵ EUD förklarade i *Lidl Belgium* att syftet med rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är att säkerställa en symmetri mellan rätten att beskatta överskott och göra avdrag för underskott.²²⁶ Eftersom Storbritannien hade rätt att både beskatta överskott och göra avdrag för underskott i det brittiska bolaget och i det fasta driftstället äventyrades inte fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna om Storbritannien medgav förlustutjämning mellan bolagen.²²⁷ I *Felixstowe* prövades åter igen de brittiska koncernavdragsreglerna avseende rätten till överföring av underskott för att möjliggöra förlustutjämning inom landet.²²⁸ Rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde inte rättfärdiga reglerna eftersom symmetrin mellan rätt till avdrag för förluster och beskattning av vinster inte äventyrades. EUD kom i *Felixstowe* fram till samma slutsats som i *Philips Electronics* avseende rättfärdigandegrunden.²²⁹

²²⁰ C-337/08 *X Holding*, p. 27–33.

²²¹ C-371/10 *National Grid Indus*, p. 43–48.

²²² C-18/11 *Philips Electronics*, p. 27; C-80/12 *Felixstowe*, p. 35.

²²³ C-18/11 *Philips Electronics*, p. 6–8.

²²⁴ C-18/11 *Philips Electronics*, p. 15–16.

²²⁵ C-18/11 *Philips Electronics*, p. 25–27.

²²⁶ C-414/06 *Lidl Belgium*, p. 33.

²²⁷ C-18/11 *Philips Electronics*, p. 25–27.

²²⁸ C-80/12 *Felixstowe*, p. 3–5.

²²⁹ C-80/12 *Felixstowe*, p. 30 och 35.

4.3.2 Innebörden av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten

En central aspekt av rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är att säkerställa symmetrin mellan rätten att beskatta vinster och rätten att göra avdrag för förluster.²³⁰ Det innebär att medlemsstater har rätt att se till att vinster som enligt den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten tillkommer deras beskattningssfär verkligen kan bli föremål för beskattning där.²³¹ Nationella regler får således hindra att beskattningsbar vinst som tillkommer landet förs ut ur beskattningssfären. Denna symmetri och rätt att ha hindrande skatteregler bekräftas i de rättsfall där EUD har tillämpat rättfärdigandegrunden självständigt eller där domstolen har avvisat grundens tillämplighet. I *X Holding* var de nationella skattereglerna nödvändiga för att förhindra att bolag fritt kunde flytta beskattningsunderlag mellan medlemsstater. Om bolag fritt kan flytta beskattningsunderlag mellan medlemsstater, och alltså välja i vilken medlemsstat de vill bli beskattade, omintetgör det fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.²³² De nationella skattereglerna var därför nödvändiga för att upprätthålla symmetrin och se till att medlemsstaten verkligen fick rätt att beskatta vinster som tillkom staten enligt fördelningen av beskattningsrätten.²³³ I *Philips Electronics* var de nationella skattereglerna inte nödvändiga för att upprätthålla symmetrin eftersom medlemsstaten i fråga hade rätt att både beskatta vinster och göra avdrag för förluster.²³⁴ Det förelåg alltså ingen utflyttning av beskattningsunderlag ur medlemsstatens beskattningssfär, varför den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte äventyrades.

EUD har begränsat användningen av rättfärdigandegrunden, och säkerställandet av symmetrin, till att inte gälla systematiskt nekande av skattefördelar på grund av att bolag bedriver verksamhet i andra medlemsstater, vars vinster inte får beskattas i medlemsstaten.²³⁵ I *Rewe* ansåg EUD att de tyska förlustavdragsreglerna, som innebar att villkor för avdrag var strängare när bolaget i fråga hade dotterbolag i andra medlemsstater, inte kunde rättfärdigas med hänvisning till rättfärdigandegrunden.²³⁶ Ytterligare en begränsning av rättfärdigandegrunden introducerade EUD i *Nordea Bank*. EUD fastslog att rätten att säkerställa symmetri mellan vinster och förluster inte gäller när beskattningsrätten mellan medlemsstaterna förändras mellan den tidpunkt då förlusten uppstår och den tidpunkt då vinsten uppstår. Symmetrin mellan vinster och förluster måste således avse samma fördelning av beskattningsrätten.²³⁷

²³⁰ C-414/06 *Lidl Belgium*, p. 33; C-322/11 *K*, p. 51; C-48/13 *Nordea Bank*, p. 32.

²³¹ Hilling, 2012 del 1, s. 763; Poulsen, s. 204; Ståhl m.fl., s. 164.

²³² C-337/08 *X Holding*, p. 29–32. Se även C-231/05 *Oy AA*, p. 56; C-322/11 *K*, p. 51.

²³³ Se även C-371/10 *National Grid Indus*.

²³⁴ C-18/11 *Philips Electronics*, p. 25–27.

²³⁵ Hilling, 2012 del 1, s. 765.

²³⁶ C-347/04 *Rewe*, p. 43. Se även C-231/05 *Oy AA*, p. 53.

²³⁷ C-48/13 *Nordea Bank*, p. 32–36. Se även Berglund, s. 916.

Eftersom EU-rätten endast i begränsad utsträckning är harmoniserad på den direkta beskattningsrättens område får medlemsstaterna unilateralt eller genom konventioner fördela beskattningsrätten mellan sig. Vad som utgör den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten är således upp till medlemsstaterna att avgöra.²³⁸ EUD har dock anfört att det är rimligt att följa de principer som utvecklats i den internationella skatterätten. Inom ramen för den internationella skatterätten är OECD:s modellavtal av särskild vikt.²³⁹ I artikel 7.1 i OECD:s modellavtal anges hur företagsvinst ska beskattas. Bestämmelsen stadgar att hemviststaten, det vill säga den stat där företaget har sitt säte²⁴⁰, har exklusiv beskattningsrätt. Men om företaget driver verksamhet i en annan stat genom ett fast driftställe²⁴¹ har denna stat, det vill säga källstaten, primär beskattningsrätt.²⁴² Den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten kan därför beskrivas som en rätt för den stat där vinst upparbetats, hemviststaten eller källstaten, att beskatta vinsten. Detta resonemang stämmer väl överens med EUD:s praxis. Domstolen har uttalat att en medlemsstat har rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium.²⁴³

I brist på harmonisering av den direkta beskattningsrätten inom EU har EUD, helt korrekt i min mening, klargjort att medlemsstaterna kvarhåller sin suveränitet i form av rätten att fördela beskattningen mellan sig. EUD har dock anfört att när medlemsstaterna fördelar beskattningsrätten mellan sig är det rimligt att följa principer som utvecklats i den internationella skatterätten. Av särskild vikt härvidlag är OECD:s modellavtal. EUD:s praxis innebär därför, i min mening, en begränsning av medlemsstaternas rätt att fördela beskattningsrätten mellan sig. För att fördelningen ska rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser krävs att den överensstämmer med internationellt vedertagna skatterättsliga principer.

EUD har inte klargjort vilka fördelningsprinciper i den internationella skatterätten som kan godtas. Domstolens uttalande om att medlemsstaterna har rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom deras territorium ger uttryck för artikel 7.1 i OECD:s modellavtal.²⁴⁴ Vidare har Poulsen uppmärksammat att den internationellt vedertagna armlängdsprincipen – som återfinns i OECD:s modellavtal i artikel 7.2 avseende företagsvinst och i artikel 9.1 avseende internprissättning – har använts av EUD inom ramen

²³⁸ Se exempelvis C-336/96 *Gilly*, p. 24 och 30; C-540/07 *Kommissionen mot Italien*, p. 29.

²³⁹ Se exempelvis C-336/96 *Gilly*, p. 31; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 49.

²⁴⁰ Företagets säte definieras i OECD, *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital: Condensed version 2014*, artikel 4.1.

²⁴¹ Fast driftställe definieras i OECD, *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital: Condensed version 2014*, artikel 5.1.

²⁴² OECD, *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital: Condensed version 2014*, artikel 7.1.

²⁴³ Se exempelvis C-231/05 *Oy AA*, p. 54; C-311/08 *SGL*, p. 60 och 64; C-123/11 *A Oy*, p. 41.

²⁴⁴ Se exempelvis C-231/05 *Oy AA*, p. 54; C-311/08 *SGL*, p. 60 och 64; C-123/11 *A Oy*, p. 41.

för fördelningsgrundens tillämpning.²⁴⁵ Utifrån detta menar jag att det är troligt att samtliga fördelningar av beskattningsrätten som överensstämmer med OECD:s modellavtal kan rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser. Sammanfattningsvis menar jag att oaktat att fördelningen av beskattningsrätten tillkommer medlemsstaterna, inom ramen för deras suveränitet på den direkta beskattningsrättens område, innebär EUD:s praxis en begränsning av medlemsstaternas rätt att fördela beskattningsrätten mellan sig. För att fördelningen ska rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser krävs att den väsentligen överensstämmer med OECD:s modellavtal och att den inte leder till orimliga konsekvenser.

4.3.3 Fördelningsgrunden tillämpad tillsammans med skatteflyktsgrunden

EUD har tillämpat rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna självständigt²⁴⁶ och tillsammans med andra rättfärdigandegrunder²⁴⁷. I ett flertal mål har EUD tillämpat fördelningsgrunden tillsammans med rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt.²⁴⁸

Poulsen menar att den huvudsakliga förklaringen till varför EUD har valt att tillämpa fördelningsgrunden tillsammans med skatteflyktsgrunden är att grunderna är sammankopplade. En nationell skatteflyktsbestämmelse som syftar till att förhindra att vinst som upparbetats i staten flyttas ut ur beskattningssfären har ofta också till syfte att förhindra skatteflykt.²⁴⁹ Poulsens resonemang har stöd i EUD:s praxis. EUD har flera gånger anfört att behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna hänger samman med behovet att förhindra skatteflykt.²⁵⁰ Ytterligare en förklaring till varför EUD ofta väljer att tillämpa fördelningsgrunden tillsammans med skatteflyktsgrunden menar jag att EUD:s praxis ger svar på. I *Rewe* anförde EUD att fördelningsgrunden inte kan rättfärdiga ett systematiskt nekande av skattefördelar på grund av att bolag bedriver verksamhet i andra medlemsstater, vars vinster inte får beskattas i medlemsstaten.²⁵¹ Om nationella skatteflyktsbestämmelser är mer generellt verkande, det vill säga att de innebär ett mer systematiskt nekande av skattefördelar, krävs därför att fördelningsgrunden tillämpas tillsammans med andra rättfärdigandegrunder för att kunna rättfärdiga de nationella skatteflyktsbestämmelserna. Mitt resonemang har stöd av EUD. I *Rewe* framhöll EUD att vad som skiljer

²⁴⁵ Poulsen, s. 208–209.

²⁴⁶ Se exempelvis C-446/03 *Marks & Spencer*; C-231/05 *Oy AA*; C-414/06 *Lidl Belgium*; C-311/08 *SGI*; C-123/11 *A Oy*.

²⁴⁷ Se C-337/08 *X Holding*; C-371/10 *National Grid Indus*.

²⁴⁸ C-446/03 *Marks & Spencer*; C-231/05 *Oy AA*; C-311/08 *SGI*; C-318/10 *SIAT*; C-123/11 *A Oy*.

²⁴⁹ Poulsen, s. 204. Se även Ståhl m.fl., s. 164.

²⁵⁰ Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 56; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 75.

²⁵¹ C-347/04 *Rewe*, p. 43.

Marks & Spencer, där de nationella reglerna var rättfärdigade, från *Rewe*, där de nationella reglerna inte var rättfärdigade, är att flera rättfärdigandegrunder tillsammans rättfärdigade de nationella reglerna i *Marks & Spencer*.²⁵² Utifrån praxis anser jag därför att en tillämpning av flera rättfärdigandegrunder tillsammans, företrädesvis fördelningsgrunden och skatteflyktsgrunden, ger större möjlighet att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser.

Ytterligare stöd för uppfattningen att fördelningsgrunden tillämpad tillsammans med skatteflyktsgrunden ger större möjlighet att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser ger EUD:s praxis. I *Oy AA* och *SGL* stadgade EUD att även om de nationella reglerna inte var specifikt utformade att endast träffa rent konstlade upplägg kunde reglerna rättfärdigas med hjälp av de två grunderna tillsammans.²⁵³ Kravet på att nationella skatteflyktsbestämmelser ska vara specifikt utformade att endast träffa situationer där faktisk skatteflykt förekommer genom konstlade upplägg upprätthålls således inte.²⁵⁴ Istället innebär fördelningsgrunden i kombination med skatteflyktsgrunden att risken för skatteflykt kan motivera nationella skatteflyktsbestämmelser. Om fördelningsgrunden och skatteflyktsgrunden tillämpas tillsammans ger det därmed möjlighet att rättfärdiga regler som inte specifikt avser missbruksförfaranden utan mer generellt syftar till att bevara skattebasen.²⁵⁵

I rättspraxis efter år 2010 där rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att förhindra skatteflykt har tillämpats tillsammans har EUD inte uttryckligen anfört att kravet på konstlade upplägg inte upprätthålls.²⁵⁶ EUD har dock fortsatt att tillämpa flera rättfärdigandegrunder tillsammans. Men till skillnad från *Oy AA* och *SGL*, där domstolen gjorde en samlad bedömning av de tillämpliga rättfärdigandegrunderna,²⁵⁷ har domstolen i senare rättspraxis valt att redogöra för respektive rättfärdigandegrunds innebörd och tillämplighet separat. Därefter har domstolen tagit ställning till om rättfärdigandegrunderna rättfärdigar de nationella skatteflyktsbestämmelserna.²⁵⁸ Rättspraxis efter år 2010 innebär följaktligen att EUD har gått från att tillämpa rättfärdigandegrunderna tillsammans till att tillämpa dem var för sig. Denna praxisutveckling ökar förutsebarheten och

²⁵² C-347/04 *Rewe*, p. 41.

²⁵³ C-231/05 *Oy AA*, p. 63; C-311/08 *SGL*, p. 66. Se även C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 49–50.

²⁵⁴ Se ovan avsnitt 4.2 om kravet på konstlade upplägg.

²⁵⁵ Hilling, 2012 del 1, s. 767–768; Terra och Wattel, s. 924.

²⁵⁶ Se exempelvis C-318/10 *SIAT* och C-123/11 *A Oy* där EUD ansåg att de nationella skatteflyktsbestämmelserna var rättfärdigade samt C-80/12 *Felixstowe* där EUD inte ansåg att de nationella skatteflyktsbestämmelserna var rättfärdigade.

²⁵⁷ C-231/05 *Oy AA*, p. 63; C-311/08 *SGL*, p. 66.

²⁵⁸ C-318/10 *SIAT*, p. 38–48; C-123/11 *A Oy*, p. 41–46; C-80/12 *Felixstowe*, p. 29–34. Se även C-322/11 *K*, p. 49–71. Se dock C-48/13 *Nordea Bank*, p. 30 där EUD gör en samlad bedömning av fördelningsgrunden och skatteflyktsgrunden tillsammans. *Nordea Bank* skiljer sig således från praxisutvecklingen i *SIAT*, *A Oy*, *K* och *Felixstowe*.

stringensen i EUD:s praxis.²⁵⁹ EUD:s praxisutveckling innebär dock ingen skillnad avseende min tidigare slutsats: en tillämpning av flera rättfärdigande grunder ger större möjlighet att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser. Min uppfattning har stöd i senare praxis från EUD.²⁶⁰

4.3.4 Sammanfattning och slutsatser

Rättfärdigande grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna innebär en möjlighet för medlemsstaterna att rättfärdiga sina skatteflyktsbestämmelser. Men fördelningsgrunden medför även vissa begränsningar i medlemsstaternas suveränitet. För att medlemsstaternas nationella skatteflyktsbestämmelser ska vara rättfärdigade av fördelningsgrunden krävs att de – och den beskattningsfördelning de ger uttryck för – stämmer överens med OECD:s modellavtal och inte leder till orimliga konsekvenser.²⁶¹

Fördelningsgrunden kan som enda rättfärdigande grund motivera nationella skatteflyktsbestämmelser.²⁶² Men fördelningsgrunden kan även tillämpas tillsammans med andra rättfärdigande grunder, företrädesvis skatteflyktsgrunden, för att motivera nationella skatteflyktsbestämmelser.²⁶³ EUD:s praxis indikerar att när fördelningsgrunden tillämpas tillsammans med skatteflyktsgrunden upprätthålls inte kravet på att nationella skatteflyktsbestämmelser ska vara specifikt utformade att endast träffa rent konstlade upplägg.²⁶⁴ Rättfärdigande grunderna tillämpade tillsammans kan motivera hindrande regler som syftar till att förhindra en *risk för skatteflykt*.²⁶⁵ Det är med andra ord lättare att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser när fördelningsgrunden tillämpas tillsammans med skatteflyktsgrunden. Även senare praxis från EUD ger stöd för denna uppfattning.²⁶⁶

Tillämpningen av rättfärdigande grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt tillämpningen av fördelningsgrunden och skatteflyktsgrunden i kombination medför att det är lättare att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser. EUD:s praxis avseende fördelningsgrunden innebär, i min mening, att EUD tillåter medlemsstaterna att utforma skatteflyktsbestämmelser som syftar till att skydda skattebasen.²⁶⁷ Praxisutvecklingen inom ramen för fördelningsgrunden är därmed ett avsteg från EUD:s tidigare inställning till nationella

²⁵⁹ Jämför Ståhl, 2007, s. 588; Helminen, 2007, s. 498. Det är värt att notera att praxis ändrades samtidigt som EUD ställde krav på att nationella skatteflyktsbestämmelser måste vara förutsebara för att de ska vara proportionerliga, se vidare i avsnitt 4.4.

²⁶⁰ Se exempelvis C-318/10 *SIAT*; C-123/11 *A Oy*.

²⁶¹ Se ovan avsnitt 4.3.2.

²⁶² Se exempelvis C-337/08 *X Holding*; C-371/10 *National Grid Indus*.

²⁶³ Se exempelvis C-231/05 *Oy AA*; C-311/08 *SGI*; C-123/11 *A Oy*.

²⁶⁴ C-231/05 *Oy AA*, p. 63; C-311/08 *SGI*, p. 66.

²⁶⁵ Hilling, 2012 del 1, s. 767–768; Terra och Wattel, s. 924.

²⁶⁶ Se exempelvis C-318/10 *SIAT*; C-123/11 *A Oy*.

²⁶⁷ Denna slutsats har även Terra och Wattel kommit fram till. Se Terra och Wattel, s. 895–896 och 936. Se även ovan avsnitt 4.3.3.

skatteflyktsbestämmelser, vilken innebar att regler som skyddade den nationella skattebasen inte kunde rättfärdigas.²⁶⁸ En förklaring till detta kan vara EUD:s perspektivskifte. När EUD tillämpar fördelningsgrunden tar domstolen hänsyn till medlemsstaternas intressen.²⁶⁹ I *Marks & Spencer, A Oy* och *Philips Electronics* analyserades nationella koncernavdragsregler. EUD lade vikt vid medlemsstaternas behov av att säkerställa en korrekt fördelning av beskattningsrätten och medlemsstaternas behov av att se till att inkomst som upparbetats i landet verkligen blir föremål för beskattning där. Till skillnad från när rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt tillämpas²⁷⁰ är alltså medlemsstaternas intressen i fokus när fördelningsgrunden tillämpas. Det sker på bekostnad av EU:s direkta intressen eftersom den fria rörligheten begränsas till förmån för nationella skatteflyktsbestämmelser och medlemsstaternas intresse av att skydda skattebasen.

4.4 Proportionalitetsprincipen

4.4.1 Administrativa krav

Proportionalitetsprincipen är huvudsakligen en bedömning av det materiella innehållet i en regel. I praxis har EUD dock utformat processuella krav för nationella regler inom ramen för proportionalitetsprincipen. De processuella kraven kan bestå av krav på rättslig prövning eller administrativa krav.²⁷¹ I *Thin Cap Group Litigation* introducerade EUD administrativa krav för nationella skatteflyktsbestämmelser.²⁷² Domstolen har därefter i senare rättspraxis upprätthållit kraven.²⁷³ De processuella kraven i förhållande till nationella skatteflyktsbestämmelser handlar således om administrativa krav som reglerna måste leva upp till för att vara proportionerliga och rättfärdigade.

I *Thin Cap Group Litigation* – där brittiska underkapitaliseringsregler rättfärdigades av skatteflyktsgrunden – uppställde EUD två krav på nationella skatteflyktsbestämmelser inom ramen för proportionalitetsprincipen. För det första stadgade EUD att om nationella regler indikerar att ett fiktivt upplägg föreligger måste den skatteskyldige ges möjlighet att bevisa motsatsen. Den skatteskyldige ska med andra ord ges möjlighet att, utan administrativa hinder, lägga fram bevis om att transaktionen var motiverad av affärsrättsliga skäl.²⁷⁴ För det andra anförde EUD att om ett fiktivt upplägg föreligger får den skattemässiga korrigeringen, det vill säga skattekonsekvensen, endast avse den del som överstiger armlängds-

²⁶⁸ Se exempelvis C-136/00 *Danner*, p. 56; C-422/01 *Skandia och Ramstedt*, p. 53.

²⁶⁹ Terra och Wattel, s. 922.

²⁷⁰ Se ovan avsnitt 4.2.3.

²⁷¹ Prechal, s. 202.

²⁷² C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82–83.

²⁷³ Se exempelvis C-311/08 *SGI*; C-282/12 *Itelcar*; C-114/14 *Kommissionen mot Storbritannien*.

²⁷⁴ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82.

principen.²⁷⁵ EUD upprepade kraven i *Itelcar* och i *Kommissionen mot Storbritannien*.²⁷⁶ I båda målen rättfärdigades de nationella reglerna med hjälp av skatteflyktsgrunden.²⁷⁷ I förhållande till mål där rättfärdigande-grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna har tillämpats har EUD upprepat de två kraven från *Thin Cap Group Litigation* i målen *SGI* och *SIAT*.²⁷⁸ I *SGI* anförde EUD att om transaktionen inte överensstämmer med vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga förhållanden, det vill säga armlängdsprincipen har inte tillämpats i transaktionen, ska den skattskyldige ges möjlighet att framlägga uppgifter som visar på affärsmissiga skäl bakom transaktionen. Dessutom får skattekonsekvensen för den skattskyldige endast avse den del som överstiger marknadsmässiga villkor.²⁷⁹

Med anledning av att EUD tillämpade de administrativa kraven i *Thin Cap Group Litigation*, *Itelcar* och *Kommissionen mot Storbritannien*, där skatteflyktsgrunden var tillämplig, samt i *SGI* och *SIAT*, där bland annat fördelningsgrunden var tillämplig, drar jag slutsatsen att de administrativa kraven inte är beroende av vilken rättfärdigandegrund som är tillämplig. Min uppfattning har stöd av generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *SGI* där hon menar att proportionalitetsbedömningen ska utföras på samma sätt oavsett vilken rättfärdigandegrund som är tillämplig.²⁸⁰

EUD har dock inte tillämpat de administrativa kraven i proportionalitetsbedömningen i samtliga mål där skatteflyktsgrunden och fördelningsgrunden har varit tillämpliga. Jag anser att det beror på att de administrativa kravens tillämplighet är beroende av de nationella reglernas karaktär. I mål som rör koncernavdragsregler har EUD inte nämnt de administrativa kraven i proportionalitetsbedömningen.²⁸¹ Däremot har EUD ställt krav på att nationella skatteflyktsbestämmelser lever upp till de administrativa kraven i mål som rör internprissättningsregler²⁸² och underkapitaliseringsregler²⁸³. Skillnaden mellan internprissättningsregler och underkapitaliseringsregler och koncernavdragsregler är att koncernavdragsregler inte tar hänsyn till riktiga transaktioner.²⁸⁴ Rätten till koncernavdrag är en skattemässig fördel som innebär att förluster kan överföras mellan bolag i samma koncern. Till skillnad från exempelvis internprissättningsregler finns det i koncernavdragsregler ingen prestation som betalningen ska motsvara. Koncern-

²⁷⁵ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 83.

²⁷⁶ C-282/12 *Itelcar*, p. 37–38; C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*, p. 28.

²⁷⁷ C-282/12 *Itelcar*, p. 34–35; C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*, p. 24–25.

²⁷⁸ C-311/08 *SGI*, p. 71–72; C-318/10 *SIAT*, p. 50 och 52.

²⁷⁹ C-311/08 *SGI*, p. 71–72.

²⁸⁰ Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-311/08 *SGI*, p. 63.

²⁸¹ C-446/03 *Marks & Spencer*; C-231/05 *Oy AA*; C-337/08 *X Holding*; C-123/11 *A Oy*.

²⁸² C-311/08 *SGI*.

²⁸³ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*; C-282/12 *Itelcar*.

²⁸⁴ Jämför generaladvokat Légers förslag till avgörande i C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 108.

avdrag är bara en bokföringsmässig disposition.²⁸⁵ Med andra ord finns det ingen transaktion för den skattskyldige att bevisa affärsmässigheten av. Vidare finns det ingen transaktion att ta hänsyn till för att bedöma en korrekt skattekonsekvens för den skattskyldige. Således har de administrativa kraven ingen betydelse i mål som rör koncernavdragsregler, vilket också i min mening är anledningen till att EUD inte har tillämpat kraven i dessa mål. Utifrån detta resonemang är min uppfattning att de administrativa kraven inom ramen för proportionalitetsprincipen inte bara har betydelse för internprissättningsregler och underkapitaliseringsregler. De administrativa kraven, så som EUD har formulerat dem i *Thin Cap Group Litigation*, bör ha betydelse för samtliga nationella skatteflyktsbestämmelser där det finns faktiska transaktioner att ta ställning till.

4.4.2 Krav på rättssäkerhet

EUD har i senare rättspraxis utökat kraven för att nationella skatteflyktsbestämmelser ska vara proportionerliga och därmed rättfärdigade. I *SIAT* introducerade EUD begreppet ”rättssäkerhet” som ytterligare ett krav inom ramen för proportionalitetsbedömningen.²⁸⁶ Rättssäkerhet är en allmän rättsprincip inom EU som bland annat omfattar ett krav på förutsebarhet i lagstiftning och i rättstillämpning.²⁸⁷

Målet *SIAT* gällde en belgisk skatteregel som begränsade avdragsrätten för kostnader för intäkternas förvärvande. Kostnader för intäkternas förvärvande betraktades inte som kostnader, och var därför inte avdragsgilla, i två situationer. För det första när betalning skedde till en skattskyldig i en annan medlemsstat som inte omfattades av skyldighet att betala skatt där. För det andra när betalning skedde till en skattskyldig i en annan medlemsstat som där omfattades av ”väsentligt förmånligare” skatteregler än de i Belgien. Undantag från regeln gjordes om den skattskyldige bevisade att kostnaderna motsvarade verkliga transaktioner på en normal nivå.²⁸⁸ EUD ansåg att regeln var en inskränkning i etableringsfriheten.²⁸⁹ Men domstolen menade att de tre rättfärdigande-grunderna behovet att förhindra skatteflykt, behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde rättfärdiga regeln.²⁹⁰ EUD ansåg dock inte att regeln var proportionerlig. Det faktum att regeln tillämpades på samtliga transaktioner där mottagaren omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler medförde att regeln inte uteslöt affärsmässigt motiverade transaktioner. Regeln kunde tillämpas utan att objektiva omständigheter indikerade att transaktionen var ett fiktivt upplägg. Vidare ansåg EUD att det inte var möjligt att med tillräcklig precision i

²⁸⁵ Jämför generaladvokat Maduros förslag till avgörande i C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 15–17.

²⁸⁶ C-318/10 *SIAT*.

²⁸⁷ Hettne och Otken Eriksson, s. 62–63 och 95–96.

²⁸⁸ C-318/10 *SIAT*, p. 15–16.

²⁸⁹ C-318/10 *SIAT*, p. 28–29.

²⁹⁰ C-318/10 *SIAT*, p. 38–48.

förfärdigande av regeln tillämpningsområde. Regeln var oklar och uppfyllde därför inte kravet på rättssäkerhet, varför den inte kunde anses vara proportionerlig.²⁹¹

EUD bekräftade rättsutvecklingen och det utökade kravet på rättssäkerhet i proportionalitetsbedömningen i *Itelcar*.²⁹² I *Itelcar* analyserade EUD de portugisiska underkapitaliseringsreglerna. Reglerna var tillämpliga då det långgivande bolaget hade särskilda förbindelser med det låntagande bolaget. Av lagtexten framgick att särskilda förbindelser bland annat omfattade situationer där det långgivande bolaget hade ett direkt eller indirekt ägande i det låntagande bolaget och situationer där bolagen hade handelsförbindelser eller rättsliga förbindelser.²⁹³ Eftersom reglerna tillämpades även i situationer där det långgivande bolaget inte hade ett direkt eller indirekt ägande i det låntagande bolaget ansåg EUD att det inte var möjligt att med tillräcklig säkerhet fastställa reglernas tillämpningsområde på förhand. Med hänvisning till *SIAT* anförde EUD därför att reglerna inte uppfyllde kravet på rättssäkerhet, varvid de inte var proportionerliga.²⁹⁴

I *SIAT* var tre rättfärdigande grunder, varav en var fördelningsgrunden, tillämpliga. I *Itelcar* var en rättfärdigande grund, behovet att förhindra skatteflykt, tillämplig. Det faktum att EUD bekräftade kravet på rättssäkerhet i *Itelcar* innebär därför i min mening att kravet ska upprätthållas i samtliga mål som rör nationella skatteflyktsbestämmelser, oavsett vilken eller vilka rättfärdigande grunder som är tillämpliga.²⁹⁵

EUD definierade i *SIAT* begreppet rättssäkerhet som att ”rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag”.²⁹⁶ Att det är lagtexten som måste vara förutsebar framgår av *Itelcar* där EUD avvisade rätten att klargöra reglers tillämpning genom praxis. I *Itelcar* framhöll Portugal att reglerna i praktiken endast tillämpades i situationer där det långgivande bolaget hade ett direkt eller indirekt ägande i det låntagande bolaget. Men eftersom detta inte framgick av lagtexten ansåg EUD att reglernas tillämpning inte var klar och förutsebar.²⁹⁷ I doktrin har Hilling anförut att hon anser att det är graden av oklarhet i de nationella skatteflyktsbestämmelserna som avgör huruvida reglerna är rättssäkra eller inte.²⁹⁸ Hilling menar vidare att om en regel måste vara otydlig för att uppnå sitt syfte kommer EUD att acceptera detta. Huvudsaken är att medlemsstaten i fråga gjort vad den kan för att uppnå en förutsebar regel

²⁹¹ C-318/10 *SIAT*, p. 54–59.

²⁹² Se även Hilling, 2012 del 2, s. 819–820 som redan innan *Itelcar* menade att rättssäkerhet, som ett utökat krav för nationella skatteflyktsbestämmelser inom ramen för proportionalitetsprincipen, är ett nytt, permanent krav.

²⁹³ C-282/12 *Itelcar*, p. 1–4. *Itelcar* behandlas även ovan i avsnitt 4.2.1.

²⁹⁴ C-282/12 *Itelcar*, p. 41–44.

²⁹⁵ Min åsikt delas av Hilling. Se Hilling, 2012 del 2, s. 820.

²⁹⁶ C-318/10 *SIAT*, p. 58.

²⁹⁷ C-282/12 *Itelcar*, p. 43–44.

²⁹⁸ Hilling, 2015, s. 60.

samtidigt som regelns effektivitet upprätthålls.²⁹⁹ Jag är benägen att hålla med Hilling. Inom ramen för kravet på konstlade upplägg har EUD stadgat att nationella skatteflyktsbestämmelser måste ge den skattskyldige en möjlighet att bevisa att affärsmässiga skäl föranleder transaktionen eller upplägget. Således krävs att skatteflyktsbestämmelser tillåter en prövning utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.³⁰⁰ Detta krav är svårt att förena med kravet på rättssäkerhet.³⁰¹ För att möjliggöra en förening av EUD:s praxis krävs därför att EUD är anpassningsbar. Peeters uppmärksammar att klara rättsregler är en balansgång mellan precision och flexibilitet. En rättsregel som tydligt klargör exakt vilka situationer som faller in under regeln är precis. Men en precis regel kan svårtligen anpassas utifrån förändringar i samhället och måste därför ändras ofta. En regel som ändras ofta är inte klar. En klar rättsregel måste därför både vara precis och flexibel.³⁰² Peeters resonemang stödjer min uppfattning om att EUD kommer att vara anpassningsbar i sin bedömning av nationella skatteflyktsbestämmelsers förenlighet med kravet på rättssäkerhet.

4.4.3 Sammanfattning och slutsatser

Vid tillämpningen av proportionalitetsprincipen i mål som rör nationella skatteflyktsbestämmelser har EUD tillämpat en något annorlunda bedömning jämfört med hur domstolen normalt sett utför proportionalitetsbedömningen. Proportionalitetsprincipen är främst en bedömning av det materiella innehållet i en regel.³⁰³ Domstolen väger mål mot medel för att avgöra huruvida regeln är proportionerlig.³⁰⁴ Men i mål som rör nationella skatteflyktsbestämmelser har EUD istället fokuserat på processuella aspekter av reglerna i form av administrativa krav och krav på att reglerna lever upp till den allmänna rättsprincipen om rättssäkerhet. de Vries menar att EUD gör en annorlunda proportionalitetsbedömning i mål som rör känsliga rättsområden eller rättsområden där medlemsstaterna primärt har befogenhet. Den annorlunda bedömningen består av att EUD inte väger mål mot medel utan istället uppställer processuella garantier medlemsstaterna måste uppfylla i förhållande till en regels tillämpning för att den ska vara proportionerlig.³⁰⁵ Petursson menar att EUD är ovillig att göra en bedömning av nationella skattereglars materiella innehåll. Han menar att det beror på att medlemsstaterna är suveräna på den direkta beskattningsrättens område.³⁰⁶ Jag instämmer med Petursson och de Vries och menar att EUD:s tillämpning av proportionalitetsprincipen i förhållande till nationella skatteflyktsbestämmelser, ett område där medlemsstaterna huvudsakligen kvarhåller sin suveränitet, visar på att EUD är ovillig att utföra en materiell prövning av reglerna. Istället för en materiell prövning uppställer EUD

²⁹⁹ Hilling, 2012 del 2, s. 820–821.

³⁰⁰ Se ovan avsnitt 4.2.2.

³⁰¹ Se även Hilling, 2012 del 2, s. 820.

³⁰² Peeters, s. 112–113.

³⁰³ Prechal, s. 202.

³⁰⁴ Helminen, 2013, s. 131.

³⁰⁵ de Vries, s. 174.

³⁰⁶ Petursson, s. 295.

processuella garantier inom ramen för proportionalitetsprincipen som medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser måste uppfylla. De processuella garantierna består av administrativa krav och krav på rättssäkerhet.

De administrativa krav EUD har formulerat inom ramen för proportionalitetsprincipen föreskriver att nationella skatteflyktsbestämmelser måste garantera att den skattskyldige ges möjlighet att lägga fram bevis om affärsmässiga skäl samt att skattekonsekvenserna måste begränsas till den del som överstiger affärsmässiga villkor. Kraven gäller i förhållande till samtliga nationella skatteflyktsbestämmelser som bygger på faktiska transaktioner, oavsett vilken rättfärdigandegrund som är tillämplig. Det faktum att kraven endast är tillämpliga i förhållande till skatteflyktsbestämmelser som bygger på faktiska transaktioner är en underförstådd förutsättning. Kraven kan inte tillämpas i mål som exempelvis behandlar koncernavdragsregler, vars tillämpning inte bygger på faktiska transaktioner, eftersom kraven inte har någon relevans i dessa mål.

Kravet på rättssäkerhet innebär att nationella skatteflyktsbestämmelser tydligt måste klargöra vilka situationer reglerna avser att träffa. Reglerna måste innehålla fasta rekvisit som gör reglernas tillämpning förutsebar.³⁰⁷ Generella regler vars tillämpning avgörs från fall till fall är inte proportionerliga eftersom deras tillämpning inte är förutsebar. Kravet på rättssäkerhet medför dock att det blir svårt att utforma nationella skatteflyktsbestämmelser vars syfte endast är att förhindra skatteflykt. Rättfärdigandebehovet att förhindra skatteflykt, och kravet på konstlade upplägg, ställer nämligen krav på att nationella skatteflyktsbestämmelser innehåller en ventil som möjliggör en tillämpningen av reglerna utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet. För det fall kravet på konstlade upplägg och kravet på rättssäkerhet kolliderar³⁰⁸ är det min åsikt att EUD kommer att vara flexibel och se till lagstiftarens intention. Om lagstiftaren försökt att uppnå en förutsebar regel samtidigt som kravet på konstlade upplägg upprätthålls torde EUD anse att regeln är proportionerlig.³⁰⁹ Jag menar att detta följer av att proportionalitetsprincipen i sig själv är en balans mellan mål och medel samt mellan den skattskyldiges intresse och medlemsstatens intresse. Vid tillämpning av proportionalitetsprincipen gör EUD därför en avvägning mellan olika faktorer och intressen, varvid det är troligt att domstolen gör samma sak när kravet på konstlade upplägg och kravet på rättssäkerhet kolliderar.

³⁰⁷ Denna lagstiftningsteknik anses även i doktrinen vara att föredra. Se exempelvis Ståhl, 2007, s. 594; Hilling, 2012 del 2, s. 820.

³⁰⁸ Detta skedde i C-282/12 *Itelcar*, men EUD hann aldrig ta ställning till kollisionen eftersom de portugisiska underkapitaliseringsreglerna varken uppfyllde kravet på rent konstlade upplägg eller kravet på rättssäkerhet.

³⁰⁹ Min åsikt delas av Hilling. Se Hilling, 2012 del 2, s. 821.

4.5 Analys

4.5.1 Behovet att förhindra skatteflykt: överflödigt rättfärdigandegrund?

Rättfärdigandegrundens behovet att förhindra skatteflykt och rättfärdigandegrundens behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna har ett nära samband, vilket EUD flera gånger har lyft fram.³¹⁰ I doktrin har dock åsikten framförts att grunden behovet att förhindra skatteflykt är överflödigt.³¹¹

Terra och Wattel anser att det inte längre finns ett behov av rättfärdigandegrundens behovet att förhindra skatteflykt. De menar att grundens tillämpningsområde numera inkluderas i rättfärdigandegrundens behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Eftersom fördelningsgrunden har ett vidare tillämpningsområde försvinner behovet av en självständig skatteflyktsgrund för att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser.³¹²

Generaladvokat Kokott har i ett flertal förslag till avgörande anfört att rättfärdigandegrundens behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är en överordnad grund.³¹³ Rättfärdigandegrundens behovet att förhindra skatteflykt är endast en underkategori till fördelningsgrunden.³¹⁴ Ett upplägg som är rent konstlat i syfte att kringgå den nationella skattelagstiftningen är endast ett ingrepp i fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Generaladvokat Kokott menar därför att behovet att förhindra skatteflykt inte är ett mål i sig utan det huvudsakliga målet är att säkerställa medlemsstaternas rätt att utöva beskattningsrätt på verksamhet som bedrivs inom deras territorium.³¹⁵ Schaper, Hilling och Ståhl delar generaladvokat Kokotts uppfattning.³¹⁶ Schaper menar att i mål där fördelningsgrunden tillämpas tillsammans med skatteflyktsgrunden ska skatteflyktsgrunden bortses från. Målen ska tolkas som om de nationella skatteflyktsbestämmelserna endast rättfärdigades med hjälp av fördelningsgrunden.³¹⁷ Hilling och Ståhl anser snarare att i mål där fördelningsgrunden tillämpas tillsammans med skatteflyktsgrunden ska skatteflyktsgrunden betraktas som en bigrund till den huvudsakliga grunden:

³¹⁰ Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 56; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 75. Se även Poulsen, s. 204.

³¹¹ Se exempelvis Terra och Wattel, s. 925 och 938; Schaper, s. 227.

³¹² Terra och Wattel, s. 925 och 938.

³¹³ Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målen C-231/05 *Oy AA*, p. 61–63; C-337/08 *X Holding*, p. 71; C-18/11 *Philips Electronics*, p. 42; C-123/11 *A Oy*, p. 49–50.

³¹⁴ Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-311/08 *SGI*, p. 63.

³¹⁵ Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-311/08 *SGI*, p. 58–59. Se även Schaper, s. 225.

³¹⁶ Schaper, s. 227; Hilling, 2012 del 1, s. 768; Ståhl, 2007, s. 588.

³¹⁷ Schaper, s. 227.

behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³¹⁸

Jag instämmer med generaladvokat Kokott och anser att det huvudsakliga målet med båda rättfärdigandegrunderna är att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Min åsikt har stöd i mål där rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt tillämpats självständigt. I *Cadbury Schweppes* anförde EUD att regler är rättfärdigade som träffar rent konstlade upplägg vars syfte är ”att undvika skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet”.³¹⁹ EUD:s uttalande överensstämmer med innebörden av begreppet en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.³²⁰ Omständigheterna i *Cadbury Schweppes* tydliggör varför skatteflyktsgrunden har till syfte att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I *Cadbury Schweppes* hade Storbritannien inte rätt att beskatta utländska dotterbolag som utgjorde en verklig etablering. Det beror på att källstaten, det vill säga staten där dotterbolagen var etablerade, hade rätt att beskatta verksamhet som bedrevs inom dess territorium.³²¹ Men om etableringen i källstaten inte var genuin hade källstaten ingen verksamhet att beskatta. Om konstlade upplägg skapades, där etableringen i källstaten inte var genuin, hade Storbritannien därmed rätt att beskatta denna verksamhet så som hemviststat.³²² Således äventyrades inte Storbritanniens rätt att beskatta verksamhet som bedrevs inom dess territorium förrän konstlade upplägg skapades. Av detta följer att även rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt har som målsättning att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

Vidare anser jag, till skillnad från Terra och Wattel, att trots att båda rättfärdigandegrunderna i princip har samma målsättning har rättfärdigande-grunden behovet att förhindra skatteflykt en funktion att fylla. Min uppfattning har stöd av det faktum att EUD i senare rättspraxis har tillämpat rättfärdigande-grunden behovet att förhindra skatteflykt självständigt.³²³ Rättfärdigande-grunden behovet att förhindra skatteflykt har således fortfarande betydelse för att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser. Anledningen till detta är att regler har olika utformning och olika syfte. Nationella skatteflyktsbestämmelser kan ha till syfte att skydda skattebasen, att förhindra skatteflykt eller att både skydda skattebasen och förhindra skatteflykt. Ju mer en skatteflyktsbestämmelse har till syfte att förhindra skatteflykt, desto troligare är det att bestämmelsen rättfärdigas av skatteflyktsgrunden. En renodlad skatteflyktsbestämmelse, exempelvis en generell skatteflyktsbestämmelse, bör därför rättfärdigas av behovet att

³¹⁸ Hilling, 2012 del 1, s. 768; Ståhl, 2007, s. 588.

³¹⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55. Se även C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74; C-282/12 *Itelcar*, p. 35.

³²⁰ Se ovan avsnitt 4.3.2.

³²¹ Jämför OECD, *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital: Condensed version 2014*, artikel 7.1.

³²² Jämför OECD, *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital: Condensed version 2014*, artikel 7.1.

³²³ C-282/12 *Itelcar*; C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*.

förhindra skatteflykt. Följaktligen anser jag att praxis ger stöd för att det fortfarande finns två rättfärdigande grunder av betydelse för att motivera nationella skatteflyktsbestämmelser: behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³²⁴

4.5.2 Val av rättfärdigande grund

EUD:s praxis ger stöd för att nationella skatteflyktsbestämmelser kan rättfärdigas av behovet att förhindra skatteflykt,³²⁵ behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna³²⁶ eller av skatteflyktsgrunden i kombination med fördelningsgrunden³²⁷. Vad som avgör vilken eller vilka grunder som är tillämpliga är inte alltid självklart. I *Itelcar* tillämpade EUD skatteflyktsgrunden självständigt.³²⁸ Cejje och Hilling menar att även fördelningsgrunden borde ha tillämpats i målet. De anser att det är oklart varför så inte skedde.³²⁹ Frågan är därför om det finns några riktlinjer för val av rättfärdigande grund.

Hilling menar att avgörande för hur EUD kommer att tillämpa rättfärdigande grunderna, i mål om förhandsavgörande, är den nationella domstolens beskrivning av skatteflyktsbestämmelsen. Om bestämmelsen beskrivs som en renodlad skatteflyktsbestämmelse kommer EUD att pröva huruvida den kan rättfärdigas av behovet att förhindra skatteflykt. Om bestämmelsen istället beskrivs som nödvändig för att skydda skattebasen, varvid behovet att förhindra skatteflykt är ett av flera syften bakom lagstiftningen, kommer EUD att pröva huruvida regeln kan rättfärdigas av flera rättfärdigande grunder, däribland fördelningsgrunden.³³⁰ Jag instämmer med Hilling. När EUD avgör ett mål om förhandsavgörande gör domstolen det utifrån parterna i målets beskrivning av den nationella regeln. Domstolen gör inga närmre efterforskningar kring regelns syfte och tillämpning.³³¹ Det är därmed också naturligt att medlemsstatens beskrivning av den nationella skatteflyktsbestämmelsen avgör vilken eller vilka rättfärdigande grunder som är tillämpliga.

Vid beskrivningen av den nationella skatteflyktsbestämmelsen framför medlemsstaten också en eller flera rättfärdigande grunder som avser att rättfärdiga regeln. EUD analyserar huruvida den nationella skatteflyktsbestämmelsen är rättfärdigad utifrån de grunder medlemsstaten framför.³³² I doktrin har åsikten framförts att EUD:s praxisutveckling till stor del beror

³²⁴ Min åsikt delas av Hilling och Baker. Se Hilling, 2012 del 1, s. 771–772; Baker, s. 195.

³²⁵ Se exempelvis C-282/12 *Itelcar*; C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*.

³²⁶ Se exempelvis C-337/08 *X Holding*; C-371/10 *National Grid Indus*.

³²⁷ Se exempelvis C-318/10 *SIAT*; C-123/11 *A Oy*.

³²⁸ C-282/12 *Itelcar*, p. 34.

³²⁹ Cejje och Hilling, 2014, s. 149.

³³⁰ Hilling, 2012 del 1, s. 770–771. Se även Poulsen, s. 210–211.

³³¹ Ståhl m.fl., s. 32.

³³² Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 48 och 57–59; C-123/11 *A Oy*, p. 40–46.

på medlemsstaternas anförande av rättfärdigande grunder.³³³ Det innebär att medlemsstatens anförande av rättfärdigande grunder avgör val av rättfärdigande grunder och huruvida den nationella skatteflyktsbestämmelsen är rättfärdigad eller inte. Men i *Felixstowe* anförde medlemsstaten i fråga inga rättfärdigande grunder, varvid EUD ansåg att det ankom på domstolen att pröva vilka ändamål som eftersträvades med lagstiftningen.³³⁴ EUD prövade huruvida den nationella skatteflyktsbestämmelsen var motiverad av rättfärdigande grunden behovet att förhindra skatteflykt eller av grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Domstolen ansåg att varken fördelningsgrunden eller skatteflyktsgrunden kunde rättfärdiga lagstiftningen.³³⁵ Av det sagda följer därmed, i min mening, att medlemsstaternas anförande av rättfärdigande grunder inte är lika avgörande vid val av rättfärdigande av nationella skatteflyktsbestämmelser.

Jag anser att val av rättfärdigande grund är beroende av den nationella skatteflyktsbestämmelsens utformning och syfte.³³⁶ Val av rättfärdigande är därmed beroende av hur medlemsstaten väljer att beskriva regeln eftersom EUD inte självständigt inhämtar information om regeln. Däremot visar *Felixstowe* på att val av rättfärdigande inte nödvändigtvis är beroende av medlemsstatens anförande av rättfärdigande grunder. EUD kan därmed självständigt välja och tillämpa rättfärdigande grunder utifrån hur regelns syfte och utformning har beskrivits för domstolen av medlemsstaten. Härvidlag är det av vikt för medlemsstaterna att beakta att det finns en diskrepans mellan EU:s och medlemsstaternas definition av skatteflykt. Medlemsstaterna tenderar att anse att alla gränsöverskridande åtgärder som syftar till att minska skatten är skatteflykt. EUD delar traditionellt sett inte denna uppfattning, utan anser att åtgärder som syftar till att dra fördel av skillnader mellan medlemsstaternas olika skattesystem för att uppnå skattefördelar är legitima och inte samma sak som skatteflykt. EUD menar att det är först när gränsöverskridande åtgärder syftar till att undvika skatt som normalt sett skulle ha betalats på vinst från verksamhet i medlemsstaten som skatteflykt uppstår.³³⁷ Vidare är det av vikt för medlemsstaterna att beakta att nationella skatteflyktsbestämmelser kan definieras som regler som syftar till att förhindra skatteflykt, skydda skattebasen eller både förhindra skatteflykt och skydda skattebasen. Utifrån det faktum att medlemsstaterna och EU traditionellt sett har olika definition av begreppet skatteflykt bör medlemsstaterna ta hänsyn till hur de väljer att beskriva den nationella skatteflyktsbestämmelsens syfte.

³³³ De Broe, s. 821.

³³⁴ C-80/12 *Felixstowe*, p. 27–28.

³³⁵ C-80/12 *Felixstowe*, p. 29–35.

³³⁶ Mitt resonemang har stöd av generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-311/08 *SGI*, p. 60.

³³⁷ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55; Poulsen, s. 210–211. Huruvida EUD vidhåller sin definition av skatteflykt efter kommissionens handlingsplan och rekommendation (se COM(2012) 722 final; C(2012) 8806 final) och EU:s introduktion av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet är dock oklart.

4.5.3 Utvecklingstendenser i EUD:s praxis: rättfärdigande grunder

Innan *Cadbury Schweppes* avgjordes var behovet att förhindra skatteflykt ett argument som ofta framfördes av medlemsstaterna för att motivera skatteflyktsbestämmelser. Argumentet vann dock sällan framgång och medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser rättfärdigades sällan med hänvisning till behovet att förhindra skatteflykt. EUD anförde i målen att medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser inte var specifikt utformade att endast träffa rent konstlade upplägg.³³⁸ I *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* utvecklade EUD begreppet konstlade upplägg, vilket fick till följd att rättfärdigande grunden behovet att förhindra skatteflykts tillämpningsområde klargjordes.³³⁹ Skatteflyktsgrunden fick dock ett snävt tillämpningsområde, vilket gjorde det svårt för nationella skatteflyktsbestämmelser att falla in under grunden.³⁴⁰ En grundläggande aspekt av EU-rätten är att den inre marknaden ger unionsmedborgare en rätt att fritt välja medlemsstat för etablering eller transaktioner. Till följd av att den direkta beskattningsrätten endast i begränsad utsträckning är harmoniserad inom EU kan unionsmedborgare utnyttja medlemsstaternas olika skattesystem för att uppnå skattefördelar.³⁴¹ Att medlemsstaternas skattebas minskar till följd av skatteplaneringen inom EU är ingen grund för rättfärdigande av skatteflyktsbestämmelser som hindrar den fria rörligheten.³⁴² Skatteflyktsgrundens snäva tillämpningsområde i kombination med det faktum att det är legalt att skatteplanera utifrån skillnader i medlemsstaternas skattesystem orsakade ett problem med skattebaserosion inom EU. Eftersom skatteintäkter är nödvändigt för ett fungerande samhälle³⁴³ är skattebaserosion ett allvarligt hot för medlemsstaterna. För att bemöta hotet introducerade EUD i *Marks & Spencer* rättfärdigande grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Fördelningsgrunden visar på att den inre marknads företräde inte är absolut. Medlemsstaterna måste ges medel för att bekämpa skattebaserosion i form av större möjligheter att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser.³⁴⁴

En tendens som kan skönjas i EUD:s praxis de senaste 20 åren är att EUD har en större förståelse för medlemsstaternas behov av att rättfärdiga nationella regler som skyddar skattebasen. Det har med andra ord blivit lättare för medlemsstaterna att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser. Utvecklingen tydliggörs vid en analys av EUD:s perspektiv i målen. I mål där skatteflyktsgrunden rättfärdigar de nationella reglerna

³³⁸ Se exempelvis C-264/96 *ICI*, p. 25–26; C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, p. 34 och 37; C-436/00 *X & Y*, p. 60–61; C-9/02 *Lasteyrie*, p. 50 och 58.

³³⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55 och 64–68; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 80–83.

³⁴⁰ Hilling, 2012 del 1, s. 769.

³⁴¹ Se exempelvis C-212/97 *Centros*, p. 27; C-167/01 *Inspire Art*, p. 96.

³⁴² Se exempelvis C-136/00 *Danner*, p. 56; C-422/01 *Skandia och Ramstedt*, p. 53.

³⁴³ Bizioli, s. 139.

³⁴⁴ Helminen, 2007, s. 497–498.

lägger EUD tyngdpunkten på EU:s intresse av att skapa en fungerande inre marknad.³⁴⁵ När fördelningsgrunden rättfärdigar de nationella skatteflyktsbestämmelserna fokuserar EUD istället på medlemsstaternas intresse av att bevara skattebasen.³⁴⁶ Perspektivskiftet innebär att EUD ger företräde för medlemsstaternas intresse av att bevara skattebasen på bekostnad av EU:s intresse av att skapa en fungerande inre marknad.³⁴⁷ Skiftet har föranlett EUD att dels introducera en ny rättfärdigandegrund i form av fördelningsgrunden, dels tillåta flera rättfärdigande grunder att rättfärdiga samma regel. Sammantaget innebär detta att det har blivit lättare för medlemsstaterna att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser. Utvecklingen är i min mening helt korrekt eftersom den direkta beskattningsrätten endast i begränsad utsträckning är harmoniserad inom EU. I avsaknad av en mer omfattande harmonisering måste medlemsstaterna själva tillse att de erhåller skatteintäkter. Medlemsstaterna behöver därför nationella skatteflyktsbestämmelser som skyddar skattebasen genom att hindra att beskattningsbar vinst som genererats inom medlemsstatens territorium flyttas ut ur beskattningssfären. Så länge den direkta beskattningsrätten endast i begränsad utsträckning är harmoniserad inom EU är det därför inte rimligt att unionsmedborgare får välja i vilken medlemsstat deras inkomst ska bli beskattad.³⁴⁸ EUD:s introduktion av rättfärdigande grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, i kombination med tillämpningen av flera rättfärdigande grunder tillsammans, säkerställer detta.

4.5.4 Utvecklingstendenser i EUD:s praxis: proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen har i senare praxis från EUD fått en allt större betydelse för nationella skatteflyktsbestämmelser. EUD har ställt krav på nationella skatteflyktsbestämmelser inom ramen för proportionalitetsbedömningen. I *Thin Cap Group Litigation* introducerade EUD två administrativa krav inom ramen för proportionalitetsprincipen.³⁴⁹ Kraven har därefter upprätthållits av EUD i praxis fram till idag.³⁵⁰ De administrativa kravens tillämpning är dock beroende av de nationella reglernas karaktär.³⁵¹ I *SIAT* introducerade EUD ett krav på rättssäkerhet.³⁵² Kravet på rättssäkerhet gäller alla nationella skatteflyktsbestämmelser, oavsett karaktär och vilken rättfärdigande grund som är tillämplig för att rättfärdiga dem.³⁵³

³⁴⁵ Se ovan avsnitt 4.2.3.

³⁴⁶ Se ovan avsnitt 4.3.4.

³⁴⁷ Min åsikt delas av van Thiel och Vascega, s. 339.

³⁴⁸ Se även Hilling, 2012 del 1, s. 772.

³⁴⁹ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 82–83.

³⁵⁰ Se exempelvis C-311/08 *SGI*; C-282/12 *Itelcar*; C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*.

³⁵¹ Se ovan avsnitt 4.4.1.

³⁵² C-318/10 *SIAT*.

³⁵³ Se ovan avsnitt 4.4.2.

En anledning till varför proportionalitetsprincipen har fått en större betydelse i form av ökade krav för nationella skatteflyktsbestämmelser är att det har blivit lättare att rättfärdiga reglerna. Tidigare, när det var svårare att motivera hindrande regler med hjälp av rättfärdigande grunder, stannade rättfärdigandeprövningen redan vid rättfärdigande grunderna. Domstolen gick sällan in i proportionalitetsbedömningen, vilket medförde att dess betydelse för att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser var ringa.³⁵⁴ I takt med att medlemsstaterna har vunnit större framgång med rättfärdigande grunderna har EUD i större utsträckning blivit tvungen att gå in i proportionalitetsbedömningen.

En motsatt tendens jämfört med rättfärdigande grunderna kan således skönjas i EUD:s praxis avseende proportionalitetsprincipen. EUD:s praxis ger för handen att proportionalitetsbedömningen har blivit svårare för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser eftersom EUD har ställt krav på dem. Nationella skatteflyktsbestämmelser måste uppfylla dels administrativa krav, dels krav på rättssäkerhet. En förklaring till utvecklingen är att det har blivit lättare för medlemsstaterna att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser med hjälp av rättfärdigande grunder, varvid EUD har blivit tvungen att gå in i proportionalitetsbedömningen. Att proportionalitetsbedömningen inte är en bedömning av den nationella regelns materiella innehåll har sin förklaring i att medlemsstaterna är suveräna på den direkta beskattningsrättens område. EUD är till följd av detta ovillig att göra en bedömning av den nationella regelns mål och medel eftersom det är ett resultat av medlemsstatens suveräna utövande.³⁵⁵ En problematisk aspekt av detta är att en materiell bedömning av en nationell regel troligen inte får effekter för andra skatteflyktsbestämmelser i EU, eftersom det är en prövning av just den regelns mål och medel. När EUD istället uppställer processuella krav i form av administrativa krav och grundläggande krav på rättssäkerhet är det generella krav som gäller de flesta nationella skatteflyktsbestämmelser i EU.³⁵⁶ Till följd av EUD:s ovilja att göra en materiell prövning har det blivit svårare att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser i EU.

Ur medlemsstaternas perspektiv, där de har ett intresse av att skydda sin skattebas genom skatteflyktsbestämmelser, är utvecklingen knappast önskvärd. Ur EU:s perspektiv är det visserligen önskvärt att öka förutsebarheten i de nationella reglerna eftersom unionsmedborgarna därmed i större utsträckning vågar utnyttja fördragsfriheterna, vilket bidrar till att skapa en fungerande inre marknad. Men jag är tveksam till om det verkligen var EUD:s syfte med praxisutvecklingen inom ramen för proportionalitetsprincipen. Utvecklingen bygger, i min mening, på att EUD är ovillig att göra en materiell prövning av nationella skatteflyktsbestämmelser eftersom de hör till medlemsstaternas suveränitet. Därmed torde EUD inte genom proportionalitetsprincipen syfta till att öka kraven för medlemsstaternas skatteflyktslagstiftning genom att göra en bedömning till

³⁵⁴ Petursson, s. 295.

³⁵⁵ Se ovan avsnitt 4.4.3.

³⁵⁶ Se ovan avsnitt 4.4.

förmån för EU:s intresse. En förklaring till utvecklingen kan vara att EUD:s intention var att skapa en balans mellan EU:s och medlemsstaternas intresse, vilket domstolen alltid syftar till att göra. Domstolen ansåg inte att det var rimligt att lätta så pass mycket på kraven för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser som de facto har skett genom rättfärdigandegrundernas utveckling. Till följd av detta ökade EUD kraven inom ramen för proportionalitetsprincipen istället. Oaktat EUD:s intention är resultatet ett faktum: praxisutvecklingen inom ramen för proportionalitetsprincipen gör det svårare att rättfärdiga nationella skatteflyktsbestämmelser.

4.5.5 Avslutande analys

Det finns två huvudsakliga slutsatser som kan dras av EUD:s praxis. Den första är att det till följd av introduktionen av rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och möjligheten att tillämpa flera rättfärdigandegrunder tillsammans är lättare för medlemsstaterna att motivera skatteflyktsbestämmelser med hjälp av rättfärdigandegrunder. Den andra är att de administrativa kraven och kravet på rättsäkerhet inom ramen för proportionalitetsprincipen gör proportionalitetsbedömningen svårare för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser. Utifrån de två slutsatserna finns det några omständigheter medlemsstaterna bör tänka på vid utformningen av sina skatteflyktsbestämmelser.

Vad gäller rättfärdigandegrunderna är det av stor vikt att medlemsstaterna överväger skatteflyktsbestämmelsernas utformning och syfte. Det beror på att reglernas syfte och utformning avgör val av rättfärdigandegrund. Den eller de rättfärdigandegrunder som väljs bestämmer huruvida reglerna är rättfärdigade eller inte. En nationell skatteflyktsbestämmelse kan ha till syfte att förhindra skatteflykt, att skydda skattebasen eller att både förhindra skatteflykt och skydda skattebasen. All praxis från EUD har gällt specifika skatteflyktsbestämmelser. EUD:s praxis ger därför för handen att en nationell specifik skatteflyktsbestämmelse kan ha till syfte att förhindra skatteflykt, skydda skattebasen eller bådadera. En generell skatteflyktsbestämmelse har aldrig prövats av EUD, men eftersom en generalklausul är en renodlad skatteflyktsbestämmelse bör den endast ha till syfte att förhindra skatteflykt. Utvecklingen i EUD:s praxis visar på att en skatteflyktsbestämmelse som i större utsträckning avser att förhindra skatteflykt torde rättfärdigas av skatteflyktsgrunden medan en bestämmelse som snarare avser att skydda skattebasen bör rättfärdigas av fördelningsgrunden.

När medlemsstaterna överväger skatteflyktsbestämmelsers utformning och syfte, varvid hänsyn tas till EUD:s rättfärdigandegrunder, bör medlemsstaterna uppmärksamma att deras definition av skatteflykt inte överensstämmer med EUD:s traditionella definition av skatteflykt. Medlemsstaterna bör därför antingen utforma syftet med skatteflyktsbestämmelserna utifrån den definition EU har av skatteflykt eller uppmärksamma skillnaden vid utformningen av syftet med reglerna. Härvidlag bör medlemsstaterna också

uppmärksamma att det är lättare att rättfärdiga skatteflyktsbestämmelser med hjälp av flera rättfärdigande grunder, varvid regler med mer än ett syfte har större möjlighet att rättfärdigas. Slutligen bör skatteflyktsbestämmelser, vars syfte och därmed val av rättfärdigande grund har fastställts, utformas utifrån EUD:s krav inom ramen för de olika rättfärdigande grunderna. Nationella skatteflyktsbestämmelser som motiveras med hjälp av rättfärdigande grunden behovet att förhindra skatteflykt måste uppfylla tre krav: (1) presumtionen för skatteflykt måste grunda sig på objektiva omständigheter, (2) den skattskyldige måste ges möjlighet att bevisa motsatsen, och (3) åtgärderna mot skatteflykt måste vara proportionerliga. Regler som rättfärdigas av skatteflyktsgrunden får endast träffa situationer där faktisk skatteflykt förekommer. Nationella skatteflyktsbestämmelser som motiveras med hjälp av rättfärdigande grunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna måste utforma fördelningen av beskattningsrätten så att den stämmer överens med OECD:s modellavtal och inte leder till orimliga konsekvenser.

Vad gäller proportionalitetsprincipen krävs att samtliga nationella skatteflyktsbestämmelser lever upp till EUD:s krav inom ramen för proportionalitetsprincipen, oavsett vilken grund som rättfärdigat reglerna. Nationella skatteflyktsbestämmelser som bygger på faktiska transaktioner måste uppfylla de administrativa krav EUD utformat. Vidare måste samtliga nationella skatteflyktsbestämmelser uppfylla kravet på rättssäkerhet. Det är av största vikt att medlemsstaterna beaktar kravet på rättssäkerhet vid utformningen av skatteflyktsbestämmelserna. Det beror på att EUD tar hänsyn till medlemsstaternas lagstiftares intention vid bedömningen av huruvida reglerna är rättssäkra eller inte. En rättssäker skatteflyktsbestämmelse är klar. En klar regel är både precis och flexibel. Medlemsstaterna bör därför, för att uppfylla kravet på rättssäkerhet, sträva efter att utforma skatteflyktsbestämmelser som klart anger vilka förutsättningar som faller in under regeln samtidigt som regeln har möjlighet att anpassas utifrån förändringar i samhället. I takt med att globaliseringen ökar och företag skatteplanerar i en allt större och varierad utsträckning måste en flexibel regel kunna anpassas efter förändringarna. I detta avseende kan noteras att en generell skatteflyktsbestämmelse är generellt utformad i syfte att fånga upp samtliga förfaranden som konstituerar skatteflykt. En generell skatteflyktsbestämmelse kan därför inte vara precis i det avseende att samtliga situationer som faller in under generalklausulen anges däri. Härvidlag är det dock min uppfattning att EUD kommer att beakta svårigheterna i att utforma en generell skatteflyktsbestämmelse och se till lagstiftarens intention.

Sammanfattningsvis innebär EUD:s praxis att medlemsstaterna vid utformningen av skatteflyktsbestämmelser måste ta stor hänsyn till EUD:s praxis. Medlemsstaterna måste utforma skatteflyktsbestämmelser och deras syfte i enlighet med EUD:s praxis för att reglerna inte ska anses oförenliga med de grundläggande friheterna inom EU. Eftersom medlemsstaterna måste ta så pass stor hänsyn till EUD:s praxis vid utformningen av sina skatteflyktsbestämmelser är det svårt att hävda att medlemsstaterna

fortfarande har suveränitet på den direkta beskattningens område i förhållande till skatteflyktsbestämmelser.

5 Moder- och dotterbolagsdirektivet: Introduktion av en generalklausul

5.1 Moder- och dotterbolagsdirektivet och dess funktion

Moder- och dotterbolagsdirektivet³⁵⁷ reglerar beskattningen av koncern-interna utdelningar mellan medlemsstaterna. Syftet med direktivet är att undvika dubbelbeskattning av utdelningar och därigenom skapa samma förutsättningar för koncerner som är verksamma mellan medlemsstaterna som koncerner som är verksamma i en medlemsstat. Härigenom underlättas företagande inom EU och tillses att den inre marknaden fungerar.³⁵⁸

Det första moder- och dotterbolagsdirektivet antogs år 1990.³⁵⁹ Vid denna tidpunkt dubbelbeskattades i stor utsträckning bolag som bedrev gränsöverskridande verksamhet i EU. Det medförde att bolag som verkade i flera medlemsstater var i sämre ställning än bolag som endast bedrev verksamhet i en medlemsstat. Följaktligen försvårades gränsöverskridande verksamhet i EU, vilket motarbetade syftet att uppnå en fungerande inre marknad. Moder- och dotterbolagsdirektivet syftade till att förhindra detta. Men sedan det första direktivet antogs har situationen förändrats. Gränsöverskridande verksamhet sker i allt större utsträckning, vilket möjliggör för företag att utnyttja medlemsstaternas olika skatteregler i kombination med moder- och dotterbolagsdirektivet för att uppnå skattemässiga fördelar. Det resulterar i att medlemsstaternas skattebaser eroderas. Med anledning av detta antogs i januari 2015 en ändring i direktivet.³⁶⁰ Ändringen innebär att en obligatorisk generell skatteflyktsbestämmelse införs i moder- och dotterbolagsdirektivet.³⁶¹ I den fortsatta framställningen analyseras innebörden och betydelsen av ändringen. Avsnitt 5.2 redogör för syftet och den materiella innebörden av generalklausulen. Avsnitt 5.3 analyserar generalklausulen utifrån dess betydelse för medlemsstaterna och dess relation till EUD:s praxis. Analysen i avsnitt 5.3 avslutas med ett delavsnitt som avser att besvara den andra frågan i frågeställningen.

³⁵⁷ Direktiv 2011/96/EU.

³⁵⁸ Direktiv 2011/96/EU, syfte 3 och 4.

³⁵⁹ Direktiv 90/435/EEG.

³⁶⁰ Direktiv (EU) 2015/121.

³⁶¹ C(2012) 8806 final, s. 2; COM(2013) 814 final, s. 6; Press release ST 15103/14 Presse 573.

5.2 Ändringen i moder- och dotterbolagsdirektivet

5.2.1 Kontext och syfte med ändringen

Överföring av inkomst från ett land till ett annat genom utnyttjande av länders olika skatteregler, vilket får till följd att skattebasen eroderas, är ett skatterättsligt problem som erhållit stor internationell uppmärksamhet de senaste åren.³⁶² Även EU har adresserat problemet. År 2012 utarbetade kommissionen en handlingsplan för att förhindra skatteflykt och skattebaserosion. Eftersom möjligheten till överflyttning av inkomst har sin grund i utnyttjande av medlemsstaternas olika skatteregler menade kommissionen att gemensamma, konkreta åtgärder på EU-nivå måste vidtas. Som ett led i detta rekommenderade kommissionen medlemsstaterna att anta samma, generella skatteflyktsbestämmelse. Kommissionen anförde också att den ämnade göra en översyn av moder- och dotterbolagsdirektivet i syfte att införa ändringar i enlighet med handlingsplanen.³⁶³

Moder- och dotterbolagsdirektivet innehöll även tidigare en skatteflyktsbestämmelse som föreskrev att direktivet inte hindrade nationella regler som behövs för att förebygga bedrägeri och missbruk.³⁶⁴ Medlemsstaterna gavs således möjlighet att underlåta att tillämpa direktivet, trots att de formella förutsättningarna var uppfyllda, under förutsättning att en nationell skatteflyktsbestämmelse var tillämplig. De nationella skatteflyktsbestämmelserna skulle dock överensstämma med EUD:s praxis.³⁶⁵ Tillämpningen av det förra moder- och dotterbolagsdirektivet innebar att bekämpning av missbruk av direktivet skedde genom lika många skatteflyktsbestämmelser som det finns medlemsstater. De olika skatteflyktsbestämmelserna var utformade utifrån medlemsstaternas egna förutsättningar, vilket medförde att de hade olika utformning och mål. Kommissionen menade därför att skatteflyktsbestämmelsen i direktivet var oklar och att dess tillämpning var svår att förutse för skattskyldiga och skattemyndigheter. Vidare menade kommissionen att skatteflyktsbestämmelsen kunde medföra missbruk av direktivet genom ”direktiv-shopping”³⁶⁶. Direktiv-shopping innebär att företag utnyttjar medlemsstater där skatteflyktsbestämmelser är mindre stränga eller inte existerar i syfte att uppnå skattefordelar genom direktivet.³⁶⁷

³⁶² Problemet har uppmärksammats på många G8 och G20 möten, se exempelvis G8 Lough Erne Leaders Communiqué 2013; G20 Leaders' Communiqué Brisbane Summit 2014. Problemet har också uppmärksammats inom OECD, se exempelvis OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 9–11. Se även ovan avsnitt 2.2.

³⁶³ C(2012) 8806 final, s. 2–6; COM(2012) 722 final, s. 6 och 9.

³⁶⁴ Direktiv 2011/96/EU artikel 1.2.

³⁶⁵ Se ovan avsnitt 3 och avsnitt 4.

³⁶⁶ Den engelska termen är ”directive-shopping”.

³⁶⁷ COM(2013) 814 final, s. 4–5; SWD(2013) 474 final.

Med anledning av det ökande problemet med skattebaserosion och nackdelarna med den tidigare skatteflyktsbestämmelsen införde rådet, efter förslag från kommissionen, en obligatorisk generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet. Kommissionen menar att generalklausulen skapar en tydlighet för skattskyldiga och skattemyndigheter eftersom samtliga medlemsstater kommer att tillämpa samma skatteflyktsbestämmelse. Vidare menar kommissionen att direktiv-shopping förhindras genom att generalklausulen är obligatorisk för medlemsstaterna. Därmed stävjas missbruk av direktivet och säkerställs en mer jämlik tillämpning av direktivet.³⁶⁸ Sammanfattningsvis syftar införandet av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet till att klargöra rättsläget och förhindra missbruk av direktivet samt ge medlemsstaterna större möjlighet att bekämpa skatteflykt och skattebaserosion.

5.2.2 Innebörden av ändringen: de materiella reglerna

I moder- och dotterbolagsdirektivet ersätts den tidigare skatteflyktsbestämmelsen av en generell skatteflyktsbestämmelse med följande lydelse.

2. Medlemsstaterna ska inte bevilja förmånerna enligt detta direktiv till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefordel som motverkar målet eller syftet med detta direktiv och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.

Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller en del.

3. Vid tillämpningen av punkt 2 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som inte genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.³⁶⁹

Den nya skatteflyktsbestämmelsen är obligatorisk. Det innebär att regeln är bindande för medlemsstaterna.³⁷⁰ Generalklausulen, och det nya moder- och dotterbolagsdirektivet, ska dock inte hindra ”tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundande bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk”.³⁷¹ Generalklausulen innebär att medlemsstaterna inte ska tillämpa direktivet när företag genomför transaktioner eller upplägg som inte är genuina. EU definierar genuina transaktioner och upplägg som transaktioner och upplägg som har giltiga kommersiella skäl. Avgörande för skatteflyktsbestämmelsens tillämpning är genuiniteten. För att avgöra huruvida ett upplägg är genuint eller inte går det att se dels till kommissionens rekommendation från år 2012, dels till kommissionens memo.

Initiativet till ändringen av moder- och dotterbolagsdirektivet togs av kommissionen i handlingsplanen för att förhindra skatteflykt och

³⁶⁸ COM(2013) 814 final, s. 4–5; Direktiv (EU) 2015/121, syfte 2–5.

³⁶⁹ Direktiv (EU) 2015/121, artikel 1.2 och 1.3.

³⁷⁰ COM(2013) 814 final, s. 4; Press release ST 15103/14 Presse 573.

³⁷¹ Direktiv (EU) 2015/121, artikel 1.4.

skattebaserosion och i rekommendationen från år 2012.³⁷² Samtidigt rekommenderade kommissionen även medlemsstaterna att anta samma generella skatteflyktsbestämmelse.³⁷³ Skatteflyktsbestämmelsens lydelse överensstämmer med kommissionens förslag till lydelse av moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul.³⁷⁴ Kommissionen anförde att konstlade upplägg som huvudsakligen syftar till att undvika beskattning ska bortses från vid beskattningen. Konstlade upplägg definierades som upplägg utan ekonomisk substans. För att avgöra huruvida ett upplägg saknar ekonomisk substans ska medlemsstaterna särskilt ta ställning till en rad omständigheter. Omständigheterna har följande lydelse.

- De enskilda leden i ett arrangemang är till sin rättsliga beskaffenhet oförenliga med det rättsliga innehållet i arrangemang som helhet.
- Arrangemanget utförs på ett sätt som normalt sett inte skulle användas i ett rimligt affärsbeteende.
- Arrangemanget ingriper delar som motverkar eller tar ut varandra.
- De transaktioner som genomförs är cirkulära.
- Arrangemanget leder till en betydande skattelättnad som inte återspeglas i skattebetalarens affärsrisker eller kassaflöden.³⁷⁵

I den slutgiltiga versionen av moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul, som sedermera antogs, uteslöts ovanstående omständigheter. Men utöver det har generalklausulen samma lydelse som kommissionens rekommendation och kommissionens förslag till lydelse.³⁷⁶ Kommissionens förslag är således mer utförligt än den slutgiltiga lagtexten i direktivet. Men eftersom generalklausulen i moder- och dotterbolagsdirektivet och kommissionens förslag i övrigt har samma lydelse anser jag att det är rimligt att hämta inspiration från kommissionens förslag vid tillämpning av generalklausulen. För att avgöra huruvida ett upplägg eller en transaktion är genuin kan därför ovanstående omständigheter vara behjälpliga.

Med anledning av den föreslagna, numera genomförda, ändringen av moder- och dotterbolagsdirektivet utfärdade kommissionen ett memo där den redogjorde för en exempelsituation som generalklausulen är tänkt att motverka. Exempelsituationen visar därmed på en situation där upplägget inte är genuint. Ett moderbolag etablerat i ett land utanför EU har ett dotterbolag i EU i medlemsstat A. Medlemsstat A tar ut källskatt på utdelning från dotterbolaget till moderbolaget. Genom att etablera ett dotterbolag i medlemsstat B, som inte tar ut källskatt på utdelningar, undviker moderbolaget källskatt eftersom medlemsstat A är förhindrad att ta ut källskatt på utdelning till dotterbolag i medlemsstat B. Generalklausulen är tänkt att motverka denna situation. Om etableringen av dotterbolaget i

³⁷² COM(2012) 722 final, s. 9; COM(2013) 814 final, s. 2–3.

³⁷³ C(2012) 8806 final.

³⁷⁴ Jämför C(2012) 8806 final, s. 4–5 med COM(2013) 814 final, s. 9.

³⁷⁵ C(2012) 8806 final, s. 4–5. I kommissionens rekommendation från år 2012 inkluderades även följande situation: ”den förväntade vinsten före skatt är obetydlig i förhållande till storleken på den förväntade skatteförmånen”. Eftersom denna situation uteslöts i kommissionens föreslagna generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet utelämnas den även här.

³⁷⁶ Direktiv (EU) 2015/121, artikel 1.

medlemsstat B inte är genuin ska medlemsstat A inte medge moder- och dotterbolagsdirektivets förmåner genom att underlåta att källbeskatta utdelning till dotterbolaget i medlemsstat B. Härigenom undviks att direktivet utnyttjas för att uppnå skattemässiga fördelar.³⁷⁷

5.3 Analys

5.3.1 Uppfyller generalklausulen sina ändamål?

Syftet med att införa en obligatorisk generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet är att förhindra missbruk av direktivet genom direktiv-shopping och att skapa en tydligare skatteflyktsbestämmelse. Sammantaget ska detta ge medlemsstaterna större möjlighet att bekämpa skatteflykt och skattebaserosion.³⁷⁸

van den Hurk ifrågasätter om generalklausulen verkligen förhindrar direktiv-shopping. Han menar, utifrån den exempelsituation som kommissionen lyfte fram i sitt memo,³⁷⁹ att missbruk av moder- och dotterbolagsdirektivet fortfarande är möjligt. Om etableringen av dotterbolaget i medlemsstat B är genuin och återspeglar en ekonomisk verklighet kan inte generalklausulen förhindra upplägget.³⁸⁰ Jag instämmer med van den Hurks slutsats att en genuin etablering av ett dotterbolag i en annan medlemsstat som återspeglar en ekonomisk verklighet inte kan angripas med stöd av generalklausulen. Däremot anser jag inte, till skillnad från van den Hurk, att detta är problematiskt. Etableringsfrihet är en av de grundläggande friheterna inom EU. Etableringsfriheten inkluderar även en rätt att utnyttja medlemsstaternas olika skattesystem för att uppnå skattefördelar.³⁸¹ Rätten begränsas först när etableringsfriheten missbrukas genom fiktiva upplägg.³⁸² Av den här anledningen är ett utnyttjande av direktivet genom direktiv-shopping endast otillåtet om det föranleds av ett fiktivt upplägg, det vill säga en icke-genuin etablering. Möjligheten att förbjuda direktiv-shopping genom genuina etableringar som återspeglar en ekonomisk verklighet kan endast uppnås genom en fullständig harmonisering av den direkta beskattningsrätten inom EU.

Till stöd för införandet av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet anförde kommissionen att det enda sättet att skapa klara rättsregler, som förhindrar skatteflykt, är genom gemensamma skatteflyktsbestämmelser i EU. Nationella skatteflyktsbestämmelser är utformade utifrån medlemsstaterna egna förutsättningar och syften och ger därför aktörer i andra medlemsstater sämre förståelse för reglerna.³⁸³ Den

³⁷⁷ Memo/13/1040, s. 3–4.

³⁷⁸ COM(2013) 814 final, s. 4–5; Direktiv (EU) 2015/121, syfte 2–5.

³⁷⁹ Se ovan avsnitt 5.2.2.

³⁸⁰ van den Hurk, s. 495.

³⁸¹ Se exempelvis C-212/97 *Centros*, p. 27; C-167/01 *Inspire Art*, p. 96.

³⁸² Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

³⁸³ COM(2013) 814 final, s. 4–6; SWD(2013) 474 final.

svenska regeringen delar inte kommissionens uppfattning utan menar att nationellt utformade skatteflyktsbestämmelser är en förutsättning för att skapa effektiva och förutsebara regler. Vidare menar den svenska regeringen att utformningen av generalklausulen inte medför en tydligare skatteflyktsbestämmelse jämfört med den svenska skatteflyktslagen.³⁸⁴ Även Melbi och Stigård menar att utformningen av generalklausulen gör den svårtolkad.³⁸⁵

Jag anser, i enlighet med vad kommissionen anförde, att en gemensam skatteflyktsbestämmelse i hela EU skapar en större tydlighet och förutsebarhet för skattskyldiga och skattemyndigheter. När det finns lika många skatteflyktsbestämmelser som det finns medlemsstater är det svårt att överblicka rättsläget och konsekvenserna av etableringar i olika medlemsstater. Samtidigt delar jag den svenska regeringens uppfattning om att det krävs nationella skatteflyktsbestämmelser för att skapa förutsebarhet i förhållande till respektive stats lagar. Att det krävs nationella skatteflyktsbestämmelser är en nödvändig följd av att den direkta beskattningsrätten endast i begränsad utsträckning är harmoniserad inom EU, varvid det finns lika många olika skattesystem som medlemsstater. Men generalklausulen gäller endast i förhållande till situationer som faller in under moder- och dotterbolagsdirektivet.³⁸⁶ Generalklausulen gäller således endast i förhållande till ett harmoniserat område, vilket innebär att målsättningen och innebörden av lagen är samma i samtliga medlemsstater. Av den här anledningen anser jag att den svenska regeringens argument är mindre stringent än kommissionens argumentation. Sammantaget anser jag att en gemensam skatteflyktsbestämmelse är att föredra.

Oberoende av min uppfattning att det är önskvärt med en gemensam skatteflyktsbestämmelse kan den nuvarande generalklausulens utformning och effektivitet ifrågasättas. Utformningen har kritiserats för att vara allt för otydlig. Kritikerna menar att det inte går att på förhand förutse vad som är ett genuint upplägg som återspeglar den ekonomiska verkligheten.³⁸⁷ Frågan är därför om generalklausulen de facto skapar en större tydlighet jämfört med nationella skatteflyktsbestämmelser. Vidare har generalklausulens effektivitet ifrågasatts, då den innebär en medelväg som ska tillfredsställa både medlemsstater med stränga skatteflyktsbestämmelser och medlemsstater utan skatteflyktsbestämmelser. Frågan är om generalklausulen medför att medlemsstater med stränga skatteflyktsbestämmelser får ett sämre skydd mot skatteflykt inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde.³⁸⁸ Sammanfattningsvis är det således min åsikt att EU:s intention och syfte med att införa en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet är bra. Men frågan är om resultatet blev det önskvärda och om den införda generalklausulen de facto uppfyller

³⁸⁴ Faktapromemoria 2013/14:FPM38, s. 5–6.

³⁸⁵ Melbi, s. 137–138; Stigård, s. 8. Melbi och Stigårds argumentation utgår visserligen från kommissionens förslag och inte från den slutgiltiga generalklausulen. Men eftersom skillnaden mellan versionerna endast är att den slutgiltiga generalklausulen är mindre utförlig anser jag att Melbi och Stigårds uppfattning i frågan är relevant.

³⁸⁶ Se ordalydelsen i direktiv (EU) 2015/121, artikel 1.2.

³⁸⁷ Melbi, s. 137–138; Stigård, s. 8; Dourado, 2015a, s. 4.

³⁸⁸ van den Hurk, s. 493–494; Schrievers och Vogel, s. 203.

syftena att skapa en större tydlighet och ge medlemsstaterna en bättre möjlighet att bekämpa skatteflykt och skattebaserosion. Generalklausulens tydlighet och effektivitet problematiseras i de följande avsnitten.

5.3.2 Överensstämmelse med EUD:s praxis: rättfärdigandegrunderna

Kommissionen anser att generalklausulen överensstämmer med EUD:s praxis. Genom att införa generalklausulen riskerar medlemsstaterna därför inte att få denna skatteflyktsbestämmelse underkänd av EUD, vilket är en av fördelarna med bestämmelsen.³⁸⁹ Om moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul de facto stämmer överens med EUD:s praxis avseende rättfärdigandegrunderna och proportionalitetsprincipen innebär det att medlemsstaterna kan utforma sina skatteflyktsbestämmelser utifrån moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul och därmed inte riskera att få dessa bestämmelser underkända av EUD. För att undersöka om så är fallet analyseras moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul utifrån EUD:s praxis i de följande två avsnitten. I det första avsnittet behandlas EUD:s praxis avseende rättfärdigandegrunderna. I det nästkommande avsnittet behandlas EUD:s praxis avseende proportionalitetsprincipen.

Eftersom kommissionen menar att generalklausulen överensstämmer med EUD:s praxis bör den vara utformad utifrån den praxis som rättfärdigar nationella skatteflyktsbestämmelser. Inom ramen för EUD:s praxis har nationella skatteflyktsbestämmelser rättfärdigats med stöd av två rättfärdigandegrunder: behovet att förhindra skatteflykt och behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.³⁹⁰ En generell skatteflyktsbestämmelse är en renodlad skatteflyktsbestämmelse. Visserligen kan en generalklausul få till följd att den nationella skattebasen skyddas, men huvudsyftet med en generell skatteflyktsbestämmelse är att förhindra skatteflykt. Med anledning av detta är det min åsikt att kommissionen borde ha utformat moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul utifrån de krav EUD ställt på nationella skatteflyktsbestämmelser inom ramen för rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt. Min åsikt har stöd i EUD:s praxis. EUD:s praxis avseende rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt ställer krav på att den nationella skatteflyktsbestämmelsen är specifikt inriktad på att endast träffa rent konstlade upplägg.³⁹¹ För att avgöra huruvida ett konstlat upplägg föreligger krävs att objektiva omständigheter påvisar att affärsmässiga skäl inte ligger bakom upplägget. Vidare krävs att den skattskyldige hade för avsikt att uppnå en skattefördel genom det konstlade upplägget.³⁹² EUD:s praxis avseende rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna innebär att när fördelningsgrunden tillämpas

³⁸⁹ COM(2013) 814 final, s. 3–4; SWD(2013) 474 final.

³⁹⁰ Se ovan avsnitt 4.2 och 4.3.

³⁹¹ Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55; C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74.

³⁹² Se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 64.

tillsammans med skatteflyktsgrunden upprätthålls inte kravet på konstlade upplägg.³⁹³ Moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul avser att förhindra arrangemang som inte är genuina och vars huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel. Ett arrangemang ska betraktas som icke-genuint om det inte införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.³⁹⁴ Generalklausulen avser således att förhindra konstlade upplägg utan affärsmässiga skäl vars syfte är att uppnå en skattefördel. Eftersom kravet på konstlade upplägg inte upprätthålls då fördelningsgrunden tillämpas tillsammans med skatteflyktsgrunden är generalklausulen utformad utifrån, och överensstämmer med, EUD:s praxis avseende rättfärdigande grunden behovet att förhindra skatteflykt.

5.3.3 Överensstämmelse med EUD:s praxis: proportionalitetsprincipen

Om moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul stämmer överens med EUD:s praxis krävs, utöver överensstämmelse med rättfärdigande grunden behovet att förhindra skatteflykt, även att generalklausulen är proportionerlig. Inom ramen för proportionalitetsprincipen har EUD formulerat ett krav på rättssäkerhet.³⁹⁵ För att skatteflyktsbestämmelser ska vara proportionerliga krävs att de är klara och precisa samt att tillämpningen av dem är förutsebar.³⁹⁶ I *SIAT* underkände EUD den nationella skatteflyktsbestämmelsen eftersom begreppet ”väsentligt förmånligare” var allt för oklart, varvid regelns tillämpningsområde inte kunde fastställas på förhand.³⁹⁷ Även i *Itelcar* underkändes den nationella skatteflyktsbestämmelsen eftersom dess tillämpning inte kunde förutses.³⁹⁸

För att moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul ska stämma överens med EUD:s praxis krävs följaktligen att den är klar och precis och har en förutsebar tillämpning. I doktrin har generalklausulens tydlighet ifrågasatts. Stigård menar det är oklart i vilken stat en skatteförmån ska uppstå. Det kan få till följd att två medlemsstater vill utnyttja direktivets generalklausul samtidigt.³⁹⁹ Melbi anser att det är svårt att på förhand säga vad som är ett icke-genuint arrangemang.⁴⁰⁰ Även Dourado menar att begreppen i direktivets generalklausul är oklara, varför medlemsstaterna får implementera generalklausulen och därefter får EUD fastställa begreppens innebörd.⁴⁰¹ Jag instämmer i stort med vad Stigård, Melbi och Dourado anför. Det är min åsikt att begreppen ”genuina arrangemang” och ”giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten” är minst lika vaga som begreppet ”väsentligt förmånligare” som underkändes i *SIAT*.

³⁹³ Se exempelvis C-311/08 *SGI*, p. 66. Se även ovan avsnitt 4.3.4.

³⁹⁴ Direktiv (EU) 2015/121, artikel 1.2–1.3.

³⁹⁵ Se ovan avsnitt 4.4.2.

³⁹⁶ C-318/10 *SIAT*, p. 58.

³⁹⁷ C-318/10 *SIAT*, p. 54–59.

³⁹⁸ C-282/12 *Itelcar*, p. 41–44.

³⁹⁹ Stigård, s. 8.

⁴⁰⁰ Melbi, s. 137–138.

⁴⁰¹ Dourado, 2015a, s. 4.

Det framstår inte som klart på förhand hur begreppen ska tillämpas och vilka arrangemang som kommer att falla in under generalklausulens tillämpningsområde. Kommissionen har visserligen försökt klargöra begreppens betydelse och generalklausulens tillämpningsområde genom att ge exempel på situationer som tyder på ett icke-genuint arrangemang och genom en exempelsituation.⁴⁰² Men EUD:s praxis ger för handen att det är skatteflyktsbestämmelsens lagtext som måste vara förutsebar.⁴⁰³ I bedömningen av huruvida moder- och dotterbolagsdirektivets generella skatteflyktsbestämmelse är rättssäker är det alltså endast generalklausulens lydelse, och inte kommissionens försök till tydliggörande, som spelar in.

Vidare ska det i bedömningen av huruvida moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul är rättssäker beaktas att EUD aldrig har prövat en generell skatteflyktsbestämmelse. All praxis från EUD beträffande skatteflyktsbestämmelser har rört specifika skatteflyktsbestämmelser. Jag finner det dock mindre troligt att EUD kommer att tillämpa olika principer för generella skatteflyktsbestämmelser och specifika skatteflyktsbestämmelser eftersom EUD rimligen borde vara konsekvent i sin bedömning av skatteflyktsbestämmelser. Därmed inte sagt att EUD inte kan vara nyanserade i sin bedömning utifrån det faktum att en generell skatteflyktsbestämmelse och en specifik skatteflyktsbestämmelse har olika utformning. En generell skatteflyktsbestämmelse är i sin natur mer otydlig än en specifik skatteflyktsbestämmelse eftersom den är generellt utformad.⁴⁰⁴ Hilling menar att om en regel måste vara otydlig för att uppnå sitt syfte kommer EUD att acceptera detta. Huvudsaken är att lagstiftaren gjort vad den kan för att skapa en förutsebar regel samtidigt som regelns effektivitet upprätthålls.⁴⁰⁵ Jag instämmer med Hilling och menar att EUD kommer att beakta att en generell skatteflyktsbestämmelse måste vara mer generellt, och därmed mer otydligt, utformad. Huruvida moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul ändå lever upp till kravet på rättssäkerhet är svårt att säga. Sammantaget anser jag, till skillnad från kommissionen, att det är oklart huruvida moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul överensstämmer med EUD:s praxis avseende proportionalitetsprincipen.

5.3.4 Proportionalitetsprincipens tillämpning när regler har olika ursprung

Som utgångspunkt måste samtliga nationella skatteflyktsbestämmelser stämma överens med EU-rätten och den fria rörligheten.⁴⁰⁶ Nationella skatteflyktsbestämmelsers förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna kan därför prövas av EUD. Skillnaden mellan en nationell skatteflyktsbestämmelse som bygger på moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul och en nationell skatteflyktsbestämmelse som den i *SIAT* är

⁴⁰² COM(2013) 814 final, s. 2–3; C(2012) 8806 final, s. 4–5; Memo/13/1040, s. 3–4.

⁴⁰³ C-282/12 *Itelcar*, p. 43–44.

⁴⁰⁴ Se ovan avsnitt 2.3.

⁴⁰⁵ Hilling, 2012 del 2, s. 820–821.

⁴⁰⁶ Mål 270/83 *avoir fiscal*, p. 24.

att reglerna har olika ursprung. En nationell skatteflyktsbestämmelse som bygger på moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul har sitt ursprung i EU och där är EU lagstiftare. En nationell skatteflyktsbestämmelse som den i *SIAT* har sitt ursprung i medlemsstaten och där är medlemsstaten själv lagstiftare. Frågan är om EUD kommer att tillämpa samma proportionalitetsbedömning när den nationella skatteflyktsbestämmelsen har sitt ursprung i EU som när den nationella skatteflyktsbestämmelsen har sitt ursprung i medlemsstaten. Om EUD kommer att tillämpa en annan proportionalitetsbedömning är det av betydelse för frågan om medlemsstaterna kan utforma sina skatteflyktsbestämmelser utifrån moder- och dotterbolagsdirektivet generalklausul och därmed inte riskera att få dessa bestämmelser underkända av EUD. Frågan kan ses på två sätt. För det första är det möjligt att betrakta frågeställningen ur ett perspektiv där EU:s lagstiftare ställs mot medlemsstaternas lagstiftare. För det andra är det möjligt att betrakta frågeställningen ur ett rent EU-rättsligt perspektiv där EU:s två sätt att harmonisera skatteregler på den direkta beskattningsrättens område ställs mot varandra.

Vad gäller den första frågan uppmärksammar Petursson att EUD är mer försiktig när den bedömer EU-lagstiftning utifrån proportionalitetsprincipen jämfört med när den bedömer nationell lagstiftning utifrån proportionalitetsprincipen.⁴⁰⁷ Även Hettne och Otken Eriksson menar att EUD är mer sträng i sin proportionalitetsbedömning gentemot medlemsstaterna jämfört med mot EU. En möjlig förklaring till detta är att det vid rättfärdigande av nationell lagstiftning handlar om en undantagssituation, där huvudregeln är fri rörlighet. Den nationella lagstiftningen har i de två första stegen av hinderprövningen ansetts vara ett hinder mot den fria rörligheten. Om regeln är proportionerlig, och således rättfärdigad, är det ett undantag från huvudregeln om fri rörlighet. Ytterligare en anledning till skillnaden i bedömningen mellan EU-lagstiftning och nationell lagstiftning är att domstolen väger olika intressen mot varandra i proportionalitetsbedömningarna. Intressebedömningen i förhållande till EU-lagstiftning är den enskildes intresse mot hela unionens intresse. Vad gäller nationell lagstiftning består intressebedömningen av den enskildes intresse mot nationens intresse.⁴⁰⁸ Utöver detta menar jag att proportionalitetsbedömningen i förhållande till nationella regler har ytterligare en dimension i intresseavvägningen. Den enskilde utövar en rätt till fri rörlighet och därigenom representerar den enskilde även EU:s intresse. Medlemsstatens intresse står härigenom dels mot den enskilde, dels mot EU. Sammantaget anser jag därför att det är troligt att EUD kommer att bedöma lagstiftning med ett ursprung i EU mindre strängt jämfört med lagstiftning med ett ursprung i medlemsstaterna.

⁴⁰⁷ Petursson, s. 143. Petursson analyserar detta utifrån EUD:s kompetens att granska EU-lagstiftning, artikel 263 FEUF, och domstolens kompetens att granska nationell rätt, artikel 258 eller artikel 267 FEUF. Men resonemanget torde ha lika stor betydelse när EUD granskar nationell rätt som har sitt ursprung i EU-lagstiftning.

⁴⁰⁸ Hettne och Otken Eriksson, s. 261–262.

Vad gäller den andra frågan ska först uppmärksammas att på den direkta beskattningsrättens område harmoniseras skatteregler dels genom direktiv som antas av rådet, dels genom EUD:s praxis. EUD skipar rätt genom att tolka fördragen och direktiven och stiftar rätt genom att domstolens praxis de facto är bindande för medlemsstaterna.⁴⁰⁹ Petursson uppmärksammar att EUD är försiktig när den bedömer EU-lagstiftning utifrån proportionalitetsprincipen. Han menar att det kan bero på att domstolen erkänner en skillnad mellan politiskt valda lagstiftare och icke-politiskt valda lagstiftare. Utifrån detta resonemang menar Petursson att EUD torde vara försiktig med att ersätta rådets lagstiftning i form av direktiv med sin egen lagstiftning i form av prejudikat eftersom domstolen inte är politiskt vald.⁴¹⁰ Moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul är skapad inom ramen för rådets lagstiftningsrätt. Kravet på rättssäkerhet är skapat inom ramen för EUD:s lagstiftningsrätt. Om moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul inte är rättssäker, och därmed inte EU-förenlig enligt domstolens hinderprövning av nationella regler, måste EUD antingen ge företräde för sin egen lagstiftning eller ge företräde för rådets lagstiftning. Vilken lagstiftning som ska ges företräde är en svår fråga. Vid avgörande av svåra frågor kan rättsprinciper få en större betydelse. Det beror på att domstolen, i avsaknad av tydliga regler, måste stödja sitt resonemang på moraliska och politiska uppfattningar i form av allmänna rättsprinciper.⁴¹¹

Om EUD väljer att ge företräde för sin egen lagstiftning är det problematiskt ur ett demokratiskt perspektiv eftersom EUD inte är ett politiskt valt organ till skillnad från rådet.⁴¹² Med hänvisning till att allmänna rättsprinciper kan få en större betydelse vid svåra frågor menar jag att demokratiprincipen talar mot att ge företräde för EUD:s praxis.⁴¹³ Peturssons resonemang stödjer denna uppfattning.⁴¹⁴ Om EUD väljer att ge företräde för rådets lagstiftning medför detta ytterligare frågeställningar. Inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde innebär det att medlemsstaterna kan implementera generalklausulen rakt av och därmed även undvika att EUD underkänner skatteflyktsbestämmelsen. Men frågan är om det också innebär att medlemsstaterna kan använda generalklausulen som en modell vid utformningen av nationella skatteflyktsbestämmelser som faller utanför moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde och därmed undvika att EUD underkänner skatteflyktsbestämmelserna. Det skulle innebära att EUD går ifrån sin egen praxis om krav på rättssäkerhet. En möjlig utväg för EUD, ur denna kaotiska lagstiftningsproblematik, är att åsidosätta kravet på rättssäkerhet inom ramen för domstolens tolkningsutrymme vid nationella

⁴⁰⁹ Se ovan avsnitt 2.1.

⁴¹⁰ Petursson, s. 143.

⁴¹¹ Hettne och Otken Eriksson, s. 62–63.

⁴¹² Rådet företräder medlemsstaterna, som i sin tur representeras av sina regeringar. Regeringar väljs av en riksdag, vilket gör regeringar och således även rådet politiskt valt. Se Bergström och Hettne, s. 140–141. EUD består av en domare per medlemsstat. Varje medlemsstat utser sin domare utifrån kriterier i artikel 253 FEUF. EUD ska verka självständigt från medlemsstaternas intresse. EUD är med andra ord varken politiskt vald eller styrd. Se Bergström och Hettne, s. 146; Hettne och Otken Eriksson, s. 49.

⁴¹³ Jämför Hettne och Otken Eriksson, s. 62–63 och 76–77.

⁴¹⁴ Petursson, s. 143.

generalklausuler eftersom en generell skatteflyktsbestämmelse i sig själv är mer otydlig än en specifik skatteflyktsbestämmelse.⁴¹⁵ Denna väg att gå är enligt min uppfattning lämplig eftersom det skulle innebära en konform tillämpning av EUD:s praxis samtidigt som EUD inte skulle underkänna det politiskt valda rådets lagstiftning.

5.3.5 Innebörden av en obligatorisk generalklausul

Moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul är obligatorisk. Det innebär att medlemsstaterna måste anta regeln och implementera den i den nationella skattelagstiftningen.⁴¹⁶ Samtidigt stadgas att det nya moder- och dotterbolagsdirektivet inte ska hindra tillämpningen av nationella skatteflyktsbestämmelser.⁴¹⁷ Utifrån detta är frågan hur generalklausulen förhåller sig till medlemsstaternas nationella skatteflyktsbestämmelser. I de offentliga dokument EU har presenterat framgår inget svar på frågan.⁴¹⁸ Även den svenska regeringen har gett uttryck för att förhållandet mellan generalklausulen och artikel 1.4 i moder- och dotterbolagsdirektivet är oklart.⁴¹⁹

van den Hurk menar att en obligatorisk generalklausul medför att medlemsstaterna varken får ha mer eller mindre stränga skatteflyktsbestämmelser i förhållande till situationer som faller in under moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde⁴²⁰. Med andra ord måste medlemsstaterna tillämpa generalklausulen på transaktioner och upplägg som faller in under moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Av detta följer att medlemsstater med strängare skatteflyktsbestämmelser än moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul får ett sämre skydd. Företag som är verksamma i medlemsstater med strängare skatteflyktsbestämmelser kan använda moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul för att kringgå medlemsstatens nationella skatteflyktslagstiftning.⁴²¹ Möjligheten att kringgå medlemsstaternas lagstiftning uppstår eftersom en harmoniserad generalklausul inte tar hänsyn till medlemsstaternas olika skattesystem, till skillnad från EUD:s praxis. Till följd av att den direkta beskattningsrätten endast i begränsad utsträckning är harmoniserad inom EU uppstår problem då separata områden ska harmoniseras.

Ett annat synsätt är att artikel 1.4 i moder- och dotterbolagsdirektivet innebär att medlemsstaterna får lov att ha strängare skatteflykts-

⁴¹⁵ Se ovan avsnitt 2.3.

⁴¹⁶ COM(2013) 814 final, s. 4; Press release ST 15103/14 Presse 573.

⁴¹⁷ Direktiv (EU) 2015/121, artikel 1.4.

⁴¹⁸ I de offentliga dokument EU har presenterat framgår inget svar på frågan. Se exempelvis SWD(2013) 474 final; COM(2013) 814 final; Memo/13/1040; Press release ST 15103/14 Presse 573.

⁴¹⁹ Faktapromemoria 2013/14:FPM38, s. 4.

⁴²⁰ Däremot får medlemsstaterna ha strängare skatteflyktsbestämmelser i förhållande till situationer som faller utanför direktivets tillämpningsområde.

⁴²¹ van den Hurk, s. 494.

bestämmelser inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Hur stränga skatteflyktsbestämmelserna får lov att vara avgörs av EUD:s praxis.⁴²² Detta alternativ innebär att generalklausulen är en minimiregel, vars syfte är att uppnå en lägsta nivå för skatteflyktsbestämmelser i EU inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde.

Utifrån syftet med moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul⁴²³ anser jag att det första alternativet bättre lever upp till ändamålen att skapa en större tydlighet och förhindra direktiv-shopping. Om medlemsstaterna tillåts att ha olika skatteflyktsbestämmelser även efter generalklausulens införande går dessa syften delvis om intet. Det andra alternativet, som innebär en miniminivå för skatteflyktsbestämmelser, ger en något större tydlighet och en någon mindre möjlighet till direktiv-shopping än tidigare. Men för att skapa fullständig tydlighet och förhindra direktiv-shopping krävs att samtliga medlemsstater tillämpar samma skatteflyktsbestämmelse. Ett annat syfte med moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul är att ge medlemsstaterna större möjlighet att förhindra skatteflykt och skattebaserosion. Tvärt emot detta syfte ger det första alternativet medlemsstater med strängare skatteflyktsbestämmelser ett sämre skydd mot skatteflykt och skattebaserosion. Generalklausulens effektivitet kan härmed ifrågasättas. Det andra alternativet medför ett bättre skydd för medlemsstater med mindre stränga skatteflyktsbestämmelser, men medför inte någon skillnad för medlemsstater med strängare skatteflyktsbestämmelser. Sammantaget är båda alternativen delvis förenliga med generalklausulens syften.⁴²⁴

Det är min uppfattning att det andra alternativet ger ett bättre resultat och en bättre förenlighet med EU-rätten. Med anledning av att den direkta beskattningsrätten inom EU endast i begränsad utsträckning är harmoniserad har medlemsstaterna olika skattesystem. Unionsmedborgare har rätt att utnyttja olikheterna för att uppnå skattefördelar. Gränsdragningen sker först när EU-rätten missbrukas. På senare tid har EU dock tillerkänt medlemsstaterna större möjligheter att inte bara bekämpa missbruk utan att även skydda skattebasen.⁴²⁵ Det första alternativet går emot denna utveckling eftersom medlemsstater med strängare skatteflyktsbestämmelser får ett sämre skydd. Vidare menar jag att frågan bör ses i ljuset av den sedvanliga balanseringen mellan medlemsstaternas intresse av att skydda skattebasen och EU:s intresse av att upprätthålla en fungerande inre

⁴²² Se ovan avsnitt 4.

⁴²³ Se ovan avsnitt 5.2.1.

⁴²⁴ I sammanhanget bör det noteras att de båda alternativen endast medför en skillnad i förhållande till medlemsstaternas specifika skatteflyktsbestämmelser som är tillämpliga på upplägg och transaktioner som faller innanför moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Det beror på att en generell skatteflyktsbestämmelse är en renodlad skatteflyktsbestämmelse och bör därför rättfärdigas av skatteflyktsgrunden (se ovan avsnitt 4.5.5 och 5.3.2). En specifik skatteflyktsbestämmelse kan, till skillnad från en generell skatteflyktsbestämmelse, även rättfärdigas av fördelningsgrunden. Av detta följer att en specifik skatteflyktsbestämmelse, men inte en generell skatteflyktsbestämmelse, kan vara strängare än moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul.

⁴²⁵ Se ovan avsnitt 4.3.4, 4.5.3 och 4.5.5.

marknad. Min åsikt är att medlemsstaternas intresse av att förhindra skatteflykt och skattebaserosion väger tyngre än EU:s intresse av att skapa en tydlighet på den inre marknaden. Följaktligen anser jag att förhållandet mellan generalklausulen och artikel 1.4 ska förstås som att generalklausulen är en minimiregel som tillåter medlemsstaterna att ha strängare skatteflyktsbestämmelser såväl inom som utanför moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Hur stränga skatteflyktsbestämmelserna får vara avgörs av EUD:s praxis.⁴²⁶

5.3.6 Avslutande analys

Införandet av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet har betydelse för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser inom ramen för direktivets tillämpningsområde. Inom moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde utgör generalklausulen en miniminivå för skatteflyktsbestämmelser. Det innebär att medlemsstater med mindre stränga skatteflyktsbestämmelser är skyldiga att implementera generalklausulen i sin lagstiftning och tillämpa den på situationer som faller in under direktivet. Huruvida medlemsstater med strängare skatteflyktsbestämmelser än generalklausulen får lov att tillämpa dem inom ramen för direktivets tillämpningsområde är inte klarlagt.⁴²⁷ Det är därför inte möjligt att säga om dessa medlemsstater måste ändra sina skatteflyktsbestämmelser. Följaktligen går det i nuläget inte att avgöra hur stor inverkan införandet av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet har på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser inom ramen för direktivets tillämpningsområde.

Införandet av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet har även betydelse för medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser utanför direktivets tillämpningsområde. Introduktionen av en generalklausul är en indikation för medlemsstaterna hur EU ser på generella skatteflyktsbestämmelser. EUD har aldrig prövat en generell skatteflyktsbestämmelse, utan all praxis från domstolen har rört specifika skatteflyktsbestämmelser. Moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul visar därför på att det faktum att en generell skatteflyktsbestämmelse är en renodlad skatteflyktsbestämmelse medför att nationella generella skatteflyktsbestämmelser bör rättfärdigas med hjälp av rättfärdigande-grunden behovet att förhindra skatteflykt. Det krävs således att de nationella skatteflyktsbestämmelserna endast träffar rent fiktiva upplägg utan affärsmässigt motiverade skäl. Nationella generella skatteflyktsbestämmelser som är utformade på detta sätt bör vara rättfärdigade av skatteflyktsgrunden. Däremot framstår det som oklart huruvida en nationell

⁴²⁶ Jämför van den Hurk, s. 494–495 som menar att istället för att införa en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet bör EUD:s praxis användas för att harmonisera medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser.

⁴²⁷ Det är dock min åsikt att medlemsstaterna får lov att tillämpa strängare skatteflyktsbestämmelser inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Se ovan avsnitt 5.3.5.

generell skatteflyktsbestämmelse, utformad utifrån moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul, är rättssäker och därigenom proportionerlig.

I min mening bör det vara möjligt för medlemsstaterna att anta generalklausulen i dess lydelse på samtliga områden – så väl områden som faller inom moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde som områden som faller utanför – och därmed undvika att skatteflyktsbestämmelsen blir underkänd av EUD. Jag menar att det beror på två saker. För det första är EUD mindre sträng i sin bedömning av lagstiftning som har sitt ursprung i EU jämfört med lagstiftning som har sitt ursprung i medlemsstaterna. För det andra torde EUD vara obenägen att underkänna lagstiftning i form av direktiv från rådet och ersätta den med sin egen lagstiftning i form av praxis eftersom domstolen inte är politiskt vald till skillnad från rådet. Av detta följer att en nationell generell skatteflyktsbestämmelse med ursprung i EU är mindre trolig att strida mot den fria rörligheten än en generell skatteflyktsbestämmelse med ursprung i medlemsstaterna. Detta faktum torde vara av särskild vikt för medlemsstaterna eftersom det är osäkert om en nationell generell skatteflyktsbestämmelse är rättssäker och därmed proportionerlig. Införandet av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet har således betydelse för medlemsstaternas utformning av skatteflyktsbestämmelser.

6 Avslutande analys

6.1 EU:s påverkan på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser

Det finns två sätt att harmonisera medlemsstaternas skatteregler på den direkta beskattningsrättens område: genom EUD:s praxis, vilket benämns negativ harmonisering, och genom direktiv, vilket kallas positiv harmonisering. EUD:s praxis har haft en stor inverkan på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser sedan *avoir fiscal*, varigenom EUD uttryckte sin rätt att pröva nationella skatteflyktsbestämmelsers förenlighet med de grundläggande fördragsfriheterna. Påverkan genom EUD:s praxis sker på två sätt. För det första kan praxis helt underkänna nationella skatteflyktsbestämmelser, varför reglernas existens är avhängig EUD:s bedömning. För det andra påverkar EUD:s praxis utformningen av nya skatteflyktsbestämmelser. Nya skatteflyktsbestämmelser utformas utifrån EUD:s praxis i syfte att tillse att reglerna inte blir underkända av EUD. Direktiv påverkar nationella skatteflyktsbestämmelser som faller innanför direktivets tillämpningsområde. Skatteflyktsbestämmelser som strider mot direktivet måste tas bort eller ändras. Men efter introduktionen av en obligatorisk generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet kan direktivet även påverka utformningen av nationella skatteflyktsbestämmelser som faller utanför direktivets tillämpningsområde. Om medlemsstaterna utformar sina skatteflyktsbestämmelser utifrån moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul är reglerna mindre troliga att strida mot de grundläggande fördragsfriheterna och underkännas av EUD. Det beror på att EUD är mindre benägen att underkänna skatteflyktsbestämmelser med ursprung i EU jämfört med skatteflyktsbestämmelser med ursprung i medlemsstaterna. Av detta följer att EU-förenligheten av en skatteflyktsbestämmelse är beroende av vilken form av harmonisering regeln bygger på. En skatteflyktsbestämmelse med ursprung i EU, som är skapad under påverkan av positiv harmonisering, torde i större utsträckning vara EU-förenlig än en skatteflyktsbestämmelse med ursprung i medlemsstaterna, som kan vara skapad under påverkan av negativ harmonisering.

Moder- och dotterbolagsdirektivets inverkan på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser – att underlätta rättfärdigande av nationella skatteflyktsbestämmelser eftersom de har sitt ursprung i EU genom att vara utformade utifrån moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul – ligger i linje med EUD:s praxisutveckling. Praxisutvecklingen innebär att medlemsstaterna ges större möjligheter att skydda skattebasen. Utvecklingen torde ha sin grund i ett perspektivskifte. Perspektivskiftet innebär att medlemsstaternas intresse av att skydda skattebasen får företräde framför EU:s direkta intresse av att skapa en inre marknad med fri rörlighet. Jag menar att utvecklingen i EU-rätten – dels genom moder- och dotter-

bolagsdirektivets inverkan på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser, dels genom EUD:s praxisutveckling – beror på en ökad globalisering, vilket har gjort det lättare för företag att skatteplanera och därigenom minimera skattekostnaderna. Det har i sin tur föranlett en ökad skattebaserosion. Problemet är större i EU jämfört med övriga delar av världen eftersom EU garanterar unionsmedborgare en rätt att utnyttja olikheter mellan medlemsstaternas skattesystem i syfte att uppnå skattefordelar. Till följd av detta har EU varit tvungen att agera och ge medlemsstaterna verktyg för att förhindra skattebaserosion och skydda skattebasen. Verktygen består av EUD:s praxisutveckling och introduktionen av en generalklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet. Utvecklingen av EU-rättens inverkan på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser återspeglas i medlemsstaternas möjligheter att utforma EU-förenliga generella skatteflyktsbestämmelser och specifika skatteflyktsbestämmelser vilket redogörs för nedan.

6.2 Att utforma en EU-förenlig generell skatteflyktsbestämmelse

En generell skatteflyktsbestämmelse har till huvudsakligt syfte att förhindra skatteflykt. En generell skatteflyktsbestämmelse kan leda till att skattebasen skyddas, men det övergripande målet är förhindra skatteflykt. En generell skatteflyktsbestämmelse torde därför motiveras av rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt. EUD har dock aldrig prövat en generell skatteflyktsbestämmelse, varför denna tes förblev obesvarad fram till introduktionen av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet. Utformningen av moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul ger för handen att en generell skatteflyktsbestämmelse rättfärdigas av skatteflyktsgrunden. Av detta följer att det krävs att nationella generella skatteflyktsbestämmelser uppfyller tre krav för att vara EU-förenliga: (1) presumtionen för skatteflykt måste grunda sig på objektiva omständigheter, (2) den skattskyldige måste ges möjlighet att bevisa motsatsen, och (3) åtgärderna mot skatteflykt måste vara proportionerliga. En generell skatteflyktsbestämmelse får endast träffa situationer där faktisk skatteflykt förekommer.

Vidare måste en nationell generell skatteflyktsbestämmelse, utöver att uppfylla kraven inom ramen för skatteflyktsgrunden, även vara proportionerlig. Det krävs därför att en nationell generalklausul är rättssäker. En rättssäker generalklausul är klar, vilket förutsätter att regeln är precis och flexibel. En generell skatteflyktsbestämmelse kan inte vara precis i det avseende att den specificerar samtliga situationer som omfattas av regeln eftersom det ligger i regelns natur att den är generell. För att en generell skatteflyktsbestämmelse, utformad av medlemsstaten, ska vara proportionerlig och rättssäker krävs därför att rättssäkerhetsaspekterna har beaktas vid utformningen av generalklausulen. Ett sätt att komma runt problemet med rättssäkerhet i en generell skatteflyktsbestämmelse torde vara att anta moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul på samtliga rättsområden. Problemet med rättsäkerhet blir mindre eftersom moder- och

dotterbolagsdirektivets generalklausul har sitt ursprung i EU, vilket gör den mindre trolig att strida mot den fria rörligheten än en generell skatteflyktsbestämmelse med ursprung i medlemsstaterna. Av detta följer, i min mening, att en nationell generalklausul utformad utifrån moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul är EU-förenlig.

6.3 Att utforma en EU-förenlig specifik skatteflyktsbestämmelse

En specifik skatteflyktsbestämmelse kan, till skillnad från en generell skatteflyktsbestämmelse, antingen ha till huvudsakligt syfte att förhindra skatteflykt eller att skydda skattebasen. Vilket syfte som är överordnat beror på utformningen av bestämmelsen. EUD:s praxis ger för handen att en specifik skatteflyktsbestämmelse med huvudsakligt syfte att förhindra skatteflykt motiveras av rättfärdigandegrunden behovet att förhindra skatteflykt och att en specifik skatteflyktsbestämmelse med huvudsakligt syfte att skydda skattebasen motiveras av rättfärdigandegrunden behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. En specifik skatteflyktsbestämmelse som syftar till att förhindra skatteflykt, och därmed rättfärdigas av skatteflyktsgrunden, måste uppfylla tre krav EUD ställt upp i sin praxis: (1) presumtionen för skatteflykt måste grunda sig på objektiva omständigheter, (2) den skattskyldige måste ges möjlighet att bevisa motsatsen, och (3) åtgärderna mot skatteflykt måste vara proportionerliga. Regler som rättfärdigas av skatteflyktsgrunden får endast träffa situationer där faktisk skatteflykt förekommer. En specifik skatteflyktsbestämmelse som avser att skydda skattebasen, och därmed rättfärdigas av fördelningsgrunden, måste vara utformad så att fördelningen av beskattningsrätten stämmer överens med OECD:s modellavtal och inte leder till orimliga konsekvenser.

En specifik skatteflyktsbestämmelse kan också motiveras av skatteflyktsgrunden och fördelningsgrunden i kombination. En kombination av flera grunder, det vill säga en specifik skatteflyktsbestämmelse med dubbla syften, är lättare att motivera än en specifik skatteflyktsbestämmelse med ett enda syfte.

En specifik skatteflyktsbestämmelse måste också vara proportionerlig. En specifik skatteflyktsbestämmelse som bygger på faktiska transaktioner, exempelvis koncernavdragsregler, måste uppfylla administrativa krav. De administrativa kraven innebär att bestämmelsen måste garantera att den skattskyldige ges möjlighet att lägga fram bevis om affärsmässiga skäl samt att skattekonsekvenserna måste begränsas till den del som överstiger affärsmässiga villkor. En specifik skatteflyktsbestämmelse måste även vara rättssäker. En rättssäker specifik skatteflyktsbestämmelse är klar, vilket innebär att den är precis och flexibel. Det krävs således att en specifik skatteflyktsbestämmelse klart anger vilka situationer som faller in under regeln samtidigt som regeln har möjlighet att anpassas utifrån förändringar i samhället.

En specifik skatteflyktsbestämmelse som är utformad utifrån ovanstående krav är, i enlighet med EUD:s praxis, EU-förenlig. Men EU-förenligheten av en nationell specifik skatteflyktsbestämmelse är mindre säker än en nationell generell skatteflyktsbestämmelse. Det beror på att en nationell generell skatteflyktsbestämmelse, utformad utifrån moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul, har sin grund i EU medan en nationell specifik skatteflyktsbestämmelse, utformad utifrån EUD:s praxis, har sin grund i medlemsstaterna. Lagstiftning med grund i EU är mindre trolig att strida mot den fria rörligheten och underkännas av EUD än lagstiftning med grund i medlemsstaterna. Följaktligen bör viss försiktighet iakttas vid utformningen av en nationell specifik skatteflyktsbestämmelse för att den ska vara EU-förenlig.

6.4 Avslutande synpunkter

Skatteintäkter är nödvändigt för ett fungerande samhälle. Varje land måste själv se till att det får in de skatteintäkter som behövs för att landet ska fungera. Av den här anledningen är skattebaserosion ett allvarligt hot för länder med en hög skattesats. Skatteflyktsbestämmelser ska förhindra skattebaserosion genom att stävja skatteflykt och skydda skattebasen. Problemet med skattebaserosion har ökat till följd av en ökad globalisering, varvid möjligheterna till skatteplanering genom utnyttjande av länders olika skattesystem har ökat. Inom EU är problemet med skattebaserosion större än i övriga delar av världen eftersom EUD:s praxis stadgar att unionsmedborgare har en rätt att utnyttja medlemsstaternas olika skattesystem för att uppnå skattefördelar. För att motverka problemet med skattebaserosion i EU krävs därför mer enhetliga skatteregler. Mer enhetliga skatteregler medför att unionsmedborgare ges färre möjligheter att utnyttja ländernas olika skattesystem för att uppnå skattefördelar.

EUD:s praxis harmoniserar skatteflyktsbestämmelser inom EU i en långsam takt. Genom att undanröja hinder för den fria rörligheten skapar EUD en högsta nivå för skatteflyktsbestämmelser i EU. Skatteflyktsbestämmelser som är strängare än denna gräns får inte tillämpas i EU. Införandet av en generell skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet syftar till att öka takten genom vilken harmonisering av skatteflyktsbestämmelser i EU sker. Moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul skapar en lägsta nivå för skatteflyktsbestämmelser i EU som tillämpas inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Skatteflyktsbestämmelser som är mindre stränga än denna gräns måste göras lika stränga som moder- och dotterbolagsdirektivets generalklausul. Numera finns det således ett tak för nationella generella skatteflyktsbestämmelser och nationella specifika skatteflyktsbestämmelser i EU och ett golv för nationella generella skatteflyktsbestämmelser inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Problemet är att harmonisering av skatteflyktsbestämmelser genom EUD:s praxis, vilket avser större områden, sker långsamt och att harmonisering genom direktiv, vilket sker snabbare, endast leder till partiell harmonisering.

EU-rätten påverkar i stor utsträckning på medlemsstaternas nationella skatteflyktsbestämmelser, vilket medlemsstaternas möjligheter att utforma EU-förenliga generella skatteflyktsbestämmelser och specifika skatteflyktsbestämmelser visar på. Men påverkan sker antingen långsamt eller leder till en partiell harmonisering. Därför tror jag inte att försöken till harmonisering av skatteflyktsbestämmelser på den direkta beskattningens område är tillräckligt effektiva för att lyckas stävja skatteplanering som ger upphov till skattebaserosion. Problemet har sin grund i att den direkta beskattningens rätten endast i begränsad utsträckning är harmoniserad inom EU och att förordningarna inte ger möjlighet till harmonisering i någon större utsträckning. Således får vi leva med det tudelade i att EU har en stor påverkan på medlemsstaternas skatteflyktsbestämmelser samtidigt som bristen på möjlighet till långgående harmonisering av den direkta beskattningens rätten inom EU medför att problemet med skatteplanering, vilket ger upphov till skattebaserosion, kvarstår.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Promemoria

Regeringskansliet Faktapromemoria 2013/14:FPM38 *Ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet*

Europeiska unionen

Direktiv från Europeiska unionens råd

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

Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar

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

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Dokument från Europeiska kommissionen

C(2012) 8806 final: Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning. Bryssel 2012-12-06

COM(2012) 722 final: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. Bryssel 2012-12-06

COM(2013) 814 final: 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. Bryssel 2013-11-25

Memo/13/1040: European Commission Memo. Questions and Answers on the Parent Subsidiary Directive. Bryssel 2013-11-25

SWD(2013) 474 final: Commission staff working document. Impact assessment. Accompanying the document "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". Bryssel 2013-11-25

Dokument från Europeiska unionens råd

Press release ST 15103/14 Presse 573: Press release Council of the European Union. Parent-subsidiary directive: Council agrees to add anti-abuse clause against corporate tax avoidance. Bryssel 2014-12-09

Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokat Maduros förslag till avgörande i C-446/03 *Marks & Spencer*

Generaladvokat Légers förslag till avgörande i C-196/04 *Cadbury Schweppes*

Generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande i C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-231/05 *Oy AA*

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-311/08 *SGI*

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-337/08 *X Holding*

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-18/11 *Philips Electronics*

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C-123/11 *A Oy*

Litteratur

Böcker

Bergström, Carl Fredrik och Hettne, Jörgen. *Introduktion till EU-rätten*. Studentlitteratur, Lund 2014

Bernitz, Ulf och Heuman, Lars och Leionhufvud, Madeleine och Seipel, Peter och Warnling-Nerep, Wiweka och Vogel, Hans-Heinrich. *Finna rätt: Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. 12:e upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2012 [Ref: Bernitz m.fl.]

Dahlman, Christian. *Neutralitet i juridisk forskning*. Studentlitteratur, Lund 2006

De Broe, Luc. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. Doctoral Series IBFD – Academic Council, Volume 14. IBFD, Amsterdam, Nederländerna 2008

Helminen, Marjaana. *EU Tax Law – Direct Taxation*. 3:e upplagan, IBFD, Amsterdam, Nederländerna 2013

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida (red.). *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*. 2:a upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2011

Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (red.). *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund 2013

Petursson, Gunnar Thor. *The Proportionality Principle as a Tool for Disintegration in the EU Law – of Balancing and Coherence in the Light of the Fundamental Freedoms* (diss. Lunds universitet). Media-Tryck, Lund 2014

Rosander, Ulrika. *Generalklausul mot skatteflykt* (diss. Internationella handelshögskolan i Jönköping). ARK Tryckaren, Jönköping 2007

Rosenblatt, Paulo. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*. Series on International Taxation, Volume 49. Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn, Nederländerna 2015

Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. 2:a upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2007

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger och Hilling, Maria och Öberg, Jesper. *EU-skatte rätt*. 3:e upplagan, Iustus förlag, Uppsala 2011 [Ref: Ståhl m.fl.]

Terra, Ben J.M. och Wattel, Peter J. *European Tax Law*. 6:e upplagan, Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn, Nederländerna 2012

Artiklar

Aujean, Michel. "Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU?". I: *EC Tax Review* 2014, Volume 23, Issue 2, s. 62–63

Baker, Philip. "Transfer Pricing and Community Law: The SGI Case". I: *Intertax* 2010, Volume 38, Issue 4, s. 194–196

Berglund, Martin. "EU-domstolens avgörande i Nordea Bank". I: *Skattenytt* 2014 s. 912–918

Bizioli, Gianluigi. "Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation". I: *European Taxation* 2008, Volume 48, Number 3, s. 133–140

Cejie, Katia och Hilling, Maria. "Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning". I: *Skattenytt* 2014 s. 147–155

Dahlberg, Mattias. "Skattenytt Internationellt". I: *Skattenytt* 2007 s. 50–53

de Vries, Sybe A. "Balancing Fundamental Rights with Economic Freedoms According to the European Court of Justice". I: *Utrecht Law Review* 2013, Volume 9, Issue 1, s. 169–192

Dourado, Ana Paula. "A Single Principle of Abuse in European Union Law: A Methodological Approach to Rejecting a Different Concept of Abuse in Personal Taxation". I: *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*. de la Feria, Rita och Vogenauer, Stefan (red.). Hart Publishing, Portland, USA 2011, s. 469–483

Dourado, Ana Paula. "The Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Initiative under Analysis". I: *Intertax* 2015, Volume 43, Issue 1, s. 2–5 [Ref: Dourado, 2015a]

Dourado, Ana Paula. "Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6". I: *Intertax* 2015, Volume 43, Issue 1, s. 42–57 [Ref: Dourado, 2015b]

Evans, Chris. "Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies". I: *Tax Reform in the 21st Century*. Head, John G. och Krever, Richard (red.). Series on International Taxation, Volume 34. Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn, Nederländerna 2009, s. 529–560

- Graver, Hans Petter. "Vanlig juridisk metode? Om rettsdomatikken som juridisk sjanger". I: *Tidsskriv for Rettsvitenskap* 2008, Volume 121 2/2008 s. 149–178
- Harbo, Tor-Inge. "The Function of the Proportionality Principle in EU Law". I: *European Law Journal* 2010, Volume 16, Number 2, s. 158–185
- Helminen, Marjaana. "Freedom of Establishment and Oy AA". I: *European Taxation* 2007, Volume 47, Number 11, s. 490–498
- Hilling, Maria. "Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?". I: *Svensk skattetidning* 2012:9 s. 754–772 [Ref: Hilling, 2012 del 1]
- Hilling, Maria. "Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?". I: *Svensk skattetidning* 2012:10 s. 814–827 [Ref: Hilling, 2012 del 2]
- Hilling, Maria. "Utgångspunkter i juridisk argumentation – en replik". I: *Skattenytt* 2015 s. 54–63
- Kemmeren, Eric C.C.M. "Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU: Past, Present and Future". I: *EC Tax Review* 2012, Volume 21, Issue 3, s. 157–177
- Lenaerts, Koen. "Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice". I: *Teise* 2013 s. 219–237
- Lyal, Richard. "Compatibility of National Tax Measures with EU Law: The Role of the European Commission in Tax Litigation before the European Court of Justice". I: *EC Tax Review* 2015, Volume 24, Issue 1, s. 5–14
- Martín Jiménez, Adolfo. "Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law". I: *Bulletin for International Taxation* 2012, Volume 66, Number 6/7, s. 270–292
- Melbi, Ingrid. "Förslag till ändring i EUs moderdotterbolagsdirektiv". I: *Skattenytt* 2014 s. 134–139
- Peeters, Bruno. "European Supervision on the Use of Vague and Undetermined Concept in Tax Laws". I: *EC Tax Review* 2013, Volume 22, Issue 3, s. 112–114
- Poulsen, Martin. "Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction". I: *Intertax* 2012, Volume 40, Issue 3, s. 200–211

Prechal, Sacha. "Topic One: National Applications of the Proportionality Principle. Free Movement and Procedural Requirements: Proportionality Reconsidered". I: *Legal Issues of Economic Integration* 2008, Volume 35, Issue 3, s. 201–216

Ruiz Almendral, Violeta. "Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?". I: *Intertax* 2005, Volume 33, Issue 12, s. 562–583

Ruiz Almendral, Violeta. "Tax Avoidance, the 'Balanced Allocation of Taxing Powers' and the Arm's Length Standard: an odd Threesome in Need of Clarification". I: *Allocating Taxing Powers within the European Union*. Richelle, Isabelle och Schön, Wolfgang och Traversa, Edoardo (red.). Springer Berlin Heidelberg, 2013, s. 131–170

Sandgren, Claes. "Är rättsdogmatiken dogmatisk?". I: *Tidsskrift for Rettsvitenskap* 2005, nummer 04-05, s. 648–656

Schaper, Marcel G.H. "The Need to Prevent Abusive Practices and Fraud as a Composite Justification". I: *EC Tax Review* 2014, Volume 23, Issue 4, s. 220–229

Schrievers, Patrick T.F. och Vogel, Joost. "The Netherlands Has Not Turned a Blind Eye towards the International Debate Regarding Tax Planning". I: *European Taxation* 2014, Volume 54, Number 5, s. 198–204

Simon Almendal, Teresa. "Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott – särskilt om innebörden och betydelsen av skenrättshandlingar och riktigt betecknade rättshandlingar". I: *Svensk skattetidning* 2011:4 s. 314–331

Stigård, Einar. "Ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet". I: *Svensk skattetidning* 2014:1 s. 3–8

Ståhl, Kristina. "EG-rätt och skatteflykt". I: *Skattenytt* 2007 s. 575–594

van den Hurk, Hans. "Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision". I: *Bulletin for International Taxation* 2014, Volume 68, Number 9, s. 488–497

van Thiel, Servaas och Vascega, Marius. "X Holding: Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren". I: *European Taxation* 2010, Volume 50, Number 8, s. 334–349

Weber, Dennis. "Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1". I: *European Taxation* 2013, Volume 53, Number 6, s. 251–264

Weber, Dennis. "Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 2". I: *European Taxation* 2013, Volume 53, Number 7, s. 313–328 [Ref: Weber, 2013 del 2]

Weber, Dennis. "An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification". I: *EC Tax Review* 2015, Volume 24, Issue 1, s. 43–54

Zalasinski, Adam. "Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law". I: *Intertax* 2007, Volume 35, Issue 5, s. 310–321

Elektroniska källor

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing 2013. Uppgift hämtad senast 2015-04-10
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD. *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital: Condensed version 2014*. OECD Publishing 2014. Uppgift hämtad senast 2015-04-10
http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en

G8 Information Centre. *G8 Lough Erne Leaders Communiqué 2013*. Lough Erne Summit. Lough Erne, Northern Ireland, United Kingdom 18 juni 2013. Uppgift hämtad senast 2015-04-10
<http://www.g8.utoronto.ca/summit/2013lougherne/lough-erne-communicue.html>

G20 Information Centre. *G20 Leaders' Communiqué Brisbane Summit 2014*. G20 Finance Ministers Meetings. Brisbane, Australia 16 november 2014. Uppgift hämtad senast 2015-04-10
<http://www.g20.utoronto.ca/2014/2014-1116-communicue.html>

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

Mål 26/62 *van Gend & Loos*. Domstolens dom den 5 februari 1963. NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen. (REG 1963 s. 00003)

Mål 6/64 *Costa v. ENEL*. Domstolens dom den 15 juli 1964. Flaminio Costa mot E.N.E.L. (REG 1964 s. 01141)

Mål 283/81 *CILFIT*. Domstolens dom (första avdelningen) den 29 februari 1984. Srl CILFIT m.fl. och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità. (REG 1984 s. 01257)

Mål 270/83 *avoir fiscal*. Domstolens dom den 28 januari 1986. Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken. (REG 1986 s. 00273)

C-204/90 *Bachmann*. Domstolens dom den 28 januari 1992. Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten. (REG 1992 s. I-00249)

C-55/94 *Gebhard*. Domstolens dom den 30 november 1995. Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano. (REG 1995 s. I-04165)

C-107/94 *Asscher*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 27 juni 1996. P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën. (REG 1996 s. I-03089)

C-28/95 *Leur-Bloem*. Domstolens dom den 17 juli 1997. A. Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. (REG 1997 s. I-04161)

C-250/95 *Futura*. Domstolens dom den 15 maj 1997. Futura Participations SA och Singermot Administration des contributions. (REG 1997 s. I-02471)

C-264/96 *ICI*. Domstolens dom den 16 juli 1998. Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes). (REG 1998 s. I-04695)

C-336/96 *Gilly*. Domstolens dom den 12 maj 1998. Makarna Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. (REG 1998 s. I-02793)

C-212/97 *Centros*. Domstolens dom den 9 mars 1999. Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (REG 1999 s. I-01459)

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 april 1999. Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten). (REG 1999 s. I-02651)

C-136/00 *Danner*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 3 oktober 2002. Rolf Dieter Danner. (REG 2002 s. I-08147)

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 12 december 2002. Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt. (REG 2002 s. I-11779)

C-436/00 *X & Y*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 21 november 2002. X och Y mot Riksskatteverket. (REG 2002 s. I-10829)

C-167/01 *Inspire Art*. Domstolens dom den 30 september 2003. Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam mot Inspire Art Ltd. (REG 2003 s. I-10155)

C-168/01 *Bosal Holding*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 september 2003. Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën. (REG 2003 s. I-09409)

C-422/01 *Skandia och Ramstedt*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 26 juni 2003. Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) och Ola Ramstedt mot Riksskatteverket. (REG 2003 s. I-06817)

C-9/02 *Lasteyrie*. Domstolens dom (femte avdelningen) den 11 mars 2004. Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. (REG 2004 s. I-02409)

C-255/02 *Halifax*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 21 februari 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise. (REG 2006 s. I-01609)

C-446/03 *Marks & Spencer*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 13 december 2005. Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) (REG 2005 s. I-10837)

C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 12 september 2006. Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue. (REG 2006 s. I-07995)

C-347/04 *Rewe*. Domstolens dom (andra avdelningen) den 29 mars 2007. Rewe Zentralfinanz eG mot Finanzamt Köln-Mitte. (REG 2007 s. I-02647)

C-513/04 *Kerckhaert och Morres*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 14 november 2006. Mark Kerckhaert och Bernadette Morres mot Belgische Staat. (REG 2006 s. I-10967)

C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 13 mars 2007. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue. (REG 2007 s. I-02107)

C-231/05 *Oy AA*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 18 juli 2007. Oy AA. (REG 2007 s. I-06373)

C-298/05 *Columbus Container*. Domstolens dom (första avdelningen) den 6 december 2007. Columbus Container Services BVBA & Co. mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt. (REG 2007 s. I-10451)

C-414/06 *Lidl Belgium*. Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 15 maj 2008. Lidl Belgium GmbH & Co. KG mot Finanzamt Heilbronn. (REG 2008 s. I-03601)

C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*. Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 17 januari 2008. Lammers & Van Cleeff NV mot Belgische Staat. (REG 2008 s. I-00173)

C-157/07 *Krankenheim*. Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 23 oktober 2008. Finanzamt für Körperschaften III in Berlin mot Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH. (REG 2008 s. I-08061)

C-540/07 *Kommissionen mot Italien*. Domstolens dom (andra avdelningen) den 19 november 2009. Europeiska kommissionen mot Italienska republiken. (REG 2009 s. I-10983)

De förenade målen C-155/08 och C-157/08 *Passenheim*. Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 11 juni 2009. X (C-155/08) och E. H. A. Passenheim-van Schoot (C-157/08) mot Staatssecretaris van Financiën. (REG 2009 s. I-05093)

C-311/08 *SGL*. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 21 januari 2010. Société de Gestion Industrielle (SGL) mot Belgiska staten. (REU 2010 s. I-00487)

C-337/08 *X Holding*. Domstolens dom (andra avdelningen) den 25 februari 2010. X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën. (REU 2010 s. I-01215)

C-352/08 *Zwijnenburg*. Domstolens dom (första avdelningen) den 20 maj 2010. Modehuis A. Zwijnenburg BV mot Staatssecretaris van Financiën. (REU 2010 s. I-04303)

C-318/10 *SIAT*. Domstolens dom (första avdelningen) den 5 juli 2012. Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) mot Belgiska staten. (REU 2010 s. I-00000)

C-371/10 *National Grid Indus*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 29 november 2011. National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam. (REU 2011 s. I-122273)

C-18/11 *Philips Electronics*. Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 6 september 2012. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs mot Philips Electronics UK Ltd. (REU 2012 s. I-00000)

C-123/11 *A Oy*. Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 21 februari 2013. Förfarande anhänggjort av A Oy. (ej ännu publicerat)

C-322/11 *K*. Domstolens dom (första avdelningen) den 7 november 2013. Förfarande anhänggjort av K. (ej ännu publicerat)

C-80/12 *Felixstowe*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 1 april 2014. Felixstowe Dock and Railway Company Ltd m.fl. mot The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs. (ej ännu publicerat)

C-282/12 *Itelcar*. Domstolens dom (fjärde avdelningen) den 3 oktober 2013. Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda mot Fazenda Pública. (ej ännu publicerat)

C-48/13 *Nordea Bank*. Domstolens dom (stora avdelningen) den 17 juli 2014. Nordea Bank Danmark A/S mot Skatteministeriet. (ej ännu publicerat)

C-112/14 *Kommissionen mot Storbritannien*. Domstolens dom (åttonde avdelningen) den 13 november 2014. Europeiska kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (ej ännu publicerat)