



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Malin Enocksson

Konstlade upplägg och inte genuina arrangemang

- En jämförelse av EU-domstolens praxis med moder- och
dotterbolagsdirektivets skatteflyktsklausul

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	6
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	9
1.3.1 Rättsdogmatiken och EU-rätten som metod	9
1.3.1.1 Autonom rättsordning	9
1.3.1.2 Primär- och sekundärrätt	10
1.3.1.3 EU:s rättskällevägar	10
1.3.2 Material	11
1.3.2.1 Bindande rättskällor	11
1.3.2.2 Icke bindande rättskällor	11
1.4 Avgränsningar	12
1.5 Terminologi	14
1.6 Arbetets fortsatta disposition	15
2 KONCERNBESKATTNING INOM EU	17
2.1 Moder- och dotterbolagsdirektivets tillämplighet och syfte	17
2.1.1 Direktivets syfte	17
2.1.2 Tillämplighet	18
2.1.2.1 I teorin	18
2.1.2.2 I praktiken	18
2.2 Rättfärdiga skatteflykt?	19
2.2.1 Begränsningar till förmån för fri rörlighet	19
2.2.2 Begreppet ”skatteflykt”	20
2.2.2.1 Enhetlig definition saknas	20
2.2.2.2 Definition enligt EU-domstolens praxis	21
2.2.2.3 Definitioner enligt EU-kommissionen	22
2.2.3 Skatteflykt, ett paraplybegrepp?	23
3 KONSTLADE UPPLÄGG	26
3.1 Rättfärdigandegrund utvecklad i praxis	26

3.1.1	ICI (1998)	26
3.1.2	Cadbury Schweppes (2006)	27
3.1.2.1	Missbruk av EUF-fördrag	27
3.1.2.2	Inskränkning av etableringsfriheten	28
3.1.2.2.1	Tvingande allmänintresse?	28
3.1.2.2.2	Behovet av att motverka skatteflykt?	29
3.1.2.2.3	Subjektivt element och objektiva omständigheter	29
3.1.3	Thin Cap Group Litigation (2007)	30
3.1.3.1	Behovet av att motverka skatteflykt	30
3.1.3.2	Icke marknadsmässiga villkor	31
3.2	Vad är då ett rent konstlat upplägg?	32
3.2.1	Saknar ekonomisk förankring, i syfte att kringgå skattelagstiftning	32
3.2.1.1	Subjektivt element, en avsikt att kringgå skattelagstiftning	33
3.2.1.2	Objektiva omständigheter	33
3.2.2	Kumulativa rekvisit	34
3.3	Avslutande reflektion	35
4	GENERELL SKATTEFLYKTSKLAUSUL	36
4.1	Varför en generell skatteflyktsklausul?	36
4.2	Skatteflyktsklausulens innebörd	37
4.2.1	Klausulens uppbyggnad	37
4.2.2	Klausulens syfte	37
4.2.2.1	Effektivitet	37
4.2.2.2	Klarhet och säkerhet	38
4.2.2.3	Undvika ”directive shopping”	38
4.2.2.4	Minimi-bestämmelse	39
4.3	Kritik mot klausulen	39
4.3.1	Klausulens ordalydelse	39
4.3.2	Mer än en GAAR	40
4.3.3	Aggressiv skatteplanering	41
5	INTE GENUINA ARRANGEMANG	42
5.1	Giltiga kommersiella skäl, som återspeglar den ekonomiska verkligheten?	42
5.2	Ändringsdirektivet hänvisar till aggressiv skatteplanering	44
5.3	Arrangemang	44
6	KONSTLADE UPPLÄGG VS. INTE GENUINA ARRANGEMANG – EN ANALYS	46
6.1	Innebär ett konstlat upplägg detsamma som ett icke genuint arrangemang?	46
6.1.1	En jämförelse av konstlade upplägg och inte genuina arrangemang	46
6.1.2	Åtnjuta en lägre bolagsskattesats – ett icke genuint arrangemang?	48
6.1.3	Synonymer?	49
6.2	Påverkan på EU-domstolens hitills fasta rättspraxis	51
6.2.1	Tolkning av ”inte genuint”	51

6.2.2 Kan fler arrangemang anses vara skatteflykt?	52
7 AVSLUTANDE KOMMENTAR	54
BILAGA A	55
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	56
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	60

Summary

The European Court of Justice has for several years developed a case law regarding wholly artificial arrangements as a ground for justification to prevent tax avoidance. The last few years, EU has worked to prevent tax avoidance and the Parent- and Subsidiary directive has recently been amended by the introduction of a general anti-abuse rule (GAAR). It is questionable, whether the prerequisite *not genuine arrangement* has the same meaning as an *artificial arrangement*. Characteristic for an *artificial arrangement* is lack of economic reality with a view to avoid tax. To take advantage of a more favourable tax regime with a lower corporate tax rate does not itself constitute tax avoidance. According to the proposal of the amended directive, the general anti-abuse rule refers to counteract aggressive tax planning. Which the commission has specified as taking advantage of technicalities of one or more tax regimes through legal arrangements which however contradict the intent of the law. Characteristic for a *not genuine arrangement* is that the arrangement is not imposed by valid commercial reasons that reflect economic reality.

There are both similarities and differences between the terms *artificial arrangement* and a *not genuine arrangement*. An argument for that both terms are equivalent is that the general anti-abuse rule refers to artificial arrangements and to the ECJ:s case law regarding wholly artificial arrangements, but the wording *artificial arrangement* has been replaced to *not genuine arrangement* in the amended directive, which rather is an argument against equivalence. A key difference is the requirement of commercial reasons. It can only be an artificial arrangement if there is no economic reality, while it is sufficient for a not genuine arrangement that there is no valid commercial reason. The point that the proposal of the amended directive refers to the commission's recommendation on aggressive tax planning argues that the terms doesn't counter the same purpose.

In the light of the above mentioned, its questionable whether the meaning of the terms are intended to be the same. The case law regarding artificial arrangements are aimed to solely counteract tax avoidance, while the general anti-abuse rule also seeks to counter aggressive tax planning. As the terms, according to my opinion, are not equivalent to each other there is an obvious risk in the application of ECJ:s case law that the comparison will be the same as comparing apples and pears.

Sammanfattning

EU-domstolen har sedan flera år utvecklat en praxis avseende rent konstlade upplägg som rättfärdigandegrund för motverkande av skatteflykt. EU har sedan några år arbetat med att förhindra skatteflykt och har nyligen förändrat moder- och dotterbolagsdirektivet genom införandet av en generell skatteflyktsklausul (GAAR). Det kan ifrågasättas huruvida innebörden är densamma i rekvisitet *inte genuint arrangemang* som i ett *konstlat upplägg*. Ett *konstlat upplägg* är för handen om upplägget saknar ekonomisk förankring samt om det vidtagits i syfte att undvika skatt. Att dra nytta av ett förmånligare skattesystem med lägre bolagsskattesats utgör inte i sig skatteflykt. Den generella skatteflyktsklausulen syftar till att motverka aggressiv skatteplanering enligt förslaget till ändringsdirektivet. Något som kommissionen preciserat som att en skattskyldig drar nytta av teknikaliteter i ett eller flera skattesystem genom arrangemang som i och för sig är lagliga, men som strider mot lagstiftningens syfte. Medan med ett *inte genuint arrangemang* avses sådana arrangemang som ej införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

Det finns både likheter och skillnader mellan termerna *konstlat upplägg* och *inte genuina arrangemang*. För att termerna är ekvivalenta talar att förslaget till den generella skatteflyktsklausulen hänvisar till artificiella arrangemang samt EU-domstolens praxis avseende rent konstlade upplägg, men i ändringsdirektivets lydelse har *artificiella arrangemang*¹ ersatts mot *inte genuina arrangemang*, vilket snarare är ett argument emot. En väsentlig skillnad återfinns i kravet på kommersiella skäl. Det kan enbart vara fråga om ett konstlat upplägg då en ekonomisk förankring helt saknas, medan det vid ett icke genuint arrangemang är tillräckligt att det saknas giltiga kommersiella skäl. Att förslaget till den generella skatteflyktsklausulen dessutom hänvisar till kommissionens rekommendation mot aggressiv skatteplanering talar för att termerna inte avser motverka samma sak.

Mot bakgrund av ovanstående kan det ifrågasättas om innebörden av termerna verkligen avsetts vara densamma. Den praxis som finns avseende konstlade upplägg syftar enbart till motverkande av skatteflykt, medan den generella skatteflyktsklausulen syftar även till att motverka aggressiv skatteplanering. Då termerna enligt min mening inte kan sägas vara ekvivalenta finns det en uppenbar risk vid tillämpning av EU-domstolens praxis att det är äpplen och päron som jämförs.

¹ Med artificiella arrangemang avses detsamma som konstlade arrangemang då den

Förord

Nu när jag lämnar in mitt examensarbete är det inte utan att bli lite nostalgisk som jag ser tillbaka på studietiden i Lund. Att valet föll på Lund var lite av en slump. Först och främst vill jag därför börja med att rikta ett oändligt stort tack till min bättre hälft som stöttade mitt val, kanske inte från dag ett, men i vart fall från dag två.

Jag vill i och med färdigställandet av min uppsats rikta ett stort tack till min handledare, Maria Hilling, både för all support och feedback under uppsatstiden, men även för de inspirerande skatterättsliga fördjupningskurserna. Jag vill även tacka min stöttande familj och alla de nytillkomna vänner som en studietid i en så fantastisk studentstad som Lund har att erbjuda.

Slutligen vill jag rikta ett varmt tack till mina kollegor på Deloitte för möjligheten till att praktisera hos er parallellt med den gångna vårens uppsatsskrivande. Tiden har varit oerhört inspirerande och jag ser med stor nyfikenhet på mitt kommande yrkesliv!

Göteborg 25 maj 2016

Malin Enocksson

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EUF-fördraget/FEUF	Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EU-kommissionen	Europeiska kommissionen
FEU	Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionen
Fusionsdirektivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar.
GAAR	General Anti-Abuse Rule/ Generell skatteflyktsklausul
Lissabonfördraget	Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, undertecknat i Lissabon den 13 december 2007
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
Moder- och dotterbolagsdirektivet	Rådets direktiv 2011/90/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Ränte- och royaltidirektivet	Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt

SN
SvSkT
Ändringsdirektivet

system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

Skattenytt

Svensk skattetidning

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

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Sedan moder- och dotterbolagsdirektivet infördes är dess syfte att undanröja ekonomisk samt juridisk dubbelbeskattning vid gränsöverskridande transaktioner mellan dotterbolag² och moderbolag inom EU.³ Direktivets syfte har dock inte uppnåtts då det har varit möjligt för företag att istället tillämpa direktivet för att uppnå ett lägre skatteuttag eller till och med en dubbel icke-beskattning.⁴ Något som medlemsstaterna inte alltid har haft möjlighet att hindra då EUF-fördraget innebär restriktioner i varje medlemsstats ingripande i fördragsfriheterna så som exempelvis etableringsfrihet.⁵ Den Europeiska kommissionen (EU-kommissionen) har framfört sin oro i ett meddelande till EU:s beslutsfattande organ⁶ över att transaktioner inte beskattas alls genom en tillämpning av moder- och dotterbolagsdirektivet.⁷

En oro gällande hur företag påverkar sitt skatteuttag har lett till ett arbete initierat av G20-länderna och OECD där syftet med arbetet varit att minska *base erosion and profit shifting*⁸ vilket brukar förkortas BEPS. Ett antal åtgärdsplaner har arbetats fram. Däribland tar åtgärdsplan nummer 6 sikte på att förhindra en otillbörlig användning av skatteavtal vilket kan liknas med problematiken som finns med tillämpningen av moder- och dotterbolagsdirektivets skattelättnadsbestämmelse då den används mot dess syfte.

Både internationellt och inom EU finns således en vilja att motarbeta skatteflykt⁹ och det har parallellt bedrivits ett arbete både inom EU och OECD. Inom EU har arbetet bland annat resulterat i ett ändringsdirektiv till moder- och dotterbolagsdirektivet vilket är implementerat i medlemsstaternas nationella lagstiftning sedan den 1 januari 2016.¹⁰ Inom

² Sedermera även fasta driftställen.

³ (3) preambeln direktiv 2011/96; Tenore, Mario, *The Parent-Subsidiary Directive*, ur *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, tredje upplagan, 2012 s. 132.

⁴ COM(2013) 814 final s. 2-3.

⁵ Ståhl, Kristina, EG-skatterätt och skatteflykt, ur SN 2007 s. 575. Den fria etableringsrätten regleras i art. 49 EUF-fördraget.

⁶ Europaparlamentet och Rådet.

⁷ Se KOM(2011) 712 slutlig.

⁸ Egen översättning på svenska, *skattebaserosion och vinstöverföring*.

⁹ Innebörden av termen skatteflykt kommer i ett senare skede i uppsatsen att diskuteras närmare.

¹⁰ Rådets direktiv 2015/121 av den 27 januari 2015.

OECD bedrivs arbetet genom BEPS-projektet vilket lanserade sina slutrapporter den 5:e oktober 2015. Syftet är att de åtgärdsplaner som nämns i BEPS ska införlivas i de nya skatteavtal som ingås eller omförhandlas av stater som använder sig av OECD:s modellavtal. Som ett led av OECD:s slutrapport 2015 har EU-kommissionen i början av 2016 lagt fram ytterligare ett förslag som syftar till att reglera skatteflyktsmetoder som påverkar den inre marknadens funktion.¹¹

Ändringen i moder- och dotterbolagsdirektivet innebär övergripande att en generell skatteflyktsregel har införts, vilken uppställer rekvisit för när utdelning inte kan omfattas av direktivets skattebefrielse vid transaktioner utförda mellan bolag i intressegemenskap. Förändringen har inte enbart mottagits väl utan har även kritiserats inom den juridiska litteraturen.¹²

Förändringen i direktivet lyder som följer:

”Medlemsstaterna ska inte bevilja förmånerna enligt detta direktiv till *ett arrangemang* [min kursivering] eller en uppsättning av arrangemang *som har införts med det huvudsakliga syftet* [min kursivering] eller *ett av de huvudsakliga syftena* [min kursivering] att få *en skattefördel* [min kursivering] som motverkar målet eller syftet med detta direktiv och som *inte är genuina* [min kursivering] med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller en del.”¹³

Det finns en presumtion för att ett aktiebolags huvudsakliga syfte är att gå med vinst för att kunna ge utdelning till dess aktieägare.¹⁴ Skatt är en kostnad som många företag försöker att minimera så långt möjligt för att nå en så hög vinst som möjligt eller öka dess investeringsmöjligheter. Det kan således hävdas att det finns ett inneboende syfte hos varje bolag att planera sin verksamhet utefter de skatteeffekter som kan tänkas uppstå. Samtidigt har EU-domstolen vid ett flertal upprepade tillfällen uttalat att det faktum att företag väljer det mest förmånliga upplägget ur skattehänseende inte i sig innebär ett missbruk.¹⁵ EU-domstolen har däremot uttalat att åtgärder som

¹¹ Se COM(2016) 26.

¹² Se exempelvis Brokelind, Cécile, Legal Issues in Respect of the Changes to the Parent-Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS Project, ur Intertax Vol. 43 No. 12, 2015 s. 824, där Brokelind hävdar att ”There was no legal reasons to amend the text”.

¹³ Art. 1.2 ändringsdirektiv 2015/121.

¹⁴ 3 kap 3 § ABL. Den svenska aktiebolagslagen används för att illustrera ett företags vinstintresse och syfte, en reservation görs härmed att ett lika tydligt syfte må hända inte kan återfinnas i samtliga nationella lagstiftningar bland EU:s medlemsländer.

¹⁵ C-270/83 Avoir Fiscal p. 24, C-212/97 Centros p. 27, C-196/04 Cadbury Schweppes p. 37.

tar sikte på *rent konstlade upplägg*¹⁶ kan rättfärdiga att nationella skatteflyktsregler uppställer hinder i den fördragsskyddade etableringsfriheten i artikel 49 EUF-fördraget och därmed kan anses utgöra skatteflykt.¹⁷

I preambeln till ändringsdirektivet anges vidare:

”Medlemsstaterna bör visserligen använda anti-missbruksklausulen till att ta itu med arrangemang som i sin helhet inte är genuina, *men det kan även finnas fall där enstaka steg eller delar av ett arrangemang* [min kursivering], när de betraktas enskilt, inte är genuina. Medlemsstaterna bör också kunna *använda anti-missbruksklausulen till att hantera dessa särskilda steg eller delar* [min kursivering]. [...]”¹⁸

Med formuleringen av direktivets syfte i ändringsdirektivets preambel ser jag det till synes svårt att dra en annan slutsats än att ändringen i moder- och dotterbolagsdirektivet med införandet av den generella skatteflyktsklausulen även är avsedd att träffa delvis inte genuina arrangemang. Det ligger då nära till hands att ställa sig frågan om det finns ett likhetstecken mellan konstlade upplägg och inte genuina arrangemang?

1.2 Syfte och frågeställningar

Mot bakgrund av osäkerheten huruvida termerna *konstlade upplägg* och *inte genuina arrangemang* är ekvivalenta ämnar jag i det fortsatta arbetet utreda vad EU-domstolen avsett med termen *konstlade upplägg* och sedermera jämföra termen med direktivets nuvarande lydelse *genuina arrangemang*. Är innebörden av dessa två termer den samma eller föreligger det en skillnad? Oavsett om de två termerna är ekvivalenta ställer jag mig frågan om rättsläget inom EU, avseende skatteflykt, kommer att förändras. EU-domstolen har tidigare dels uttalat att då en skattskyldig väljer det mest förmånliga upplägget ur ett skattehänseende utgör det inte i sig missbruk av moder- och dotterbolagsdirektivet, och dels att enbart *rent konstlade upplägg* kan träffas av skatteflyktsregler¹⁹.

Med utgångspunkt i uppsatsens syfte lyder frågeställningarna som härfter kommer att besvaras, enligt följande:

¹⁶ På engelska: ”Wholly artificial arrangements”.

¹⁷ Se exempelvis C-264/96 ICI, C196/04 Cadbury Schweppes, C-524/04 Thin Cap Group Litigation.

¹⁸ (8) Preambeln ändringsdirektiv 2015/121.

¹⁹ Det vill säga om en nationell åtgärd som hindrar en fördragsfrihet kan rättfärdigas med motiveringen att upplägget leder till skatteflykt.

- Kan *konstlade upplägg* och *inte genuina arrangemang* användas synonymt vid tolkning och tillämpning av den generella skatteflyktsklausulen i moder-och dotterbolagsdirektivet?
- Hur förändras det EU-rättsliga rättsläget avseende skatteflykt? Innebär införandet av den generella skatteflyktsklausulen att fler arrangemang kan anses vara skatteflykt?

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättsdogmatiken och EU-rätten som metod

I denna uppsats använder jag mig av både traditionell rättsdogmatisk metod och EU-rättslig metod. Med rättsdogmatisk metod avses fastställande av gällande rätt genom att framställa rättsordningen med huvudregler och undantag. Traditionellt består rättsdogmatiken av argumentation och analys av lagstiftningens ändamål och vid analysering läggs stor vikt vid juridiska termer och begrepp samt dess systematik.²⁰ Den rättsdogmatiska metoden bygger på att rättskällevärde tillämpas, där högre rättskällevärde går före ett lägre rättskällevärde. Då uppsatsen berör den EU-rättsliga bedömningen av när nationella skatteflyktsregleringar kan rättfärdigas med behovet att motverka skatteflykt vid *konstlade upplägg* jämfört med *inte genuina arrangemang* använder jag mig framförallt av den EU-rättsliga metoden. Den EU-rättsliga metoden är en del av den rättsdogmatiska metoden men även beaktat EU-rättens rättskällor och dess inbördes hierarkiska ordning.²¹ EU-rätten innehåller element som skiljer sig från den nationella rättsordningen så som att EU-rätten är autonom, en indelning görs mellan primär- och sekundärrätt samt att den är uppbyggd av både bindande och icke bindande rättskällor.

1.3.1.1 Autonom rättsordning

Till att börja med har EU-rätten sin grund i folkrätten då EU är en internationell organisation som bildats genom att självständiga stater beslutat sig för att samarbeta inom vissa områden och upprättat en inre marknad som styrs av fri rörlighet.²² Tidigt efter bildandet av organisationen slog den dåvarande motsvarigheten till EU-domstolen²³ fast att EU-rätten utgör en autonom, dvs. självständig, rättsordning.²⁴

²⁰ Peczenik, Aleksander, Juridikens allmänna läror, ur SvJT 2005 s. 249.

²¹ Se närmare i Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011.

²² Reichel, Jane, EU-rättslig metod, ur Juridisk metodlära 3:e uppl. 2013 s. 109.

²³ Tidigare hette domstolen Europeiska gemenskapens domstol (EG-domstolen), se mer under avsnittet 1.5 Terminologi.

²⁴ 26/62 Van Gend & Loos.

1.3.1.2 Primär- och sekundärrätt

EU-rätten är indelad i primär- och sekundärrätt varför rättskällevärdet även tillämpas inom den EU-rättsliga metoden. Till primärrätten hör fördraget om Europeiska unionen (FEU), fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) och Euratomfördraget samt de bilagor och protokoll som hänvisas till i fördragen.²⁵ Primärrätten kännetecknas av att den skapas genom enhälligt tagna beslut av samtliga medlemsländer, dessa beslut ska sedermera godkännas i enlighet med samtliga länders konstitutionella bestämmelser.²⁶ Till sekundärrätten, som är underordnad primärrätten, hör de rättsakter som kan utfärdas med stöd av fördraget. Det finns inom sekundärrätten både bindande och icke bindande rättsakter. Till de bindande rättsakterna hör förordningar, direktiv och beslut, medan till de icke bindande rättsakterna hör rekommendationer och yttranden.²⁷ Även resolutioner, program samt meddelanden hör till icke bindande rättsakter även om de inte omnämns i art. 288 FEUF.²⁸

I och med att primärrätten är skapad av medlemsländerna genom bildandet av EU så finns det en betydande grad av både politisk och demokratisk legitimitet. I kombination med primärrättens överordnade ställning gentemot övriga rättskällor inom unionsrätten innebär det att dess giltighet i princip inte kan ifrågasättas av intuitionerna inom EU då primärrätten utgör själva grunden för unionens existens.²⁹ Vid händelse av en konflikt mellan primärrätten och sekundärrätten innebär detta att primärrätten skall lämnas företräde.³⁰

1.3.1.3 EU:s rättskällevärdet

Vid tillämpning av EU-rätten skall rättsstillämparen iaktta och rätta sig efter de bindande rättskällorna, vilka är primärrätten, rättighetsstadgan, den del av sekundärrätten som är bindande så som förordningar, direktiv samt beslut, internationella avtal, allmänna rättsprinciper samt EU-domstolens rättspraxis.³¹ De icke bindande rättsakterna ska däremot enbart ses som vägledande, däribland icke bindande sekundärrätt, exempelvis resolutioner, förarbeten, generaladvokatens förslag till avgöranden, EU-rättslig doktrin samt ekonomiska teorier.³²

²⁵ Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011 s. 41.

²⁶ Art. 48 FEU.

²⁷ Art 288 FEUF.

²⁸ Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011 s. 42.

²⁹ Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011 s. 42.

³⁰ Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011 s. 43.

³¹ Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011 s. 40; EU-domstolen skall tolka och tillämpa EU-rätten, art. 19.1 FEU.

³² Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011 s. 40.

Domstolens avgöranden tillmäts en stor betydelse vilket innebär att gällande rätt återfinns inte enbart i den skrivna rätten, utan gällande rätt återfinns till stor del i rättspraxis från EU-domstolen.³³

1.3.2 Material

1.3.2.1 Bindande rättskällor

Termen *konstlade upplägg* återfinns inte i varken den skrivna primärrätten eller sekundärrätten, utan är något som utvecklats genom EU-domstolens tolkning av gällande rätt. Termens tillkomst exemplifierar på så sätt den gällande rätt som till stor del återfinns i rättspraxis. För att utröna vad termen innebär för att sedermera kunna jämföra dess innebörd med *inte genuina arrangemang*, krävs således en omfattande studie av EU-domstolens efterföljande rättspraxis på konstlade upplägg. Samtliga av EU-domstolens avgöranden som behandlar konstlade upplägg och etableringsfrihet har i denna uppsats studerats varav tonvikten har lagts på de rättsfall som meddelats efter *Cadbury Schweppes*.

Vid jämförelsen med *inte genuina arrangemang* finns inga rättsfall att tillgå då implementeringen av ändringsdirektivet trätt i kraft så sent som 1 januari 2016. Materialet som används baseras istället på den dokumentation som finns att tillgå från rådet och EU-kommissionen, däribland ändringsdirektivet och förslaget till ändringsdirektivet.

1.3.2.2 Icke bindande rättskällor

Även rekommendationer, resolutioner och doktrin samt i viss mån generaladvokaternas förslag till avgöranden hänvisas det till. I och med att sista datumet för implementeringen av förändringarna i moder- och dotterbolagsdirektivet passerat så har ett flertal artiklar publicerats rörande förändringarna i internationella tidskrifter så som *Intertax*. Artiklarna är bl.a. författade av Cecilé Brokelind, professor på Handelsrättsliga institutet vid Lunds Universitet, Dennis Weber vid Amsterdams Universitet, samt Romero J.S Tavares och Bret N. Bogenschneider båda doktorander från Universitet i Wien. Weber har tidigare även skrivit ett antal artiklar rörande moder- och dotterbolagsdirektivet, vilket även Brokelind har gjort då hon skrivit en sammanfattande artikel av de första 10 åren efter direktivets ikraftträdande. De nyligen publicerade artiklarna behandlar parallellt de båda förändringarna i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Det EU-rättsliga material som använts för framställningen behandlar i dess tidiga skede både den generella skatteflyktsklausulen samt hybridregeln,

³³ Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod 2:a uppl. 2011 s. 40 & 41.

medan de senare dokumenten samt ändringsdirektivet enbart behandlar den generella skatteflyktsklausulen.

Under år 2012 publicerade EU-kommissionen en rekommendation om hur aggressiv skatteplanering skulle kunna motverkas av medlemsländerna. Rekommendationen, som i sig inte är bindande, undantar dock en tillämpning på moder- och dotterbolagsdirektivet enligt nionde punkten i preambeln.³⁴ EU-kommissionen hänvisar dock till dess rekommendation om aggressiv skatteplanering i deras efterföljande dokument gällande förändringen av moder- och dotterbolagsdirektivet varför även jag kommer använda rekommendationen i min uppsats, om än med viss försiktighet.³⁵ Även förslaget till ändringsdirektivet hänvisar uttryckligen till kommissionens rekommendation varför det går att argumentera för ett ökat rättskällevärde.³⁶

1.4 Avgränsningar

Införandet av en generell skatteflyktsklausul är enbart en av två åtgärder som EU har vidtagit för att förhindra företags minskade skatteuttag. Moder- och dotterbolagsdirektivet har förändrats i två steg i två separata ändringsdirektiv, dels det ändringsdirektiv som redan nämnts och dels ett ändringsdirektiv som behandlar hybridarrangemang.³⁷ Även om båda ändringarna behandlar skatteflykt inom tillämpningsområdet för moder- och dotterbolagsdirektivet så har jag av utrymmesbrist valt att ge den generella skatteflyktsklausulen hela uppsatsens utrymme. Valet föll på den generella skatteflyktsklausulen då jag personligen anser att den ändringen kan komma att påverka svenska företag mer än ändringen gällande hybridarrangemang. Ståndpunkten grundar jag på att Sverige redan har en skatteflyktsreglering genom en generell skatteflyktslag³⁸ som nu behöver vara i överensstämmelse med den skatteflyktsklausul som är reglerad i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Det har både i den internationella doktrinen samt även i remissvar från bland annat svenska skattemyndigheten, Skatteverket, diskuterats huruvida införandet av en obligatorisk skatteflyktsklausul står i strid mot subsidiaritetsprincipen. Även förenligheten med andra EU-rättsliga

³⁴ C(2012) 8806.

³⁵ Se exempelvis COM(2012) 722; SWD(2013) 474; för en analys av rekommendationens rättsverkan se Dourado, 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*, ur *Intertax Vol. 43 No. 1*, (2015) s. 42-57.

³⁶ COM(2013) 814.

³⁷ Ändringsdirektiv 2014/86 behandlar hybridarrangemang.

³⁸ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

principer kan tänkas vara av stort intresse så som legalitetsprincipen samt proportionalitetsprincipen. Jag anser dock inte att en vidare diskussion om skatteflyktsklausulens förenlighet med EU-rättsliga principer ryms inom uppsatsens ämne varför ingen större vikt vid dessa principer kommer tillmätas i det följande.

EU-domstolen har sedan en längre tid ställts inför flera förhandsavgöranden där frågan rör huruvida nationella skatteflyktsregler hindrat grundläggande friheter som grundar sig på EUF-fördraget. En utveckling inom EU-domstolens praxis har skett där EU-domstolen inlett med att uttala att nationella skatteregler måste respektera den fria rörligheten inom EU samt icke-diskriminering, något som garanteras av EUF-fördraget.³⁹ Därefter har en utveckling skett där skatteflykt prövats som en rättfärdigandegrund. Det har dock konstaterats att skatteflykt i sig inte kan rättfärdigas med hjälp av EUF-fördraget, men skulle kunna rättfärdigas genom ”rule of reason-doktrinen”⁴⁰. Någon redogörelse för rule of reason-doktrinen redogörs inte för.⁴¹

Den EU-rättsliga praxisen gällande rättfärdigande grunder har varierat något då domstolen i målet Marks & Spencer uttalade att flera rättfärdigande grunder beaktade tillsammans, men inte var för sig, kan accepteras.⁴² Exempelvis har hindrande regler kunnat rättfärdigas med hänvisning till dels *riskan för skatteflykt* och dels *fördelningen av beskattningsrätten*.⁴³ Således synes regler som inte är specifikt inriktade på rena kringgåendesituationer utan allmänt syftar till att skydda den nationella skattebasen kunna rättfärdigas av skatteflyktsskäl då detta sker i kombination med ytterligare minst en rättfärdigande grund.⁴⁴ Uppsatsens syfte avser dock innebörden av *konstlade upplägg* jämfört med innebörden av den nya skatteflyktsklausulens rekvisit *inte genuina arrangemang*, varför jag i uppsatsen inte kommer att beakta ovanstående form av kombinationsrättfärdigande. Uppsatsen ska således inte ses som uttömmande vad gäller möjligheten att rättfärdiga en inskränkning av skatteflyktsskäl.

³⁹ 270/83 Avoir Fiscal.

⁴⁰ Doktrinen är utvecklad i EU-domstolens praxis och kommer ursprungligen från målet C-55/94 Gebhard. Doktrinen benämns ibland även för ”rule of reason-testet” då doktrinen innehåller fyra kriterier som alla behöver vara uppfyllda för att en hindrande åtgärd skall kunna rättfärdigas.

⁴¹ För den intresserade läsaren hänvisas till EU-skatte rätt av Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper, EU -skatterätt, 3:e uppl. (2011) s. 149.

⁴² Mål C-446/03 Marks & Spencer.

⁴³ Mål C-311/08 SGI.

⁴⁴ Ståhl m.fl. EU-skatte rätt, 3:e uppl. (2011) s. 155.

De rättsfall som närmare redogörs för avseende konstlade upplägg relaterar samtliga till etableringsfriheten. Bedömningen av konstlade upplägg inom den direkta beskattningens område och som regleras av direktiv lämnas utanför denna uppsatts, likaså bedömningen på den indirekta beskattningens område med det harmoniserade mervärdesskattedirektivet.⁴⁵ För den intresserade läsaren, av hur domstolen bedömt termen inom indirekt beskattning, så hänvisas till målet *C-255/04 Halifax* och därtill efterföljande avgöranden.

Skatteflykt är vid författandet av denna uppsatts en tämligen het fråga. Som nämnts pågår det ett arbete för att motverka skatteflykt genom OECD:s projekt BEPS. Samtidigt pågår även ett ytterligare arbete inom EU, utöver de två ändringsdirektiv till moder- och dotterbolagsdirektivet som implementerats vid årsskiftet. I början av 2016 lämnade kommissionen ett förslag till rådet att utforma ett nytt direktiv för att motverka skatteundandragande (tax avoidance).⁴⁶ Förslaget innefattar bl.a. frågan om en konsoliderad bolagsskattebas, vilket även berörts tidigare.⁴⁷ Då förslaget enbart är i ett inledande stadium har jag valt att inte utesluta förslaget från uppsattsens fortsatta innehåll.

1.5 Terminologi

I uppsatsen utgår jag från den engelska termen ”artificial arrangements” då jag hänvisar till konstlade upplägg. I de officiellt översatta versionerna till svenska variera språkbruket något mellan konstlade kopplingar och konstlade upplägg, medan termen ”artificial arrangements” används genomgående i de engelska domarna som utgör domarnas originalspråk.⁴⁸ Termen konstlade upplägg är den term som använts till övervägande del i de nyare rättsfallen samt i den svenska doktrin som hänvisas till i uppsatsen.

I det följande omnämns moder- och dotterbolagsdirektivet även förkortat med enbart ”direktivet”. Ändringsdirektivet vari den generella skatteflyktsklausulen kommer till sitt uttryck omnämns härnäst enbart ”ändringsdirektivet”.

Då stora delar av materialet jag använt mig av i uppsatsen är skrivet på engelska så använder jag mig av följande svenska termer då inget annat anges i uppsatsen, de engelska termerna följer inom parantes.

⁴⁵ Rättsfall rörande fusionsdirektivet, ränte- och royaltydirektivet samt mervärdesskattedirektivet lämnas utanför uppsattsens område.

⁴⁶ COM(2016) 26.

⁴⁷ KOM(2011) 121, se även regeringens faktapromemoria 2015/15:FPM48.

⁴⁸ Termen ”konstlade kopplingar” används bland annat i målet *C-264/96 ICI*.

Skattebedrägeri (tax fraud), skattebrott (tax evasion), skatteflykt (tax avoidance), skatteplanering (tax planning) och aggressiv skatteplanering (aggressive tax planning).⁴⁹

Vid de fall då det i uppsatsen refereras till ”skattskyldige” så avses de subjekt som kan vara skattskyldiga enligt moder- och dotterbolagsdirektivet, det vill säga juridiska personer som kan definieras som moderbolag eller dotterbolag samt fasta driftställen och inte till individuella aktieägare.

Avslutningsvis uppmärksammas läsaren på att referenser till fördragsbestämmelser görs enligt Lissabonfördragets lydelse under förutsättning att någon materiell skillnad inte föreligger. Vid hänvisning till EU-domstolens uttalanden görs på motsvarande vis ingen åtskillnad mellan den tidigare lydelsen EG-domstolen och den nuvarande EU-domstolen. Med EU-domstolen avser jag hädanefter såväl dess uttalanden gjorda före som efter Lissabonfördraget. Inte heller görs någon hänvisning till Europeiska gemenskapen (EG) utan istället hänvisas konsekvent till Europeiska unionen (EU).

1.6 Arbetets fortsatta disposition

I det följande inleds arbetet med ett inledande kapitel, *avsnitt 2*, som berör koncernbeskattning inom EU. Avsnittet inleds med moder- och dotterbolagsdirektivets syfte samt tillämplighet. En kortare redogörelse för rättfärdigande grunder av skatteflykt, som ej ska ses som uttömmande, presenteras i slutet av avsnittet tillsammans med en diskussion om vad som avses med skatteflykt.

I *avsnitt 3* redogörs för den rättfärdigande grund som utvecklats i EU-domstolens praxis avseende rent konstlade upplägg. Avsnittet redogör för vad domstolen uttryckt att konstlade upplägg innebär. I denna presentation redogörs även för generaladvokaternas resonemang som lämnats i förslag till de avgöranden som berörs i den del dess uttalanden tillför något till bedömningen.

Uppsatsens *fyerde avsnitt* behandlar den nya generella skatteflyktsklausulen i moder- och dotterbolagsdirektivet samt bakgrunden till förändringen av direktivet. Den nya skatteflyktsklausulens syfte samt rekvisit redogörs för. I slutet av avsnittet presenteras den kritik som klausulen mött i den EU-rättsliga doktrinen.

⁴⁹ Se mer om termerna samt dess översättning under avsnitt 2.2.2.

Då uppsatsen framförallt syftar till att jämföra termen ”konstlade upplägg” med ”inte genuina arrangemang” behandlar *avsnitt 5* rekvisitet genuina arrangemang och om möjligt exemplifierar vad som avses med ett icke genuint arrangemang.

I *avsnitt 6* sker en jämförande analys mellan ”konstlade upplägg” och ”inte genuina arrangemang” där jag avser besvara uppsatsens huvudsyfte huruvida dessa två termer är ekvivalenta och bör samt kan användas synonymt eller ej. Avsnittet presenterar även min tolkning, efter underbyggnad av resonemangen i de tidigare avsnitten, av huruvida det EU-rättsliga rättsläget eventuellt kan förändras gällande skatteflykt då den generella skatteflyktsbestämmelsen ställs mot etableringsfriheten.

Avslutningsvis ämnar jag i det *sjunde och sista avsnittet* ge en avslutande kommentar där jag framhåller min slutsats av huruvida de två termerna kan tillämpas synonymt samt hur EU-domstolens praxis eventuellt kan komma att påverkas.

2 Koncernbeskattning inom EU

2.1 Moder- och dotterbolagsdirektivets tillämplighet och syfte

2.1.1 Direktivets syfte

Koncerner inom EU har genom införandet av direktivet getts en skattemässig behandling som är jämförbar med bolag inom samma land. Syftet med direktivet har varit att undanta källskatt i dotterbolagslandet för vinstutdelning till ett moderbolag, på så sätt har en ekonomisk dubbelbeskattning kunnat förhindras på moderbolagsnivå.⁵⁰

En skatteneutralitet har eftersträvats för att den inre marknaden inom EU ska fungera väl. För att nå en skatteneutralitet mellan bolag belägna i olika medlemsländer och bolag belägna inom samma medlemsland så har det ansetts nödvändigt att det land där moderbolaget är hemmahörande avstår från att beskatta utdelning från ett dotterbolag.⁵¹ Samtidigt krävs även att vinsten i dotterbolaget som ger upphov till utdelningen undantas från källskatt i dotterbolagslandet.⁵² På så sätt är utdelningar inom koncerner i EU till 100 % skattefria.

Bolagsskattesatsen i EU:s medlemsländer varierar mellan 10-34 %, ⁵³ det är varje medlemsland individuellt som bestämmer vilken skattesats bolagsvinster ska beskattas med då det saknas harmonisering på företagsbeskattningsområdet. För att undvika ekonomisk dubbelbeskattning vid gränsöverskridande utdelningar så har medlemsländerna själva fått avgöra om de vill tillämpa exemptmetoden (undantagandemetoden) eller creditmetoden (avräkningsmetoden).⁵⁴ Vid tillämpning av exemptmetoden innebär det att det land därifrån vinstmedlen överförs från, helt kommer att undanta sitt beskattningsanspråk från bolagets vinst som då uppkommer i

⁵⁰ Moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU (3) preambel; Tenore, ur Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 3:e uppl. (2012) s. 132.

⁵¹ Moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU (6) och (7) preambel.

⁵² Moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU (8) preambel.

⁵³ Bolagsskattesatser för år 2015,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2015.pdf>, besökt 7 maj 2016. De lägre skattesatserna återfinns i bl.a. Bulgarien (10 %), Irland och Cypern (12,5 %), medan länder som Frankrike och Belgien ligger i topp (33,33 % respektive 33,99 %).

⁵⁴ Tenore, ur Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 3:e uppl. (2012) s. 133 & 139.

det andra landet, även om skattesatsen i det mottagande landet är lägre. Något förenklat innebär creditmetoden istället att den utländska skatten i mottagarlandet avräknas från det utdelande landets skatteberäkning. Vid tillämpning av creditmetoden innebär det således att, vid de fall mottagarlandet har en lägre skattesats än utdelningslandet, kommer det senare landets skatteförvaltning beskatta det skattepliktiga beloppet med skillnaden av mottagarlandets skattesats och utdelningslandets skattesats. De flesta länder inom EU tillämpar dock exemptmetoden.⁵⁵

Direktivet har sedan det antogs 1990 ändrats på så sätt att det utvidgades från år 2005 till att, utöver dotterbolag och moderbolag, även vara tillämpligt på fasta driftställen.⁵⁶

2.1.2 Tillämplighet

2.1.2.1 I teorin

I direktivets inledande paragrafer uppställs kriterier för när direktivet är tillämpligt samt en definition av vad som avses med ett moderbolag och ett dotterbolag.⁵⁷ För att undvika att direktivet missbrukas så uppställs det i direktivet ett krav på en oavbruten period om två år då moderbolaget behöver inneha andelarna i dotterbolaget.⁵⁸ Denna inskränkning är avsedd att förhindra konstellationer som syftar till att nå en mer fördelaktig skattebehandling än vad direktivet åsyftar, exempelvis genom system med värdepapperslån.⁵⁹

2.1.2.2 I praktiken

Moder- och dotterbolagsdirektivet är således avsett att tillämpas för att uppnå en skattefri utdelning mellan moderbolag och dotterbolag som ingår i en koncern men som är hemmahörande i olika medlemsländer. Genom direktivets tillämplighet uppnås den skatteneutralitet som eftersträvas mellan koncernbolag hemmahörande i samma land jämfört med koncernbolag hemmahörande i olika medlemsländer. Det är denna möjlighet till skattefri utdelning som avses med att bolag ”missbrukar” direktivet i den praxis som redogörs för i det följande genom att vinster uppkomna i bolag

⁵⁵ Tenore, ur *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3:e uppl. (2012) s. 139-142.

⁵⁶ Tenore, ur *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3:e uppl. (2012) s. 133 & 144; Rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

⁵⁷ Kriterier för tillämplighet se moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU art. 3 (1) 2011/96. För definition av ett moderbolag se artikel 3 (1)(a), definition av ett dotterbolag se artikel 3 (1)(b).

⁵⁸ Moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU art. 3 (2)(b).

⁵⁹ Tenore, ur *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3:e uppl. (2012) s. 135.

etablerade i ett medlemsland med en skattesats som är högre än det medlemsland där det koncernbolag som mottar utdelningen är etablerad i. På så sätt kan en uppkommen vinst förflyttas skattefritt inom koncernen till ett land där beskattningen är lägre. Beskattningen av stora delar av koncernens vinst kan därefter ske i det mottagande landet och en skattekonkurrens mellan EU:s medlemsländer uppstår.

2.2 Rättfärdiga skatteflykt?

2.2.1 Begränsningar till förmån för fri rörlighet

EUF-fördraget innehåller som bekant bestämmelser om fri rörlighet på den inre marknaden, vilka är fri rörlighet för tjänster, kapital, etableringar samt personer.⁶⁰ En nationell åtgärd som vidtas för att hindra skatteflykt får inte hindra den fria rörligheten om inte den hindrande åtgärden kan rättfärdigas med hänsyn tagen till allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁶¹

Hittills har EU-domstolen inte godtagit skatteflykt, vid en hindrande nationell reglering, som en rättfärdigandegrund med hänsyn tagen till allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁶² Däremot har flera grunder accepterats i praxis. De rättfärdigande grunder som accepterats i praxis omnämns här enbart kort.⁶³

Nationella regler som avser motverka skatteflykt samtidigt som de hindrar fri rörlighet har accepterats då de nationella reglerna enbart syftar till rent konstlade upplägg.⁶⁴ Utöver motverkande av att hindra skatteflykt vid rent konstlade upplägg har domstolen accepterat nödvändigheten av att bevara skattesystemets inre sammanhang⁶⁵, upprätthållandet av en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd genom att förhindra minskade

⁶⁰ Enbart de första tre friheterna kan bli aktuella då moder- och dotterbolagsdirektivet tillämpas eftersom direktivet inte är tillämpligt på fysiska personer.

⁶¹ Art. 52 FEUF (etableringsfrihet); art. 62 FEUF (fri rörlighet för tjänster); art. 65 FEUF (fri rörlighet för kapital) samt Ståhl m.fl. EU-skatterätt, 3:e uppl. (2011) s. 147.

⁶² Ståhl m.fl. EU-skatterätt, 3:e uppl. (2011) s. 147.

⁶³ För en mer uttömmande redogörelse om accepterade rättfärdigande grunder hänvisas till Vanessa E. Englamair, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, ur Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 3:e uppl. (2012) s. 74-79 samt Ståhl m.fl. *EU-skatterätt*, 3:e uppl. (2011) s. 152-167.

⁶⁴ Se bl.a. Mål C-196/07 Cadbury Schweppes och avsnitt 3.

⁶⁵ Se exempelvis mål C-436/00 X och Y.

skatteintäkter⁶⁶, territorialitetsprincipen⁶⁷, bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten⁶⁸ samt risken att förluster beaktas två gånger.⁶⁹

De av EU-domstolen accepterade rättfärdigandegrunderna väver i praktiken in i varandra och domstolen har vid flera tillfällen bedömt att en grund i sig inte är tillräcklig, men att i kombination med flera av ovanstående rättfärdigande grunder så är det möjligt att hindra den fria rörligheten inom EU.⁷⁰

2.2.2 Begreppet ”skatteflykt”

Vid domstolens utveckling av konstlade upplägg har behovet av att motverka skatteflykt ställts mot fri rörlighet inom EU, framförallt fri etableringsfrihet. Den generella skatteflyktsklausulen (GAAR) syftar till att förhindra skatteflykt varför begreppets innebörd bör utredas vidare.

2.2.2.1 Enhetlig definition saknas

Någon enhetlig definition på begreppet skatteflykt finns inte inom unionsrätten. Inom internationell skatterätt finns begreppen tax avoidance samt tax evasion beskrivna i juridiska samt skatterättsliga lexikon.⁷¹ *Tax avoidance* definieras som ett lagligt arrangemang eller planering av en skattskyldigs affärer som leder till en reducerad skattebörda.⁷² Medan *tax evasion* definieras som en illegal handling som vidtas för att undvika skatteberäkning enligt lag, exempelvis genom att dölja eller underlåta att deklarerera inkomst.⁷³

Tax avoidance anses vara i enlighet med lagstiftningens ordalydelse men emot dess syfte. Dess betydelse kan te sig olika och används för att förklara

⁶⁶ Se exempelvis mål C- 250/95 Futura, mål C- 318/07 Persche samt mål C-436/00 X och Y.

⁶⁷ Se mål C-259/95 Futura.

⁶⁸ Mål C-337/08 X Holding. Bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten användes även bl.a. i mål C-446/03 Marks & Spencer, men då som en kombination av flera rättfärdigande grunder.

⁶⁹ Se mål C-46/03 Marks & Spencer.

⁷⁰ Domstolen beaktade flera rättfärdigande grunder tillsammans i bl.a. mål C-446/03, mål C-231/05 OY AA, mål C-311/08 SIG samt mål C-318/10 SIAT. Medan domstolen i bl.a. mål C-196/04 samt mål C-337/08 X Holding beaktade enbart en rättfärdigande grund, behovet av att motverka skatteflykt genom rent konstlade upplägg respektive bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten.

⁷¹ Exempelvis *A Dictionary of Law*, Oxford University press 5:e uppl. (2003) samt *International Tax Glossary*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) 4:e uppl. (2001).

⁷² ”**Tax avoidance** - The lawful arrangement or planning of one’s affairs so as to reduce liability to tax.” ur *A Dictionary of Law*, 5:e upplagan (2003).

⁷³ ”**Tax evasion** - Any illegal action taken to avoid the lawful assessment of taxes; for example, by concealing or failing to declare income.” ur *A Dictionary of Law*, 5:e uppl. (2003).

en skattskyldigs acceptabla beteende, exempelvis skatteplanering. Begreppet används även för att hänvisa till en skattskyldigs inte acceptabla eller ej legitima beteende men ses generellt inte som olagligt. Vanligtvis innehåller tax avoidance artificiella element genom att den rättsliga formen antagits men att arrangemanget ändå kan anses strida mot lagstiftningens syfte.⁷⁴ I motsats till *tax avoidance* karaktäriseras *tax evasion* som ett olagligt beteende, exempelvis genom en direkt överträdelse av skattelagstiftning för att undvika skatt. Exempelvis innebär *tax evasion* att avsiktligt lämna en oriktig uppgift om den beskattningsbara inkomsten.⁷⁵

Både EU-domstolen och EU-kommissionen använder begreppet *tax avoidance* nedan följer en redogörelse för den innebörd begreppet ges i både domstolens praxis avseende konstlade upplägg och kommissionens arbetsdokument inför införandet av en GAAR. Kommissionen har i dess arbete med att föreslå en GAAR preciserat vad kommissionen avser med flera skatteundvikande begrepp, däribland *tax avoidance*.

2.2.2.2 Definition enligt EU-domstolens praxis

Domstolen definierar inte vad som avses med *skatteflykt* när den resonerar huruvida skatteflykt kan användas som rättfärdigandegrund.⁷⁶ I kombination med termen skatteflykt använder de begreppet *missbruk* på ett sätt som ger mig uppfattningen att de avses tillämpas synonymt.⁷⁷ Domstolen har i ett flertal mål uttalat att det i sig inte innebär skatteflykt att utnyttja de grundläggande friheter som finns i och med EUF-fördraget, så som

⁷⁴ ”**Avoidance** - for tax purposes, avoidance is a term used to describe taxpayer behaviour aimed at reducing tax liability which falls short of tax evasion. While the expression may be used to refer to ”acceptable” forms of behaviour, such as tax planning, or even abstention from consumption, it is more often used in a pejorative sense to refer to something considered ”unacceptable”, or ”illegitimate” (but not ingeneral ”illegal”). In other words, tax avoidance is often within the letter of the law but against the spirit of the law. It generally contains elements of artificiality, e.g. as to the legal form adopted, and may often be considered to be contrary to the spirit of the law. [...]”, ur International Tax Glossary 4:e uppl. (2001) ”Avoidance”.

⁷⁵ ”**Evasion** – Tax evasion, in contrast to tax avoidance, may be characterized as international illegal behaviour, or as behaviour involving a direct violation of tax law, in order to escape payment of tax. Tax evasion is generally accompanied by penalties which may be, but are not always, criminal in nature. Deliberate underreporting of taxable income would generally be considered an example of tax evasion.”, ur International Tax Glossary 4:e uppl. (2001) ”Evasion”.

⁷⁶ Vid en jämförelse av EU-domstolens domar på svenska och engelska så översätts *tax avoidance* till skatteflykt, se bland annat mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 27 & 48 samt mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation p. 65 & 71. Termen *tax evasion* översätts, av EU-domstolen, skattebedrägeri, se mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 50.

⁷⁷ Se bland annat i mål C-196/04 Cadbury Schweppes där det framhålls att skatteflykt kan användas som en rättfärdigandegrund då det handlar om rent konstlade upplägg (p. 48-51) jämfört med domstolens uttalande i samma mål angående behovet av att bekämpa missbruk kan inskränka etableringsfriheten då det handlar om rent konstlade upplägg (p. 55).

exempelvis etableringsfriheten.⁷⁸ Däremot har domstolen uttalat att genom konstlade upplägg kringgå skattelagstiftning, innebär skatteflykt, då bolaget som vidtar det konstlade upplägget inte kan visa några affärsmässiga skäl till upplägget.⁷⁹ Det synes dock stå klart att huvudregeln inom EU-rätt är att det är legitimt att använda sig av så kallad ”tax jurisdiction shopping” inom den inre marknaden så länge som upplägget inte är helt konstlat vilket innebär att ett arrangemang ej innebär skatteflykt så länge som det inte är ett helt konstlat upplägg.⁸⁰

2.2.2.3 Definitioner enligt EU-kommissionen

I kommissionens rekommendation mot aggressiv skatteplanering samt i dess förslag till införandet av en GAAR använder kommissionen termerna *tax avoidance*, *tax fraud*, *tax evasion*, *aggressive tax planning* och *tax planning* när syftet med en GAAR förklaras.⁸¹ Kommissionen definierar i ett arbetsdokument termerna *tax fraud*, *tax evasion* och *tax avoidance*.⁸²

Termen *tax fraud* anges som en form av *tax evasion*.⁸³ *Tax fraud* är typiskt sett straffbar enligt nationell strafflagstiftning då det inkluderar situationer som grundar sig på falska uppgifter eller falska dokument.⁸⁴ Kommissionen förklarar vidare att *tax evasion* omfattar i allmänhet olagliga arrangemang där beskattningsskyldigheten nonchaleras, genom att mindre skatt betalas än vad den skatteskyldige är skyldig att betala, eller att beskattningsskyldigheten döljs för skattemyndigheten genom att inkomst eller information undanhålls.⁸⁵ *Tax evasion* har i kommissionens förslag till införandet av en GAAR översatts till *skatteflykt*.⁸⁶

⁷⁸ Se bland annat målet C-264/96 ICI.

⁷⁹ Mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation p. 82.

⁸⁰ Russo, Raffaele, Finnerty, Chris, Merks, paulus och Petriccione, Mario *Fundamentals of International Tax Planning*, 2007 s. 56.

⁸¹ COM(2013) 814 final; C(2012) 8806 final.

⁸² SWD(2012) 403 final. Någon svensk definition av dokumentet finns ej publicerad varför en jämförelse av den svenska lydelsen ej varit möjlig.

⁸³ Jämför den engelska och svenska lydelsen ”In this respect, the Commission service has recalled that tax fraud is a form of deliberate evasion of tax which is generally punishable under criminal law, and tax evasion generally comprises illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored.” jämfört med ”Kommissionen har i detta sammanhang preciserat att skattebedrägeri är en form av avsiktlig skatteflykt som i allmänhet är straffbar enligt strafflagstiftningen, och skatteflykt omfattar i allmänhet olagliga arrangemang där beskattningsskyldigheten döljs eller nonchaleras.” COM2013 814 final s. 6-7 vilket i fotnot hänvisar till SWD(2012) 403 s. 9.

⁸⁴ SWD (2012) 403 final s. 9.

⁸⁵ SWD (2012) 403 s. 9.

⁸⁶ Jämför den engelska och svenska lydelsen ”[...] that tax fraud is a form of deliberate evasion of tax [...], and tax evasion [...]” jämfört med ”[...] att skattebedrägeri är en form av avsiktlig skatteflykt [...], och skatteflykt [...]” COM2013 814 final s. 6-7 samt ”[...] the prevention of tax evasion.” jämfört med ”[...] för förebyggande av skatteflykt.” COM (2013) 814 final (5) s. 9 samt s. 10 artikel 1.

Vid definitionen *tax avoidance* hämtar Kommissionen vägledning från OECD:s ordlista på skatteområdet. OECD förklarar att termen vanligtvis används för att beskriva en skattskyldigs, i sig lagliga, arrangemang som syftar till minska skattebördan, men som strider mot lagstiftningens syfte.⁸⁷ En definition som kommissionen synes ansluta sig till då de inte ger någon annan definition än den som återfinns i OECD:s ordlista. *Tax avoidance* har i kommissionens förslag till införandet av en GAAR översatts till *skatteundandragande*.⁸⁸

Slutligen har Kommissionen i sin rekommendation till rådet använt sig av begreppet *tax planning* och *aggressive tax planning*.⁸⁹ Typiskt för skatteplanering (*tax planning*) är att metoden minskar det skattepliktiga beloppet genom olika arrangemang eller transaktioner som är helt lagliga men som strider mot lagens avsikt.⁹⁰ Skatteplanering kan utöver minskning av det skattepliktiga beloppet även leda till dubbla avdrag eller dubbel skattebefrielse genom att bolag drar nytta av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem, något som kommissionen benämner aggressiv skatteplanering (*aggressive tax planning*).⁹¹ Begreppen *tax avoidance* och *tax planning* förefaller vid en jämförelse av Kommissionens definitioner, om än beskrivna i olika dokument⁹², enligt min mening vara likvärdiga.

2.2.3 Skatteflykt, ett paraplybegrepp?

Aggressiv skatteplanering har i doktrin kallats för ett paraplybegrepp som avser att täcka olika former av påverkan på det skattepliktiga underlaget, däribland skatteplanering (*tax planning*) samt ibland skatteflykt (*tax avoidance*) beroende på sammanhanget.⁹³ Dourado menar att kommissionen vidgar begreppet aggressiv skatteplanering i dess rekommendation på ett sådant sätt som är oförenligt med EU-domstolens rättspraxis.⁹⁴ Av EU-domstolens praxis har Dourado dragit den slutsatsen att aggressiv skatteplanering, vilket innebär att dra nytta av teknikaliteter i skattesystemet, inte per se innebär ett missbruk eller skatteflykt (*tax*

⁸⁷ ”Avoidance -- A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. Evasion” OECD Glossary of Tax Terms.

⁸⁸ Översatt efter en jämförelse av den svenska och engelska lydelsen ”In order to prevent tax avoidance [...]” jämfört med ”För att förhindra skatteundandragande [...]” i COM(2013) 814 final (4) s. 8.

⁸⁹ C(2012) 8806 final, kommissionens rekommendation mot aggressiv skatteplanering.

⁹⁰ (1) C(2012) 8806 final.

⁹¹ (2) C(2012) 8806 final.

⁹² Jämför COM(2013) 814 final med C(2012) 8806 final.

⁹³ Dourado, ur *Intertax* Vol. 43 No. 1 (2015) s. 44.

⁹⁴ Dourado, ur *Intertax* Vol. 43 No. 1 (2015) s. 44.

avoidance), utan det är snarare en av de grundläggande friheterna inom EU-rätten för en skattskyldig att åtnjuta ett mer fördelaktigt skattesystem.⁹⁵

Centralt för uppsatsens fortsatta framställning är definitionen av skatteflykt och distinktionen mellan de olika begrepp som används då en skattskyldig minskar sin skattebörda. Enligt min mening används begreppet ”skatteflykt” i mångt och mycket som ett paraplybegrepp inom EU. Stöd för den uppfattningen, att även skatteflykt kan sägas vara ett paraplybegrepp, finns att hämta från EU-organens användning av begreppet i de arbetsdokument, rekommendationer samt förslag som lett fram till skatteflyktsklausulen i moder-och dotterbolagsdirektivet. EU-kommissionen har i dess rekommendation om motverkande av aggressiv skatteplanering förklarat att länder traditionellt sett behandlat skatteplanering som en legitim metod att minska det skattepliktiga beloppet. Dock har metoderna för skatteplanering utvecklats och numera sträcker sig planeringen över flera jurisdiktioner vilket leder till möjligheten att föra över skattepliktiga vinster till stater med ett förmånligare skattesystem, vilket också sker i praktiken.⁹⁶ Eftersom det är den ovannämnda rekommendationen om aggressiv skatteplanering som ligger till grund för införandet av skatteflyktsklausulen så anser jag att begreppet ”skatteflykt” rimligen även inkluderar i vart fall termen aggressiv skatteplanering enligt kommissionens definition av skatteflykt.

Kommissionens definition som innebär en överföring av vinster till länder med lägre beskattning korresponderar ej tillfredsställande med EU-domstolens praxis. EU-domstolen har uttalat att enbart det faktum att ett bolag flyttar vinster genom att etablera sig i ett annat medlemsland med ett förmånligare skattesystem inte i sig innebär någon presumtion för skatteflykt. Snarare har ett bolag inom EU rätt att nyttja EU:s frihet till rörlighet så länge som transaktionen eller arrangemanget inte enbart är skattedrivet.

Det förefaller därför något oklart vad begreppets egentliga betydelse innebär. Å ena sidan har kommissionen i ett förarbete till ändringsdirektivet preciserat att med skatteflykt avses olagliga arrangemang, å andra sidan har motverkande av skatteflykt genom aggressiv skatteplanering varit ett av huvudsyftena till införandet av ändringsdirektivet. Kommissionens användning av termen tyder på att aggressiv skatteplanering numera, enligt kommissionen, ryms inom begreppet skatteflykt. Om så är fallet är frågan om även skatteplanering, där det finns element av affärsmässighet, skulle kunna ses som skatteflykt? En fråga jag avser återkomma till i uppsatsens avslutande analyserande del. Som läsare uppmanas du att bära det något

⁹⁵ Dourado, ur Intertax Vol. 43 No. 1 (2015) s. 44 och 48.

⁹⁶ C(2012) 8806 final (1),

oklara begreppet *skatteflykt* i minnet vid läsningen genomgående i uppsatsens fem första kapitel. Vad som dock synes stå klart är att med användandet av termen skatteflykt i EU-domstolens praxis som grund för rättfärdigande avses ej illegala arrangemang utan domstolens användning av *skatteflykt* med den engelska termen *tax avoidance* synes rimligen vara mer korrekt då det avser ett i sig lagligt arrangemang, men som ändå strider mot lagstiftningens syfte.

3 Konstlade upplägg

3.1 Rättfärdigandegrund utvecklad i praxis

Nationella skatteflyktsregler som hindrar den fria rörligheten inom EU kan, som tidigare nämnts i *avsnitt 2*, i vissa fall accepteras. En rättfärdigandegrund som utvecklats i praxis är då ett arrangemang utgör ett rent konstlat upplägg.⁹⁷ EU-domstolen nämnde termen ”konstlade upplägg” första gången i målet *ICI*⁹⁸ men lät innebörden vara oklar till dess ett något klagörande domslut avkunnades i målet *Cadbury Schweppes*⁹⁹. Domstolen vidareutvecklade sedermera kort därefter den term de infört genom domen i målet *Thin Cap Group Litigation*¹⁰⁰. Efter de två senare målen har termen gått under benämningen ”konstlade uppläggs-doktrinen”.

3.1.1 ICI (1998)

Målet rörde ett moderbolag i Storbritannien som genom ett konsortium med ett annat brittiskt bolag ägde ett holdingbolag vars uppgift uteslutande var att inneha aktier i 23 olika dotterbolag. Mer än hälften av dotterbolagen var belägna utanför moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde medan ett fåtal var belägna inom Storbritannien och resten inom direktivets tillämpningsområde.

Moderbolaget Imperial Chemical Industries pls, hädanefter kallat ICI, ansåg att bolaget var berättigat en skattelättnad på ett belopp motsvarande dess ägarandel i holdingbolaget då ett av holdingbolaget ägt dotterbolag som uppvisat en förlust.¹⁰¹ ICI förvägrades den återopade skattelättnaden då den brittiska skattemyndigheten ansåg att holdingbolaget inte var ett holdingbolag i den mening som avsågs med den nationella lagstiftningen då merparten av bolagets dotterbolag inte hade sitt säte i Storbritannien.¹⁰² Istället ansåg briterne att det fanns *en risk för skatteflykt* då en medlem av ett konsortium kan överföra kostnaderna för ett dotterbolag vars säte är utanför Storbritannien till ett dotterbolag med sitt säte inom Storbritannien och samtidigt se till att de vinster som uppkommer inte uppkommer i Storbritannien. De argumenterade vidare att den brittiska lagstiftningen

⁹⁷ Ståhl, ur SN 2007 s. 575. Samt bland annat mål C-196/04 Cadbury Schweppes.

⁹⁸ Mål C-264/96 ICI.

⁹⁹ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes.

¹⁰⁰ Mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation.

¹⁰¹ Mål C-264/96 ICI, p. 3-5.

¹⁰² Mål C-264/96 ICI, p. 7.

syftade till att *undvika en intäktsminskning* som skulle följa av en skattesänkning till följd av om skattelättnaden beviljades.¹⁰³

EU-domstolen besvarade Storbritanniens första argument avseende den blotta risken för skatteflykt med att den nationella lagstiftningen inte hade som syfte att utesluta en skattemässig fördel som följer av rent konstlade upplägg utan syftet med lagstiftningen var snarare att generellt träffa varje situation då merparten av dotterbolagen hade sitt säte utanför Storbritannien. Domstolen uttalade därefter att det inte i sig innebär skatteflykt att etablera ett dotterbolag i ett annat medlemsland.¹⁰⁴

Avseende det andra argumentet angående att en skattelättnad pga. att avdrag för förlust i ett dotterbolag vars säte är beläget i annat medlemsland så förklarade EU-domstolen att en minskning av skatteintäkter inte kan anses som tvingande hänsyn till allmänintresse.¹⁰⁵

3.1.2 Cadbury Schweppes (2006)

Första gången som EU-domstolen prövade en CFC-lagstiftning¹⁰⁶ avsedd att bekämpa skatteflykt, om än en speciell skatteflyktsbestämmelse, var i målet mellan Cadbury Schweppes-koncernen och den brittiska skattemyndigheten.¹⁰⁷ Målet avgjordes i domstolens stora avdelning och har sedan dess avgörande varit vägledande huruvida hindrandet av skatteflykt kan användas som rättfärdigandegrund för att inskränka etableringsfriheten.¹⁰⁸

3.1.2.1 Missbruk av EUF-fördrag

Två frågor ställdes vari den första innefattade huruvida koncernen missbrukat etableringsfriheten genom att etablera sig i ett annat än moderbolagets hemvistland där koncernen gavs möjlighet att nyttja ett förmånligare skattesystem. Domstolen hänvisade till tidigare rättspraxis och uttalade att en skattskyldig inte har rätt att åberopa rättigheter enligt EUF-

¹⁰³ C-264/96 ICI p. 25.

¹⁰⁴ C-264/96 ICI p. 26.

¹⁰⁵ C-264/96 ICI p. 27.

¹⁰⁶ Med CFC-lagstiftning avses beskattning av utländska juridiska personer som åtnjuter en fördelaktig beskattning med låga skattesatser, vanligtvis skattesatser understigande 10 %. I Sverige anses enligt huvudregeln en inkomst vara lågbeskattad om skattesatsen understiger 12, 1 % enligt 39a kap. 5 § Inkomstskattelag (1999:1229). Genom nationella CFC-regler kan den skattskyldige person som kontrollerar det utländska bolaget beskattas på den inkomst som härrör från det lågbeskattade bolaget, se mer Russo m.fl. *Fundamentals of International Tax Planning*, (2007) s. 212-213.

¹⁰⁷ Generaladvokat P. Léger i mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 2 och 5.

¹⁰⁸ Se efterkommande rättsfall däribland mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation m.fl.

fördraget ifall den skattskyldige har missbrukat detsamma.¹⁰⁹ Dock innebär den omständighet att en gemenskapsmedborgare haft för avsikt att dra fördel av en förmånligare skattelagstiftning i en annan medlemsstat och etablera sig där, inte i sig utgör ett missbruk av EUF-fördraget.¹¹⁰

3.1.2.2 Inskränkning av etableringsfriheten

Den andra frågan, som i sammanhanget var ny, rörde den brittiska CFC-lagstiftningens förenlighet med etableringsfriheten, garanterad i EUF-fördraget. I målet var det ostridigt att CFC-lagstiftningen gav upphov till en skillnad i beskattningen mellan dotterbolag hemmahörande inom Storbritannien och dotterbolag hemmahörande i annat medlemsland.¹¹¹ Denna skillnad innebär ett hinder mot etableringsfriheten som enligt EUF-fördraget enbart kan rättfärdigas vid det fall inskränkningen av etableringsfriheten är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.¹¹²

3.1.2.2.1 Tvingande allmänintresse?

I målet motiverades de brittiska CFC-reglerna med att de var avsedda till att förhindra en särskild form av skatteflykt vilken består i att bolag fiktivt överför sin vinst från dess hemvistland till ett för ändamålet skapat dotterbolag i en annan medlemsstat med lägre beskattning.¹¹³ Domstolen erinrade om sin tidigare rättspraxis att enbart förekomsten av att ett icke i landet hemmahörande dotterbolag kan tillämpa en fördel som följer av en låg beskattning i ett annat land, inte i sig möjliggör att landet där moderbolaget har sin skatterättsliga hemvist kan tillåtas kompensera för denna fördel genom att ge moderbolaget än sämre skattemässig behandling.¹¹⁴ Argumentet att vinsten överförs till ett dotterbolag i ett annat medlemsland som ger upphov till en lägre beskattning för bolaget och en minskad skatteintäkt för moderbolagslandet är inte ett argument som förekommer bland de ändamål som finns uppräknade i EUF-fördraget och som kan motivera en inskränkning av tvingande hänsyn till allmänintresse.¹¹⁵ Domstolen hänvisade vidare till sitt tidigare uttalande i målet ICI att den omständighet att ett bolag med skatterättslig hemvist i landet väljer att skaffa sig en sekundär etablering i ett annat medlemsland inte i sig ger upphov till en allmän presumtion om skattebedrägeri och kan

¹⁰⁹ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 35. För domstolens tidigare praxis se bl.a. målet C-212/97 Centros p. 24.

¹¹⁰ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 36 och 38. Ett liknande resonemang har tidigare förts i målet C-212/97 Centros p. 18.

¹¹¹ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 43.

¹¹² Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 46-47.

¹¹³ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 49.

¹¹⁴ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 49.

¹¹⁵ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 49.

således inte motivera att en frihet garanterad av EUF-fördraget skall åsidosättas.¹¹⁶

3.1.2.2.2 Behovet av att motverka skatteflykt?

Däremot kan etableringsfriheten inskränkas med hänvisning till behovet av att motverka skatteflykt vid de fall upplägget som den nationella åtgärden avser att träffa är ett *rent konstlat upplägg* och som görs i syfte att kringgå den nationella lagstiftningen.¹¹⁷ Ett resonemang som känns igen från den tidigare domen i målet ICI. Domstolen utvecklade här termen vidare och förklarade att vid bedömningen av huruvida ett konstlat upplägg föreligger eller inte så ska den skattskyldiges beteende jämföras med de mål som eftersträvas med etableringsfriheten, något som knyter an till vad domstolen uttalat i tidigare mål.¹¹⁸

Etableringsfrihetens ändamål består i att möjliggöra för EU-medborgare att bedriva verksamhet i andra medlemsländer genom att inrätta en sekundär etablering. Genom etablerandet av en verksamhet i ett annat medlemsland möjliggörs ett ekonomiskt och socialt utbyte inom unionen på den fria yrkesutövningens område. Friheten att fritt etablera sig ger således en möjlighet för EU-medborgare att både stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i andra medlemsländer samtidigt som de ges möjligheten att dra fördel av detta.¹¹⁹ EU-domstolen förklarade i målet att med begreppet etablering avses att en faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet finns och att denna verksamhet bedrivs på obestämd tid. Det krävs således att det aktuella bolaget etableras i medlemsstaten samtidigt som bolaget bedriver en faktisk ekonomisk verksamhet i densamma som inte enbart är tillfällig.¹²⁰

3.1.2.2.3 Subjektivt element och objektiva omständigheter

Således konstaterar domstolen i Cadbury Schweppes att en inskränkning av etableringsfriheten enbart kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk då det handlar om ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och uppläggets syfte är att undvika skatt.¹²¹ Domstolen tillerkände således ett behov av att motverka skatteflykt vid de fall det rör sig om ett rent konstlat upplägg. Ett sådant upplägg förutsätter dels ett

¹¹⁶ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 50; Mål C-264/96 ICI p. 26. För liknande tidigare uttalanden av EU-domstolen se även mål C-436/00 X och Y p.62 samt mål C-334/02 Kommissionen mot Frankrike p. 27.

¹¹⁷ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 51.

¹¹⁸ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 52.

¹¹⁹ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 53. Etableringsfrihetens ändamål diskuterades i målet C-55/94 Gebhard p. 25.

¹²⁰ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 54.

¹²¹ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 55.

subjektivt element, i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, och dels objektiva omständigheter i form av lokaler, personal och utrustning. Dessa omständigheter skall även vara verifierbara för en utomstående granskare för att upplägget inte ska ses som rent konstlat.¹²² Som exempel på vad som kan anses utgöra ett rent konstlat upplägg nämns brevlådeföretag.¹²³ Det understryks dock från domstolen ett flertal gånger att rent skattebetingade skäl inte är tillräckligt för att ett upplägg ska anses vara rent konstlat och på så sätt rättfärdiga nationella åtgärder avsedda att motverka skatteflykt. Så länge det finns en ekonomisk förankring i det bolag som etableras i ett medlemsland med lägre beskattning så anses det inte tillräckligt för att det ska föreligga ett rent konstlat upplägg utan ett konstlat upplägg skall uteslutande vara avsett att undvika skatt.¹²⁴

3.1.3 Thin Cap Group Litigation (2007)

Detta mål avgjordes cirka ett halvår efter domstolen meddelade sin dom i ovanstående mål *Cadbury Schweppes*. Även denna gång avgjordes målet i domstolens stora avdelning och termen ”konstlade upplägg” var återigen av central betydelse för utgången i målet.

3.1.3.1 Behovet av att motverka skatteflykt

Målet rörde den här gången de brittiska underkapitaliseringsreglernas¹²⁵ förenlighet med etableringsfriheten, och frågan var om reglerna hindrade nämnda frihet. Storbritannien motiverade dess underkapitaliseringsregler som ansågs hindra etableringsfriheten genom att reglerna var motiverade med hänsyn till motverkandet av en särskild form av skatteflykt.¹²⁶, ett argument som känns igen från det ovanstående målet *Cadbury Schweppes*. Den särskilda form av skatteflykt som underkapitaliseringsreglerna avsåg att motverka var iscensättande av fiktiva upplägg i avsikt att kringgå den nationella skattelagstiftningen i det land som det låntagande bolaget var hemmahörande.¹²⁷ Argumentet besvarade domstolen genom att erinra om dess fasta rättspraxis, utvecklad i bl.a. *ICI* och *Cadbury Schweppes*, att en hindrande regel kan vara motiverad ifall den specifikt avser rent konstlade

¹²² Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 64 och 67.

¹²³ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 68.

¹²⁴ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 63 och 65.

¹²⁵ Maria Hilling har kortfattat beskrivit underkapitaliseringsregler såsom ”regler som stadgar att ränta till utländska närstående bolag i vissa fall omklassificeras till ej avdragsgill utdelning.” Hilling, Maria, Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? ur SvSkT 2012:9 s. 761.

¹²⁶ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 63, 65 och 71.

¹²⁷ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 71.

upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.¹²⁸

I enlighet med *Cadbury Schweppes* vidhöll domstolen att om en inskränkning i etableringsfriheten skall kunna motiveras med behovet att motverka skatteflykt så måste inskränkningens specifika ändamål vara att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg i syfte att undvika skatt på den vinst som genererats inom hemvistlandet.¹²⁹ I det nu aktuella målet bedömdes underkapitaliseringsreglerna kunna rättfärdigas med behovet att motverka skatteflykt då reglerna ansågs ägnade att uppnå det ändamål för varför de införts.¹³⁰ Dock krävs även att reglerna är proportionella. Proportionalitetsbedömningen ligger utanför uppsatsens syfte men kortfattat innebär det att reglerna ej får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess ändamål, dvs. de får ej vara så utformade att de i det här fallet allmänt träffar räntebetalningar till enbart utländska bolag. Reglerna måste på så sätt vara specifikt utformade för att enbart hindra konstlade upplägg som saknar ekonomisk förankring och vars syfte är att undvika skatt.¹³¹

3.1.3.2 Icke marknadsmässiga villkor

Domstolen betonade, liksom i *Cadbury Schweppes*, att frågan huruvida det föreligger ett konstlat upplägg skall avgöras utifrån objektiva och verifierbara omständigheter. I detta fall adderades som exempel på en sådan verifierbar omständighet huruvida ett lån lämnats på icke marknadsmässiga villkor.¹³² Vid bedömningen om ett lån lämnats på marknadsmässiga villkor jämförs de lämnade villkoren för lånet med de villkor som bolagen skulle ha avtalet mellan sig om de inte ingått inom samma koncern, den så kallade armlängdsprincipen.¹³³ Huruvida marknadsmässiga villkor har avtalats utgör således en objektiv omständighet som utomstående parter har möjlighet att verifiera för att kunna avgöra om den aktuella transaktionen helt eller delvis utgör ett konstlat upplägg som har till huvudsakligt syfte att kringgå skattelagstiftningen i det aktuella medlemslandet.¹³⁴

¹²⁸ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 72. För liknande resonemang se mål C-264/96 *ICI* p. 26 och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 51.

¹²⁹ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 74, samt mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 55.

¹³⁰ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 77.

¹³¹ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 78 och 80; Ståhl, ur SN 2007 s. 589. För den som är intresserad att läsa mer om proportionalitetsbedömningen hänvisas till Ståhl m.fl. EU-skatterätt, 3:e uppl. (2011) avsnitt 3.6.3.

¹³² Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 80.

¹³³ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 80.

¹³⁴ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 81.

3.2 Vad är då ett rent konstlat upplägg?

EU-domstolen har vid ett flertal efterföljande mål hänvisat till dess uttalanden gällande konstlade upplägg i framförallt *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*, men även till det tidigare målet *ICI*, då de bedömer huruvida skattelagstiftning som hindrar etableringsfriheten kan rättfärdigas med motiveringen att motverka skatteflykt.¹³⁵ I och med domstolens referering till dess tidigare fastslagna praxis kan det argumenteras för att domstolen står fast vid den innebörd de gett termen konstlade upplägg.

3.2.1 Saknar ekonomisk förankring, i syfte att kringgå skattelagstiftning

Domstolen påbörjade att förklara vad som avses med ett rent konstlat upplägg i målet *ICI* där de presenterade termen som en möjlighet att förhindra skatteflykt. Det framhölls att enbart det faktum att ett bolag etablerade sig i ett annat medlemsland där beskattningen var lägre, inte i sig innebär skatteflykt, utan en hindrande lagstiftning måste i sådant fall enbart vara avsedd att förhindra den skattemässiga fördel som följer av rent konstlade upplägg.¹³⁶ I målet *Cadbury Schweppes* spann domstolen vidare på resonemanget kring termen och förklarade att etableringsfriheten kan inskränkas då en åtgärd specifikt avser rent konstlade upplägg som saknar ekonomisk förankring och vars syfte är att kringgå skattelagstiftningen i den berörda medlemsstaten.¹³⁷ Domstolen har i dess praxis visat på att det förutsetts att det kan påvisas dels objektiva omständigheter som är verifierbara för utomstående granskare¹³⁸, dels ett subjektivt element att avsikten varit att undgå eller minska beskattning för att det skall vara frågan om ett rent konstlat upplägg. I de förenade målen *SCA Group Holding* och *Felixstowe Dock and Railway Company*, som samtliga avgjordes under 2014, erinrade domstolen återigen att skatteflykt inte kan inskränka etableringsfriheten annat än i rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och där syftet med upplägget som vidtagits varit att

¹³⁵ Se bland annat mål C-347/04 Rewe Zentralfinanz; mål C-231/05 Oy AA; mål C-298/05 Columbus Container; mål C-105/07 Lammers & van Cleeff; mål C-201/55 CFC and Dividend Group Litigation; C-418/07 Papillon; mål C-210/06 Cartesio; mål C-303/07 Aberdeen; mål C-311/08 SGI; mål C-371/10 National Grid Indus; mål-C80/12 Felixstowe Dock and Railway Company; de förenade målen C-39/13, C-40/13 och C-41/13 SCA Group Holding m.fl.

¹³⁶ Mål C-264/96 ICI p. 26.

¹³⁷ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 51 samt 54.

¹³⁸ Mål C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, på. 78 & 79; mål C-182/08 Glaxo Wellcome p. 99.

undvika beskattning. Varav det senare avgjordes i domstolens stora avdelning¹³⁹

3.2.1.1 Subjektivt element, en avsikt att kringgå skattelagstiftning

För att en transaktion överhuvudtaget skall bedömas huruvida upplägget bakom transaktionen är konstlat krävs att det finns en skattefördel som bolaget kan komma att nyttja. Det har dock flera gånger om erinrats av domstolen att bara för att ett bolag nyttjar en skattefördel så finns det ingen presumtion för att transaktionen innebär skatteflykt som kan åberopas för att motivera en inskränkning av fördragsfriheterna.¹⁴⁰

Domstolens formulering *rent* konstlade upplägg öppnar för en tolkning att skattebetingade skäl skall vara det enda skälet till upplägget och avsaknaden av affärsmässiga skäl leder till att upplägget är konstlat. En uppfattning som även stöds av att den skattskyldige måste ges tillfälle att visa att det finns affärsmässiga skäl till transaktionen.¹⁴¹

3.2.1.2 Objektiva omständigheter

En omständighet som har lagts stor vikt vid i domstolens bedömningar har varit huruvida en faktisk etablering skett. Vid bedömningen av om en verklig etablering har skett skall hänsyn tas till de mål som eftersträvas med etableringsfriheten.¹⁴² Målet bakom etableringsfriheten är att personer i andra medlemsstater skall kunna skapa en sekundär etablering i andra medlemsstater och bedriva sin verksamhet där. Vilket är en del av den inre marknaden. Etableringen ska på så sätt kunna främja både det ekonomiska och sociala utbytet inom EU och etableringsfriheten skall möjliggöra att medborgare från andra medlemsländer kontinuerligt ska kunna delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat samt dra fördel av denna etablering.¹⁴³ Den faktiskt bedrivna ekonomiska verksamheten skall ske via ett dotterbolag eller ett fast driftställe, bolaget skall på så sätt vara dels etablerat i medlemsstaten, dels bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i samma medlemsstat.¹⁴⁴

¹³⁹ De förenade målen C-39/13, C-40/13 och C-41/13 SCA Group Holding och mål C-80/12 Felixstowe Dock and Railway Company.

¹⁴⁰ Se bland annat mål C-451/05 ELISA p. 91; Mål C-540/07 Kommissionen mot Italien p. 58; C-72/09 Établissements Rimbaud p. 34.

¹⁴¹ Se bland annat mål C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation p. 84; mål C-330/07 Jobra p. 38.

¹⁴² Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 52.

¹⁴³ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 53.

¹⁴⁴ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes p. 54.

Omständigheter så som existerande lokaler, personal samt utrustning har bedömts vara verifierbara för en utomstående granskare.¹⁴⁵ Personalens kompetens samt dess roll i beslutsfattandet inom bolaget kan spela roll för bedömningen av om upplägget är att anse som konstlat trots att en fysisk etablering finns.¹⁴⁶ Dock var personalens kompetens och delaktighet i beslutsfattandet inget som domstolen tog fasta på i sin bedömning av *Cadbury Schweppes*. Ett brevlådeföretag har använts som exempel för att visa vad som inte skulle kunna vara en etablering där faktisk ekonomisk verksamhet bedrivs.¹⁴⁷ Således bedömdes det i *Cadbury Schweppes* att etableringsfriheten enbart får lov att inskränkas, med motiveringen att bekämpa missbruk, vid de fall när etableringen handlar om rent konstlade upplägg, dvs. bolaget är antingen inte etablerat i det aktuella landet eller bedriver ingen faktisk ekonomisk verksamhet där.¹⁴⁸

Det kan således anses stå klart att den verksamhet som ett bolag påstår bedrivs behöver fysiskt existera.¹⁴⁹ Det har ansetts fullt tillräckligt att den enda ekonomiska verksamhet som ett bolag bedriver är att finansiera de övriga bolagen inom koncernen.¹⁵⁰ En objektiv omständighet har även visat sig vara huruvida räntebetalningar mellan bolagen motsvarar marknadsmässiga villkor.¹⁵¹

3.2.2 Kumulativa rekvisit

Således kan det enbart vara fråga om ett rent konstlat upplägg om bolaget vars transaktion är satt under lupp både saknar ekonomisk förankring samt vars syfte är att kringgå skattelagstiftningen. Med ekonomisk förankring avses att det aktuella bolaget måste ha en faktisk ekonomisk verksamhet i medlemslandet vars skattelagstiftning det avser att använda sig av.¹⁵² Finns en verklig etablering där en ekonomisk verksamhet bedrivs på icke obestämd tid så kan upplägget inte anses vara rent konstlat även om syftet med etableringen varit en helt skattebetingad åtgärd. Detta även om den verksamhet som bedrivs enbart tillhandahåller den egna koncernen med finansiering.¹⁵³ Kraven som ställs för att ett konstlat upplägg skall anses föreligga kan på så sätt sägas vara kumulativa.

¹⁴⁵ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 67.

¹⁴⁶ Legér, förslag till avgörande i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 112 & 113.

¹⁴⁷ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 68.

¹⁴⁸ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 55.

¹⁴⁹ Kravet på bolagets fysiska existens påtalades på nytt i målet C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* p. 79.

¹⁵⁰ Så var fallet i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

¹⁵¹ Mål C-524/04 *Thin cap Group Litigation* p. 81; mål C-105/07 *Lammers & van Cleeff* 29-30.

¹⁵² Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 54.

¹⁵³ Vilket var fallet i målet C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

3.3 Avslutande reflektion

I fallet med *Cadbury Schweppes* framgick det att bolaget etablerat sig i det aktuella landet samt byggt upp sin bolagsstruktur på det sätt de gjort just för att utnyttja de förmånligare skattereglerna i Irland än i moderbolagslandet. Ändå ansågs det inte vara ett rent konstlat upplägg eftersom de delvis bedrev kommersiell verksamhet i Irland då det enligt domen är uteslutet att det föreligger ett rent konstlat upplägg utan någon verklig ekonomisk koppling till det aktuella landet.¹⁵⁴ Det framgår av EU-domstolens omfattande rättspraxis att det inte i sig innebär skatteflykt då bolag drar nytta av andra länders förmånliga skatteregler så länge som det finns en verklig substans i de transaktioner som de tar sig för.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 61.

¹⁵⁵ En liknande slutsats har även dragits av Ståhl, ur SN 2007 s. 589.

4 Generell skatteflyktsklausul

4.1 Varför en generell skatteflyktsklausul?

Moder- och dotterbolagsdirektivet har tidigare inte innehållit några bestämmelser gällande skatteflykt, utan enbart en bestämmelse gällande missbruk av direktivet.¹⁵⁶ Däremot har, sedan tidigare, en gemensam uppförandekod antagits av EU:s medlemsländer.¹⁵⁷ En del av medlemsländerna har även valt att på nationell nivå lagstifta mot förfaranden om skatteflykt eller missbruksförfaranden, medan andra medlemsländer ingått bilaterala avtal som reglerar ovanstående förfaranden.¹⁵⁸ I det andra ändringsdirektivets preambel föreslås därför att en gemensam skatteflyktsklausul bör införas i direktivet. En skatteflyktsklausul bedöms i hög grad kunna förebygga missbruk av direktivet samt bedöms leda till en enhetligare tillämpning av direktivet i medlemsländerna.¹⁵⁹

Det skatterättsliga klimatet inom EU har förändrats sedan direktivet trädde i kraft. Gränsöverskridande investeringar har ökat vilket gett koncerner etablerade i olika medlemsländer möjlighet att utnyttja direktivet i motsats till dess syfte och tillämpningsområde. Något som inom EU har lett till en snedvridding av konkurrensen mellan inhemska och gränsöverskridande koncerner.¹⁶⁰ Europaparlamentet har uttryckt, innan en GAAR infördes i moder- och dotterbolagsdirektivet, att skatteflykt och skatteundandragande orsakar omfattande belopp av förlorade offentliga inkomster i EU:s medlemsländer.¹⁶¹

En ändring av moder- och dotterbolagsdirektivet genomfördes den 27 januari 2015 som innebar att direktivets tidigare bestämmelse om att förhindra missbruk ersattes mot en bestämmelse som inte enbart ska förhindra missbruk, utan även skatteflykt. Ändringen skedde inte enbart som en följd av EU-kommissionens arbete mot aggressiv skatteplanering, utan även det arbete som bedrivs av OECD inom ramen för BEPS-projektet.¹⁶²

¹⁵⁶ För artikeln enligt direktivets tidigare lydelse, se Bilaga A.

¹⁵⁷ Se rådets 3356:e möte, 16604/14 s. 16; not 3 i COM(2013) 814 final s. 2.

Uppförandekoden för företagsbeskattning fastställdes i Ekofin-mötets slutsatser den 1 december 1997. Ekofin står för ekonomi- och finansministrar.

¹⁵⁸ Ändringsdirektiv 2015/121/EU (3) Preamblel.

¹⁵⁹ Ändringsdirektiv 2015/121/EU (5) Preamblel.

¹⁶⁰ COM(2013) 814 s. 7.

¹⁶¹ Europaparlamentets resolution (2012/2599(RSP)) p. A.

¹⁶² Kleist, David, Implementering av nya skatteflyktsbestämmelser i moder- och dotterbolagsdirektivet – regeringen lägger fram reviderat förslag, ur SvSkt 2015:8 s. 666.

4.2 Skatteflyktsklausulens innebörd

4.2.1 Klausulens uppbyggnad

Den skattefrihet som kan uppnås genom en tillämpning av direktivet skall inte enligt ändringsdirektivet beviljas då en skattskyldig vidtar ett arrangemang eller en uppsättning av arrangemang vars huvudsakliga syfte är att nå en skattefördel som motverkar målet eller syftet med moder- och dotterbolagsdirektivet.¹⁶³ Det finns således tre förutsättningar som behöver vara för handen för att skatteflyktsklausulen skall vara tillämplig, i) Det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena ska vara att uppnå en skattefördel, ii) arrangemanget ska motverka direktivet, iii) arrangemanget ska inte vara genuint, en skönsässig bedömning skall göras baserad på alla relevanta fakta och omständigheter.¹⁶⁴ Det framkommer i ändringsdirektivet att de arrangemang som avses att träffa den generella skatteflyktsklausulen kan bestå av både mer än ett steg och en del. Arrangemang som inte kan betraktas som genuina är de som träffas av skatteflyktsklausulen. Ett arrangemang är att betrakta som icke genuint då det inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.¹⁶⁵

Den generella skatteflyktsklausulen skall anses vara just generell och utgöra minimibestämmelser inom EU. Klausulen ska således inte hindra en tillämpning av vare sig nationella mer långtgående regler på skatteflyktens område eller avtalsgrundande bestämmelser.¹⁶⁶ I ändringsdirektivet avses arrangemang som huvudsakligen syftar till att nå en skattefördel att omfattas av den generella skatteflyktsklausulen i EU.¹⁶⁷

4.2.2 Klausulens syfte

4.2.2.1 Effektivitet

Sedan tidigare har direktivet innehållit en klausul mot missbruk, men denna har av EU-kommissionen bedömts inte varit tillräckligt tydlig vilket kan verka förvirrande.¹⁶⁸ Något som kan stödjas av att det helt saknas rättspraxis rörande tolkningen av den tidigare lydelsen av artikel 1(2) i direktivet.¹⁶⁹

¹⁶³ Ändringsdirektiv 2015/121/EU art. 1 p. 2.

¹⁶⁴ Ändringsdirektiv 2015/121/EU art. 1 p. 2.

¹⁶⁵ Ändringsdirektiv 2015/121/EU art. 1 p. 3.

¹⁶⁶ Ändringsdirektivet 2015/121/EU art. 1 p. 4.

¹⁶⁷ Ändringsdirektivet 2015/121/EU art. 1 p. 2.

¹⁶⁸ COM(2013) 814 s. 3.

¹⁶⁹ Tenore, ur *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 3:e uppl. (2012) s. 148; Ståhl, ur SN 2007 s. 577. Se bilaga A för klausulens tidigare lydelse.

Kommissionens ambition har genom dess arbete med att föreslå en allmän missbruksbestämmelse varit att undanröja svårigheter samt förbättra effektiviteten vid de nationella åtgärder som vidtas för att motverka gränsöverskridande skatteflykt. Samtidigt som medlemsstaternas samordnade åtgärder ska kunna stärkas samt säkerställa klausulens förenlighet med EUF-fördragets friheter.¹⁷⁰

Enligt kommissionen själv skall den generella skatteflyktsbestämmelsen utformas som en bestämmelse mot missbruk vilken ska bygga på grundval av de principer som kommissionen tidigare angivit i sin rekommendation om aggressiv skatteplanering men anpassas till eventuella specifika förutsättningar som finns för moderbolag och dotterbolag.¹⁷¹

4.2.2.2 Klarhet och säkerhet

Ett huvudsyfte bakom klausulen, som går att utläsa ur EU-kommissionens förslag till ändring av direktivet, är att uppnå gemensamma bestämmelser i alla medlemsländer för att motverka missbruk och för att säkerställa både klarhet och säkerhet för såväl skattebetalare som nationella skatteförvaltningar.¹⁷² Ett syfte som enligt min mening liknar en harmoniseringsåtgärd som i egentlig mening saknas inom den direkta beskattningens område.

4.2.2.3 Undvika ”directive shopping”

Ett annat syfte som anges i samma ändringsförslag är att så kallad ”directive shopping” försvinner då moder- och dotterbolagsdirektivet kommer att tillämpas likadant i alla medlemsländer. Med ”directive shopping” menar EU-kommissionen att företag har, genom att använda direktivet, kunnat minska eller undgå beskattning genom att investera via mellanhänder i medlemsländer där bestämmelsen mot missbruk är mindre strikt eller där en sådan bestämmelse saknas.¹⁷³

Sammantaget förordar EU-kommissionen att en generell skatteflyktsklausul kan uppnå de ovan angivna syftena på ett bättre sätt än om varje medlemsland för sig inför nationella bestämmelser. Åtgärder vidtagna på nationell nivå i detta sammanhang anser EU-kommissionen inte vara lika effektiva som om de vidtas på EU-nivå då de nationella bestämmelserna inte får gå utöver den allmänna gemenskapsrättsliga principen¹⁷⁴ för att motverka missbruk.¹⁷⁵

¹⁷⁰ COM(2013) 814 s. 3.

¹⁷¹ COM(2013) 814 s. 3.

¹⁷² COM(2013) 814 s. 4.

¹⁷³ COM(2013) 814 s. 5.

¹⁷⁴ Den allmänna gemenskapsrättsliga principen för motverkande av missbruk bedömer jag vara den, i vart fall innan förändringen, rådande praxisen om rent konstlade upplägg. Någon

4.2.2.4 Minimi-bestämmelse

Den generella skatteflyktsklausulen är ämnad till att vara ett supplement för att skydda moder- och dotterbolagsdirektivet, inte att ersätta nationell lagstiftning eller avtalsrättsliga bestämmelser som syftar till att förhindra skatteflykt (tax avoidance).¹⁷⁶ I syfte att förhindra företags skatteflykt och aggressiva skatteplanering införs därför denna obligatoriska skatteflyktsklausul som enbart ska ses som en minimi-regel.¹⁷⁷

4.3 Kritik mot klausulen

4.3.1 Klausulens ordalydelse

Tavares och Bogenschneider har ifrågasatt språkbruket i ändringsdirektivet samt dess tänkta riktlinjer¹⁷⁸ hur klausulen är avsedd att användas. De menar att de riktlinjerna snarare öppnar upp för en omvänd effekt genom att de används vid planering av skatteundvikande. De visar även på tre möjligheter till framtida skatteundvikanden i och med ändringsdirektivets språkbruk. De börjar med att kritisera uttrycket ”huvudsakliga syftet” eller ”ett av de huvudsakliga syftena”. De menar att det är väl etablerat att företag söker efter att minimera sina kostnader i samband med att de lägger upp en affärsstrategi, vid minimering av kostnader så är det inbegripet att söka efter att minimera skatten.¹⁷⁹ Något som även konstaterats vid ett flertal tillfällen av EU-domstolen, att det inte i sig innebär skatteflykt att etablera sig i ett annat EU-land där skattesatserna är lägre.¹⁸⁰

Ändringsdirektivet uppställer även i art. 2.2 att arrangemanget skall strida mot direktivets syfte. De ställer sig frågande huruvida den typ av krav tillför något till en generell skatteflyktsklausul i det aktuella direktivet då moder- och dotterbolagsdirektivets uttalade syfte är att utesluta dubbelbeskattning vid koncerninterna gränsöverskridande transaktioner.¹⁸¹

hänvisning av kommissionen görs inte till vad som avses med den allmänna gemenskapsrättsliga principen.

¹⁷⁵ COM(2013) 814 s. 6.

¹⁷⁶ Weber, Dennis, The new Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, ur *Intertax* Vol. 44 No. 2 (2016) s. 100.

¹⁷⁷ 16603/14 Rådets möte från 9 december 2014, sid. 20.

¹⁷⁸ Se under avsnitt 5.

¹⁷⁹ Tavares, J.S Romeo och Bogenschneider, N. Bret, The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?, ur *Intertax* Vol. 43 No. 8&9 (2015) s. 490.

¹⁸⁰ Se bland annat mål C-264/96 ICI P. 26.

¹⁸¹ J.S Tavares & N. Bogenschneider, ur *Intertax* Vol. 43 No. 8&9 (2015) s. 491.

Slutligen framhåller de en problematik med att språkbruket i ändringsdirektivet ”inte genuin” refererar till ”ekonomisk verklighet”, de menar att det framstår som en introducering av en ekonomisk verklighetsstandard i EU-skatte rätt. Den typen av ekonomisk-verklighets doktrin finns i flertalet andra länder, däribland USA. Tavares och Bogenschnieder hävdar att stora företagskoncerner har både möjlighet och råd att arrangera deras affärer genom att exempelvis köpa sig till kraven att uppnå genuinitet som återspeglar den ekonomiska verkligheten, exempelvis genom att placera ett antal anställda på ett kontor och låta dem där utföra vissa uppgifter.¹⁸²

4.3.2 Mer än en GAAR

En annan problematik som påtalats i doktrin är att det nu synes finnas två parallellt tillämpliga GAAR, en i primärrätten genom EU:s rättspraxis gällande hindrande av etableringsfriheten eller den i sekundärrätten, dvs. den nya klausulen i moder- och dotterbolagsdirektivet. Primärrätt har som bekant företräde framför sekundärrätt varför företräde skall ges till primärrätten vid de fall de båda GAAR:en ställs mot varandra. Brokelind har ställt sig frågande huruvida detta kommer att tillämpas i praktiken. Ändringsdirektivet har gett moder- och dotterbolagsdirektivet en lydelse som avser att kunna träffa arrangemang som har ett av dess huvudsakliga syfte att nå en skattefördel, vilket inte följer EU-domstolens fasta praxis där det uttalade syftet uteslutande ska vara att nå en skattefördel.¹⁸³ Brokelind följer således i Tavares och Bogenschneiders spår och kritiserar den valda ordalydelsen av klausulen.

Brokelind går dock ett steg längre, hon öppnar för att klausulen potentiellt kan tillämpas på ett sådant sätt att den träffar vilket missbruk av direktivet som helst, i och med dess lydelse. Hon ställer sig frågande till om själva moder- och dotterbolagsdirektivet fortfarande är användningsbart efter införandet av den generella skatteflyktsklausulen. Vid sådant fall skulle det innebära att då en minsta skatteförmån uppstår finns det en risk att den aktuella koncernen inte får ta del av moder- och dotterbolagets regler att överföra vinster skattefritt mellan etableringar inom EU.¹⁸⁴ Möjligheten att uppfylla etableringsfriheten och att kunna överföra vinster skattefritt är huvudsyftet med moder- och dotterbolagsdirektivet¹⁸⁵, vilket Brokelind menar riskerar att sättas ur spel beroende på hur tolkningen av den nya generella skatteflyktsregeln i moder- och dotterbolagsdirektivet kommer att

¹⁸² Tavares & Bogenschnieder, ur Intertax Vol. 43 No. 8&9 (2015) s. 491.

¹⁸³ Brokelind, ur Intertax Vol. 43 No. 12 (2015) s. 819.

¹⁸⁴ Brokelind, ur Intertax Vol. 43 No. 12 (2015) s. 819.

¹⁸⁵ Se avsnitt 2.1.1.

göras av EU-domstolen.¹⁸⁶ Det förutsätter dock att bolagen väljer att gå till domstol för att få sin sak prövad då det i första hand blir upp till nationell domstol att avgöra tolkningsfrågan vid det fall direktivet bedöms ha direkt effekt, något som kan bli kostsamt för framförallt mindre bolag.¹⁸⁷

4.3.3 Aggressiv skatteplanering

Kritik har även framförts gentemot kommissionens rekommendation mot aggressiv skatteplanering, C(2012) 8806. I rekommendationen anges att aggressiv skatteplanering innebär att teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter i två eller fler skattesystem används i syfte att minska skattebördan. Dourado, professor vid Universitetet i Lissabon, argumenterar för att kommissionen har vidgat innebörden av aggressiv skatteplanering genom denna förhållandevis breda definition jämfört med EU-domstolens praxis vilket tillåter skattskyldiga att utnyttja en grundläggande frihet så som etableringsfriheten, även om det innebär att den skattskyldige kan dra fördel av ett förmånligare skattesystem. Vilket i sin tur är ekvivalent med syftet att minska skattebördan.¹⁸⁸ Den motsvarande GAAR som utvecklats inom indirekt beskattning menar hon på inte kan ges exakt samma innebörd i EU-domstolens praxis då domstolen fram tills nu medverkat, genom dess behandling av skatteundandragande och skatteflykt, till att bygga upp en princip mot missbruk utvecklad i dess praxis.¹⁸⁹ Inom framförallt mervärdesskatteområdet finns det en GAAR som getts en mindre tillåtande utnyttjande av skattesystem med syfte att uppnå en skattefördel än utgången i *Cadbury Schweppes* och efterföljande praxis, se exempelvis målet *Halifax* och Dourados resonemang.¹⁹⁰ Något förenklat innebär EU-domstolens bedömning inom den direkta beskattningens område och den indirekta beskattningens område att syftet att nå en skattefördel ska vara det enda syftet inom direkt beskattning. Medan det räcker att huvudsyftet är att nå en skattefördel inom den indirekta beskattningen.¹⁹¹

¹⁸⁶ Brokelind, ur *Intertax* Vol. 43 No. 12 (2015) s. 820.

¹⁸⁷ Huruvida direktivet har direkt effekt har lämnats utanför uppsatsens då en bedömningen inte rymms inom det uttalade syftet.

¹⁸⁸ Dourado, ur *Intertax* Vol. 43 No. 1 (2015) s. 44.

¹⁸⁹ Dourado, ur *Intertax* Vol. 43 No. 1 (2015) s. 45.

¹⁹⁰ Dourado, ur *Intertax* Vol. 43 No. 1 (2015) s. 46-48 samt mål C-255/04 *Halifax*.

¹⁹¹ Dourado, ur *Intertax* Vol. 43 No. 1 (2015) s. 47-48.

5 Inte genuina arrangemang

Enligt ändringsdirektivet så ska den generella skatteflyktsregeln (GAAR) tillämpas i det specifika syftet att förhindra ett arrangemang eller en uppsättning av arrangemang som inte är genuina. Med inte genuina avses sådana arrangemang som inte införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.¹⁹² En objektiv bedömning av alla relevanta fakta och omständigheter bör göras samtidigt som klausulen bör tillämpas på ett proportionellt sätt.¹⁹³

5.1 Giltiga kommersiella skäl, som återspeglar den ekonomiska verkligheten?

Ändringsdirektivet innehåller inga närmare förklaringar gällande vad som avses med inte giltiga kommersiella skäl som återspeglas i den ekonomiska verkligheten, som ingår i ett icke genuint arrangemang innebär. Ledning får därför sökas i syftet med införandet av den generella skatteflyktsklausulen vilket återfinns i det förberedande material till ändringsdirektivet som redogjorts för.¹⁹⁴

I rekommendationen samt förslaget till ändringsdirektivet används termen konstlade arrangemang när det talas om motverkande av skatteflykt medan i ändringsdirektivet har istället termen *inte genuina arrangemang* valts.¹⁹⁵ Ett arrangemang anses som konstlat om det saknar affärsmässig substans enligt kommissionens rekommendation¹⁹⁶, som i ändringsdirektivet benämns giltiga kommersiella skäl¹⁹⁷. I förslaget till ändringsdirektivet används däremot enbart termen artificiella arrangemang.¹⁹⁸ I doktrin har det antagits att tolkningen av *inte genuin* ska ha samma innebörd som *konstlat* då det i förarbeten till ändringsdirektivet har hänvisats till artificiella arrangemang.¹⁹⁹ Vid bedömningen av om ett arrangemang är artificiellt ska ställning tas till om en eller flera av följande situationer föreligger.

¹⁹² Ändringsdirektivet 2015/121/EU Art. 1 (2)(3) samt (6) preambeln.

¹⁹³ Ändringsdirektivet 2015/121/EU (6) och (7) preambel.

¹⁹⁴ Det förberedande materialet utgörs bl.a. av kommissionens rekommendation om aggressiv skatteplanering, rådets förslag till ändringsdirektivet, meddelanden från kommissionen samt resolutioner från europaparlamentet. Som nämnts i avsnitt 1.3.2.2 så är dessa dokument inte bindande rättskällor.

¹⁹⁵ Jämför p. 4.1 och p. 4.2 C(2012) 8806 final; s. 10 COM(2013) 814 final med art. 1 ändringsdirektivet 2015/121/EU.

¹⁹⁶ C(2012) 8806 final p. 4.4.

¹⁹⁷ Ändringsdirektivet 2015/121/EU art. 1.3.

¹⁹⁸ COM(2013) 814 final art. 1.

¹⁹⁹ Weber, ur *Intertax* Vol. 44 No. 2 (2016) s. 114.

- ”(a) De enskilda leden i ett arrangemang är till sin rättsliga beskaffenhet oförenliga med det rättsliga innehållet i arrangemanget som helhet.
- (b) Arrangemanget utförs på ett sätt som normalt sett inte skulle användas i ett rimligt affärsbeteende.
- (c) Arrangemanget inbegriper delar som motverkar eller tar ut varandra.
- (d) De transaktioner som genomförs är cirkulära.
- (e) Arrangemanget leder till en betydande skattelättnad som inte återspeglas i skattebetalarens affärsrisker eller kassaflöden.”²⁰⁰

Ett tecken på att ett arrangemang saknar giltiga kommersiella skäl kan således vara att ett led i ett arrangemang är oförenligt med arrangemanget i dess helhet eller att arrangemanget genomförs på ett sätt som inte är ett rimligt affärsbeteende. Det kan även vara att arrangemanget innehåller motverkande delar eller delar som tar ut varandra, cirkulära transaktioner genomförs eller arrangemanget resulterar i en betydande skatteförmån som inte återspeglas i bolagets företagsrisker eller kassaflöden

I kommissionens förslag finns ytterligare en situation med som visar på avsaknad av affärsmässig substans nämligen då vinsten visar sig vara obetydlig i förhållande till den erhållna skatteförmånens storlek, någon sådan motsvarighet finns inte i förslaget till ändringsdirektivet.²⁰¹ Mot bakgrund av att situationen inte återgetts även i förslaget gör jag den bedömningen att situationen då ett arrangemang leder till att den beräknade vinsten före skatt är obetydlig jämfört med den erhållna skatteförmånens storlek inte exemplifierar vad som kan vara ett icke giltigt kommersiellt skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten när det kommer till bedömningen om vad som är ett genuint arrangemang.

Av formuleringen ”*en eller flera*” i förarbetena till skatteflyktsklausulen följer att det kan vara tillräckligt att enbart en av de uppräknade situationerna föreligger för att arrangemanget ska kunna bedömas sakna giltiga kommersiella skäl som återspeglas i den ekonomiska verkligheten.

Någon exemplifiering av vad de uppräknade punkterna skulle kunna innebära har jag inte kunnat finna i det EU-rättsliga förarbetet.

²⁰⁰ COM(2013) 814 final art. 1. Liknande exemplifierande situationer anges i kommissionens rekommendation C(2012) 8806 final p. 4.4.

²⁰¹ C(2012) 8806 final p. 4.4 f) ”Den beräknade vinsten före skatt är obetydlig i förhållande till den beräknade skatteförmånens storlek.”

5.2 Ändringsdirektivet hänvisar till aggressiv skatteplanering

I kommissionens rekommendation föreslås att alla medlemsländer antar en allmän regel i deras nationella lagstiftning för att motverka aggressiv skatteplanering vid gränsöverskridande situationer då eventuella nationella skatteflyktsregler inte alltid är tillräckliga. Den allmänna regeln mot skatteflykt som föreslås av kommissionen lyder som följer.²⁰²

*”Ett eller flera konstlade arrangemang som har inrättats med det huvudsakliga syftet att undvika beskattning och som leder till en skatteförmån ska ignoreras. De nationella myndigheterna ska skatterättsligt behandla dessa arrangemang utifrån deras ekonomiska innehåll.”*²⁰³

Europaparlamentet har uppmanat samtliga medlemsländer att till fullo genomföra kommissionens rekommendation om en allmän skatteflyktsklausul.²⁰⁴ Något som även upprepas i förslaget till ändringsdirektivet.²⁰⁵ Som nämnts ovan har kommissionens rekommendation kritiserats i doktrin för att utvidga begreppet aggressiv skatteplanering.²⁰⁶ Slutligen anges det i ändringsdirektivets inledande stycke att bakom ändringen har yttrandet av Europeiska ekonomiska och sociala kommittén beaktats, vilket ger en direkt hänvisning till ändringsdirektivets förslag, COM(2013) 814 final.²⁰⁷

5.3 Arrangemang

EU-kommissionen föreslår i dess rekommendation att med arrangemang avses alla transaktioner, system, insatser, verksamheter, avtal, bidrag, överenskommelser, löften, åtaganden eller händelser. Dessutom kan ett arrangemang bestå både av flera led eller parter.²⁰⁸ De arrangemang som kan komma ifråga är, enligt rekommendationens lydelse ”som har inrättats”²⁰⁹, sådana som vidtagits efter det att moder-och dotterbolagsdirektivet implementerats i nationell rätt. Arrangemang som har vidtagits före implementeringsdagen den 1 januari 1992 bör aldrig kunna uppfylla rekvisitet att de har inrättats för att nå en skattefördel.²¹⁰ Vidare

²⁰² C(2012)8806 final. 4.1 och 4.2.

²⁰³ C(2012) 8806 final 4.2.

²⁰⁴ Europaparlamentets resolution 2013/2060(INI).

²⁰⁵ COM(2013) 814 final s. 3.

²⁰⁶ Se avsnitt 4.3.3.

²⁰⁷ Ändringsdirektivet 2015/121/EU.

²⁰⁸ C(2012) 8806 final 4.3.

²⁰⁹ C(2012) 8806 final art. 4.2.

²¹⁰ Weber, ur Intertax Vol. 44 No. 2 (2016) s. 111.

innehåller *arrangemang* eller *serier av arrangemang* inte någon länk kopplad till det skattskyldiga företaget. Även en skattskyldig som inte aktivt deltar i ett arrangemang eller ett led i ett arrangemang kan träffas av den generella skatteflyktsklausulen.²¹¹

²¹¹ Weber, ur *Intertax* Vol. 44 No. 2 (2016) s. 112 samt se även Debelva, Filip och Luts, Joris, *The General Anti-Abuse Rule of the Parent- Subsidiary Directive*, ur *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) European Taxation* Vol. 55 No. 6 (2015) s. 226.

6 Konstlade upplägg vs. inte genuina arrangemang – en analys

6.1 Innebär ett konstlat upplägg detsamma som ett icke genuint arrangemang?

Bokstavligt synes det stå klart att ett konstlat upplägg inte är detsamma som ett icke genuint arrangemang, men innebördsmässigt är åtskillnaden inte lika klar.

6.1.1 En jämförelse av konstlade upplägg och inte genuina arrangemang

Ett konstlat upplägg åsyftar ett arrangemang som vidtas för att kringgå skattelagstiftning och som av EU-domstolen bedömts, i vart fall fram tills nu, vara legitimt så länge som det inte är ett *rent* konstlat upplägg. Medan ett icke genuint arrangemang tar istället sikte mot sådana arrangemang som vidtas inom moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Ett område som visserligen även EU-domstolens praxis om konstlade upplägg kan tillämpas på.

Termen konstlade upplägg har använts och tillämpats i över ett decennium. Så sent som år 2014, i de förenade målen *SCA Group Holding m.fl.*, tillämpades termen av domstolen där den dessutom erinrade om dess innebörd. Domstolen framhöll i målet, vilket den gjort upprepade gånger dessförinnan, att skatteflykt inte utgör en rättfärdigandegrund för att hindra etableringsfriheten inom EU annat än vid ett *rent konstlat upplägg* som inte har någon ekonomisk förankring och där syftet med upplägget är att undvika den skatt som annars skulle betalats. Även i målet *Felixstowe Dock and Railway Company*, som även det avgjordes under 2014, uttalade domstolen att enbart rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som vidtagits i syfte att undvika skatt kan hindra etableringsfriheten. Värt att notera är att målet avgjordes, likt *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*, i domstolens stora avdelning varför det kan konstateras att innebörden av rent konstlade upplägg är en fast rättspraxis.

Vid avgörande av genuiniteten hos ett arrangemang skall det bedömas huruvida det finns giltiga kommersiella skäl för arrangemanget, vilket kommissionen benämner avsaknad av *affärsmässig substans*. Ett rekvisit som i mångt och mycket liknar uttalandet ”avsaknad av ekonomisk aktivitet” i målet *Cadbury Schweppes*.²¹² Det ska även jämföras huruvida arrangemanget återspeglar den ekonomiska verkligheten vilket även det korresponderar till bedömningen i *Cadbury Schweppes* då huruvida ett konstlat upplägg föreligger jämförs med *ekonomisk verklighet*.²¹³

Ovanstående påvisar att det finns stora likheter mellan de båda termerna konstlade upplägg och inte genuina arrangemang. Uttryck som *giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten* för tankarna till *sakna ekonomisk förankring* och *i syfte att undvika skatt*, de två senare är rekvisiten för ett konstlat upplägg medan det förra förklarar vad som avses med ett inte genuint arrangemang. Skillnaderna går dock inte helt att bortse ifrån, giltiga kommersiella skäl synes innebära att kommersiella skäl ändock torde kunna finnas i ett icke genuint arrangemang, även om de inte är tillräckligt *giltiga*, medan vid ett konstlat upplägg så ska en ekonomisk förankring *helt* saknas.

Domstolens praxis applicerad på avsaknad av ekonomisk förankring stärker dessutom resonemanget att någon faktisk ekonomisk förankring inte ska bedrivas, i annat fall kan upplägget anses vara konstlat. I målet *Cadbury Schweppes* var det dessutom ostridigt att etableringen av ett dotterbolag i Irland hade företagits enbart på grund av den betydligt lägre beskattningen i det aktuella landet jämfört med England. Ändå bedömdes det inte helt saknas en ekonomisk förankring just därför att det bedrevs en faktisk verksamhet genom den fysiska etableringen i Irland med det irländska dotterbolaget, även om verksamheten enbart bestod av att finansiera koncernen. Frågan är om det även hade bedömts vara ett ”giltigt kommersiellt skäl” enligt skatteflyktsklausulen i moder- och dotterbolagsdirektivet? Ledning får sökas genom en textuell samt teleologisk tolkning, dvs. efter klausulens ordalydelse samt ändamålet med den generella skatteflyktsklausulen.

I förslaget till ändringsdirektivet och införandet av en GAAR i moder- och dotterbolagsdirektivet anges att klausulens ändamål och syfte är att förhindra företags skatteflykt och aggressiva skatteplanering genom att klausulen ska förhindra missbruk av direktivet. Direktivets syfte är i sin tur att förhindra dubbelbeskattning samt nå en skatteneutralitet så att den inre marknaden inom EU ska fungera väl. Mot bakgrund av att det skatterättsliga

²¹² Se domstolens resonemang i p. 54 i mål C-296/04 *Cadbury Schweppes*.

²¹³ Se domstolens resonemang i p. 55 i mål C-296/04 *Cadbury Schweppes*.

klimatet har förändrats, att bolagsskattesatserna inte är harmoniserade samt att inte alla medlemsländer motverkar skatteflykt genom nationell lagstiftning så har kommissionens syfte med klausulen även varit att undvika ”directive shopping”. Genom en generell reglering inom EU förväntas incitamenten för ”directive shopping” minimeras.

6.1.2 Åtnjuta en lägre bolagsskattesats – ett icke genuint arrangemang?

Allt sedan domstolens avgörande av målet *Cadbury Schweppes* år 2006 har det varit en väl etablerad standard att nationella skatteflyktsregler inte får hindra EU:s inre marknad och den fria etableringsrätten. Domstolen har upprepade gånger, både före men framförallt efter *Cadbury Schweppes* erinrat om att ett företags strävan efter en lägre beskattning inte i sig innebär skatteflykt då en etablering sker i ett annat medlemsland med lägre bolagsskattesats. Som redogjorts för finns det betydande skillnader mellan skattesatserna inom EU, den lägsta bolagsskattesatsen understiger den procentsats som flera av EU:s medlemsländer har valt att införa CFC-regler emot, dvs. en skattesats i Sverige på drygt 12 %. Samtidigt som det finns flera medlemsländer som har en skattesats som i grova drag är tre gånger så hög. Bolagsskattesatser uppemot 33-34 % återfinns i bl.a. Frankrike och Belgien. Mot bakgrund av ovanstående framstår det enligt min mening som att det finns tydliga incitament från bolag att använda sig av den, av EU, grundläggande etableringsfriheten och etablera sig i ett i jämförelse lågt beskattat EU-land.

EU-domstolens rättspraxis är här tydlig, utnyttjandet av en grundläggande EU-frihet kan inte grunda en presumtion för skatteflykt, vilket domstolen uttalade redan 1998 i målet *ICI*. Däremot ställs det krav på det bolag som vill använda sig av en unionsfrihet där utfallet, i många fall, leder till en väldigt förmånlig skattebehandling. Den etablering som sker måste innehålla substans, genom att etableringen både ska kunna vara verifierbar för en utomstående granskare samt vara en verklig etablering. Verksamhet måste på så sätt faktiskt bedrivas i etableringslandet och denna verksamhet får inte enbart vara tillfällig. I *Thin Cap Group Litigation* ställs ytterligare krav på ett bolag som vill använda sig av etableringsfriheten. De villkor som avtalas mellan bolag i en intressegemenskap skall även vara affärsmässiga.

Som beskrivits ovan i avsnitt 3 och framförallt diskuterats närmare i avsnitt 3.2 så kännetecknas ett konstlat upplägg av att arrangemanget saknar ekonomisk förankring och har företagits i syfte att undvika skatt. Just ordet *och* är i sammanhanget av stor betydelse. Ett konstlat upplägg är uppbyggt av två kumulativa rekvisit som båda måste vara för handen. Om så ej är

fallet kan upplägget inte anses vara konstlat enligt domstolens fasta rättspraxis. Det räcker således inte att upplägget är helt betingat av att uppnå en betydligt lägre beskattning än vad som skulle varit fallet om bolaget inte varit etablerat i ett lågbeskattat EU-land. Så länge den skattskyldige bedriver ekonomisk verksamhet i landet med den lägre beskattningen så har den skattskyldige rätt att använda sig av moder-och dotterbolagsdirektivets skattefria vinstförflytningsregler och allokera, om de så vill, all sin beskattningsbara vinst i det land där bolagsskatten är som lägst. Beaktat att det grundläggande koncerntillhörighets och innehavskravet är uppfyllda. Vid det fall länderna sinsemellan tillämpar exempt-metoden så förblir bolagens beskattning lägre än om förflyttning av vinsten aldrig skett, utan beskattats där den uppkom. Detta skiljer sig delvis från synen på vad som exemplifierar ett inte genuint arrangemang enligt de förberedande akterna till den nu införda skatteflyktsklausulen i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Det är inte omöjligt att den blotta etableringen i ett annat medlemsland leder till en betydande skattelättnad genom att en lägre bolagsskattesats kan åtnjutas. Ett arrangemang, eller till och med en del av ett arrangemang, som leder till en betydande skattelättnad och som inte återspeglas i den skattskyldiges affärsrisker eller kassaflöden är en av de fem situationer som exemplifierar ett icke genuint arrangemang. Detta är enligt min mening en följd av den inre marknaden och den fria konkurrensen, som även gäller på beskattningens område, även om det kan leda till att beskattningsbara vinster förflyttas från ett land till ett annat.

6.1.3 Synonymer?

Under stora delar av arbetet med den generella skatteflyktsklausulen har de förberedande EU-rättsliga dokumenten hänvisat till artificiella arrangemang och konstlade upplägg. Samtidigt har kommissionens syfte med dess rekommendation varit att motverka aggressiv skatteplanering vilket innebär att ett bolag drar nytta av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter i olika skattesystem i syfte att minska bolagets skattepliktiga belopp. När kommissionens syfte att motverka aggressiv skatteplanering jämförs med EU-domstolens upprepade uttalanden att det inte i sig innebär skatteflykt att dra nytta av ett annat lands förmånligare skattesystem, så förefaller det inte som en rimlig tolkning att konstlade upplägg har samma innebörd i de förberedande dokumenten till skatteflyktsklausulen som i EU-domstolens praxis.

Som diskuterats ovan, i avsnitt 2, så saknas en enhetlig definition av skatteflykt. Termens användning, så som den kommer till uttryck i EU-organens förberedande dokument visar på att termen även används

inkonsekvent. Kommissionens användning av skatteflykt har växelvis översatts till både *tax avoidance* och *tax evasion*. Vidare har kommissionen preciserat att de med skatteflykt syftar till olagliga arrangemang (*tax evasion*), men även till skatteundandragande (*tax avoidance*) och aggressiv skatteplanering (*aggressive tax planning*). EU-domstolens praxis syftar, vid användning av termen skatteflykt (*tax avoidance*), däremot inte till olagliga arrangemang då en prövning enligt EU:s grundläggande friheter inte kan rättfärdiga ett i sig brottsligt förfarande.

Vid en jämförelse av kommissionens definition av begreppen *tax avoidance* och *tax planning* i dess olika förarbeten till ändringsdirektivet så förefaller de vara i stort sett identiska, vilket inte korresponderar med EU-domstolens användning av termen i dess praxis. Å ena sidan definierar kommissionen *tax avoidance* som en skattskyldigs, i sig lagliga, arrangemang som syftar till att minska skattebördan men som strider mot lagstiftningens syfte. Å andra sidan menar kommissionen att *tax planning* typiskt sett innebär att den skattskyldige minskar det skattepliktiga beloppet genom olika arrangemang som är helt lagliga men som strider mot lagstiftningens syfte. Utöver dessa två liknande definitioner så gör kommissionen inte heller någon större åtskillnad mellan *tax planning* och *aggressive tax planning*. Enligt kommissionen utgör *aggressive tax planning* detsamma som *tax planning*, med den skillnaden att arrangemanget exempelvis leder till dubbla avdrag eller dubbel-ickebeskattning. Då kommissionens rekommendation inte är bindande så torde begreppet skatteflykt ges den mening som tillämpas av EU-domstolen.

Det är dock upp till EU-domstolen att tolka den generella skatteflyktsklausulen. Vid det fall den generella skatteflyktsklausulen anses motverka även aggressiv skatteplanering så torde det vara problematiskt att argumentera för termernas ekvivalens. Det synes finnas en betydande risk att den nya skatteflyktsklausulens lydelse med *inte genuina arrangemang*, genom sitt rekvisit *kommersiella skäl* träffar även vanliga kommersiella transaktioner som har en skatteplanerande karaktär, utan att för den sakens skull kunna benämnas som aggressiv skatteplanering. Den blotta risken till följd av skatteflyktsklausulens lydelse tyder på att ett konstlat upplägg inte är synonymt med ett icke genuint arrangemang. Den omständigheten att termen ”konstlade upplägg” dessutom uteslutits från ändringsdirektivets lydelse, på både svenska och engelska, ger sken av att termerna inte avsetts ges samma innebörd och därmed inte bör tillämpas synonymt. Webers uppfattning, att rådet avsett att termen ”inte genuint” är synonymt med ”konstlat” kan på den grunden ifrågasättas, även om det uttalats i förarbetena till ändringsdirektivet att ändringen skall efterleva EU-domstolens befintliga praxis. Termen ”konstlad” är så pass välanvänd och

dess innebörd vida känd och tillämpad inom EU-skatterätten att det inte synes rimligt att hävda att rådet avsett ge ”inte genuin” samma innebörd som ”konstlat”.

6.2 Påverkan på EU-domstolens hitills fasta rättspraxis

6.2.1 Tolkning av ”inte genuint”

Vad som inte är genuint kommer slutligen vara upp till EU-domstolen att avgöra då det är den domstolen ensam som har möjlighet att tolka EU-lagstiftning. EU-domstolens tolkning av genuint kommer därefter behöva följas av samtliga medlemsländer då EU-rätten ska tolkas EU-konformt. Om EU-domstolen kommer fram till att ett arrangemang är genuint, i motsats till en nationell skatteflyktsbestämmelse, så torde det innebära att en nationell strängare skatteflyktsbestämmelse inte längre kan tillämpas, i motsats till vad som direkt uttalats i ändringsdirektivet. En annan utgång skulle strida mot etableringsfriheten stadgad i EUF-fördraget, en av EU-rättens grundläggande hörnstenar.

Det finns en uppenbar risk, vid jämförelsen av hur EU-domstolens praxis tillämpats innan GAAR och kommer att tillämpas efter GAAR, att det är äpplen och päron som jämförs då det tills synes verkar som att skatteflykt å ena sidan enligt EU:s organ är dels ett olagligt arrangemang, som i sig borde innebära att en prövning enligt EU-rättens fria rörlighet inte ens borde komma för handen, och dels aggressiv skatteplanering. Medan å andra sidan EU-domstolens vars tillämpning inte syftar till olagliga arrangemang utan arrangemang som är enbart skattedrivna och benämns konstlade. Mot bakgrund av ovanstående framstår det som mindre lämpligt att tillämpa EU-domstolens praxis, rakt av, på den nya GAAR i moder- och dotterbolagsdirektivet. Istället bör en prövning inriktas på huruvida en eventuell utvidgning av EU-domstolens praxis bör göras till att även omfatta aggressiv skatteplanering, vilket synes vara kommissionens avsikt med dess rekommendation respektive förslag till ändring av direktivet. En framtida prövning bör, mot bakgrund av klausulens lydelse, även inrymma huruvida enbart skatteplanering kan tänkas stå i strid med GAAR vid de fall då ett eller flera eller till och med delar av ett arrangemang inte är tillräckligt genuint. Frågan för EU-domstolen att besvara blir då, vad är tillräckligt genuint?

6.2.2 Kan fler arrangemang anses vara skatteflykt?

Det kan tänkas att genom att introducera en ekonomisk verklighetsstandard, i likhet med vad Tavares och Bogenschneider anført, finns det en möjlighet för stora företagskoncerner att utnyttja direktivet genom att på ett konstlat sätt köpa sig till genuinitet och ekonomisk verklighet genom att upprätta ett dotterbolag eller fast driftställe där en etablering annars ej varit naturlig. Kapitalstarka koncerner skulle på så sett ges möjlighet att, i och med lydelsen av skatteflyktsklausulen, köpa sig till ett genuint arrangemang på ett konstlat sätt, utan att för den sakens skull träffas av skatteflyktsklausulen, då inte samtliga rekvisit för klausulens uppfyllande är för handen eftersom kravet på ett inte genuint arrangemang ej är uppfyllt. Om så är fallet finns det istället en risk att färre arrangemang kan anses ha en karaktär av skatteflykt då den nya skatteflyktsklausulen snarare kan komma att användas i skatteplanerande syfte.

Vid det fall ett *icke genuint arrangemang* inte har samma innebörd som *ett konstlat upplägg* riskerar det att äventyra förutsebarheten för företag. Om ett arrangemang anses utgöra aggressiv skatteplanering kan det anses vara ett icke-genuint arrangemang och får således inte dra nytta av moder- och dotterbolagsdirektivets skattelättnadsbestämmelser. Den skattskyldige har samtidigt rättigheter enligt EUF-fördraget, så som exempelvis rätt till etableringsfrihet. Domstolen har i bl.a. målen *X och Y* samt *ICI* framhållit att en sekundär etablering i ett annat medlemsland inte i sig kan motivera att en grundläggande fördragsfrihet åsidosätts. Vidare har domstolen uttalat att den omständighet att en skattskyldig etablerar sig i ett annat medlemsland där bolagsskattesatsen är lägre inte utgör ett missbruk av fördraget, utan utgör tvärtemot en rättighet för den skattskyldige. En bedömning som domstolen vidhållit även då etableringen är helt skattedriven men där en verklig ekonomisk förankring finns, som inte enbart är tidsbegränsad. Dvs. arrangemanget ses inte som konstlat, även om etableringen är helt skattedriven, något som skulle kunna bedömas som aggressiv skatteplanering enligt kommissionens definition, då arrangemanget i sig är lagligt, men som strider mot lagstiftningens syfte.

Under förutsättning att ett inte genuint arrangemang och ett konstlat upplägg inte är ekvivalenta så torde fler arrangemang kunna anses utgöra skatteflykt då den generella skatteflyktsklausulen även avser att, enligt syftet bakom klausulen, motverka aggressiv skatteplanering. Dock enbart under förutsättning att arrangemanget endast faller inom moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde och samtidigt inte hindrar etableringsfriheten. Vid det fall moder- och dotterbolagsdirektivet ställs mot etableringsfriheten skall den senare lämnas företräde då primärrätt har högre

rättskällevärde än sekundärrätt. En annan tillämpning än EU-domstolens praxis avseende konstlade upplägg bör inte komma ifråga annat än om domstolen ändrar dess fasta rättspraxis. Då ett gränsöverskridande moment är en förutsättning för tillämpning av moder- och dotterbolagsdirektivet så torde ett arrangemang som faller under direktivet i princip även vara ett utnyttjande av den skattskyldiges etableringsfrihet.

Sammantaget innebär det ovan anförda att den generella skatteflyktsklausulen i sekundärrätten, i vart fall teoretiskt, bör innebära att fler arrangemang kan anses utgöra skatteflykt. Medan det i praktiken enbart torde bli en marginell skillnad då domstolens fasta rättspraxis avseende konstlade upplägg skall lämnas företräde vid de fall etableringsfriheten hindras.

7 Avslutande kommentar

Av det ovan anförda drar jag den slutsatsen att rådet, genom att hänvisa till kommissionens rekommendation mot aggressiv skatteplanering, inte avsett att ge termen *inte genuina arrangemang* samma innebörd som, den av domstolen utvecklade termen, *konstlade upplägg*. Det synes svårt att argumentera för att ordvalet skulle ha valts av en slump och att termerna därmed skulle kunna tillämpas synonymt. Då termerna enligt min mening inte kan sägas vara ekvivalenta finns det en uppenbar risk vid tillämpning av EU-domstolens praxis att det är äpplen och päron som jämförs. Den praxis som finns avseende konstlade upplägg syftar enbart till motverkande av skatteflykt, medan den generella skatteflyktsklausulen även syftar till att motverka aggressiv skatteplanering. Mot bakgrund av syftet bakom införandet av en skatteflyktsklausul talar det snarare för att kommissionen och rådet avsett vidga begreppet skatteflykt till att även inrymma i vart fall aggressiv skatteplanering, men även arrangemang av skatteplanerande karaktär. Om så är fallet väntar en spännande framtid för EU-domstolens rättspraxis. Även om företagsbeskattningen inom EU inte är ett harmoniserat område är det hög tid för domstolen att nu förklara vad som avses med skatteflykt, då det visat sig vara en svår term att definiera, samt sätta upp förutsebara spelregler för företag inom EU.

Bilaga A

Tidigare lydelse av art. 1(2) i moder- och dotterbolagsdirektivet:

”Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.”

Käll- och litteraturförteckning

Fördrag:

Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Direktiv:

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 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/56/EG av den 26 oktober 2005 om gränsöverskridande fusioner av bolag med begränsat ansvar.

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

Rådets direktiv 2011/90/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2015/121/EU 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-rättsliga dokument, sorterade i kronologisk ordning:

KOM(2011) 121 slutlig – Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Bryssel den 16.3.2011.

KOM(2011) 712 slutlig – Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, rådet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén. *Dubbelbeskattning på den inre marknaden*. Bryssel den 11.11.2011.

2012/2599(RSP) – Europaparlamentets resolution av den 19 april 2012 om begäran om konkreta åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteflykt.

C(2012) 8806 slutlig – Kommissionens rekommendation av den 6.12.2012 om aggressiv skatteplanering. Bryssel den 6.12.2012.

COM(2012) 722 – Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och Rådet. *En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande*. Bryssel den 6.12.2012.

2013/2060(INI) – Europaparlamentets resolution av den 21 maj 2013 om bekämpning av skattebedrägeri, skatteundandragande och skatteparadis.

SWD(2012) 403 final – Commission staff working document impact assessment *Accompanying the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, the Commission Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters, the Commission Recommendation on aggressive tax planning*. Bryssel den 6.12.2012.

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 den 25.11.2013.

COM(2013) 814 slutlig – Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Bryssel den 25.11.2013.

16603/14 Rådets möte från 9 december 2014.

COM(2016) 26 slutlig – Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion. Bryssel den 28.1.2016.

Svensk lagstiftning:

Aktiebolagslag (2005:551)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Offentligt tryck:

Regeringskansliets faktapromemoria 2015/16:FPM48 – Direktiv mot skatteundandragande.

Artiklar:

Brokelind, Cécile: ”*Legal Issues in Resepect of the Changes to the Parent-Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS Project*”. I: Intertax Vol. 43 No. 12, s. 816-824.

Debelva, Filip. & Luts, Joris: ”*The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive*”. I: European Taxation Vol. 55 No 6, s. 223-234. (2015), Journals IBFD.

Dourado, Paula: ”*Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Agressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*”. I: Intertax Vol. 43 No. 1, s. 42-57.

Englamir, Vanessa E.: ”*The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*”. I: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 3:e upplagan, 2012, s. 43- 92.

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

Kleist, David: ”*Implementering av nya skatteflyktsbestämmelser i moder- och dotterbolagsdirektivet – regeringen lägger fram reviderat förslag*”. I Svensk skattetidning 2015:8 s. 665-677.

Peczenik, Aleksander: ”*Juridikens allmänna läror*”. I: svensk juristtidning, 2005 s. 249-272.

Reichel, Jane: ”*EU-rättslig metod*”. I: Juridisk metodlära, 3:e upplagan, s. 109-140.

J.S Tavares, Romeo & N. Bogenschnider, Bret: ”*The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?*”. I: Intertax, Volume 43, issue 8 & 9 s. 484-494.

Ståhl, Kristina: ”*EG-skatterätt och skatteflykt*”. I: Skattenytt 2007 s. 575-594.

Tenore, Mario: *"The Parent-Subsidiary Directive"*. I: Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 3:e upplagan, 2012 s. 131-150.

Weber, Dennis: *"The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect"*. I: Intertax, Volume 44, No. 2, s. 98-129.

Litteratur:

Finnerty, Chris, Merks, Paulus, Petriccione, Mario och Russo, Raffaele. *"Fundamentals of International Tax Planning"*. 1:a uppl., International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Publications BV 2007.

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida. *"EU-rättslig metod"*. 2:a uppl., Norstedts Juridik AB 2011.

Larking, Barry. *"International Tax Glossary"*. 4:e uppl. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Publications BV 2001.

Martin, A. Elizabeth. *"A Dictionary of Law"*. 5:e uppl. Oxford University Press 2003.

Språkrådet. Red. Karlsson, Ola. *"Svenska skrivregler"*. 3:e uppl., Liber AB 2013.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper. *"EU-skatte rätt"*. 3:e uppl., Iustus förlag 2011.

Internetkällor:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2015.pdf>, besökt senast 2016-05-07.

<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A>, besökt senast 2016-05-23.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

26/62 Van Gend & Loos

270/83 Avoir Fiscal

C-55/94 Gebhard

C-250/95 Futura

C-264/96 ICI

C-212/97 Centros

C-436/00 X och Y

C-334/02 Kommissionen mot Frankrike

C-446/03 Marks & Spencer

C-196/04 Cadbury Schweppes

C-255/04 Halifax

C-524/04 Thin Cap Group Litigation

C-347/04 Rewe Zentralfinanz

C-231/05 Oy AA

C-298/05 Columbus Container

C-105/07 Lammers & Van Cleeff

C-201/05 CFC and Dividend Group Litigation

C-418/07 Papon

C-210/06 Cartesio

C-303/07 Aberdeen

C-318/07 Persche

C-311/08 SIG

C-337/08 X Holding

C-318/10 SIAT

C-371/10 National Grid Indus

C-80/12 Felixstowe Dock and Railway Company

De förenade målen C-39/13, C-40/13 och C-41/13 SCA Group Holding m.fl.

Förslag till avgörande

P. Léger i mål C-196/04 Cadbury Schweppes.