

# **Lag mot skatteflykt**

## **och EU:s krav på icke-genuina arrangemang**

Kristina Lyrenäs

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH01

VT 2018

Handledare: Cécile Brokelind



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan

## Innehåll

Sammanfattning .....	1
Förord .....	2
Förkortningar.....	3
1. Inledning.....	5
1.1 Bakgrund .....	5
1.2 Syfte och frågeställning .....	6
1.3 Metod och material.....	7
1.3.1 Metod .....	7
1.3.2 Material .....	8
1.4 Avgränsning.....	9
1.5 Forskningsläge.....	10
1.6 Disposition.....	11
2. EU:s skatteflyktsbestämmelser .....	11
2.1 Direktivet och artikel 6 - syfte och räckvidd .....	11
2.1.1 Minsta skyddsnivå.....	14
2.2 De allmänna reglerna mot missbruk.....	15
2.2.1 Artikel 6 uppbyggnad.....	15
2.2.2 Tolkningshjälp till de allmänna reglerna mot missbruk och artikel 6.....	16
2.2.3 De allmänna reglerna mot missbruk - utveckling i EU domstolens rättspraxis .....	18
2.3 Sammanfattning och analys av EU-rätten .....	21
3. Den svenska lagen mot skatteflykt.....	24
3.1 Lag mot skatteflykts räckvidd .....	24
3.2 Lag mot skatteflykt.....	25
3.2.1 Allmänt.....	25
3.2.2 Skatteförmånsrekvisitet.....	25
3.2.3 Den skatteskyldiges medverkan .....	27

3.2.4	Avsiktsrekvisitet.....	27
3.2.5	I strid mot lagstiftningens syfte.....	28
3.2.6	Sammanfattning och analys.....	30
4.	Icke-genuina förhållanden i svensk rätt .....	31
4.1	Artikel 6 och skatteflyktslagen.....	31
4.2	Skatteflyktslagens tillämpning i svensk rätt .....	33
4.2.1	Inledning.....	33
4.2.2	Rättsfallsgenomgång .....	33
5.	Avslutande analys och sammanfattning.....	49
	Abstract .....	52
	Källförteckning.....	53

## Sammanfattning

EU:s medlemsländer ska införa en generell skatteflyktsbestämmelse i syfte att motverka skatteflyktsmetoder som inte behandlats genom särskilt riktade bestämmelser. Skatteflyktsbestämmelsen tar sikte på att motverka arrangemang som inte är genuina. Sveriges hållning är att inga åtgärder behöver vidtas för att införliva en generell skatteflyktsbestämmelse i svensk lagstiftning då skatteflyktslagen finns.

Syftet med arbetet har varit att klargöra skillnader och likheter mellan icke-genuina arrangemang i EU:s skatteflyktsbestämmelse och den svenska skatteflyktslagen. Detta för att öka möjligheten för att tillämpning av skatteflyktslagen sker direktivsenligt. Därför har jag undersökt, vilken innebörd termen icke-genuina arrangemang har i förhållande till direktivet, hur skatteflyktslagen och EU:s skatteflyktsbestämmelse skiljer sig åt samt om skatteflyktslagen har tillämpats på icke-genuina arrangemang i svensk rättspraxis?

Slutsatsen är att det inte finns en enhetlig definition över vad som är ett icke-genuint arrangemang. Även om skatteflyktslagen och EU:s skatteflyktsbestämmelse är mycket lika varandra så finns det skillnader. Vilken betydelse som dessa skillnader får beror på vilken definition som termen icke-genuina ska bära. När skatteflyktslagen tillämpas i framtiden så måste tillämparen undersöka, inte bara om de fyra rekvisit som skatteflyktslagen ställer upp är uppfyllda utan även om ett förfarande kan anses vara icke-genuint med hänsyn till kommersiella skäl och den ekonomiska verkligheten.

## Förord

Jag vill rikta ett varmt tack till min kunniga, kompetenta och hjälpsamma handledare, Cécile Brokelind. Min inofficiella mentor Jessica Svensson. Tack snälla Jessica för allt ditt stöd och din tid. Till min allra käraste syster Louise Lyrenäs, tack snälla för att du korrekturläst mitt arbete. Min kloka svärmor Mona Rosell Jönsson som förvisso inte korrekturläst detta arbetet men alla andra arbeten som har lett fram till denna kandidatuppsats. Sist och allra mest, tack min underbara man Tulle, för allt ditt stöd och uppmuntran, och för att du alltid tar disken så jag kan läsa och skriva.

*Kristina Lyrenäs*

*Lund, 22 Maj 2018.*

## Förkortningar

Art.	Artikel
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Companies
EU	Europeiska Unionen
EUD	Europeiska Unionens Domstol
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FEU	Fördraget om Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HB	Handelsbolag
HFD	Högsta Förvaltnings Domstolen
IL	Inkomstskattelagen
Kommissionen	Europeiska kommissionen
mom.	Momentet
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
SEK	Svenska kronor
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag om statlig inkomstskatt
Skatteflyktslagen	Lag mot skatteflykt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den 28 februari 2018 utfärdade regeringskansliet en promemoria om genomförandet av Controlled Foreign Companies (CFC) regler mot skatteundandragande på remiss.<sup>1</sup> Promemorian redogör för nuvarande svensk lagstiftnings förhållande till Europeiska Unionens (EU) direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som har direkt inverkan på den inre marknadens funktion samt hur den svenska regeringen ska införliva direktivet i svensk lagstiftning.

Direktivets ambition är att motverka erodering av skattebaser och förflyttning av vinster genom att skapa en rättvis och effektiv företagsbeskattning. Ambitionen, att skatt ska betalas där vinster och mervärde skapas, balanseras mot medlemsstaters suveränitet på skatteområdet.<sup>2</sup> Direktivet betonar gemensamma, konsekventa och samordnade men flexibla lösningar som är förenliga med unionsrätten och att detta är avgörande för en väl fungerande inre marknad.<sup>3</sup>

Direktivet innehåller sex åtgärds punkter. Fem åtgärds punkterna i direktivet är särskilt riktade bestämmelser mot kända skatteflyktsmetoder. Den sjätte åtgärds punkten, artikel 6, behandlar införandet av en allmän missbruksregel. Syftet med artikel 6 är att täcka luckor i lagstiftningen och motverka skatteflyktsmetoder som ännu inte givits en specifikt riktad bestämmelse.<sup>4</sup> Regeln ska tillämpas på icke-genuina arrangemang som tillkommit i huvudsakligt syfte att skapa en skattefördel och som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt.<sup>5</sup> Direktivet framhäver vikten av att den allmänna skatteflyktsbestämmelsen tillämpas enhetligt på inhemska, unions-interna samt i situationer som omfattar tredjeländer.<sup>6</sup>

Sverige har redan en generalklausul mot skatteflykt<sup>7</sup> vars syfte är att motverka förfaranden som har det huvudsakliga syftet att uppnå skattelättnader som står i strid med lagens anda och mening.<sup>8</sup> Regeringens promemoria uttrycker att bestämmelserna i den svenska lagen mot skatteflykt (skatteflyktslagen)<sup>9</sup> omfattar kraven i artikel 6. Enligt promemorian behövs därför

---

<sup>1</sup> Finansdepartementet, Promemoria: Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandragande, Regeringskansliet, februari 2018.

<sup>2</sup> Direktiv 2016/1164 preambel 1.

<sup>3</sup> Direktiv 2016/1164 preambel 2.

<sup>4</sup> Direktiv 2016/1164 preambel 11.

<sup>5</sup> Direktiv 2016/1164 art. 6.

<sup>6</sup> Direktiv 2016/1164 preambel 11.

<sup>7</sup> SFS 1995:575.

<sup>8</sup> Proposition 1996/97:170 s. 9.

<sup>9</sup> SFS 1995:575.



inte den svenska skatteflyktslagen ändras. Promemorian behandlar dock inte vad som konstituerar ett icke-genuint arrangemang.<sup>10</sup>

Skatteflyktslagen kan i sin lydelse anses mer långtgående än direktivet i sin ambition att motverka skatteflykt.<sup>11</sup> Skatteflyktslagen fångar upp transaktioner som strider mot lagstiftningens syfte utan krav på att transaktionerna ska vara icke-genuina. Om skatteflyktslagen behålls i sin nuvarande lydelse finns det en risk att den även tillämpas på genuina förfaranden. Tillämpas den på genuina förfaranden är risken att syftet med direktivet inte uppnås och att skatteflyktslagen bedöms strida mot EU-rätten. Skatteflyktslagens lydelse borde kunna behållas utan att den nödvändigtvis står i strid med EU, så länge den tillämpas direktivkonformt. Kvarstår lagens lydelse överförs ansvaret att tillämpa skatteflyktslagen direktivkonformt på rättstillämparen. Risken för en godtycklig och subjektiv tillämpning ökar och möjligheten för skattesubjekten att kunna förutse vilka skattearrangemang som är godtagbara minskar.

## 1.2 Syfte och frågeställning

Studiens syfte är att klargöra skillnader och likheter mellan icke-genuina arrangemang i EU:s skatteflyktbestämmelse och den svenska skatteflyktslagen. Utgångspunkten är att regeringen önskar behålla skatteflyktslagen i sin nuvarande lydelse.<sup>12</sup> Genom att uppmärksamma diskrepanser mellan de båda bestämmelserna ökar möjligheten för svenska rättstillämpare att tillämpa skatteflyktslagen i enlighet med direktivets syfte och innebörden av artikel 6. För att uppfylla detta syfte utgår studien ifrån följande frågeställningar,

- Vilken innebörd har termen icke-genuina arrangemang i artikel 6?
- Skiljer sig skatteflyktslagen och EU:s skatteflyktsbestämmelse?
- Är kravet på icke-genuina arrangemang redan inbyggt i svensk rättspraxis vid tillämpning av skatteflyktslagen?

---

<sup>10</sup> Finansdepartementet, Promemoria: Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandragande, Regeringskansliet, februari 2018 s. 74.

<sup>11</sup> Se t.ex Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007 s. 593, Hilling, M., *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT 2012 s. 821 och Ugglå, C-M., och Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 115, Pålsson, R., *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, SN 2016 s. 125.

<sup>12</sup> Finansdepartementet, Promemoria: Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandragande, Regeringskansliet, februari 2018 s. 73.

## 1.3 Metod och material

### 1.3.1 Metod

Metoden tillämpad i denna studie är rättsdogmatisk metod. Rättsdogmatisk metod innebär att analysera accepterade rättskällor för att lägga dem till grund för de slutsatser som ska dras. Frågeställningen och argumentationen förankras och framställs med hjälp av specifika rättskällor som har en inbördes rangordning.<sup>13</sup> I denna uppsats analyseras både svensk rätt och EU-rätt. Därför används både svensk och EU-rättslig normhierarki. Då svensk rätt analyseras är normhierarki som följer; lag, lagförarbete, rättspraxis och doktrin.

Längst upp i den EU-rättsliga normhierarkin finns primärrätten som innehåller de grundläggande fördragen. Relevant för denna uppsats är fördraget om europeiska unionen (FEU) och fördraget om europeiska unionens funktionssätt (FEUF-fördraget),<sup>14</sup> samt EU:s protokoll och bilagor.<sup>15</sup> Därefter kommer EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna,<sup>16</sup> följt av de allmänna rättsprinciperna. Två viktiga rättsprinciper som återfinns i EU:s protokoll är subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen.<sup>17</sup>

Under primärrätten i den hierarkiska ordningsföljden ligger sekundärrätten. I toppen av sekundärrätten ligger de avtal som EU ingår med länder utanför EU eller internationella organisationer.<sup>18</sup> Sekundärrätten utgörs sedan av både bindande och icke-bindande rättsakter. Dessa är förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer, yttranden<sup>19</sup> och resolutioner.<sup>20</sup>

EU-rätten är förhållandevis ofullständig. Därför spelar EU-domstolen (EUD) en avgörande roll i att tolka EU:s lagstiftning och att driva rättsutvecklingen.<sup>21</sup> EUD praxis och de rättsprinciper som utvecklats har en central roll i den EU-rättsliga normhierarkin.<sup>22</sup>

För att tolka EU-rätten så har EU:s förarbeten fått en ökad betydelse, men de har ändå inte samma rättsliga styrka som svenska förarbeten har inom svensk rätt.<sup>23</sup> Förarbeten, icke-bindande sekundärrätt och generaladvokatens förslag till avgörande ska ses som vägledande.<sup>24</sup> Doktrin tillmäts värde framförallt när det kommer till att understödja generaladvokaternas

---

<sup>13</sup> Korling, F. och Zamboni, M., *Juridisk Metodlära*, s. 21.

<sup>14</sup> Art. 1 FEU.

<sup>15</sup> Bergström, C F. och Hettne, J., *Introduktion till EU-rätten*, s. 26.

<sup>16</sup> Art. 6.1 FEU.

<sup>17</sup> Protokoll, EUT 2012 C 326 s. 206.

<sup>18</sup> Art. 216 FEUF.

<sup>19</sup> Art. 288 FEU.

<sup>20</sup> Bergström, C F. och Hettne, J., *Introduktion till EU-rätten*, s. 35.

<sup>21</sup> Art. 19.1 FEU.

<sup>22</sup> Korling, F. och Zamboni, M., *Juridisk Metodlära*, s. 116.

<sup>23</sup> Bergström, C F. och Hettne, J., *Introduktion till EU-rätten*, s. 56 ff.

<sup>24</sup> Hettne, J. och Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod*, s. 40.

förslag till avgörande i ett visst mål. Liksom förarbetena har doktrin inte samma rättsliga tyngd som inom svensk rätt.<sup>25</sup>

Då svenska domstolar tolkar direktiv som har införlivats i svensk rätt är domstolarna skyldiga att tolka lagstiftningen EU-konformt. Detta innebär att domstolarna ska tolka den nationella lagen så att den så mycket som möjligt överensstämmer med EU-rätten, dess allmänna rättsprinciper samt det aktuella direktivets ordalydelse och syfte.<sup>26</sup>

Studien har i avsnittet 4.1 ett komparativt inslag. Komparativ metod är jämförelsen mellan två rättssystem i syfte att analysera och kartlägga deras skillnader och likheter.<sup>27</sup> Då EU-rätten är en del av det svenska rättssystemet<sup>28</sup> blir dess påverkan på svensk rätt en del av den svenska normhierarkin. Komparativt inslag återfinns dock då avsnittet avser att hitta likheter och skillnader mellan skatteflyktslagen och artikel 6 samt att problematisera och dra slutsatser om skatteflyktslagen och hur den jämförs med EU:s direktiv särskilt artikel 6.<sup>29</sup>

### 1.3.2 Material

Materialet till denna uppsats är hämtad från lag, propositioner, statens offentliga utredningar, regeringens promemoria samt EU:s rättsakter. EU:s rättsakter som jag använt består primärt av förordningar, direktiv och rekommendationer. Svensk rättspraxis är hämtad från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), regeringsrätten (RR) samt Skatterättsnämnden (SRN). I min slutsats och då de svenska rättsfallen analyseras har ”Rådets resolution av den 8 juni 2010 om samordning av regler för CFC-bolag och underkapitalisering inom Europeiska unionen (2010/C 156/01)” samt ”Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU)” använts för att finna indikationer på icke-genuina arrangemang. Rådets resolution och kommissionens rekommendation är, icke-bindande rättsakter för medlemsstaterna, som beskrivits metodavsnittet.<sup>30</sup> De tjänar endast som vägledande tolkningshjälp. Det är också så de använts i uppsatsen, och således som läsaren bör förhålla sig till dem. Utvalda rättsfall är fall där domstolen har funnit skatteflyktslagen tillämplig baserade på den nuvarande skatteflyktslagen.<sup>31</sup> Då EU:s rättspraxis behandlas är

---

<sup>25</sup> Bergström, C F. och Hettne, J., *Introduktion till EU-rätten*, s. 63.

<sup>26</sup> Hettne, J., och Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod, teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 188 ff.

<sup>27</sup> Korling, F. och Zamboni, M., *Juridisk Metodlära*, s. 141.

<sup>28</sup> RF 1974:152 10 kap. 8 §.

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> Metodavsnitt 1.3.1.

<sup>31</sup> Dvs. första rättsfallet är från 1998 och sedan fram till 2016. Det finns ett rättsfall från 2017 som behandlades i SRN men inte gick vidare till HFD. Detta rättsfall har jag avgränsat bort.

rättsfallen valda i syfte att belysa frågeställningen i uppsatsen och för att föra diskussionen framåt. Rättsfallen Emsland-Stärke<sup>32</sup>, Halifax<sup>33</sup>, Cadbury Schweppes<sup>34</sup> och Thin Cap Group Litigation<sup>35</sup> har givits en framträdande roll då dessa fall är centrala för att förstå EU:s definition av missbruk och icke-genuina förhållanden.<sup>36</sup> Utvald doktrin som knyter an till skatteflyktslagen är Rosanders<sup>37</sup> avhandling på skatteflyktslagens generalklausul. Uggla och Carneborn som författat en bok som handlar om tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen.<sup>38</sup> Övrig doktrin som knyter an till frågeställningarna har använts i form av böcker och artiklar från framför allt skatterättsliga tidskrifter. Jag eftersträvat att använda så många olika källor, både svensk och internationell doktrin. Detta för att så mycket som möjligt för att ge djup och nyans till frågeställningen.

## 1.4 Avgränsning

Föremålet för denna studien är att undersöka skillnader mellan artikel 6 och skatteflyktslagen.

EU rättens uppbyggnad är därför avgränsad till att återges i de delar den är relevant för uppsatsens frågeställning.

Jag är medveten om att det finns andra direktiv som innehåller skatteflyktsbestämmelser och termen icke-genuina.<sup>39</sup> Eftersom fokus för uppsatsen är skillnader mellan artikel 6 och skatteflyktslagen har andra direktiv och en undersökning gentemot dessa fått stå tillbaka.

Det hade varit intressant att vidare utforska hur förenlig skatteflyktslagen är med andra rättfärdigande grunder i EU-rätten, så som den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Vad hade utfallet blivit om skatteflyktslagen genom gick *rules of reason*<sup>40</sup> testet.

*Principen om rättshandlingars verkliga innebörd och genomsyn* är nära besläktade med skatteflyktsproblematiken. Uppsatsen utvecklar inte dessa begrepp i någon djupare mening till förmån för uppsatsens frågeställning och syfte.

---

<sup>32</sup> C-110/99 Emsland-Stärke.

<sup>33</sup> C-255/02 Halifax.

<sup>34</sup> C-196/04 Cadbury Schweppes.

<sup>35</sup> C-524/04 Thin Cap Group Litigation.

<sup>36</sup> Se t.ex. De Broe, L. och Beckers, D., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, EC Tax Review 2017/3.

<sup>37</sup> Rosander, U., *Skatteflyktslagens generalklausul*.

<sup>38</sup> Uggla, C-M och Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*.

<sup>39</sup> Direktiv 2015/121 art. 11 och direktiv 2009/133 art. 15.

<sup>40</sup> För information om rules of reason doktrinen se bl.a. Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M., Öberg, J., *EU Skatterätt*, s. 149.

Rättsfall då skatteflyktslagen varit en rättsfråga men lagen inte funnits tillämplig behandlas inte i denna uppsats. Eftersom skatteflyktslagens fyra rekvisit<sup>41</sup> till stor del återfinns i artikel 6 har min utgångspunkt har varit, att om domstolen inte har kunnat tillämpa skatteflyktslagen så har domstolen inte heller kunnat tillämpa artikel 6.

Skatteflyktslagen är inte tillämplig på indirekt beskattning<sup>42</sup> därför behandlas inte indirektbeskattning specifikt i uppsatsen även om den allmänna missbruksprincipen är tillämplig på indirektbeskattning.

## 1.5 Forskningsläge

I doktrin verkar det råda samsyn över att skatteflyktslagen är förenlig med EU-rätten även om det finns en risk för att den kan underkännas om den inte uppfyller de krav som proportionalitetsprincipen ställer på en rimlig inskränkning av fördragsfriheterna kontra syftet med lagen.<sup>43</sup> I internationell doktrin finns en omfattande debatt som rör vilken definition som skall användas för termen icke-genuina. Mitt intryck är att det verkar råda en samstämmighet om att innebörden av termen icke-genuina i förhållande till artikel 6 inte är klarlagd och att debatten genomsyras av en önskan om vidare vägledning ifrån EUD angående tolkning av artikeln samt betydelsen av termen icke-genuina i artikeln.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> Medverkansrekvisitet är inte uttryckt i artikel 6 men det får anses underförstått att den skatteskyldige direkt eller indirekt måste medverka till arrangemangen eller arrangemanget se. Finansdepartementet, Promemoria: Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandragande, Regeringskansliet, februari 2018.s. 73.

<sup>42</sup> SFS 1995:575 1 §.

<sup>43</sup> Se t.ex Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007 s. 593, Hilling, M., *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT 2012 s. 821 och Ugglå, C-M., och Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 115.

<sup>44</sup> Se t.ex. Bizioli, G., *Taking the EU fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?*, EC Tax Review, 2017-3 och De Broe, L. och Beckers, D., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, EC Tax Review 2017/3.

## 1.6 Disposition

Första kapitlet inleds med en beskrivande bakgrund som leder fram till studiens syfte och frågeställning. Kapitlet innehåller även ett klargörande av uppsatsens syfte och frågeställning. I den efterföljande texten beskrivs val av metod och material följt av uppsatsens avgränsning, rådande forskningsläge samt disposition. Frågeställningen om vilken innebörd termen icke-genuina arrangemang i artikel 6 har, besvaras i kapitel 2. Kapitlet inleds med en beskrivning av direktivet och artikel 6 syfte och räckvidd.<sup>45</sup> Därefter behandlas lydelsen i artikel 6 och begreppet *icke-genuina* behandlas med tolkningshjälp av rättsfall från EUD samt andra arbetsdokument från EU och doktrin. Kapitlet avslutats med en sammanfattning och analys av EU-rätten. I kapitel tre behandlas vilken juridisk innebörd skatteundvikande förfarande och skatteflykt har i svensk rätt. Därefter behandlas den svenska generalklausulen mot skatteflykt och dess fyra rekvisit. Kapitel fyra besvarar uppsatsens frågeställning om skatteflyktslagen och EU:s allmänna skatteflyktsbestämmelse skiljer sig åt. Kapitlet avslutas med en rättsfallsgenomgång från svenska domstolar där skatteflyktslagen har tillämpats. Fokus i rättsfallsgenomgången ligger i att undersöka i vilken utsträckning det är icke-genuina arrangemang som skatteflyktslagen har tillämpats på. Uppsatsen avslutats med en analys och summering.

## 2. EU:s skatteflyktsbestämmelser

### 2.1 Direktivet och artikel 6 - syfte och räckvidd

Ambitionen med direktivet är att skatt ska betalas där vinster och mervärde genereras<sup>46</sup> och att den inre marknadens resistens mot gränsöverskridande skatteflyktsmetoder ska förbättras.<sup>47</sup> Bristande samordning mellan medlemsstaters företagsbeskattning framhålls som en anledning till att multinationella företag kan utnyttja kryphål och skillnader i skattesystemen för att minska sin skattebörda.<sup>48</sup> För att dessa skillnader inte ska bestå, och vinster ska kunna beskattas där de uppkommer, måste risken för kryphål och skillnader mellan EU:s medlemsländer minimeras. Avgörande för att nå framgång är att hitta gemensamma tillvägagångsätt.<sup>49</sup> Samordning mellan

---

<sup>45</sup> Direktiv 2016/1164.

<sup>46</sup> Ibid. preambel p. 1.

<sup>47</sup> Ibid. preamble p. 16.

<sup>48</sup> Meddelande COM (2015) 302 final s. 2.

<sup>49</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.16.

medlemsstater gynnar även skattesubjekten genom förbättrad förutsebarhet om vad som är förenligt med EU-rätten.<sup>50</sup>

Direktbeskattning är inte ett av EU harmoniserat område.<sup>51</sup> I direktivet uttrycks det som osannolikt att EU:s medlemsstater, oberoende av varandra, skulle kunna nå framgång i att bekämpa gränsöverskridande skatteflyktsmetoder och säkerställa att den inre marknaden skyddas.<sup>52</sup> För att kunna genomföra lösningar på unionsnivå där EU och medlemsstaterna har delad kompetens,<sup>53</sup> hänvisar direktivet till subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen.<sup>54</sup> Genom att utfärda en allmänna harmoniseringsbestämmelse<sup>55</sup> får EU befogenhet att, efter samråd med bland annat Europaparlamentet, utfärda direktiv om att medlemsstaterna ska upprätta lagar och författningar för att harmonisera den inre marknaden så att EU:s politik ska kunna genomföras och den inre marknaden ska kunna fungera så som är tänkt.<sup>56</sup>

Direktivet bygger på de 15 åtgärds punkter som Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) rekommenderar mot Base Erosion Profit Shifting (BEPS).<sup>57</sup> Genom fem specifika åtgärder och en allmän åtgärd vill EU förhindra skatteflykt och aggressiv skatteplanering.<sup>58</sup> Artikel 6 i direktivet är en allmän regel mot missbruk vars syfte är att kunna motverka skatteflyktsmetoder som inte täcks av en särskilt riktad bestämmelse.<sup>59</sup> I förarbetet till direktivet står att den allmänna regeln mot missbruk i direktivet ska spegla EUD tester för att avgöra om arrangemangen är att anses vara konstlade.<sup>60</sup> Vilken sorts förfarande är det då som artikel 6 riktar sig mot? För att förstå detta vill jag till att börja med ta avstamp i vad som inte anses som missbruk.

Direktivet och artikel 6 utgår från skattesubjektets rätt att strukturera verksamheten skattemässigt effektivt.<sup>61</sup> Det är alltså inte missbruk eller skatteflykt att skatteplanera. Utgångspunkten är också att det råder fri rörlighet<sup>62</sup> och etableringsfrihet inom EU.<sup>63</sup> Den fria

---

<sup>50</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p. 2.

<sup>51</sup> Se bl.a. C-196/04 Cadbury Schweppes p.40. och Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M. och Öberg, J., *EU Skatterätt*, s. 22.

<sup>52</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p. 16.

<sup>53</sup> FEUF art. 4.

<sup>54</sup> FEU art. 5 och direktiv 2016/1164 preambel p. 16.

<sup>55</sup> FEUF art. 115 se direktiv 2016/1164 s. 1.

<sup>56</sup> Bergström, C F., och Hettne, J., *Introduktion till EU-rätten*, s.260 ff.

<sup>57</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.1 och p.2.

<sup>58</sup> Förslag COM (2016) 26 final s. 3.

<sup>59</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.11.

<sup>60</sup> Förslag COM (2016) 26 final s. 9.

<sup>61</sup> Ibid.

<sup>62</sup> Se bl.a. FEUF art. 28 och art. 21.

<sup>63</sup> Se bl.a. FEUF art. 49 och art. 54.

rörligheten och rättigheten att etablera sig i ett annat medlemsland skänker företag en rätt att etablera sig i ett annat medlemsland även om anledningen till etableringen är att kunna dra fördel av förmånligare skattevillkor.<sup>64</sup> I doktrin har det hävdats att rättigheterna har av EUD visats vara skyddsvärda genom att EUD underkänner nationella skatteregler som verkar hindrande gentemot dessa friheter.<sup>65</sup> Utöver rätten till fri rörlighet och etablering så råder även förbud mot diskriminering av nationalitet.<sup>66</sup> Utgångspunkten är att särbehandling av bolag med gränsöverskridande verksamhet kontra rent nationell verksamhet inte accepteras. Medlemsländers lagstiftning som inskränker skattesubjektens möjlighet att nyttja fördragsfriheterna måste uppfylla en eller flera rättfärdigande grunder som står i proportion till vad lagstiftningens syfte.<sup>67</sup> Missbruk av fördragsfriheterna är en rättfärdigande grund.

Direktivet avser att motverka missbruk och att öka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering.<sup>68</sup> Medan missbruk baseras på kringgående eller motverkande av tillämplig lagstiftning<sup>69</sup> så innebär aggressiv skatteplanering att skattesubjektet utnyttjar missmatchningar mellan länders skattesystem. Aggressiv skatteplanering är, enligt EU, när skattesubjektet försöker minska sin skattebörda genom att nyttja teknikaliteter eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem.<sup>70</sup> Vid aggressivt skatteplanerande kan vart enskilt lands lagstiftning användas av skattesubjektet på ett enligt den nationella lagstiftaren avsett vis men på grund av bristande koordinering, lagstiftare länder emellan, kan gränsöverskridande transaktioner få oavsedda och oönskade konsekvenser för ländernas skattebas. Diskrepansen kan resultera i av lagstiftarna oavsiktliga skatteförmåner för skattesubjekten.<sup>71</sup> Vad som utgör missbruk och vad som utgör aggressiv skatteplanering skiljer sig därför åt i juridisk mening.<sup>72</sup>

---

<sup>64</sup> Se bland annat C-196/04 Cadbury Schweppes p. 36-37.

<sup>65</sup> Se bl.a. Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M., Öberg, J., *EU Skatterätt*, s. 51 och s. 57.

<sup>66</sup> FEUF art. 18.

<sup>67</sup> Ståhl, K., Persson Österman, R., Hilling, M., Öberg, J., *EU Skatterätt*, s. 150.

<sup>68</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.3 och 5.

<sup>69</sup> Direktiv 2016/1164 art. 6.

<sup>70</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p.2.

<sup>71</sup> Dourado, A. och Pistone, P., *Tax avoidance revisited in the EU BEPS context*, s. 99.

<sup>72</sup> Bizzioli, G., *Taking the EU fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?*, EC Tax Review, 2017-3.



### 2.1.1 Minsta skyddsnivå

Till skillnad från förordningar som är bindande i sin helhet, är direktiv endast bindande med avseende på vilket resultat som uppnås. Medlemsstater kan välja hur direktiv ska implementeras, så länge det implementeras. Det är direktivets ändamål som är viktigt, inte nödvändigtvis vägen dit.<sup>73</sup>

Artikel 3 i direktivet fastställer att direktivet är av *de minimis* karaktär. Detta innebär, dels ett krav på att nationell lagstiftning i det minsta måste täcka vad som står i direktivet, dels att nationell lagstiftning som går utöver vad direktivet medger för att skydda den nationella bolagsskattebasen inte hindras av direktivet. Bestämmelserna har medvetet givits en allmän utformning då de ska anpassas till 28 medlemsstaters olika nationella skattesystem. Tanken är att medlemsstaterna själva har kompetens till att utforma detaljerna i de nationella reglerna.<sup>74</sup> I doktrin<sup>75</sup> har frågan lyfts hur detta minimumkrav korrelerar med EU rådets slutsatser att man behöver gemensamma lösningar.<sup>76</sup> Vikten av en enhetlig tillämpning av direktivet inom unionen och specifikt artikel 6 lyfts fram.<sup>77</sup> Då det endast finns en undre och inte en övre gräns för vilka åtgärder som enskilda medlemsstater får införa är risken att medlemsstater implementerar skatteflyktsbestämmelsen på olika sätt. Detta kan ge upphov till att mismatchningar mellan länder består, vilket i sin tur riskerar att leda till fortsatta möjligheter till aggressiv skatteplanering.

Om medlemsstaterna inför alltför protektionistiska nationella bestämmelser riskerar deras regler att skapa hinder på den inre marknaden. EUD kan då använda allmänna rättsprinciper, så som proportionalitetsprincipen<sup>78</sup> och icke-diskriminering- eller likabehandlingsprincipen<sup>79</sup> till att underkänna den nationella lagstiftningen.<sup>80</sup>

Rättspraxis visar att EUD inte godkänner skatteflyktsregler som har hindrande eller diskriminerande verkan och som kan tillämpas på andra upplägg än icke-genuina. Därför ifrågasätter De Broe och Beckers om artikel 3 kan anses gälla gentemot artikel 6. De anser att det är högst tveksamt att EUD skulle tillåta medlemsländer att gå utöver det som medges i artikel 6, åtminstone inte vid gränsöverskridande transaktioner. Artikel 3 i relation till artikel 6,

---

<sup>73</sup> FEUF art. 288.

<sup>74</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p. 3.

<sup>75</sup> Bizioli, G., *Taking the EU fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?* EC Tax Review, 2017-3 och Terra, Ben, J.M, Wattel, Peter, J., *European Tax Law*, s. 244.

<sup>76</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.2.

<sup>77</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.11. och Terra, Ben, J.M, Wattel, Peter, J., *European Tax Law*, s. 244.

<sup>78</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.2.

<sup>79</sup> FEU art. 5.4.

<sup>80</sup> FEUF art. 18.

<sup>80</sup> Dourado, A P., *The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?*, Intertax Volume 44, Issue 6 & 7, s. 442

bör snarare förstås som att medlemsstater har en rätt att konstruera generella skatteflyktsregler som går utöver det som stipuleras i artikel 6 som riktar sig mot oönskad skatteplanerings verksamhet på den rent nationella arenan. En möjlighet som De Broe och Beckers menar att få medlemsstater kommer att välja.<sup>81</sup> Dourado menar att ett fullharmoniseringsdirektiv skulle öka skatteflyktsbestämmelsens förutsebarhet. Dourado tror att direktivets de minimis karaktär kommer att ersättas av alternativa praxis metoder i framtiden. En lösning som troligtvis inte är rätt metod för att skapa gemensamma lösningar.<sup>82</sup> Även Franz förespråkar ett fullharmoniseringsdirektiv med argumenten att det hade ökat skatteflyktsbestämmelsens förutsägbarhet samtidigt som det hade minskat konkurrensen mellan medlemsländerna och värnat om deras skattebaser.<sup>83</sup> Franz påpekar att det är troligt att medlemsstater kommer att både tolka och implementera direktivet på skilda sätt. Direktivet bör i grunden ändå ses som positivt då det hindrar medlemsstaterna från att anta lagstiftning som understiger direktivets nivå.<sup>84</sup> Eftersom artikel 6 är av de minimis karaktär utesluter inte Douma och Kardachaki att det kan ses som olagligt statsstöd om medlemsstater inte tillämpar artikel 6 på icke-genuina förhållanden.<sup>85</sup>

## 2.2 De allmänna reglerna mot missbruk

### 2.2.1 Artikel 6 uppbyggnad

Artikel 6 i direktivet har följande lydelse;

*1. Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del.*

*2. Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.*

*3. Om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang inte ska tas hänsyn till i enlighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt.*

---

<sup>81</sup> De Broe, L. och Beckers, D., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, EC Tax Review, s.141.

<sup>82</sup> Dourado, A P., *The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS?*, Intertax Volume 44, Issue 6 & 7, s. 442.

<sup>83</sup> Franz, T., *The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission*, Intertax, Volume 43, Issue II, s. 663.

<sup>84</sup> Ibid s. 660.

<sup>85</sup> Douma, S. och Kardachaki, A., *The impact of European Union Law on the Possibilities of European Union Member States to Adapt International Tax Rules to the Business Models of Multinational Enterprises*, Intertax Volume 44, Issue 10, s. 753.

Från artikelns lydelse kan följande rekvisit extraheras;

Det måste finnas ett syfte. Det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena ska vara att erhålla en skattefördel.

Genom det arrangemang eller den uppsättning av arrangemang som skattesubjektets låter utföra i syfte att erhålla skattefördelen, så ska syftet med den tillämpliga lagstiftningen motverkas.

Den uppsättning arrangemang som har genomförts är att betrakta som icke-genuina med hänsyn till all relevant fakta och omständigheter. För att förstå om ett icke-genuint arrangemang föreligger uppmärksammar artikeln att det kan vara nödvändigt att inte titta på arrangemangen isolerat utan som en kedja eller uppsättning av arrangemang.

I punkt 2 ges en något mer utförlig beskrivning av vad som är att anses som icke-genuina. Det ska vara giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. I direktivets inledning specificeras vidare, för att avgöra vad som är att betrakta som icke-genuint så ska medlemsstaterna ta hänsyn till alla giltiga ekonomiska skäl, även finansiell verksamhet. Inledningen hänvisar även till att inom EU skall de allmänna reglerna mot missbruk tillämpas på icke-genuina arrangemang. Utgångspunkten är att skattesubjekt har rätt att planera sin skatt på det vis som är, för den, mest effektivt.<sup>86</sup>

Av punkt 3 framgår att rekvisiten är kumulativa med påföljd att ett arrangemang eller en uppsättning av arrangemangen inte ska tas hänsyn till vid beräkning av skattepliktigt underlag.

## **2.2.2 Tolkningshjälp till de allmänna reglerna mot missbruk och artikel 6**

De allmänna missbruksprinciper som direktivet hänvisar till ska reflektera den allmänna missbruksprincip som växt fram genom EUD praxis.<sup>87</sup> För att lättare förstå vad EUD:s rättspraxis utarbetat ger ”Rådets resolution om samordning av reglerna för CFC-bolag och underkapitalisering inom EU” en viss vägledning. Där framgår att nationella regler som har en hindrande effekt på fördragens friheter kan rättfärdigas när det gäller just konstlade upplägg. I resolutionen förtydligas den allmänna missbruksprincipen och hur missbruk ska identifieras.<sup>88</sup> Resolutionen är inte bindande för medlemsstaterna men kan tjäna som ytterligare tolkningshjälp.<sup>89</sup> Inledningsvis framhävs spänningsförhållandet mellan å ena sidan, vikten av

---

<sup>86</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p. 11.

<sup>87</sup> Förslag COM (2016) 26 final s. 9.

<sup>88</sup> Rådets resolution (2010/C 156/01).

<sup>89</sup> Bergström, C.F., och Hettne, J., *Introduktion till EU-rätten*, s. 35.

att bekämpa missbruk för att motverka att medlemsstaternas skatteunderlag eroderas och behovet av att gränsöverskridande verksamhet inom EU ska kunna fortgå utan att verksamheten inskränks av oproportionerliga restriktioner. Behovet av att förhindra skatteundandragande samt strävan att skapa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten framställs som giltiga skäl till att genom lagstiftning begränsa fördragsfriheterna. Kravet på att reglerna ska vara proportionerliga betonas. Därför understryks att generellt sett är det endast allmänna regler som träffar konstlade upplägg som förhindrar skatteundandragande som kan rättfärdigas. För att identifiera ett icke-genuint upplägg listar resolutionen faktorer som kan indikera dess existens. Dessa är;

- avsaknad av ekonomiska eller affärsmässiga skäl som reflekterar den ekonomiska verkligheten,
- avsaknad av en verklig ekonomisk etablering,
- avsaknad av lokaler, personal och utrustning som indikerar att det faktiskt finns en fysisk existens,
- oproportionerligt mycket kapital i förhållande till vad som faktiskt behövs för att bedriva verksamheten
- att avtal som ingåtts av den skatteskyldige saknar ekonomisk innebörd och affärsmässiga skäl om man bortser från den skatteförmån som uppkommer.

Europeiska kommissionens (kommissionen) rekommendation om aggressiv skatteplanering<sup>90</sup> ger också vägledning till hur man fastställer förekomst av missbruk. Inledningsvis definieras arrangemang som, ”alla transaktioner, system, insatser, verksamheter, avtal, bidrag, överenskommelser, löfte, åtaganden eller händelser.”<sup>91</sup> Ett arrangemang är icke-genuint om det saknar de giltiga kommersiella skäl som återspeglar verkligheten. Faktorer som kan indikera att det är icke-genuint listas i rekommendationen.<sup>92</sup> Där nämns att arrangemangens rättsliga form inte motsvarar det rättsliga innehållet i arrangemangen som helhet,<sup>93</sup> arrangemangen uppfattas inte som normala i förhållande till rimligt affärsbeteende,<sup>94</sup> arrangemangen framstår som cirkulära<sup>95</sup> eller som att de tar ut varandra.<sup>96</sup> Vidare ska relationen mellan skattesubjektets företagsrisker samt kassaflöden och skatteförmånen få skatteförmånen att framstå som

---

<sup>90</sup> Rekommendation (2012/772/EU).

<sup>91</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.3.

<sup>92</sup> Ibid p. 4.4 a)-f).

<sup>93</sup> Ibid p. 4.4 a) En tolkningsmetod som på engelska bär namnet “substance over form”.

<sup>94</sup> Ibid p. 4.4 b).

<sup>95</sup> Ibid p. 4.4 d).

<sup>96</sup> Ibid p. 4.4 c).

betydande<sup>97</sup> och vinsten minimal i förhållande till den skatteförmån som uppnås. Allt detta kan indikera att arrangemangen inte har giltiga kommersiella skäl som återspeglar verkligheten och att de därför inte är att anses som genuina.<sup>98</sup>

Skattesubjektets syfte ska vara att erhålla en skatteförmån.<sup>99</sup> Rekommendationen är att medlemsstaterna jämför skattesubjektets skattesituation då de påstått icke-genuina arrangemangen företas kontra samma skattesituation fast utan de påstådda icke-genuina arrangemangen.<sup>100</sup> Vad medlemsstaterna specifikt ska identifiera vid jämförelsen är, belopp som inte ingår i skattebasen,<sup>101</sup> att den skatteskyldige utnyttjar ett avdrag,<sup>102</sup> att den skatteskyldige ådrar sig en förlust av skatteskäl,<sup>103</sup> ingen källskatt ska betalas<sup>104</sup> eller utländsk skatt avräknas.<sup>105</sup> Om alla andra syften framstår som obetydliga, torde slutsatsen kunna dras att ett av skattesubjektets huvudsakliga syften är att erhålla en skatteförmån.

### **2.2.3 De allmänna reglerna mot missbruk - utveckling i EU domstolens rättspraxis**

Artikel 6 är utformad efter den innebörd och de tester som EUD praxis utvecklat.<sup>106</sup> EUD:s uppgift är att tolka hur den skrivna rätten ska tillämpas.<sup>107</sup> Det är de nationella domstolarnas uppgift att tillämpa den nationella lagen genom att ge den en innebörd som överensstämmer med EUD:s tolkning. I ett flertal rättsfall har EUD utarbetat en allmän missbruksprincip<sup>108</sup> och det är denna som artikel 6 ger uttryck för.<sup>109</sup>

Rättsfallet, Emsland-Stärke,<sup>110</sup> är ett av de första fallen där EUD utvecklar hur den nationella domstolen ska gå till väga för att bedöma om missbruk förekommer.<sup>111</sup> Fallet rör export av jordbruksprodukter. Det tyska företaget Emsland-Stärke beviljades exportbidrag för export av sina produkter till ett land utanför EU. Efter att ha genomfört exporten av produkterna så

---

<sup>97</sup> Ibid p. 4.4 e).

<sup>98</sup> Ibid p. 4.4 f).

<sup>99</sup> Direktiv 2016/1164 art 6.

<sup>100</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.7.

<sup>101</sup> Ibid p. 4.7 a).

<sup>102</sup> Ibid p. 4.7 b).

<sup>103</sup> Ibid p. 4.7 c).

<sup>104</sup> Ibid p. 4.7 d).

<sup>105</sup> Ibid p. 4.7 e).

<sup>106</sup> Förslag COM (2016) 26 slutlig s. 9.

<sup>107</sup> FEU art. 19.1.

<sup>108</sup> Se ex. C-110/99 Emsland-Stärke, C-255/02 Halifax och C-196/04 Cadbury Schweppes.

<sup>109</sup> Förslag COM (2016) 26 slutlig s. 9.

<sup>110</sup> C-110/99 Emsland-Stärke.

<sup>111</sup> De Broe, L. och Beckers, D., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, EC Tax Review 2017/3.

återtransporterades de till Tyskland i oförändrat skick, där de importerades med importtullar som var lägre än exportbidraget, för att sedan exporteras på nytt. Domstolen menade att även om Emsland-Stärke hade uppfyllt alla formella krav för att erhålla exportbidrag<sup>112</sup> så fanns det anledning att undersöka om missbruk av fördragsrättigheter ägt rum. Den aktuella förordningen skulle kunna utgöra ett hinder,<sup>113</sup> men gemenskapsbestämmelser ska inte kunna åberopas som grund för att skydda en näringsidkares missbruk av rättigheter.<sup>114</sup> I sitt resonemang fastställde EUD, för att påvisa förekomst av missbruk så krävs det objektiva förhållanden som visar att syftet med den berörda bestämmelsen inte har uppnåtts trots att alla formella krav är uppfyllda.<sup>115</sup> Det krävs också en subjektiv faktor i form av att skattesubjektets avsikt väsentligen ska utgöras av att denne vill uppnå en skatteförmån. För att få tillgång till skatteförmånen så har man konstruerat de objektiva omständigheterna<sup>116</sup> som krävs för att få ta del av skatteförmånen.<sup>117</sup> Denna kontroll, bestående av krav på objektiva förhållanden och en subjektiv avsikt, som domstolen utvecklar i Emsland-Stärke, förtydligas i målet Halifax,<sup>118</sup> Cadbury Schweppes<sup>119</sup> och Thin Cap Group Litigation.<sup>120</sup>

I målet Halifax, framhålls återigen att utgångsläget är att var och en har rätt att planera sin skatt så att den minimeras<sup>121</sup> men inte när det föreligger förfarandemissbruk.<sup>122</sup> Det diskuteras även om syftet att erhålla en skattefördelen ska utgöra det enda syftet eller det huvudsakliga syftet, med utgång att EUD ändrar kravet till huvudsakligt syftet.<sup>123</sup> Sedan dess har EUD använt olika ord för att beskriva och kvantifiera vilken betydelse just skattesubjektets syfte att uppnå en skatteförmån har.<sup>124</sup>

I Cadbury Schweppes preciserar EUD att den subjektiva avsikten att vilja uppnå en skatteminskning inte räcker för att anse att det är ett rent konstlat upplägg.<sup>125</sup> Det är inte heller missbruk av unionsfriheterna att etablera sig i ett annat medlemsland för att kunna dra fördel

---

<sup>112</sup> C-110/99 Emsland-Stärke p. 46.

<sup>113</sup> C-110/99 Emsland-Stärke p. 50.

<sup>114</sup> C-110/99 Emsland-Stärke p. 51.

<sup>115</sup> C-110/99 Emsland-Stärke p.52.

<sup>116</sup> Den engelska språk versionen innehar lydelsen ”...by creating artificially the conditions laid down for obtaining it.” I den svenska rättsfalls översättningen används ordet ”konstruera”, vilket jag menar inte nödvändigtvis visar att ett icke-genuint eller ”artificial” förhållande är förhanden.

<sup>117</sup> C-110/99 Emsland-Stärke p.53.

<sup>118</sup> C-255/02 Halifax.

<sup>119</sup> C-196/04 Cadbury Schweppes.

<sup>120</sup> C-524/04 Thin Cap Group Litigation.

<sup>121</sup> C-255/02 Halifax p. 73.

<sup>122</sup> C-255/02 Halifax p. 85.

<sup>123</sup> C-255/02 Halifax p. 59-60, p.66, p.75, p. 81-82 p. 86 se framför allt p. 81.

<sup>124</sup> De Broe, L. och Beckers, D., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, EC Tax review, 2017/3.

<sup>125</sup> C-196/04 Cadbury Schweppes p. 63.

av en lägre skatt.<sup>126</sup> Det är den subjektiva avsikten tillsammans med den objektiva omständigheten som avgör om det föreligger ett rent konstlat upplägg.<sup>127</sup> Den objektiva omständigheten är att syftet med den lag man lutar sig mot har kringgåts och uppfylls inte sett till den ekonomiska verkligheten.<sup>128</sup> I Cadbury Schweppes fallet rör det sig om etableringsfriheten. EUD slår fast att bestämmelsen om etableringsfrihet förutsätter att bolaget som har etablerat sig i en annan medlemsstat faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet i det landet.<sup>129</sup> I fallet kopplas den subjektiva avsikten med de objektiva omständigheterna, men fallet lyfter också frågan, hur nödvändig är den subjektiva avsikten? Det framgår att den ska vara väsentlig men hur ska dessa två rekvisit balanseras? Det är tydligt att det inte räcker med en subjektiv avsikt, men hade det räckt med objektiva omständigheter? Cadbury Schweppes domen slår också fast att objektiva omständigheter är just omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, det vill säga det ska finnas en fysisk form på omständigheterna så som lokaler, personal och utrustning.<sup>130</sup> Ett brevlådeföretag ges som exempel över ett icke-genuint upplägg.<sup>131</sup>

I målet, Thin Cap Group Litigation, avseende regler om avdrag för räntor på lån som givits mellan bolag inom samma bolagskoncerner där bolagen haft sitt säte i olika medlemsstater.<sup>132</sup> Den hänskjutande domstolen ställde frågan om avdrag för räntor på lån kunde nekas om det visar sig vara så att lånen är fiktiva upplägg genomförda i syfte att kringgå lagstiftningen i det medlemslandet där bolaget hör hemma.<sup>133</sup> EUD konstaterade att det faktum att ett i medlemsstaten hemmahörande bolag beviljats ett lån av ett närstående bolag i en annan medlemsstat presumerar inte missbruk och motiverar därför i sig inte hindrande bestämmelser.<sup>134</sup> Regler som inskränker etableringsfriheten men samtidigt är specifikt riktade till att motverka fiktiva upplägg som iscensatts för att kringgå lagstiftningen och inte har någon verklig ekonomisk förankring kan dock motiveras.<sup>135</sup> Om ett bolag hemmahörande i medlemsstaten beviljats ett lån från ett bolag i en annan medlemsstat där räntan på lånet inte överensstämmer med marknadsmässiga villkor så utgör detta en objektiv omständighet där en utomstående part kan kontrollera om transaktionerna helt eller delvis utgör fiktiva upplägg som

---

<sup>126</sup> Ibid. p. 37.

<sup>127</sup> Ibid. p. 64.

<sup>128</sup> Ibid p. 66-68.

<sup>129</sup> Ibid p. 54.

<sup>130</sup> Ibid p. 67.

<sup>131</sup> Ibid. p. 68.

<sup>132</sup> C-524/04 Thin Cap Group Litigation p.22 1).

<sup>133</sup> Ibid p.24.

<sup>134</sup> Ibid. p.73.

<sup>135</sup> Ibid p.72 och 74.

har skapats i syfte att kringgå medlemsstatens lagstiftning för att erhålla en skatteförmån.<sup>136</sup> Bolag inom samma koncern måste beakta armslängdsprincipen<sup>137</sup> eller kunna styrka att det finns andra affärsmässiga skäl för arrangemangen än endast att uppnå en skatteförmån.<sup>138</sup>

## 2.3 Sammanfattning och analys av EU-rätten

Artikel 6 punkt 1 återger de allmänna reglerna om missbruk så som EUD har definierat dem. Textlydelsen i punkt 1 passar väl in på definitionen som EUD genom sin rättspraxis har utarbetat i den allmänna missbruksprincipen och hur den endast ska tillämpas på icke-genuina arrangemang. Rättspraxis visar att arrangemangen i princip måste sakna substans för att den allmänna missbruksprincipen ska vara tillämplig.<sup>139</sup> Annars har skattesubjektet en legal rätt att strukturera sin affärsverksamhet så att skatten minimeras.<sup>140</sup>

Artikel 6 punkt 2 öppnar för möjligheten att se icke-genuina arrangemang som någonting utöver vad EUD medger. Att arrangemangen ska kännetecknas av att de har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten,<sup>141</sup> ger i sin lydelse intryck av att arrangemangen kan ha substans men att bestämmelsen ändå kan tillämpas om arrangemangen saknar giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Frågan uppkommer vad som kan utgöra giltiga kommersiella skäl och vad som är en ekonomisk verklighet. EUD tar hänsyn till fysiska tecken på att det bedrivs affärsverksamhet så som lokaler och anställd personal.<sup>142</sup> En förteckning över andra faktorer som kan indikera att ett icke-genuint upplägg förekommer finns i Kommissionens rekommendation.<sup>143</sup> Uppräkningen bör inte ses som komplett och det är oklart hur många, om nödvändigtvis någon, av de uppräknade faktorerna som måste aktualiseras för att ett icke-genuint förhållande ska anses föreligga.<sup>144</sup> Både Jiménez och Bizioli önskar förtydligande från EUD om hur man ska se på holdingbolag, bolag som utför finansiella tjänster, försäkringsaktiviteter och liknande. Detta är bolag som bär på förhållandevis lite substans i form av de fysiska kännetecknen som Cadbury Schweppes domen framhäver som relevanta. Jiménez argumenterar för att holdingbolag, kapitalförvaltningsbolag och liknande inte automatiskt kan anses utgöra icke-genuina

---

<sup>136</sup> Ibid p.81.

<sup>137</sup> Ibid p.71

<sup>138</sup> Ibid p.82-83.

<sup>139</sup> Se bl.a. C-196/04 Cadbury Schweppes p.67-68.

<sup>140</sup> Direktiv 2016/1164 preambel 11 och bl.a. C-255/02 Halifax p. 73.

<sup>141</sup> Direktiv 2016/1164 art.6 p.2.

<sup>142</sup> C-196/04 Cadbury Schweppes p. 53 och p.67-68.

<sup>143</sup> Rekommendation (2012/772/EU), p. 4.4 a)-f).

<sup>144</sup> Franz, T., *The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission*, INTERTAX, Volume 43, Issue II, s. 664



arrangemang. Han menar att mängden substans i ett sådant bolag borde ställas i proportion till vad som är nödvändigt och normalt för den bolagstypen. Om ett bolag är aktivt eller passivt spelar ingen roll, viktigt är att det är ett genuint bolag i förhållande till vad dess syfte är så länge syftet inte huvudsakligen är att undvika att betala skatt.<sup>145</sup> Floris de Wilde provocerar medvetet genom att fråga om inte allt skatteminimerande rimligtvis borde ses som ett giltigt kommersiellt skäl. Floris de Wilde argumenterar, om inte en etablering i ett skatteparadis genomförd endast i syfte att minimera skattebördan så länge man har kontor, personal och flyger in medlemmar från företagets ledning med jämna mellanrum kan ses som en ekonomisk verklighet med giltiga kommersiella skäl.<sup>146</sup>

Artikel 6 framhåller att ett av rekvisiten för att kunna tillämpa skatteflyktsbestämmelsen är att skattesubjektets huvudsakliga syfte måste vara att erhålla en skatteförmån. Skattesubjektets syfte har inte alltid haft en lika given betydelse i rättspraxis. Frågan är hur skattesubjektets syfte ska viktas mot de andra rekvisiten i artikel 6? De Broe och Beckers framhåller att just syftet att erhålla en skatteförmån väger ganska lätt<sup>147</sup> medan Smit nöjer sig med att konstatera att syftet att erhålla en skatteförmån inte är ett lika tungt vägande rekvisit som termen icke-genuina.<sup>148</sup> Franz kopplar skatteförmånen till kringgåendet eller motverkandet av den aktuella lagstiftningen. Franz menar att en subjektiv önskan om att erhålla en skatteförmån inte räcker. Skattesubjektets önskan är därför inte väsentligt. Det är de objektiva omständigheterna som fastställer om skatteförmånen kan anses vara det huvudsakliga skälet för arrangemangen eller ej.<sup>149</sup> Det som står klart är att skattesubjekt har en rätt att agera på sin vilja att uppnå en skatteförmån. Det är egentligen endast när det föreligger icke-genuina förhållanden i kombination med transaktioner som motverkar lagens syfte som skattesubjektets skattedrivna transaktioner kan ifrågasättas. Det är först då som skattesubjektets syfte aktualiseras.

Skattesubjektets skattesituation ska vid jämförelse framstå som fördelaktigt i förhållande till om transaktionerna inte hade företagits. Franz problematiserar frågan om vad som händer om det finns flera olika alternativ att välja på. Vilket eller vilka alternativ ska då väljas för att arrangemangen ska framstå som en skattefördel? Hur stor ska skattefördelen vara?<sup>150</sup>

---

<sup>145</sup> Bizioli, G., *Taking the EU fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?*, EC Tax Review, 2017-3 s. 174 och Jiménez, A M., *Towards a Homogenous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, *Bulletin for international taxation*, April/May 2012, p. 286-287.

<sup>146</sup> Floris de Wilde, M., *The ATAD's GAAR: A Pandora's Box*, s.10.

<sup>147</sup> De Broe, L. och Beckers, D., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, EC Tax review, 2017/3, s. 141.

<sup>148</sup> Terra, Ben, J.M, Wattel, Peter, J., *European Tax Law*, s. 268.

<sup>149</sup> Franz, T., *The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission*, INTERTAX, Volume 43, Issue II, s. 664.

<sup>150</sup> Ibid. s. 665.

Artikel 6 kräver en faktisk lag vars syfte skattesubjektet i sitt handlande motverkar. Vad som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt måste avgöras från fall till fall då relevant skatterätt skiljer från fall till fall. Det som försvårar den enhetliga tillämpningen som EU eftersträvar är att artikel 6 inte bara ska tillämpas på EU:s lagstiftning utan även på lagstiftning som inte är harmoniserad i olika medlemsstaters skilda rättsväsenden. Hur syftet i en nationell lag ska fastställas och hur tydligt syftet måste vara för skattesubjekt framgår inte av EU-rätten. Detta är kanske inte så konstigt eftersom det är syftet i den nationella lagstiftningen som ska utvärderas. Det är upp till de nationella domstolarna och även de nationella myndigheterna att tolka sin nationella lagstiftning i förenlighet med direktivet och i ljuset av vad EU vill åstadkomma med direktivet.<sup>151</sup>

Hur implementeringen av artikel 6 kommer att genomföras i de olika medlemsstaterna och hur EUD kommer att ställa sig till nationella skatteflyktsbestämmelser återstår att se. Franz argumenterar för att de vaga rekvisiten i artikel 6 bidrar till risken att skatteflyktsbestämmelsen kommer att tillämpas olika bland medlemsstaterna,<sup>152</sup> en åsikt som jag delar. Jag menar att vaga och värdeladdade rekvisit där det råder en osäkerhet om vilken innebörd de olika rekvisiten ska ges troligtvis inte bidrar till att uppnå direktivets syften, det vill säga en enhetlig beskattning och en förutsebarhet för skattesubjekten.<sup>153</sup> Att ett minimumharmoniseringsdirektiv används för att genom artikel 115 TEUF skapa en viss tillnärmning på delar av det direkta beskattningsområdet, som i grunden inte är harmoniserat, ökar sannolikt risken för att direktivet inte bara implementeras olika i medlemsstaterna utan även tolkas och tillämpas olika. Jag tycker att det troligtvis hade varit bättre med ett fullharmoniseringsdirektiv.

Risken är att skillnaderna i ländernas olika skattesystem bevaras snarare än jämkas och att både medlemsstater och skattesubjekt är osäkerhet över vad som egentligen är förenligt med EU-rätten.

---

<sup>151</sup> Hettne, J. och Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 175 ff.

<sup>152</sup> Franz, T., *The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission*, INTERTAX, Volume 43, Issue II, s. 665

<sup>153</sup> Direktiv 2016/1164 preambel 2.

## 3. Den svenska lagen mot skatteflykt

### 3.1 Lag mot skatteflykts räckvidd

Vad är skatteplanering och vad är skatteflykt? Gränsen mellan vad som är tillåtet lagligt skatteplanering och vad som är otillåten skatteflykt i lagens mening har inte varit lätt att dra. Den juridiska definitionen av skatteflykt i svensk lagstiftning ges i skatteflyktslagens generalklausul.<sup>154</sup> Rekvisiten i generalklausulen är förhållandevis öppna och vaga.<sup>155</sup> Detta är typiskt för generalklausuler då de avser att bemästra många olika tänkbara fall, oftast som ett sista vapen för att hindra att lagen används i strid med dess syfte och ändamål. Detta skiljer sig från mer specifika skattebestämmelser vars användningsområde är mer preciserat men samtidigt mer begränsat.<sup>156</sup> Skatteflyktslagen är inte bara konstruerad för att tillämpas på faktiska situationer, syftet med lagen är även en allmänpreventiv verkan.<sup>157</sup>

Bara det faktum att en skatteskyldig försöker att minimera sin skattebörda innebär inte att det är fråga om skatteflykt.<sup>158</sup> Det krävs, enligt propositionerna att det är förfaranden som är formellt sätt fullt giltiga men där skattesubjektets huvudsakliga syfte har varit att uppnå skatteförmåner i strid med lagens anda och mening.<sup>159</sup> Detta kan göras genom komplicerade avtalskonstruktioner i syfte att kringgå de skatteregler som i normala fall är aktuella, genom att utnyttja skatteregler som på grund av förändringar på andra områden inte hängt med i utvecklingen eller genom att man missbrukar skattestimulanser som är införda av staten med ett bestämt syfte.<sup>160</sup> I proposition har lagstiftaren uttryckt önskemål om att göra skattelagstiftningen så förutsebar som möjligt och att utgångspunkten är att lagstifta i den materiella lagen så mycket som möjligt. Samtidigt som ambitionen är att ge skattereglerna ett så specifikt innehåll som möjligt så uttrycker propositionen problematiken för lagstiftaren att kunna förutse alla tänkbara situationer.<sup>161</sup> Skatteplanering torde kunna definieras som, att välja mellan olika handlingsalternativ för att uppnå den lägsta skattekostnaden utan att på så vis komma i uppenbar konflikt med vad lagstiftaren anser är godkänt.<sup>162</sup> Rosander summerar skatteflyktstransaktioner som, ”civilrättsligt fullt giltig, ger upphov till en av lagstiftaren ej förutsedd eller avsedd skattelindring eller skatteförmån, strider mot lagstiftningens anda och

---

<sup>154</sup> SFS 1995:575 2 §.

<sup>155</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 14 och Tjernberg, M., *Skatterättslig tolkning*, s. 100.

<sup>156</sup> Hilling, M., *Skatteavtal och generalklausuler*, s. 74–76.

<sup>157</sup> Proposition 1996/97:170 s. 48.

<sup>158</sup> SOU 1996/44 s.79.

<sup>159</sup> Ibid samt SOU 1983:41 s.93.

<sup>160</sup> Proposition 1980:81/17 s.11.

<sup>161</sup> Ibid. s. 13.

<sup>162</sup> SOU 1983:41 s. 92, se även Simon-Almendal, T. *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 44 för utvecklat resonemang.

mening, innebär ett utnyttjande av en ojämnhet eller ofullständighet i lagstiftningen, är inte en skenrättshandling eller transaktioner med oriktig beteckning, är inte ett skattebrott.”<sup>163</sup>

Skatteundandragande som är uttryckligen kriminaliserat bemästras av skattebrottslagen.<sup>164</sup> Därför faller de utanför skatteflyktslagen. För att ett avtal ska kunna erhålla en civilrättslig giltighet så krävs det att avtalsparterna är överens om att avtalen inte ska ha en fiktiv innebörd utan att de verkligen ska gälla. Därför faller även skenrättshandlingar utanför lagen om skatteflykts tillämpningsområde. *Principen om rättshandlingars verkliga innebörd* ger möjligheten att i första hand kontrollerar rättshandlingarnas civilrättsliga innebörd och därefter, om nödvändigt, ändra den etikett som parterna har givit en transaktion.<sup>165</sup> Uggla och Carneborn menar att det inte alltid är så lätt att förstå innebörden av olika handlingar och i sådana fall bör skatteflyktslagen användas istället. Detta av förutsebarhets- och rättssäkerhetsskäl.<sup>166</sup>

## 3.2 Lag mot skatteflykt

### 3.2.1 Allmänt

Lagen gäller för att fastställa underlag för kommunal och statlig inkomstskatt.<sup>167</sup> Samtliga fyra rekvisit i lagen måste anses vara uppfyllda för att lagen ska kunna tillämpas. Påföljden av att skatteflyktslagen tillämpas är att de felande rättshandlingarna skall anses vara ogjorda.<sup>168</sup> Det är förvaltningsrätten som får pröva om lagen är tillämplig.<sup>169</sup> Tillämpningen kan även prövas av Skatterättsnämnden.<sup>170</sup> Skatteverket får inte tillämpa lagen.

### 3.2.2 Skatteförmånsrekvisitet

Skatteförmånen skall ha uppnåtts av skattesubjektet genom att denna företagit en eller flera rättshandlingar som en del i ett förfarande för att uppnå skatteförmånen.<sup>171</sup> Rekvisitet fastställer att det inte behöver vara en isolerad transaktion som leder fram till skatteförmånen utan skatteförmånen kan nås genom en serie av rättshandlingar. Tidigare skatteflyktslag krävde att förfarandet skulle kännetecknas av att rättshandlingen eller rättshandlingarna som företagits

---

<sup>163</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 15.

<sup>164</sup> SFS 1971:69.

<sup>165</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 57 och Pahlsson, R., *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016 s.105.

<sup>166</sup> Uggla, C-M., och Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 109.

<sup>167</sup> SFS 1995:575 1 §.

<sup>168</sup> SFS 1995:575 3 §.

<sup>169</sup> SFS 1995:575 4 §.

<sup>170</sup> SFS 1998:189.

<sup>171</sup> SFS 1995:575 1 §.

skulle framstå som en onödig omväg i jämförelse till vad som är att betrakta som normalt ur kommersiell synvinkel, eller konstlade.<sup>172</sup> Skatteflyktslagen tillämpningsområde vidgades i och med lagändringen 1983. Syfte var att inkludera alla transaktioner som medför att skattesubjektet får en otillbörlig skatteförmån och inte bara de som erhålls genom ett omvägsförfarande.<sup>173</sup> Bedömningen måste göras från fall-till-fall då olika förfaranden kan göra att skatteförmånen inte uppkommer förrän på långsikt. Likaså kan ett upplägg som omedelbart ger sken av att vara gynnsamt skattemässigt på längre sikt visa sig få en mer ofördelaktig skattekonsekvens.<sup>174</sup>

Skatteförmånsrekvisitet ställer kravet att den skatteförmån som har uppnåtts av skattesubjektet ska vara väsentlig. Detta är en ändring från tidigare lydelse som då ställde kravet att det skulle vara, ”en inte oväsentlig skatteförmån.”<sup>175</sup> På grund av hur pengar förändras i värde över tid så har lagstiftaren inte velat att i kronor och ören slå fast vad som är att anse vara en väsentlig skatteförmån. Summan måste dock vara betydligt större än några tusentals kronor. Fler än en taxering kan ligga till grund för att avgöra om en skatteförmån har uppkommit eller ej.<sup>176</sup> Vad som anses vara en skatteförmån ställs enligt förarbetena i relation till det förfarande som ligger närmast till hands.<sup>177</sup> I senare proposition förtydligas begreppet skatteförmån genom att inkludera allt som innebär en skattefördel eller en skattelättnad.<sup>178</sup>

Rekvisitet har kritiserats med argumentet, att om man har ett skatteförfarande som i sig är lagligt, hur ska detta kunna framstå som en förmån jämfört med något annat som också är lagligt?<sup>179</sup> Kritiken har mött mothugg av Rosander, som utgår ifrån att ovan resonemang är avgränsat till att endast inkludera inkomstskattelagen och vad som är lagligt enligt den.<sup>180</sup> Rosander menar att skatteflyktslagen bör ses som en del av skattelagstiftningen. Skatteflyktslagen tillåter inte förfaranden som står i strid med lagens syfte. Denna utgångspunkt gör det lättare att förstå hur en skatteeffekt kan ses som en förmån jämfört med en annan skatteeffekt.<sup>181</sup> Rekvisitet är också problematiskt i relation till ett av de syften som nämns i lagens förarbeten,<sup>182</sup> nämligen att täcka situationer där lagen är oreglerad, om det är en lucka i

---

<sup>172</sup> SOU 1975:77 s. 64 och SFS 1980:865 3 §.

<sup>173</sup> Proposition 1982/83:84.

<sup>174</sup> Proposition 1980/81:17 s.28.

<sup>175</sup> Proposition 1996/97:170 s.1.

<sup>176</sup> Proposition 1996/97:170 s.45.

<sup>177</sup> Proposition 1980/81:17 s.28.

<sup>178</sup> Proposition 1982/83:84 s.17.

<sup>179</sup> Hultqvist, A., *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk skattetidning, 2005:5 s. 302.

<sup>180</sup> SFS 1999:1229.

<sup>181</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 101-102.

<sup>182</sup> Proposition 1980/81:17 s. 13.

lagen.<sup>183</sup> Det finns ju inget att jämföra med. Frågan har också lyfts om vem det är som ska bära skulden för lagstiftarens bristande lagstiftningsförmåga, staten eller skattesubjektet.<sup>184</sup>

Skatteförmånen ska tillfalla den skatteskyldige. En utvidgning av vem skatteförmånen skall tillfalla har diskuterats. Diskussionen har rört om skatteförmånen kan tillfalla den skatteskyldiges make/maka, barn eller det egna aktiebolaget.<sup>185</sup> Utvidgningen har dock inte ansetts nödvändig i och med att medverkansrekvisitet ändrades till att inkludera både direkt och indirekt medverkan till att få skatteförmånen.<sup>186</sup>

### 3.2.3 Den skatteskyldiges medverkan

Kravet är att skatteförmånen tillfaller den skatteskyldige.<sup>187</sup> Den skatteskyldige behöver dock inte själv ha utfört de relevanta rättshandlingarna som har givit upphov till skatteförmånen utan det är fullgott att denne indirekt har medverkat.<sup>188</sup>

### 3.2.4 Avsiktsrekvisitet

Skatteförmånen skall antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Ordalydelsen i avsiktsrekvisitet ändrades från ”det huvudsakliga skälet” till ”det övervägande skälet” vid lagändringen 1997.<sup>189</sup> Ordvalet, huvudsakliga, medförde att domstolen inte tillämpade skatteflyktlagen i rättsfall med uppenbara inslag av skatteflykt. Stor vikt lades nämligen av domstolarna till förarbetet. I förarbetet stod att förfarandet måste ha framstått som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen.<sup>190</sup> Nuvarande ordalydelse avser att vid objektivt betraktande av samtliga skäl för förfarandet, så ska skatteförmånen väga tyngst. Den skatteskyldige kan ha affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sina transaktioner. Det är vid en sammanvägning av alla skäl som, objektivt sett, skatteförmånen utgör den tyngsta anledningen till förfarandet.<sup>191</sup> I doktrin har det debatterats vilket ordval ställer det mest strikta kravet, övervägande eller huvudsakligen. Rosander menar att vid en jämförelse av ordvalen så kan det ena inte nödvändigtvis sägas väga tyngre än det andra. Rosander menar att vid bägge

---

<sup>183</sup> Hultqvist, A., *Väsentlig skatteförmån - vad är det?*, Dagens Juridik, november, 2012.

<sup>184</sup> von Bahr, S., *Skatteflykt i EG-rättsligbelysning*, Skattentytt 2007 s. 644.

<sup>185</sup> Proposition 1980/81:17 s. 27.

<sup>186</sup> Proposition 1996/97:179 s. 41.

<sup>187</sup> Lodin, S-O., mfl, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 752.

<sup>188</sup> Proposition 1996/97:170 s. 41.

<sup>189</sup> Proposition 1996/97:170 s. 43.

<sup>190</sup> Proposition 1996/97:170 s. 43 och proposition 1982/83:84 s. 21.

<sup>191</sup> Proposition 1996/97:170 s. 44.

ordval så måste skattesubjektets avsikt till minst 51% utgöra att erhålla en skatteförmån.<sup>192</sup> Bækkevold menar att det står klart att ändringen har företagits markera att det tidigare motivuttalandet inte gäller. Bækkevold anser dock att, övervägande skälet, är ett mindre strikt rekvisit än huvudsakliga skälet. Om lagstiftarens avsikt var att ta avstånd från motivuttalandet men att den nya ordalydelsen skulle ha samma betydelse som tidigare hade det varit bättre att välja det helt övervägande skälet. Bækkevold menar att nuvarande formulering ställer upp ett mindre strängt krav på att förfarandet ska vara konstlat än tidigare.<sup>193</sup> Det som står klart är att skatteförmånen allena inte behöver vara skäl för skattesubjektets handlande.

### 3.2.5 I strid mot lagstiftningens syfte

Det sista och mest problematiska att tillämpa<sup>194</sup> är rekvisitet i punkt fyra, att transaktionen eller transaktionerna skall strida mot lagstiftningens syfte. Lagens syfte ska sökas efter i vad som framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller de bestämmelser som har kringgåts i förfarandet.<sup>195</sup> Lydelsen i rekvisitet ändrades genom proposition 1996/97:170, i syftet att inkludera de allmänna rättsprinciperna som skattelagen bygger på så att så väl som allmänna rättsprinciper, lagtext och i viss utsträckning även förarbeten ska kunna användas för att uttolka den materiella lagens syfte.<sup>196</sup> Att lagstiftningens syfte i största möjliga mån ska framgå av lagtexten är lagstiftarens ambition.<sup>197</sup> Att utforma en skattelag som är så detaljerad att den täcker alla möjliga tänkbara situationer har lagstiftaren uttryckt som svårt. Speciellt svårt då ett skattesubjekt har för avsikt att kringgå skattelagstiftningen.<sup>198</sup> Därför skall inte bara lagtextens lydelse och förarbetena beaktas utan även lagstiftningens allmänna uppbyggnad och dess ändamål.<sup>199</sup> Lagstiftarens avsikt är att ändamålet inte ska påverkas av värderingar eller nya åsikter som växer fram allt eftersom tiden går utan istället så är det lagens intention vid dess tillkomst ska vara vägledande.<sup>200</sup>

Att utröna lagstiftningens syfte, då det inte specifikt framgår i lagtexten ordalydelse och där syftet måste sökas i annan skattelag för att sedan kunna tillämpa skatteflyktslagen, är inte

---

<sup>192</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s.95 och von Bahr, S., *Skatteflykt i EG-rättsligbelysning*, Skattenytt 2007 s. 644.

<sup>193</sup> Bækkevold, A., *Skatteflyktslagen ändras*, SvSKT 1997, s. 727.

<sup>194</sup> Se bl.a. Tjernberg, M., *Skatterättslig tolkning*, s. 105.

<sup>195</sup> SFS 1995:575 2 § p.4.

<sup>196</sup> Proposition 1996/97:170 s. 40.

<sup>197</sup> Proposition 1996/97:170 s.39.

<sup>198</sup> SOU 1989/81 s. 49 ff.

<sup>199</sup> Proposition 1996/97:179 s. 39, SOU 1989/81 s. 49 ff. och proposition 1980/81:17 s.26.

<sup>200</sup> Proposition 1980/81:17 s.26.

oproblematiskt också med hänsyn till legalitetsprincipen. Legalitetsprincipen är en rättssäkerhetsprincip som förenklat innebär att ingen skatt kan tas ut utan att den har stöd i lag.<sup>201</sup> I doktrin finns det olika synsätt på hur legalitetsprincipen och skatteflyktslagen förhåller sig till varandra. Hultqvist menar att det centrala i legalitetsprincipen är föreskriftskravet. Föreskriftskravet kopplar Hultqvist till bestämdhetskravet som är ett precisionskrav, och även till analogiförbudet.<sup>202</sup> Hultqvist menar att dessa krav innebär att ordalydelsen i lagtexten är det viktigaste tolkningsverktyget när skattelagstiftning ska tolkas. Därför finns det en gräns för hur otydlig en skattelag får vara och hur stor roll förarbetena och andra motivuttalandena får spela vid tolkning av skattelag. När skattelag tolkas måste tolkningen rimligen kunna överensstämma med den aktuella lagstiftningen för att få lov att tillämpas. Ges en bestämmelse en allt för bred tolkning så riskerar den att kollidera med åtminstone en av legalitetsprincipens fyra beståndsdelar. En för bred tolkning ökar även risken att lagstiftningen tillämpas utifrån subjektiva värderingar. Kanske utifrån det resultat som rättstillämparen önskar att uppnå istället för vad riksdagen faktiskt har beslutat om.<sup>203</sup> Även lagens förutsebarhet minskar. Detta är besvärande för skattesubjektet som dels behöver veta vad skattebördan blir av verksamheten som drivs och dels, troligtvis ogärna hamnar i en process om vad skattebördan borde vara. Skatteflyktslagen är en lag som, enligt Hultqvist, brister med hänsyn till bestämdhetskravet både med beaktande till formuleringen, lagens syfte, men också begreppet, väsentlig skatteförmån.<sup>204</sup> Hultqvist menar dessutom att föreskriftskravet är grundlagsfäst<sup>205</sup> vilket gör skatteflyktslagen ännu mer bekymmersam. Tjernberg delar Hultqvists åsikt att föreskriftskravet är reglerat i lag och även att föreskriftskravet endast är en del av legalitetsprincipen men menar samtidigt att legalitetsprincipen inte är fullt ut reglerad i lagstiftningen. Tjernberg sällar sig istället till Pålssons uppfattning.<sup>206</sup> Pålsson ifrågasätter inte legalitetsprincipens existens i grundlagen men däremot vilken konstitutionell kraft som principen bör tillmätas. Pålsson beskriver skillnaden mellan rättsregler och rättsprinciper där han menar att en rättsregel är en bestämmelse. En bestämmelse ska tillämpas i sin helhet medan en rättsprincip är ett värderingsverktyg som ska tjäna som ett juridiskt argument och rättesnöre vid lagtolkning. Pålsson ifrågasätter om det verkligen är så att legalitetsprincipen kan liknas vid en rättsregel

---

<sup>201</sup> Se bl.a. Uggla, C-M., och Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, s. 110, och Hultqvist, A., *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016 s. 730.

<sup>202</sup> Hultqvist, A., *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016 s. 730.

<sup>203</sup> SFS 1974:152 8 kap. 3 §.

<sup>204</sup> Hultqvist, A., *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016 s. 730. Den fjärde beståndsdel som inte nämns i denna uppsats är retroaktivitetsförbudet. För mer information om legalitetsprincipen och dess beståndsdelar se. T.ex. Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*.

<sup>205</sup> SFS 1974:152 1 kap. 4 § och 8 kap. 3 §.

<sup>206</sup> Tjernberg M., *Skatterättslig tolkning*, s. 24 ff.



och drar slutsatsen att den är en allmän rättsprincip, som skall vara vägledande för vad som kan anses vara god och förnuftig juridik.<sup>207</sup> Rosander menar att lagstiftningens syfte kan tyckas vara ett vagt begrepp i ett rekvisit, men om man tänker på själva definitionen av skatteflykt så förefaller definitionen ganska naturlig.<sup>208</sup> Att skatteflyktslagen innehåller vaga rekvisit med lägre förutsebarhet medger Rosander men menar att det är också en signal till skattesubjektet att det finns ett osäkerhetsområde som man måste ta hänsyn till om man utmanar skattesystemet.<sup>209</sup>

### 3.2.6 Sammanfattning och analys

Skatteflyktslagen är en lag med vaga rekvisit och ett språk som lämnar stort utrymme för tolkning.<sup>210</sup> Tolkningen av skatteflyktslagen skiljer sig från vanlig skatterättslig tolkningsmetod. Lagen förutsätter att för att tillämpa bestämmelsen så krävs en analog tillämpning av en annan skattebestämmelse eller skattebestämmelsernas allmänna utformning. Förfarandet som ifrågasätts har inte träffats av, eller strider mot den aktuella bestämmelsen.<sup>211</sup> Den normala skatterättsliga bundenheten till föreskriftskravet sätts i gungning i och med att lagstiftaren skapar öppna rekvisit så som väsentlig, skatteförmån, övervägande och lagstiftningens syfte.<sup>212</sup> Skatteflyktslagen är också en lag som väcker både juridiska och moraliska frågor.<sup>213</sup> Vad är egentligen en skatteförmån? Kan man överhuvudtaget anse att det är en skatteförmån att betala skatt? Hur stor ska en skatteförmån vara för att anses vara väsentlig? Det måste väl ändå vara rimligt att varje skattesubjekt fritt kan planera sin skatt i enlighet med lag? Oavsett vilken principiell ståndpunkt man till känner sig i ovan frågor är det tydligt att skatteflyktslagen har tillkommit för att hindra att skatteundandragande<sup>214</sup> och för att avskräcka skattesubjekt från att vara allt för kreativa i sin skatteplanering.<sup>215</sup> Det är också tydligt att lagstiftaren har haft en ambition att skapa en balans mellan rättssäkerhet i lagstiftningen och samhällsintresset att stoppa skatteflykt.<sup>216</sup> Målsättningen att hindra eller avskräcka skatteflykt går också hand i hand med den målsättning som EU ger uttryck för.<sup>217</sup>

---

<sup>207</sup> Pålsson, R., *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattning*, Skattenytt 2014 s. 554

<sup>208</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 107 och Pålsson, R., *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016 s. 105.

<sup>209</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 83-84.

<sup>210</sup> Tjernberg, M., *Skatterättslig tolkning*, s. 100.

<sup>211</sup> *Ibid.* s. 102.

<sup>212</sup> *Ibid.* s.100.

<sup>213</sup> Se. bl.a. Hultqvist, A., *Skatteflykt istället för genomsyn - har bubblan i mattan bara flyttat sig*, Dagens juridik, 2010

<sup>214</sup> Se t.ex. SOU 1975:77 s. 43.

<sup>215</sup> Proposition 1996/97:179 s. 48.

<sup>216</sup> Proposition 1996/97:170 s. 8

<sup>217</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p. 1

## 4. Icke-genuina förhållanden i svensk rätt

### 4.1 Artikel 6 och skatteflyktslagen

Skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten har inte prövats. Det finns ingenting i skatteflyktslagen som indikerar att den inte är tillämplig på gränsöverskridande transaktioner. Den utgör inte i sig en negativ särbehandling av gränsöverskridande transaktioner kontra inhemska. Vid tillämpning av skatteflyktslagen så förordas att rättstillämparen jämför det aktuella förfarandet med det förfarandet som anses ligga närmast till hands<sup>218</sup> för att undersöka om en skatteförmån har uppstått. Vid en gränsöverskridande situation måste rättstillämparen även göra bedömningen om skatteflyktslagen är att anses som negativt särbehandlande gentemot en nationell situation. En jämförelse som kan vara svårt att göra då man måste skapa motsvarande hypotetisk situation som kanske inte skulle kunna återskapas i verkligheten.<sup>219</sup>

I februari 2018 skickade regeringen ut en promemoria för remiss. Promemorian behandlar bland annat den svenska skatteflyktslagen och hur den jämförs med EU:s artikel 6. EU:s direktiv och artikel 6 tillför ytterligare en dimension på hur skatteflyktslagen ska tillämpas. Nu måste både nationella och gränsöverskridande situationer ta ställning till om ett förfarande eller arrangemang kan ses som icke-genuint eller ej, de gränsöverskridande situationerna får inte särbehandlas kontra de nationella. I promemorian förs, i mina ögon, inget djupare resonemang om vad som konstituerar ett icke-genuint arrangemang.<sup>220</sup> Istället beskrivs lydelsen i artikel 6. Promemorian anger att för att bedöma vad som är att anses som icke-genuina arrangemang ska all relevant fakta och omständigheter beaktas.<sup>221</sup>

Jämför man vår svenska skatteflyktslag med EU:s artikel 6 så verkar det råda en samsyn, både i promemorian och i doktrin, att skatteflyktslagen kan anses vara något mer långtgående än vad direktivet kräver.<sup>222</sup> I båda förordar bestämmelserna, arrangemang, uppsättningar av arrangemang, en rättshandling eller rättshandlingar som en del i ett förfarande för att uppnå en skattefördel eller skatteförmån.<sup>223</sup> Skatteflyktslagen kräver att skatteförmånen ska vara väsentlig medan artikel 6 inte innehåller något kvantifierande adjektiv. I regeringens

---

<sup>218</sup> Proposition 1980/81:17 s.28.

<sup>219</sup> Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt 2007, s. 584 och Tjernberg, M., *Tolkning av skatteflyktslagen*, s.100.

<sup>220</sup> Ett marginellt mer utförligt resonemang förs i proposition 2015/16:14 s. 32, där kontentan av resonemanget är att skatteflyktslagen är förenlig med EU-rätten även om den kan anses något mer långtgående än kravet på icke-genuina som uppställs i direktiv 2015/121 art.1.

<sup>221</sup> Finansdepartementet, Promemoria: Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandragande, Regeringskansliet, februari 2018.s. 72.

<sup>222</sup> Ibid. s. 73 och ex. Tjernberg, M., Skatterättslig tolkning, s. 101.

<sup>223</sup> Direktiv 2016/1164 art. 6 och SFS 1995:575 2 § p.1. Jag är av åsikten att skattefördel och skatteförmån är samma sak.

promemoria dras slutsatsen att det troligtvis inte är värt att processa om belopp som understiger vad som är aktuellt vid tillämpning enligt skatteflyktslagen.<sup>224</sup> Till skillnad från artikel 6, innehåller skatteflyktslagen ett medverkansrekvisit. Promemorian menar att det ändå får anses som underförstått att det i artikel 6 finns ett krav på direkt eller indirekt medverkan.<sup>225</sup> I båda bestämmelserna ska lagens syfte ha motverkats eller kringgåts. Promemorian drar slutsatsen att ordvalen, huvudsakliga skälet i artikel 6, och övervägande skälet, i skatteflyktslagen är att anses som likvärdiga. Som bekant innehåller direktivet kravet att arrangemangen ska vara icke-genuina. Ett krav som skatteflyktslagen saknar. Både Ståhl och Tjernberg menar att skatteflyktslagens rekvisit även täcker upplägg som inte är konstlade och därför kan skatteflyktslagen ges en vidare tillämpning.<sup>226</sup>

Även om det finns många likheter mellan ordvalen i de båda bestämmelserna medför kravet på icke-genuina arrangemang att avsiktsrekvisitet och det subjektiva rekvisitet att bestämmelsernas tillämplighet möjligtvis kan komma att skilja sig åt. Enligt EUD så spelar det subjektiva rekvisitet begränsad eller åtminstone mindre roll till förmån för kravet på att det ska vara ett icke-genuint arrangemang. Enligt direktivets lydelse är skattesubjektets avsikt av betydelse först när det har konstaterats att det är ett icke-genuint arrangemang. I skatteflyktslagen ska, oavsett om det är ett icke-genuint arrangemang eller ej, omständigheterna viktas så avsikten att erhålla en skatteförmån framstår som det övervägande skälet till förfarandet. Skatteflyktslagen skiljer sig också från artikel 6 på så vis att den även kan tillämpas på aggressiv skatteflykt så väl som missbruk.<sup>227</sup>

Vilken instans som har behörighet att tillämpa de båda bestämmelserna skiljer sig åt. Skatteflyktslagen tillämpas av Skatterättsnämnden (SRN) och förvaltningsdomstolen medan EUD visar att myndigheter kan tillämpa de allmänna missbruksprincipen.<sup>228</sup> Vilka instanser i Sverige som ska tillämpa skatteflyktslagen i framtiden tar promemorian inte ställning till. Sverige har genom direktivet en skyldighet att åtminstone tillämpa artikel 6 på icke-genuina arrangemang, att inte göra det skulle kanske kunna ses som olagligt statsstöd.<sup>229</sup>

---

<sup>224</sup> Finansdepartementet, Promemoria: Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandragande, Regeringskansliet, februari 2018.s. 74.

<sup>225</sup> Ibid. s. 73.

<sup>226</sup> Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt 2007 s. 593, Ståhls artikel är skriven betydligt tidigare än Tjernbergs. Hon skriver sin artikel innan direktiv 2016/1164 tillkomst. Ståhls utgångspunkt är olika rättsfall medan Tjernberg vilar sin argumentation på direktivet.

<sup>227</sup> Se RÅ 2009 not.88

<sup>228</sup> Se t.ex C-255/02 Halifax p. 95-97 samt von Bahr, S., *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007 s. 644.

<sup>229</sup> C-172/03 Wolfgang Heiser mot Finanzamt Innsbruck p. 59 och även Douma, S. och Kardachaki, A., *The Impact of European Union Law on the Possibilities of European Union Member States to Adapt International Tax Rules to the Business Models of Multinational Enterprises*, Intertax, Volume 44, Issue 10, s. 8.

## 4.2 Skatteflyktslagens tillämpning i svensk rätt

### 4.2.1 Inledning

Skatteflyktslagen är förhållandevis svår att tillämpa. Vaga rekvisit som ska täcka oförutsedda situationer, utvärdera lagstiftarens syfte och samtidigt öppnar för olika uppfattningar om vad som kan vara en väsentlig skatteförmån ska balanseras mot legalitetsprincipen och dess krav på förutsebarhet. Både Tjernberg och Pahlsson anser att lagen lämpar sig för tillämpning *in casu*.<sup>230</sup> En rik praxis har efterfrågats i syfte att skapa prejudikat över hur skatteflyktslagen ska tillämpas för att därigenom öka förutsebarheten så väl som rättssäkerheten.<sup>231</sup> Detta har hittills inte skett, utan tillämpningen av skatteflyktslagen har istället varit föremål för kritik eftersom inget mönster i hur lagen har tillämpats av domstolen har kunnat utvärderas.<sup>232</sup>

I de rättsfall där skatteflyktslagen har tillämpats i svensk domstol har det, förståeligt nog inte gjorts någon efterforskning om arrangemangen eller förfarandet kan anses vara icke-genuina. Vissa rättsfallsreferat är, enligt mig, pedagogiskt och metodiskt utformade där det lätt går att följa hur domstolen eller SRN har resonerat<sup>233</sup> medan i andra rättsfall så för domstolen eller SRN ett mer begränsat resonemang.<sup>234</sup> I kombination med att det inte finns någon entydig och exakt definition av vad som konstituerar ett icke-genuint arrangemang så är det inte möjligt att med säkerhet avgöra i vilka rättsfall skatteflyktslagen kan anses gå utöver vad EUD eller artikel 6 medger. Däremot kan det i vissa fall finnas indikationer om så är fallet eller ej.

### 4.2.2 Rättsfallsgenombgång

#### RÅ 1998 not. 195 (FB)

Sökande företag X AB (X) planerade att emittera ett konvertibelt vinstandelslån. Frågorna som X ställde var om räntan på lånet var avdragsgillt<sup>235</sup> och om rätt till avdrag på rörlig ränta kunde nekans på annan grund, exempelvis eftersom lånet liknade en aktie. Dessutom ville X veta om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. X argumenterade att lånet liknade, i sin konstruktion, en aktie men med den skillnaden att vinstandelslånet inte gav någon formell rösträtt på bolagsstämman. Vinstandelslånet skulle också betalas tillbaka även om det förfaller

---

<sup>230</sup> Pahlsson, R., *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016 s. 105 och Tjernberg, M. och Neway Herrman, J., *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, Skattenytt 2011 s. 158.

<sup>231</sup> Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 116.

<sup>232</sup> Se. bl.a. Tjernberg, M. och Neway Herrman, J., *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, Skattenytt 2011 s. 158.

<sup>233</sup> Se ex. RÅ 2010 ref. 51.

<sup>234</sup> Se ex. 2007 not. 65.

<sup>235</sup> SFS 1947:576 2 § 9 mom.

till betalning först år 2096. Civilrättsligt är detta ett lån och inte en aktie. All avkastning på vinstandelslånet gick till ägarna som kontrollerade bolaget genom en stiftelse.

SRN finner skatteflyktslagen tillämplig och hänvisar till att avdrag på ränta skulle stå i strid med syftet av bestämmelserna<sup>236</sup> eftersom fordringsägarna genom stiftelsen indirekt kontrollerar X. SRN konstaterar att även övriga rekvisit i skatteflyktslagen är uppfyllda.

Beslutet överklagas i RR som fastställde SRN beslut.

Rättsfallet består till stora delar av en beskrivning av det konvertibla vinstandelslånet och hur det är tänkt att fungera. SRN och RR nöjer sig med att motivera tillämpningen av skatteflyktslagen med att förfarandet strider mot syftet i tillämplig lagstiftning. Eftersom utläggningen är knaper och EUD inte ännu tydligt har visat hur finansiella arrangemang som detta ska bedömas är det svårt att veta om detta torde vara icke-genuint eller ej.

#### RÅ 2000 ref. 21 I (FB)

Det utländska bolaget O förvärvade 50% av aktierna i X AB (X), ett bolag vars verksamhet hade gått med underskott. O fick bestämmande inflytande i X. Resterande aktier i X förvärvades av O året därpå. Efter några år förvärvade O, genom sitt helägda svenska dotterbolag P AB (P), 93% av kapitalet och 75% av rösterna i Q AB (Q) med dess helägda dotterbolag Y AB (Y). I Q finns ingen verksamhet utan den ligger i Y och är lönsam. Ps enda tillgång är aktierna i Q. Ett arbete för att sammanföra de olika verksamheterna pågick vilket medförde att O överlät sina aktier i X till Q och verksamheten i X överfördes till Y. Ett kommissionärsavtal ingicks mellan X och Y som innebar att X skulle bedriva Ys verksamhet för i eget namn och uteslutande för Xs räkning bedriva all den operativa verksamheten som finns i Y. Intäkterna från verksamheten skulle tillfalla X. Rättsfrågorna gällde om X skulle anses vara skatteskyldig för sin inkomst från Y och om detta kunde medföra en avdragsrätt för det gamla underskott av näringsverksamhet hos X. Sökanden, X och Y, vill också få svar på frågan om skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarandet. De ansåg att svaret på detta skulle vara nej, då ett kommissionärsförhållande inte innebär att en skatteförmån uppkommer för X och Ys inkomst är beskattningsbar, därför är det inte heller en skatteförmån för Y. SRN menade att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet eftersom ägarförändringen medför koncernbidragsspärren<sup>237</sup> trätt i kraft därför skulle X endast kunna göra avdrag på underskott till den del som Xs inkomst utan avdrag överstiger eventuellt koncernbidrag från Y. Genom kommissionärsförhållandet kan bolagen

---

<sup>236</sup> SFS 1947:576 2 §.

<sup>237</sup> SFS 1993:1539 8 §.

utnyttja avdragsrätten för underskott. De kan kringgå den spärrtid som finns i koncernbidragsreglerna. Kommissionärsförhållandet ger upphov till en väsentlig skatteförmån för X, som medverkar till att uppnå denna. SRN menar att även om andra skäl finns för bolagens kommissionärsförhållande så är skatteförmånen det övervägande skälet. Förfarandet strider även mot lagens syfte då koncernbidragsspärren har till syfte att begränsa hur ett underskott kan utnyttjas i samband med en ägarförändring då bolagen inte var i koncernförhållande med varandra.

Fallet överklagades till RR som fastställde SRN beslut.

SRN menar att det finns andra skäl än skatteförmånen men att skatteförmånen anses vara det övervägande skälet. Om detta kan anses vara ett icke-genuint förhållande eller ej framstår som osäkert och torde bero på om de övriga skälen för kommissionärsförhållandet kan anses ha införts av giltiga kommersiella skäl.

#### RÅ 2000 ref. 21 II (FB)

Y AB (Y) äger alla andelar i dotterbolaget X AB (X). I Y finns ett betydande underskott. Y vill avyttra sina andelar i X antingen genom försäljning till extern part eller genom att X börsintroduceras. X går med vinst. För att kunna utnyttja det skattemässiga underskottet i Y vill X lämna koncernbidrag till Y som överstiger det skattepliktiga resultatet i X. För att kunna göra detta vill X att Y ska lämna ett ovillkorat aktieägartillskott till X. Sökande X, ville nu ha svar på frågan om avdragsrätt på koncernbidraget skulle medges för det belopp som överstiger det skattepliktiga beloppet, om X kunde utnyttja eventuellt underskott mot framtida vinster och om skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarandet. SRN svarade ja på de första två frågorna men ansåg inte att skatteflyktslagen var tillämplig med motiveringen att utifrån gällande regelverk kunde inte förfarandet anses strida mot lagstiftningens syfte.

Fallet överklagades till RR där endast frågan om skatteflyktslagen kunde tillämpas drevs av Riksskatteverket. RR fann att en skatteförmån uppkom hos X genom det underskott som koncernbidraget medförde. Framtida transaktioner skulle kunna medföra att skatteförmånen blir väsentlig. Skatteförmånen anser RR vara det övervägande skälet för transaktionerna då koncernbidraget och aktieägartillskottet framstår som meningslöst om man bortser från skatteförmånen. RR menar att rekvisit 1-3 i skatteflyktslagen är uppfyllda. När det kommer till det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen menar RR att tillämpliga bestämmelser syftar till att utjämna överskott och underskott mellan bolag i samma koncern. Genom förfarandet skapar X

möjligheten att utnyttja underskottet efter en försäljning då X och Y inte längre ingår i samma koncern. Detta strider mot syftet i tillämplig skattelagstiftning.<sup>238</sup>

Att Y lämnar aktieägartillskott till X som lämnar koncernbidrag till Y för att Y ska kunna utnyttja underskottet framstår enligt mig som ett cirkulärt arrangemang<sup>239</sup> vilket kan indikera att arrangemanget kan ses som icke-genuint.

#### RÅ 2002 ref. 24

Jämtkraft AB (JK) ägs till 77,8% av Östersunds kommun (ÖK), 20,6% av Vattenfall AB, 0,8% av Krokoms kommun (K) och 0,8% av Åre kommun (Å). 1000 av preferensaktierna ägs av ÖK. K och Å äger 500 preferensaktier var. Genom en nyemission ska ÖK erhålla ytterligare aktier så ÖK uppnår ett ägande av 90,96% av aktierna i JK. Övriga aktieägare får konvertibla skuldebrev där JK betalar ränta på 4,5%. Skuldebreven ska återgå till aktier 2018 i och med detta återgår ägarförhållandena till att vara samma som innan nyemissionen. Både nyemissionen och skuldebreven finansieras genom en engångsutdelning av JK. ÖK kommer att överlåta sina aktier till Östersunds Rådhus AB (ÖR). Syftet är att ÖR ska kunna få koncernbidrag av JK men endast behålla det belopp som skulle motsvara vad JK hade fått betala i inkomstskatt. Utdelning på aktierna både på nya och gamla aktier skulle gå till ÖR. Rättsfrågorna var om ÖR kunde anses vara ett moderbolag så som avses i koncernbidragsreglerna i förhållande till JK och om så var fallet kan skatteflyktslagen tillämpas på förfarandet. Enligt SRN var ÖR ett moderbolag i förhållande till JK enligt koncernbidragsreglerna. Koncernbidrag var möjligt mellan de två bolagen.

Riksskatteverket överklagade till RR som konstaterade att de formella kraven på att ÖK skulle ses som ett moderbolag i förhållande till JK var uppfyllda. Vid prövning om skatteflyktslagen var tillämplig menade RR att RH och JK medverkat till att en väsentlig skatteförmån uppkommit genom att koncernbidrag skulle kunna lämnas mellan dem. Något nytt aktiekapital har inte tillförts vid nyemissionen och när skuldebreven konverteras kommer ägarförhållandena återgå till vad de varit innan nyemissionen. Bortser man från skatteförmånen kommer därför transaktionerna att framstå som meningslösa. Rekvisit 1-3 i skatteflyktslagen är därför uppfyllda. Även fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen ansågs uppfyllt då JK och ÖR inte framstod som en skatteskyldig enhet som koncernbidragsreglerna syftar till utan att de snarare var frågan om samverkan mellan fristående ägare.

---

<sup>238</sup> Dåvarande koncernbidragsregler i SFS 1974:576 2 § 3 mom.

<sup>239</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. d).

Även i detta fallet menar RR att förfarandet framstår som meningslöst om man bortser skatteförmånen. Slutsatsen skulle därför kanske kunna dras att det inte finns giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten<sup>240</sup> med mindre än att uppnå en skattefördel ska ses som ett giltigt kommersiellt skäl.

#### RÅ 2006 not. 89

Sökande var bolagen X AB (X) och Y AB (Y). Bolaget X ägdes tidigare till hälften av en kommun och till hälften av Z AB (Z). Kommunen ingick ett samarbetsavtal med Z och i samband med detta överläts deras aktier i X till Z. Ett nytt bolag bildades, Y, till vilket verksamheten i X överfördes. Kommunen ägde preferensaktier i Y motsvarande 9,9% av aktiekapitalet och 49,9% av röstetalet samt teckningsoptioner i Y. Om teckningsoptionerna utnyttjades fullt ut skulle preferensaktierna omvandlas till stamaktier och kommunen skulle få hälften av röstetalet samt aktiekapitalet i Y. X hade stamaktier motsvarande 90,1% av aktiekapitalet och 50,1% av röstetalet. Ett samarbetsavtal fanns mellan kommunen och Z. Avtalet slog fast att Z och kommunen var jämbördiga ägare som hade ett likvärdigt och långsiktigt ekonomiskt intresse i Y. Sökande ville ha svar på om X är ett moderföretag till Y enligt koncernbidragsreglerna<sup>241</sup> och om så var fallet kan skatteflyktslagen vara tillämplig på förfarandet? SRN hade i ett tidigare avgörande slagit fast att X inte var ett sådant moderbolag som koncernbidragsreglerna avser. Ett beslut som överklagades till RR som ändrade SRN beslut. Fallet var återigen uppe i SRN. X argumenterade att samarbetsstrukturen var i huvudsak affärsmotiverad med syftet att kommunen skulle vara delägare i Y för att kunna behålla sitt inflytande i bolaget. Skatteförmånen var inte det i huvudsak väsentliga. SRN förklarade att X var att anses som ett moderföretag till Y enligt reglerna om koncernbidrag men att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. SRN argumentation var som följer. Ägarförhållandena har utformats så att koncernbidragsreglerna mellan X och Y ska kunna tillämpas med mindre än att kommunen utnyttjar sina teckningsoptioner. Det är X som har medverkat till att en väsentlig skatteförmån uppkommer. Arrangemangen är praktiskt taget meningslösa om det inte vore för skatteförmånen. Syftet med koncernbidragsreglerna är att kunna resultatutjämna mellan bolag som framstår som en skatteskyldig. X och Y förefaller inte vare en skatteskyldig. Ys verksamhet framstår mer som en möjlighet för fristående ägare att kunna samverka. En faktisk ägarförändring har inte heller varit aktuell. Därför strider förfarandet mot skatteflyktslagen.

---

<sup>240</sup> Direktiv 2016/1164 art. 6 p. 2.

<sup>241</sup> SFS 1999:1229 35 kap. 2 §.



Fallet överklagades till RR som fastställde SRN beslut.

Eftersom förfarandet framstår som meningslöst enligt RR bortsett från skatteförmånen så torde följande slutsats kunna dras; att det finns inte giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten<sup>242</sup> med mindre än att uppnå en skattefördel ska ses som ett giltigt kommersiellt skäl.

#### RÅ 2007 not. 65

Rättsfallet rör ett samarbetsavtal mellan MittMedia Förvaltning AB (MM) och Arbetarbladet Intressenter AB (AI) om tidningsverksamhet. MM och AI bildar GävleTidningar AB (GT). GT förvärvade samtliga aktier i Gefle Dagblad AB (GD) från MM. Samtidigt förvärvade GT samtliga aktier i AB Arbetarbladet (A) från AI.

Därefter överfördes delar av verksamheten i GD och A till GT och dess dotterbolag Gävle Nyhetsbyrå AB (GN). Efter omstruktureringen består GDs verksamhet av redaktionen för utgivning av Gefle Dagblad med ansvar för upplageförsäljning och marknadsföring av tidningen. As verksamhetsorganisation speglar den som GD har, fast gällande tidningen Arbetarbladet. I GN finns produktion av gemensamt material och tjänster för de två tidningarna. I GT finns all övrig gemensam produktion. Ägarfördelningen var MM 90,9% av kapitalet och 64,9% av rösterna, AI 9,1% av kapitalet och 35,1% av rösterna. Rättsfrågan gällde om MM kunde anses utgöra ett moderbolag enligt reglerna om koncernbidrag<sup>243</sup> så att MM kunde finansiera GT och dess dotterbolag genom koncernbidrag samt om så var fallet om skatteflyktslagen var tillämplig på upplägget? MM försvarade sin samarbetsstruktur genom att hänvisa till den hårda och konkurrensutsatta situation tidningsbranschen befinner sig i. Genom upplägget kunde man nå sina huvudsakliga mål, fortsatt tidningsverksamhet och opinionsbildning inom Gävleborgs län, samt stärka de finansiella förutsättningarna för MM. På rättsfrågan om MM kunde anses utgöra ett moderbolag enligt koncernbidragsreglernas definition svarade SRN ja men att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. SRN hänvisar till RÅ 2002 ref. 24 som grund för sin bedömning även om de medgav att det finns vissa skillnader rättsfallen emellan.

Fallet överklagades till RR som fastställde SRN dom.

---

<sup>242</sup> Direktiv 2016/1164 art. 6 p. 2.

<sup>243</sup> SFS 1999:1229 35 kap. 2 §.

Då beslutet inte motiveras annat än genom hänvisning till RÅ 2002 ref. 24 och kommentaren att SRN är medveten om skillnader i fallet är det svårt att dra några egentliga slutsatser.

RÅ 2009 not. 31

T.O. och hans fru äger samtliga andelar i Z AB (Z). Andelarna är kvalificerade enligt fåmansföretagsreglerna.<sup>244</sup> Makarna bildar bolaget X AB (X) till vilket de avyttrar sina andelar i Z för omkostnadspriset. Därefter avyttrar X andelarna i Z till ett externt bolag så att en betydande kapitalvinst uppkommer. Makarna bildar därefter bolaget Y AB (Y) till vilket de senare för omkostnadspris avyttrar sina aktier i X. Därefter bildar makarna bolaget X&Co. (XC) till vilket de avyttrar sina aktier i Y med påföljd att en stor kapitalvinst tillfaller makarna. I sin skattedeklaration tar T.O. upp kapitalvinsten efter aktieförsäljningen till beskattning i inkomstslaget kapital då han är av uppfattningen att andelarna inte längre är kvalificerade enligt fåmansföretagsreglerna. SKV menar att kapitalvinsten ska beskattas dels i inkomstslaget kapital och dels i inkomstslaget tjänst enligt fåmansföretagsreglerna.

SRN fastställer rekvisit 1-3 i skatteflyktlagen som uppfyllda. Det är T.O som både direkt och indirekt har ansvarat för aktieöverlåtelsen i syfte att aktualisera reglerna om beskattning enligt kapital istället för beskattning enligt fåmansföretagsreglerna och att på så vis erhålla en skatteförmån. SRN menar att lagstiftarens intention inte har varit att man genom en serie av interna aktieöverlåtelser kan undgå beskattning i inkomstslaget tjänst till förmån för beskattning i inkomstslaget kapital. Därför får rekvisit 4 i skatteflyktlagen anses uppfyllt.

T.O. yrkar att förfarandet sedan länge känt av lagstiftaren och lagstiftarens underlåtenhet att reglera förfarandet i lag, trots flera ändringar av tillämplig lagstiftning får antas utgöra ett godkännande av förfarandet. SRN menar att så inte är fallet då skatteflyktlagens tillämplighet på förfarandet inte varit avgjord i praxis och att de rättsfall som varit uppe i RR där lagstiftarens passivitet behandlas inte kan anses vara vägledande.

RR fastställer SRN beslut.

Förfarandet framstår inte som att det har sin grund i något giltigt kommersiellt skäl.<sup>245</sup> Genom de interna aktieöverlåtelserna tar arrangemangen ut varandra på så vis att arrangemangen

---

<sup>244</sup> SFS 1999:1229 57 kap. 4 §.

<sup>245</sup> Direktiv 2016/1164 p.2.

motverkar de ursprungliga ägandeformen med tillhörande skatteregler.<sup>246</sup> Detta kan indikera att förfarandet är icke-genuint.

#### RA 2009 not. 47 II

I.G. är en fysisk person som äger samtliga aktier i bolaget I.G. Capital S.A. (C). I.G.s andelar är kvalificerade enligt fåmansföretagsreglerna.<sup>247</sup> C äger samtliga aktier i Jönsarbo Bruk AB (J). J äger samtliga aktier i Englabo AB (E). E förvärvar samtliga aktier i Jäxbo AB (JÄ) av ett brittiskt företag. Samtidigt som E förvärvade aktierna i JÄ, förvärvade I.G., från det brittiska företaget, rätten till återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott från JÄ. Priset för denna rätt var 10,000 svenska kronor (SEK). Det nominella värdet av aktieägartillskottet var 17,417,000 sek. Efter ett år fick JÄ ett koncernbidrag på 1,000,000 sek. Följande år beslutades det på JÄs årsstämma att 1,000,000 sek av aktieägartillskottet skulle återbetalas till I.G. I.G. tar i självdeklarationen upp en kapitalvinst på 990,000 sek för beskattning i inkomstslaget kapital. SKV var inte enig utan menade att kapitalvinsten var en återbetalning av lån, utan utdelning av upparbetat vinstmedel. Därför skulle beskattningen fördelas mellan inkomstslaget tjänst och kapital.

Fallet vandrade genom länsrätten, kammarrätten och upp till RR. Där I.G. yrkade att återbetalning av lån inte är utdelning och ska inte ses som en skatteförmån. I.G. menade att anledningen till att han själv bar rätten till återbetalning av aktieägartillskottet och inte E eftersom han först fick kännedom om det villkorade aktieägartillskottet tre dagar innan förvärvet. Enligt I.G. ska det anses affärsmässigt motiverat att vilja ta kontroll över rätten till återbetalning så att inte säljare eller utomstående i framtiden kan rikta krav mot JÄ. RR såg det som ostridigt att I.G. genom sitt ägande i C kunnat utöva en sådan kontroll över bolagen att koncernbidrag utbetalades till JÄ. RR menade att den kontroll I.G. haft även har medfört att han har kunnat, med hänvisning till att JÄ betalade tillbaka det villkorade aktieägartillskottet, lyfta vinstutdelning från JÄ och på så vis kringgå fåmansföretagsreglerna. Samtliga rekvisit i skatteflyktslagen var därför uppfyllda.

Det huvudsakliga syftet är att uppnå en väsentlig skattefördel och arrangemangen strider mot syftet av de tillämpliga skattebestämmelserna. I fallet yrkar I.G. att det finns affärsmässiga skäl till att återbetalningen av aktieägartillskottet återbetalas direkt till I.G. istället för till E. Både RR och kammarrätten menar att arrangemanget endast har haft betydelse för I.G. och koncernen

---

<sup>246</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. c).

<sup>247</sup> SFS 1999:1229 57 kap. 4 §.

eftersom han har kunnat utöva inflytande på JÄ att betala direkt till honom. Detta indikerar en avsaknad av kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten<sup>248</sup> vilket skulle kunna medföra att arrangemangen borde kunna ses som icke-genuina i förhållande till I.G.

#### RÅ 2009 not. 86

I en koncern är AB Y (Y) moderbolag. Y äger det fastighetsförvaltande företaget AB Z (Z) och företaget AB X (X), som bedriver handel med fastigheter. Aktierna i Z, som Y äger, är näringsbetingade och kapitaltillgångar. Y avser avyttra aktierna i Z till X. Vid avyttring av dessa aktier blir vinsten skattefri för Y. Hos X kommer Z-aktierna klassificeras som lagertillgångar. Z och X avser att bilda ett antal handelsbolag där X står för 99% av ägandet. Z kommer därefter att genom underprisöverlåtelse och utan uttagsbeskattning avyttra fastigheterna till handelsbolagen. Därefter ska handelsbolagen avyttras till externa köpare för marknadsmässigt pris. Eftersom värdet på de aktier X äger i Z sjunker på grund av underprisöverlåtelserna av fastigheterna avser X att skriva av värdeminskningen enligt god redovisnings sed.<sup>249</sup> SRN menade att förfarandet inte stod i strid med bestämmelserna om underprisöverlåtelse utan snarare var en konsekvens av dessa. Skatteflyktslagen ansågs inte tillämplig. Två ledamöter var skiljaktiga med motiveringen att detta var ett sådant undantagsfall där en omotiverad skatteförmån uppkommit genom underprisöverlåtelser som det framgår i proposition<sup>250</sup> att skatteflyktslagen ska vara tillämplig på.

Skatteverket (SKV) överklagar till RR. X anförde, bland annat, att rent kommersiella anledningar var till grund för förfarandet. Köparens önskan var att förvärva handelsbolag med fastigheter i. Detta upplägg är vanligt på marknaden och det finns andra anledningar till att paketera fastigheter i handelsbolag än just skattemässiga. RR konstaterade att Z, genom att överföra fastigheterna till handelsbolagen till underpris, förlorar i stort sett hela sin substans. Att X sedan kan skriva ner värdeminskningen och kvitta denna mot den inkomst som uppkommer vid försäljning av handelsbolagen får ses som att X deltar i ett förfarande där en väsentlig skatteförmån kommer X tillgodo. Rekvisit 1-3 i skatteflyktslagen är därför uppfyllda. Även rekvisit 4 anser RR vara uppfyllt då deras bedömning är att försäljningen av handelsbolag till externpart sker av affärsmissiga anledningar. Detta strider mot reglerna om underprisöverlåtelser.<sup>251</sup> Förfarandet medför att ett beskattningsmässigt nollresultat

---

<sup>248</sup> Direktiv 2016/1164 at. 6 p.2.

<sup>249</sup> SFS 1999:1229 17 kap. 3 §.

<sup>250</sup> De hänvisar till proposition 1998/99:15 s. 147.

<sup>251</sup> SFS 1999:1229 23 kap.

uppkommer. Även detta får anses strida mot bestämmelsernas syfte då syftet inte är att ge en definitiv skattelättnad.

Det huvudsakliga syftet är att uppnå en väsentlig skattefördel och arrangemangen strider mot syftet i de tillämpliga skattebestämmelserna. X yrkar att det finns kommersiella skäl utöver rent skattemässiga för att paketera fastigheterna i handelsbolag. Vilka andra skäl det finns undersöks inte i rättsfallet. RR menar att handelsbolagen endast skapades i syfte att säljas. X menar är förfarandet normal, vilket skulle kunna indikera att detta inte rör sig om ett icke-genuint arrangemang.<sup>252</sup>

#### RÅ 2009 not. 88

X AB (X) ingår i en koncern där moderbolaget MB BV (MB) har säte i Nederländerna. MB äger även bolaget Y AB (Y) som förvärvar bolaget F AB (F). MB avser att bilda två nederländska holding dotterbolag (H1 och H2). Dessa bolag bildar sedan tillsammans ett svenskt handelsbolag (HB). De fastigheter som X äger avser X att överlåta till underpris till HB. Därefter ska H1 och H2 avyttra alla sina andelar i HB, förutom 0,01% av H2 andelar, till F för marknadspris. Koncernen överväger att samla sitt fastighetsinnehav som används som lagerverksamhet i F. F har ett underskott som är koncernbidragsspärrat<sup>253</sup> gentemot X. Genom förfarandet så skulle den inkomst som uppkommer i HB kunna kvittas mot underskottet i F. Överlåtelse av fastigheterna uppfyller även villkoren för underlåten uttagsbeskattning.<sup>254</sup> Ingen svensk beskattning sker heller för H1 och H2 vid överlåtelse av andelar från HB till F. Då skatteflyktslagen prövas menar SRN att förfarandet skänker koncernen en väsentlig skatteförmån och att skatteförmånen framstår som det övervägande skälet. SRN konstaterar att rekvisit 1-3 i skatteflyktslagen är uppfyllda. Angående det fjärde rekvisitet så menar SRN att tillämpliga reglers<sup>255</sup> syftet är att omedelbar beskattning kan underlåtas för att beskattas i ett senare led samt att förhindra möjlighet till resultatutjämnning mellan bolag då koncernbidrag inte kan ges. Genom upplägget skapar bolagen både en möjlighet till den resultatutjämnning som tillämpliga bestämmelser avser motverka, samt ytterligare skatteförmåner om andelarna i HB avyttras. Koncernupplägget är så pass komplext att det hade varit orimligt för lagstiftaren att förutse. Det strider därför mot lagstiftningens syfte.

---

<sup>252</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. b).

<sup>253</sup> SFS 1999:1229 40 kap. 18 §.

<sup>254</sup> SFS 1999:1229 23 kap. 16-17 § och 23§§.

<sup>255</sup> SFS 1999:1229 23 kap.

Rättsfallet överklagas till regeringsrätten (RR). I överklagan yrkar X, MB och F att skatteflyktslagen inte ska tillämpas. De argumentera, bland annat, att det faktum att en del av transaktionerna varken beskattas i Nederländerna eller i Sverige är en konsekvens av regelverket och att de har en rätt att planera så att skattebördan minimeras. Att lagstiftaren inte förutsett detta förfarande ger inte anledning till att skatteflyktslagen ska tillämpas. RR slår fast SRN dom med motiveringen att förfarandet endast kan ses som en omväg utan till synes andra anledningar än att uppnå en väsentlig skatteförmån. Förfarandet strider mot bestämmelserna om underprisöverlåtelser då dessa bestämmelser inte är menade till att ge en definitiv skattelättnad.

Det huvudsakliga syftet är att uppnå en väsentlig skattefördel. Arrangemangen strider mot de tillämpliga skattebestämmelsernas syfte. Arrangemanget är inte uttryckligen reglerat i lag. RR menar att förfarandet är så komplext att det varit omöjligt för lagstiftaren att förutse och därför kan skatteflyktslagen tillämpas. I regeringens promemoria jämförs skatteflyktslagens ordalydelse med artikel 6 och promemorian konkluderar att de båda bestämmelserna är likvärdiga. Även direktivet hänvisas till att artikel 6 ska täcka luckor som inte behandlats genom särskilt riktade bestämmelser.<sup>256</sup>

#### RA 2009 not. 201

Bolagen X AB (X) och Y AB (Y) ingår i en koncern där Y Holding Ltd (YH) är moderbolag. Avsikten är att efter en omstrukturering sälja X till en extern part och göra bolaget Y till huvudbolag i Sverige. Både X och Y har underskott som kvarstår i bolagen. Underskottet ska föras över från X till Y genom att X lånar ett belopp motsvarande sitt underskott av YH. X ger sedan ett aktieägartillskott till Y. Y ger i sin tur ett koncernbidrag till X. X betalar tillbaka lånet till YH. Avsikten var att sälja X utan underskott och att öka underskottet i Y. Villkoren för koncernbidrag<sup>257</sup> i inkomstskattelagen (IL) är uppfyllda men frågan om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet kvarstår. SRN resonerar att genom bolagens interna transaktioner så skapas en situation där överskott och underskott kommer att kunna dras av efter det att koncernförhållandet mellan bolagen har upphört. Detta är inte reglernas syfte. SRN slår därför fast att samtliga rekvisit i skatteflyktslagen 2 § är uppfyllda och att koncernbidrag inte ska medges till den del det medför att underskott uppkommer i bolag Y. Fallet överklagas till RR. I sitt överklagande yrkar bolagen X och Y att det övervägande skälet som anges i rekvisit tre i

---

<sup>256</sup> Direktiv 2016/1164 preambel p.11.

<sup>257</sup> SFS 1999:1229 35 kap.

skatteflyktlagen inte kan anses uppfyllt då anledningen till förfarandet bottnar i strikt affärsmässiga skäl. RR fastställer SRN dom.

Domstolen bedömer det övervägande skälet till arrangemangen vara att uppnå en skattefördel. I vilken utsträckning det eventuellt har förts ett resonemang om de strikt affärsmässiga skäl som X och Y hävdar att de har framgår inte. En gissning från min sida är att det torde vara så att även om det ligger affärsmässiga skäl till grund för koncernens omorganisation så verkar det saknas affärsmässiga skäl för de finansiella transaktionerna om man bortser från skattefördelen. Klart framstår att syftet med den tillämpliga skatterätten har motverkats. Förfarandet att föra över ett underskott, låna motsvarande belopp, ge ett aktieägartillskott och ett koncernbidrag och slutligen en återbetalning av lån, framstår som cirkulärt<sup>258</sup> men samtidigt ska ju all relevant fakta och omständigheter beaktas.<sup>259</sup> Y ådrar sig ju en förlust av skatteskal som även det kan indikera ett icke-genuint arrangemang.<sup>260</sup>

#### RÅ 2010 ref. 51

Företagaren, G.H., tecknar en kapitalförsäkring i det på Bermuda registrerade bolaget Quaestus Life International Limited (Q). Q äger aktier i ScandTrust Holding SA (ST). ST äger aktier i Manica SA (M). ST och M är registrerade i Luxemburg. M äger aktier i det svenska bolaget Finansstyrning AB (F). M avyttrar aktierna i F till ett utomståendebolag. Köpeskillingen uppbärs av M i Luxemburg. Rättsfallet rör G.H.s beskattning. Genom kapitalförsäkringen har G.H. ett indirekt ägarskap i F. Skatteverket anser att G.H. lika gärna kunde ha ägt aktierna direkt och borde därför beskattas enligt principen om rättshandlingars verkliga innebörd. G.H. är firmatecknare, ensam styrelseledamot och verksam i F. Bolagskonstruktionen och G.H.s bestämmande rätt i F möjliggör för G.H. att styra den upparbetade vinsten i F så att den delas ut till M. Skatteregler i Luxemburg gör att kapitalvinsten utan att beskattas kan nå kapitalförsäkringen i Q. G.H. har på så vis försökt kringgå reglerna om dubbelbeskattning av utdelning samt fåmansföretagsreglerna. Skatteverket menar att i jämförelse till om G.H. ägt aktierna i F direkt så är denna konstruktion en omväg vars huvudsakliga syfte är att erhålla en väsentlig skatteförmån. Syftet med fåmansföretagsreglerna är att utdelning eller kapitalvinst på kvalificerade andelar som överstiger normal kapitalavkastning ska beskattas som inkomst av tjänst. Regeringsrätten (RR) menar att eftersom bolagsupplägget är korrekt till formen så är principen om verklig innebörd inte aktuell. RR prövar därför fallet mot skatteflyktlagen. G.H.

---

<sup>258</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. d).

<sup>259</sup> Direktiv 2016/1164 art. 6 p.1.

<sup>260</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.7. c).

har varit i en sådan position att han har direkt kunnat påverka så att både kapitalvinsten som uppstod vid avyttringen av F och det upparbetade värdet i F har kommit det, av G.H kapitalförsäkring knutna bolag tillgodo. Kapitalförsäkringen i sig är att anses vara utan värde. Genom arrangemangen har G.H. kunnat kringgå tillämpliga skatteregler och fått en skatteförmån. G.H. hävdar att kapitalvinsten placerats i M i syfte att etablera ett europeiskt försäkringsmäkleri men att detta senare visat sig orimligt. RR finner inget stöd för detta utan anser att förvärven av aktierna i ST och M är utan värde om man bortser från den väsentliga skatteförmån som förfarandet leder till. Utebliven beskattningen måste anses strida mot lagens syfte. Skatteflyktslagen är därför tillämplig. RR anser även att EG artikel 43, avseende den fria etableringsrätten, artikel 56 om kapitalets fria rörlighet och artikel 12 om förbud mot diskriminering mot nationalitet inte är aktuella i detta fallet. RR argumentera att vid en nationellt jämförbar situation, där alla bolag i bolagskonstruktionen haft hemvist i Sverige, så hade resultatet blivit detsamma. En negativ särbehandling har inte funnits. Beskattning enligt skatteflyktslagen är inte EU-stridig.

RR menar att den enda anledningen till arrangemangen är att erhålla en skattefördel. G.H. att han har affärsmässiga skäl men RR finner inget stöd för detta. Avtalet som ingåtts saknar ekonomisk innebörd om man bortser från skatteförmånen.<sup>261</sup> Om det finns en fysisk eller verklig ekonomisk etablering framgår inte. Vi vet inte om bolagsregistreringen motsvarar en faktisk etablering.<sup>262</sup> Förfarandet framstår enligt mig även som cirkulärt.<sup>263</sup> Rättsfalls referatet ger intryck av att det torde röra sig om ett icke-genuint arrangemang.

#### HFD 2012 not. 30

Sökande SalénHuset AB (S) och det cypriotiska aktiebolaget Candice Investments Ltd (C) avsikt var att sälja en kommersiell fastighet. Detta skulle ske genom att fastigheten innan försäljningen överläts till underpris till ett handelsbolag (HB). Ägandestrukturen i HB var att 0,1% ägdes av S och resterande av C. C ägde i sin tur 100% av S. HB skulle sedan avyttras för marknadspris till en extern köpare. HFD resonerar att eftersom C inte är skatteskyldigt för den kapitalvinst som uppstår vid försäljningen av HB, varken i Cypern eller i Sverige så skulle förfarandet medföra en väsentlig skatteförmån. S har medverkat till förfarandet och skatteförmånen får antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet. När det kommer till det fjärde rekvisitetet så menar HFD att reglerna om underprisöverlåtelse<sup>264</sup> inte har som syfte att

---

<sup>261</sup> Resolution (2010/C 156/01) A. e)

<sup>262</sup> Resolution 8 juni 2010 (2010/C 156/01) A. b)-c) och C-196/04 p. 68.

<sup>263</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. d).

<sup>264</sup> SFS 1999:1229 23 kap.



medföra en definitiv skattelättnad. Reglernas syfte är att underlätta omorganiseringar inom näringslivet genom att skjuta upp beskattningen, inte ta bort den för alltid. I en konstlad situation som saknar samband med organisationen av en näringsverksamhet, där måste det stå klart att detta strider mot tillämplig skattelagstiftning. HFD fann därför skatteflyktslagen tillämplig.

När sökande överklagar SRN dom önskar de att förhandsavgörande ska inhämtas från EUD och hänvisar till EU:s regler om fri rörlighet för kapital samt etableringsfrihet. HFD avslår denna önskan med motiveringen att de inte anser att det finns någon unionsrättslig fråga som kräver att EUD involveras.

Skattefördelen framstår som den enda anledningen till arrangemangen. Syftet med tillämplig skattelagstiftning menar HFD har motverkats.<sup>265</sup> HFD menar att detta är ett konstlat arrangemang. Frågan om EUD ser paketering av fastigheter som ett icke genuint arrangemang eller ej förblir obesvarad. Paketering av fastigheter är ett normalt förfarande vid kommersiell överlåtelse av fastigheter som torde kunna ses som ett rimligt affärsbeteende om än oönskat från lagstiftaren.<sup>266</sup> Fallet har i doktrin kritiserats eftersom HFD inte förklarat varför de anser att en unionsrättslig fråga inte uppkommit.<sup>267</sup> Hur Cs verksamhet i Cypern ser ut beträffande fysisk existens och verklig ekonomisk etablering framgår inte av heller av rättsfallsreferatet.<sup>268</sup>

#### HFD 2015 ref. 17 II

Ett snarlikt upplägg till HFD 2015 ref. 17 I är HFD 2015 ref. 17 II. Den fysiska personen A äger alla andelar i det luxemburgska bolaget FIBER Investments SA (F). F äger i sin tur alla andelar i det svenska bolaget Cytokin i Göteborg AB (C). A är verksam i C och andelarna är kvalificerade. A förvärvar holdingbolaget C3a Holding AB (C3aH) som förvärvar holdingbolaget C3a i Göteborg AB (C3a). A säljer F för anskaffningsvärdet till C3a. Därefter säljs bolaget C för marknadsvärde till C3a. F likvideras. C ger utdelning till C3a för 7,4 miljoner kronor. Sedan säljer C3a sina andelar i C till det av A helägda bolaget Cytokin Holding AB (CytoH) för 100 kr. Genom affärskonstruktionen har A delat upp bolagen så att i verksamheten fortsätter i C och vinstmedlen som har upparbetats finns i C3a. Syftet med omstruktureringen är att aktierna i C3a och CytoH ska kunna upphöra att vara kvalificerade efter karenstiden samtidigt som A fortsätter verksamheten i C. Inga tillgångar överförs från C till C3a. A har inte

---

<sup>265</sup> I doktrin har detta ifrågasatts av bl.a. von Bahr, S., *Ingripande mot skatteflykt, med och utan lagstöd*, Svensk skattetidning 2018 s. 153-166.

<sup>266</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. b) och SOU 2017:27 s. 72.

<sup>267</sup> Hultqvist, A., *Skatteflykt och EU-rätten*, Blendow Lexnova Expertkommentar, maj 2013.

<sup>268</sup> Resolution (2010/C 156/01) A. c) och C-196/04 Cadbury Schweppes p. 68.

och kommer inte vara verksam i C3a. SRN slår fast att rekvisit 1-3 i skatteflyktslagen är uppfyllda. SRN menar att rekvisit fyra är uppfyllt eftersom A genom konstruktionen undviker att beskattning sker i inkomstslaget tjänst till förmån för lägre beskattning i inkomstslaget kapital samtidigt som A fortsätter att vara verksam i C. Syftet med fåmansföretagsreglerna<sup>269</sup> har därför kringgåts. Två ledamöter är skiljaktiga. De hänvisar till samma anledning som givits i HFD 2015 ref. 17 I. Målet går vidare till HFD som fastställer SRN dom.

Som det framgår av rättsfallsreferatet så framstår den enda anledningen till arrangemangen vara att erhålla en skattefördel. Genom arrangemanget har syftet med tillämplig lagstiftning motverkats även om det råder skilda meningar om hur tydligt det framgår av den tillämpliga lagen. Av rättsfallsreferatet så framgår att det inte överförs några tillgångar från C3a till C3aH. Eventuellt så sker det en viss förvaltning av kapitalet i C3a men annars är avsikten att sälja aktierna i C3aH när dessa inte längre är kvalificerade. Även om rättsfallsreferatet ger intryck av att C3a och C3aH är innehållslösa bortsett från det kapital de förvaltar så framgår det egentligen inte. EUD har slagit fast att förvaltning av kapital i sig inte kan utgöra skäl att anta att ett rent konstlat upplägg som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten är förhanden.<sup>270</sup> Arrangemangen framstår enligt mig som cirkulära vilket kan indikera ett icke-genuint upplägg.<sup>271</sup>

#### HFD 2015 ref. 17 I

Två personer, A, som varit verksamma och innehar kvalificerade aktier i bolaget GN skapar ett nytt bolag NN som de äger direkt. A flyttar sin likartade verksamhet från GN till NN. GN avyttras sedan genom underprisöverlåtelse till det av A nyskapade bolaget WH. Genom affärskonstruktionen har A delat upp bolaget så att verksamheten fortsätter i NN, och de likvida medlen som upparbetats finns i WH och GN. I WH och GN bedrivs ingen verksamhet. A vill nu sälja WH till ett externt bolag. A menar att beskattning av försäljningsvinsten ska ske i inkomstslaget kapital då karenstiden för kvalificerade aktier löpt ut.<sup>272</sup> SRN finner skatteflyktslagen tillämplig på förfarandet. SRN menar att A genom den interna aktieöverlåtelsen undviker att beskattning sker enligt fåmansföretagsreglerna till förmån för beskattning i inkomstslaget kapital.<sup>273</sup> Detta får anses strida mot lagens syfte och är i linje med rättsfall RÅ 2009 ref. 31, därför är skatteflyktslagen tillämplig. Två av ledarmötena var

---

<sup>269</sup> SFS 1999:1229 57 kap.

<sup>270</sup> C-504/16 Deister Holding AG p.73.

<sup>271</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. d).

<sup>272</sup> SFS 1999:1229 57 kap. 4 § p. 2.

<sup>273</sup> SFS 1999:1229 48 kap.

skiljaktiga och hänvisade till skatteflyktslagens fjärde rekvisit. De argumenterade att det fjärde rekvisitet inte skulle anses uppfyllt då det i lagtexten står att syftet ska framgå av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts i förfarandet. De menade att då A:s förfarande inte var tydligt nog reglerat i lagtexten så skulle tillämpning av skatteflyktslagen strida mot legalitetsprincipen.

Fallet överklagades till HFD som fastställde SRN dom.

Som framgår av rättsfallsreferatet så framstår den enda anledningen till arrangemangen vara att erhålla en skattefördel. Syftet med tillämplig lagstiftning har motverkats även om det råder skilda meningar om hur tydligt detta framgår i den tillämpliga lagen. Om detta är att anses vara ett genuint affärsupplägg eller ej framgår inte av rättsfallsreferatet. GN inte driver någon verksamhet som skulle få andelarna att anses som kvalificerade. Vad, om något, som GN och WH annars innehåller i form av exempelvis verklig ekonomisk etablering, fysisk existens och avtal med genuin ekonomisk eller affärsmässig innebörd framgår inte av rättsfallsreferatet. Arrangemangen framstår enligt mig som cirkulära vilket kan indikera ett icke-genuint upplägg.<sup>274</sup> EUD har i rättsfallet Foggia slagit fast att en omstrukturering, där det uteslutande syftet är att uppnå en skattefördel, inte anses utgöra godtagbara kommersiella skäl.<sup>275</sup>

#### HFD 2016 ref. 61

Målet gällde fåmansföretagarreglerna, bestämmelser om kvalificerade andelar,<sup>276</sup> och om beskattning skulle ske i inkomstslaget kapital eller tjänst.

L-G.J äger 45% av andelarna i bolaget IMA där han har varit verksam i betydande omfattning fram till 2015. L-G.J ämnar sälja IMA och bildar därför aktiebolaget Holding 1 (H1). H1 äger bolaget Holding 2 (H2). En överlåtelse till underpris sker av andelarna i IMA till H2. L-G.J och de andra aktieägarna säljer därefter sina andelar i IMA till AJFI AB. Ett bolag som ägs av L-G.Js son som även han är verksam i betydande omfattning i IMA. H1 består nu endast av andelar i H2. H2 förvaltar endast den kapitalvinsten som uppkommit genom försäljning av andelar i IMA. L-G.J vill nu sälja H1 och därigenom även H2 och undrar nu om andelarna i H1 ska anses vara kvalificerade? I sådana fall skulle andelarna enligt L-G.J, upphöra att vara kvalificerad vid ingången av beskattningsåret 2016 och kapitalvinsten beskattas som kapital.

---

<sup>274</sup> Rekommendation (2012/772/EU) p. 4.4. d).

<sup>275</sup> C-126/10 p. 46.

<sup>276</sup> SFS 1999:1229 57 kap. 4 §.

Arrangemanget skulle även prövas mot skatteflyktslagen. Vid tillämpning av skatteflyktslagen skulle L-G.J komma att beskattas enligt fåmansföretagarreglerna.<sup>277</sup> Högsta Förvaltnings Domstolen (HFD) fann att L-G.Js andelarna var kvalificerade<sup>278</sup> och fortsatte därefter att se om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. HFD konstaterade att rekvisiten i 2 §, punkterna 1-3 i skatteflyktslagen var uppfyllda. HFD fann även fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen tillämpligt eftersom L-G.Js transaktioner ansågs strida mot lagstiftningens syfte. HFD hänvisar till förarbetena till fåmansföretagarreglerna<sup>279</sup> och slutleder att reglernas syfte är att säkerställa att inkomst av tjänst inte omvandlas till den lägre beskattade inkomst av kapital. HFD framhåller att en förlängning av tidsfristen sker om skattesubjektet eller närstående fortsätter med liknande verksamhet i ett annat företag. Syftet med reglerna är inte att låta närstående överföra och fortsätta med verksamheten i ett annat företag samtidigt som man vilar sig ur reglerna i ett holdingbolag.

Inget i detta fallet indikerar att förfarandet genomförs i annat syfte än att få en skatteförmån. Skatteförmånen framstår som den enda anledningen. Tillämplig skattelagstiftning är motverkad. Förfarandet verkar inte heller ha införts av giltiga kommersiella skäl<sup>280</sup> utan snarare privatekonomiskt. Detta upplägg torde kunna ses som icke-genuint beroende på hur förvaltning av likvida medel ska ses och vilken definition som icke-genuina faktiskt ges.<sup>281</sup>

## 5. Avslutande analys och sammanfattning

Syftet med studien var att klargöra skillnader och likheter mellan icke-genuina arrangemang i EU:s artikel 6 och den svenska skatteflyktslagen. Detta genom att besvara frågorna, (i) 'vilken innebörd har termen icke-genuina arrangemang i artikel 6?' (ii) 'skiljer sig skatteflyktslagen och EU:s skatteflyktsbestämmelse åt?' samt (iii) 'är kravet på icke-genuina arrangemang redan inbyggt i svensk rättspraxis vid tillämpning av skatteflyktslagen?'

I studien har det framkommit att EUDs definition, samt artikel 6 definition av icke-genuina arrangemang skiljer sig åt. EUDs definition ger intryck av att det är endast arrangemang utan substans som kan anses vara icke-genuina och därigenom ensamt utgöra en rättfärdigande grund för hindrande eller diskriminerande nationell lagstiftning. Artikel 6 punkt 2 lydelse öppnar för

---

<sup>277</sup> SFS 1995:575 3 §.

<sup>278</sup> SFS 1999:1229 57 kap. 4 §.

<sup>279</sup> Proposition 1989/90:110 del 1 s. 467.

<sup>280</sup> Direktiv 2016/1164 art. 6 p. 2 samt resolution (2010/C 156/01) A. e).

<sup>281</sup> C-126/10 Foggia p.46.

möjligheten att arrangemang, även om det innehåller någon form av substans, kan betraktas som icke-genuint ifall arrangemanget eller arrangemangen inte införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Vad som konstituerar icke-genuina arrangemang i enlighet med artikel 6 förefaller osäkert. Tills EUD ger vidare ledning får tidigare rättspraxis i kombination med tolkningshjälp från ”Kommissionens rekommendation om aggressiv skatteplanering” samt ”Rådets resolution om samordning av CFC-bolag” tjäna som vägledning.

I studien har det framkommit att skatteflyktslagen och artikel 6 är lika varandra. Även om så är fallet föreligger skillnader. Vilken betydelse dessa skillnader kommer få beror på vilken definition som termen icke-genuina ska bära och i vilken utsträckning EUD tillåter nationella bestämmelser gå utöver eller förhåller sig till direktivets minimumkrav.

Eftersom SRN och HFD hittills inte har varit nöjda att ta ställning till om ett förfarande är att betraktas som icke-genuint eller ej, saknar rättsfallsreferaten sådana resonemang. Med ledning av EUDs rättspraxis, lydelsen i skatteflyktsbestämmelsen, ”Kommissionens rekommendation om aggressiv skatteplanering”, ”Rådets resolution om samordning av CFC-bolag” och rättsfallsreferaten torde följande slutsatser kunna dras. Skatteflyktslagen har, i sin nuvarande form, tillämpats av HFD och RR vid 16 tillfällen. I fem av rättsfallen framstår arrangemangen, enligt mig, som cirkulära i sitt upplägg.<sup>282</sup> Sex av rättsfallen förefaller ge intryck av att arrangemangen saknar kommersiella skäl, bortsett från den skatteförmån som uppkommer.<sup>283</sup> I fyra rättsfall är det inte tydligt om det finns en faktisk etablering av företagen, så som Cadbury Schweppes fallet kräver.<sup>284</sup> Ett rättsfall, anser jag, möjligtvis ha kommersiella skäl om man beaktar all relevant fakta och omständigheter i övrigt.<sup>285</sup> Ett rättsfall har arrangemang som, enligt mig, framstår som att de tar ut varandra.<sup>286</sup> Ett rättsfall saknar detaljerad tillämplig skatterätt för förfarandet.<sup>287</sup> I två av rättsfallen framstår arrangemangen som normala i förhållande till vad som tycks vara praxis och därför möjligtvis kunna anses vara rimligt affärsbeteende.<sup>288</sup>

---

<sup>282</sup> HFD 2015 ref. 17 I, HFD 2015 ref. 17 II, RÅ 2010 ref. 51, RÅ 2009 ref. 201 och RÅ 2002 ref. 21 II.

<sup>283</sup> HFD 2016 ref. 61, RÅ 2010 ref. 51, RÅ 2009 not. 47 II, RÅ 2009 not. 31, RÅ 2006 not. 89 och 2002 ref. 24. En intressant diskussion är vad som kan anses utgöra kommersiella skäl. I min studie har jag valt den enkla hållningen att enbart en skatteförmån inte är ett kommersiellt skäl även om jag inser att detta är en förenkling av verkligheten.

<sup>284</sup> HFD 2015 ref. 17 I, HFD 2015 ref. 17 II, RÅ 2012 not. 30 och RÅ 2010 ref. 51.

<sup>285</sup> RÅ 2009 ref. 201.

<sup>286</sup> RÅ 2009 ref. 31.

<sup>287</sup> RÅ 2009 not.88.

<sup>288</sup> RÅ 2012 ref. 30 och RÅ 2009 not. 86.

Hur väl skatteflyktslagen överensstämmer med artikel 6 är inte helt klarlagd. Framtiden får utvisa om skatteflyktslagen och dess tillämpning kan accepteras av EUD eller ej. Jag är enig med regeringens promemoria om att lagens lydelse inte behövs ändras. Däremot anser jag, att när skatteflyktslagen tillämpas i framtiden, oavsett om den tillämpas på nationella eller gränsöverskridande förhållanden inom EU eller gentemot tredjeland, så adderar artikel 6 ytterligare krav på tillämparen. Utöver de fyra rekvisit som skatteflyktslagen innehåller måste tillämparen klargöra om ett förfarande kan anses vara icke-genuint eller ej med hänsyn till kommersiella skäl och den ekonomiska verkligheten.

## **Abstract**

EU member states are required to implement a general anti-avoidance rule (GAAR) against tax avoidance practises that have not been dealt with through specifically targeted provisions.

The GAAR is aimed at combating arrangements that are regarded as non-genuine. Sweden's view is that there is no need to take any action to implement the EU GAAR in Swedish legislation as a Swedish GAAR already exists.

The aim of this study has been to highlight differences as well as similarities between non-genuine arrangements in the EU GAAR and the Swedish GAAR, with the aim of increasing the possibility of the Swedish GAAR to be applied in accordance with the EU directive. Hence, focus of my study has been to establish the meaning of the term non-genuine arrangements in relation to the directive, how the Swedish GAAR and the EU GAAR differ, as well as if the Swedish GAAR has been applied to non-genuine arrangements in Swedish case-law.

My conclusion is that there is no uniform definition of what constitutes a non-genuine arrangement. Even though the Swedish GAAR and the EU GAAR carry many similarities there are also differences. To what extent these differences will carry any significance depends on which definition the term non-genuine has. When the Swedish GAAR is applied in the future, it will not only be necessary to investigate if the four necessary conditions that the Swedish GAAR stipulates are fulfilled, but also if an arrangement should be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

# Källförteckning

## Rättsakter

### EU:s rättsakter – förordningar, direktiv och rekommendationer

Fördraget om Europeiska Unionen och Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt (2016/C 202/01).

Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU).

Protokoll om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, EUT 2012 C 326.

Rådets direktiv (EU) nr 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

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

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

Rådets resolution av den 8 juni 2010 om samordning av regler för CFC-bolag och underkapitalisering inom Europeiska unionen (2010/C 156/01).

### Förslag, meddelanden och yttranden

Meddelande från kommissionen till europaparlamentet och rådet – En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, COM (2015) 302 final.

Förslag till Rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion, COM (2016) 26 final.

### Svenska rättsakter – promemorior, lagar, propositioner och statliga utredningar



Finansdepartementet, *Promemoria: Genomförandet av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandragande*, Regeringskansliet, Februari 2018, [www.regeringen.se](http://www.regeringen.se), hämtad 22 april 2018.

SFS 1947:576. *Lag om statlig inkomstskatt.*

SFS 1974:152. *Regeringsformen.*

SFS 1980:865. *Lag mot skatteflykt.*

SFS 1990:1229. *Inkomstskattelagen.*

SFS 1993:1539. *Lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet.*

SFS 1995:575. *Lag mot skatteflykt.*

SFS 1998:189. *Lag om förhandsbesked i skattefrågor.*

SFS 1999:1229. *Inkomstskattelag.*

Proposition 1980/81:17. *Med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.*

Proposition 1982/83:84. *Med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.*

Proposition 1989/90:110. *Om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Proposition 1990/91:54. *Om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.*

Proposition 1996/97:170. *Reformerad skatteflyktslag.*

Proposition 1998/99:15. *Omstruktureringar och beskattning.*

Proposition 2015/16:14. *Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt.*

Statens Offentliga Utredningar 1954:24. *Förslag till effektivare taxering. Betänkande av 1950 års skattelagssakkunniga.*

Statens Offentliga Utredningar 1975:77. *Allmän skatteflyktsklausul. Betänkande av expertgrupp inom företagsskatteberedningen.*

Statens Offentliga Utredningar 1983:41. *Kontroll av rådgivare. Delbetänkande av Kommissionen mot ekonomisk brottslighet.*

Statens Offentliga Utredningar 1989:81. *Ny generalklausul mot skatteflykt. Betänkande av skatteflyktsutredningen.*

Statens Offentliga Utredningar 1996:44. *Översyn av skatteflyktslagen reformerat förhandsbesked: delbetänkande.*

Statens Offentliga Utredningar 2017:27. *Betänkande av Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet.*

## **Rättsfallförteckning**

### **EU-rättsfall**

Mål C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas*. 2000. ECLI:EU:C:2000:695.

Mål C-172/03, *Wolfgang Heiser mot Finanzamt Innsbruck*. 2005. ECLI:EU:C:2005:130.

Mål C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise*. 2006. ECLI:EU:C:2006:121.

Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*. 2006. ECLI:EU:C:2006:544.

Mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue*. 2007. ECLI:EU:C:2007:161.

Mål C-126/10, *Foggia -Sociedade Gestoria de Participações Sociais SA mot Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*. 2010. ECLI:EU:C:2011:718.

Mål C-504/16, *Deister Holding AG mot Bundeszentralamt für Steuern*. 2017. ECLI:EU:C:2017:1009.

### **Svenska rättsfall**

RÅ 1998 not. 195 (FB)

RÅ 2000 ref. 21 I (FB)

RÅ 2000 ref. 21 II (FB)

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2006 not. 89  
RÅ 2007 not. 65  
RÅ 2009 not. 31  
RÅ 2009 not. 47 II  
RÅ 2009 not. 86  
RÅ 2009 not. 88  
RÅ 2009 not. 201  
RÅ 2010 ref. 51  
HFD 2012 not. 30  
HFD 2015 ref. 17 II  
HFD 2015 ref. 17 I  
HFD 2016 ref. 61

## **Litteratur**

### **Artiklar**

Baekkevold, Arne, *Skatteflyktsklausulen ändras*, Svensk skattetidning, 1997:8

Bizioli, Gianluigi, *Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?*, EC Tax Review, 2017-3

De Broe, Luc & Beckers, Dorien, *The General Ant-Abuse Rule of Anti-Tax avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law*, EC Tax Review, 2017-3

de Wilde, Maarten Floris, *The ATAD's GAAR: A Pandoras Box?* (1 May 2017)  
<https://ssrn.com/abstract=3040709> (Hämtad 25 april 2018)

Douma, Sjoerd & Kardachaki, Alexia, *The Impact of European Union Law on the Possibilities of European Union Member States to Adapt International Tax Rules to the Business Models of Multinational Enterprises*, Intertax, Volume 44, Issue 10

Dourado, Ana Paula, *The EU Anti-Tax Avoidance Package: Moving ahead of BEPS*, Intertax, Volume 44, Issue 6/7

Franz, Tobias, *The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission*, Intertax, Volume 43, Issue II

Hilling, Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteregler?*, Svensk skattetidning, 2012:9.

Hilling, Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteregler?*, Svensk skattetidning, 2012:10.

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk skattetidning, 2005:5.

Hultqvist, Anders, *Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig?*, Dagens juridik, 2010.

Hultqvist, Anders, *Väsentlig skatteförmån – vad är det?* Dagens Juridik, november 2012.

Hultqvist, Anders, *Skatteflykt och EU-rätten*, Blendow Lexnova expertkommentar, maj 2013.

Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016.

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattning*, Skattenytt 2014.

Påhlsson, Robert, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016.

Jiménez, Adolfo Martin, *Toward a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, Bullentin for international taxation, April/May 2012.

Ståhl, Kristina, *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, 2007.

Tjernberg & Neway Herrman, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster*, Skattenytt 2011 s. 158

Von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007.

Von Bahr, Stig, *Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd*, Svensk skattetidning 2018:3.

## **Böcker**

- Bergström, Carl Fredrik & Hettne Jörgen, *Introduktion till EU-rätten*, 2.uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015
- Dahlberg, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer law international, Haag, 2005
- Dourado, Ana (red.) & Pistone, Pasquale, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, [Elektronisk resurs], IBFD, 2017
- Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011
- Hettne, Jörgen, *Rättsprinciper som styrmedel: allmänna rättsprinciper i EU:s domstol*, Norstedts juridik, Diss. Stockholm : Stockholms universitet, 2008, Stockholm, 2008
- Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016
- Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk Metodlära*, 5. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015
- Lodin, Sven-Olof, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. D. 2*, 15., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015
- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Diss. Jönköping: Internationella handelshögskolan, 2007, Jönköping, 2007
- Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2015
- Simon-Almendal, Teresa (2005). *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*. Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2005
- Ståhl, Kristina; Persson Österman, Roger; Hilling, Maria; Öberg, Jesper, *EU Skatterätt*, 3. uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2011
- Terra, Ben, J.M, Wattel, Peter, J. *European Tax Law*, Kluwer Law, Alphen aan den Rijn, 2018.
- Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 1. uppl., Iustus, Uppsala, 2018

