



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Adrian Andersson

Skatteflykt som rättfärdigande grund inom EU-rätten

- En studie om i vilken utsträckning skatteflykt kunnat åberopas som rättfärdigande grund för att inskränka den fria etableringsrätten

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Jacob Öberg

Termin: HT 2018

Innehållsförteckning

| | | |
|-----|--|----|
| 1 | Inledning..... | 9 |
| 1.1 | Bakgrund..... | 9 |
| 1.2 | Frågeställning..... | 10 |
| 1.3 | Metod och material..... | 10 |
| 1.4 | Avgränsningar..... | 11 |
| 1.5 | Disposition..... | 12 |
| 2 | Definitionen av skatteflykt och dess roll som rättfärdigande grund inom EU-rätten..... | 13 |
| 2.1 | Förklaring av begreppet skatteflykt i internationell skatterättslig mening..... | 13 |
| 2.2 | Doktrinen om tvingande hänsyn..... | 13 |
| 3 | Skatteflykt som rättfärdigande grund i EU-domstolens rättspraxis..... | 14 |
| 3.1 | Sammanfattning och analys av C 446/03 (<i>Marks & Spencer</i>)..... | 14 |
| 3.2 | Sammanfattning och analys av C-196/04 (<i>Cadbury Schweppes</i>)..... | 16 |
| 3.3 | Sammanfattning och analys av C-524/04 (<i>Thin Cap Group Litigation</i>)..... | 20 |
| 3.4 | Sammanfattning och analys av C-80/12 (<i>Felixstowe Dock m.fl.</i>)..... | 21 |
| 3.5 | Sammanfattning och analys av C-593/14 (<i>Masco Denmark och Damixa</i>)..... | 23 |
| 3.6 | Sammanfattning och analys av C-504/16 (<i>Deister Holding</i>)..... | 24 |
| 3.7 | Sammanfattning och analys av C-398/16..... | 25 |
| 4 | Betydelsen av lagstiftnings förutsebarhet enligt EU-domstolens rättspraxis..... | 27 |
| 4.1 | C-318/10 (<i>SIAT</i>)..... | 27 |
| 4.2 | C-282/12 (<i>Itelcar</i>)..... | 27 |
| 5 | Avslutande diskussion och slutsatser..... | 28 |
| | Käll- och litteraturförteckning..... | 31 |
| | Rättsfallsförteckning..... | 31 |

Summary

In this essay I was analysing to what extent tax avoidance can be used by a member state as a ground of justification to restrict the freedom of establishment in the European Union.

In the essay nine court cases in total were examined. These contributed to answer my question and clarify the matter I analysed in my essay. The first four (*Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*, *Thin Cap Group Litigation* and *Felixstowe Dock*) constitutes the very fundament of my analysis, as these were dealt by the Grand Chamber of the Court of Justice of the European Union. Thus, they are considered more authoritative. Since they are approximately 15 years old I used an additional three cases that were decided more recently. Although these were dealt by one of the court's "usual" chambers, I believe they contribute to explaining the matter that I have analysed. Finally, I used another two cases which in a meritorious way explained what requirements the EU law have on national legislation regarding its predictability.

Concerning when tax avoidance can be used as the sole ground of justification to restrict the freedom of establishment, this was explained in *Cadbury Schweppes*. In order for a wholly artificial arrangement to be considered to exist both subjective and objective elements must occur. Only then can tax avoidance be used as the sole ground of justification to justify a restriction. This is evident from recent case law, see for example *Felixstowe Dock* and C-398/16.

Regarding if several grounds of justification are invoked, although a wholly artificial arrangement does not occur, the justifications can be considered sufficient in an overall evaluation by the Court of Justice of the European Union. This was clarified in *Marks & Spencer* and *Thin Cap Group Litigation* where several grounds of justification together made a restriction acceptable. However, there are examples of cases where the court has not accepted several grounds of justification in an overall evaluation, see for example *Felixstowe Dock* and *Deister Holding*. As I have observed in my analysis, the court rarely explains why

the grounds of justification were acceptable in some cases while in other cases they were not. This inconsistency is something I consider to be lacking on their side.

Sammanfattning

I denna uppsats undersökte jag i vilken utsträckning skatteflykt har kunnat användas som en rättfärdigandegrund av en medlemsstat för att med framgång inskränka den fria etableringsrätten inom Europeiska unionen.

I uppsatsen behandlades totalt nio rättsfall som bidrog till att besvara min frågeställning och förtydliga rättsläget. De fyra första (*Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*, *Thin Cap Group Litigation* och *Felixstowe Dock m.fl.*) utgjorde själva grunden för min undersökning då dessa beslutades av EU-domstolens stora avdelning och därmed fick anses vara mer auktoritativa. Eftersom dessa rättsfall är cirka 15 år gamla använde jag mig av ytterligare tre rättsfall som visserligen hade beslutats i en av domstolens "vanliga" avdelningar men som samtidigt beslutats senare än de tre första och därför bättre bidrar till att belysa hur rättsläget ser ut i dag. Slutligen använde jag mig av två rättsfall till som på ett förtjänstfullt sätt förklarade EU-rättens krav på att nationell lagstiftning är förutsebar.

Beträffande när skatteflykt ensamt kan användas som en rättfärdigande omständighet för att inskränka den fria etableringsrätten förklarades detta i *Cadbury Schweppes*. För att ett rent fiktivt upplägg ska anses föreligga måste såväl subjektiva som objektiva element vara uppfyllda och först då kan skatteflykt som ensam rättfärdigandegrund rättfärdiga en inskränkning. Detta framgår även tydligt av senare rättspraxis, se exempelvis *Felixstowe Dock m.fl.* och C-398/16.

När det däremot gäller om flera rättfärdigande grunder åberopas kan detta, trots att ett rent fiktivt upplägg inte föreligger, vara tillräckligt vid en sammanvägd bedömning för att EU-domstolen ska anse att hindret är rättfärdigat. Detta klargjordes i *Marks & Spencer* och *Thin Cap Group Litigation* där flera rättfärdigande grunder tillsammans gjorde en inskränkning tillåten. Det finns dock andra rättsfall där EU-domstolen inte godtagit flera åberopade rättfärdigande grunder tillsammans, se till exempel *Felixstowe Dock m.fl.* och *Deister Holding*. En stor brist, som jag påpekar i min analys, är att domstolen sällan

motiverar tillräckligt tydligt varför rättfärdigandegrunderna inte var tillräckliga i vissa fall medan de i andra fall var godtagbara.

Förord

Inledningsvis vill jag börja med att tacka min handledare Jacob Öberg för hans konstruktiva kritik under arbetets gång. Jag vill även tacka mina föreläsare på fördjupningskursen i internationell beskattning, Maria Hilling m.fl., som har väckt mitt intresse för internationella skatterättsliga frågor. Slutligen vill jag tacka min familj och mina vänner, som har varit ett stort stöd för mig under arbetets gång.

Förkortningar

| | |
|------|--|
| EU | Europeiska unionen |
| EG | Europeiska gemenskapen |
| FEU | Fördraget om Europeiska unionen |
| FEUF | Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatteflykt är globalt sett ett mycket stort problem. Enbart inom EU beräknas medlemsstaterna på denna flykt förlora sammanlagt 450-650 miljarder svenska kronor årligen, vilket motsvarar ungefär halva Sveriges årsbudget.¹ Av denna anledning har EU-domstolen vid bedömningen om den fria rörligheten har utsatts för en otillåten inskränkning tagit risken för skatteflykt i beaktande, beträffande om den kan anses vara rättfärdigad.

Denna forskningsfråga är av betydelse eftersom det är viktigt att veta när domstolen anser att rättfärdigandegrunden att förhindra skatteflykt ska väga tyngre än intresset att upprätthålla en så omfattande fri rörlighet som möjligt. Under vilka förutsättningar är det tillåtet för en medlemsstat att med åberopande av skatteflykt som rättfärdigandegrund inskränka den fria etableringsrätten?

I rättsfallet *Marks & Spencer* använde EU-domstolen för första gången rättfärdigandegrunden att bevara en väl avvägd del av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i kombination med att motverka skatteflykt samt en tredje grund. Att rättfärdigandegrunden tillsammans har kunnat rättfärdiga att en medlemsstat kan inskränka den fria etableringsrätten har gjort rättsläget än mer osäkert. I *Cadbury Schweppes* beskrev domstolen vilka kriterier som skulle vara uppfyllda för att ett så kallat rent konstlat upplägg ska anses föreligga och vad detta har för betydelse för skatteflykt som rättfärdigandegrund.

Sammanfattningsvis har rättspraxis på detta område inte varit helt tydlig och genom denna uppsats önskar jag utreda vilka förutsättningar som ska föreligga för att skatteflyktsgrunden med framgång ska kunna användas för att rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten.

¹ <https://www.svt.se/nyheter/utrikes/notan-for-skatteflykten-650-miljarder>, hämtat 2018-12-01.

1.2 Frågeställning

I vilken utsträckning har intresset av att motverka skatteflykt kunnat åberopas som rättfärdigandegrund för att med framgång inskränka den fria etableringsrätten inom Europeiska unionen?

1.3 Syfte, metod och material

Syftet med denna uppsats är att undersöka i vilken utsträckning skatteflykt med framgång har kunnat åberopas av en medlemsstat för att inskränka den fria etableringsrätten inom Europeiska unionen.

Den första metoden jag kommer att använda mig av är den rättsdogmatiska metoden (även kallad traditionell juridisk metod). Denna metod innebär att rättskällor, såsom internationella avtal, rättspraxis och doktrin undersöks för att fastslå rättsläget.² Den andra metoden som kommer att användas är den EU-rättsliga metoden. När det gäller EU-rättskällornas inbördes förhållanden utgör FEU och FEUF i egenskap av primärrätt så kallade bindande rättskällor, vilket innebär att rättstillämpande medlemsstater är skyldiga att följa dem. EU-domstolens rättspraxis utgör även den en bindande rättskälla och konkretiserar de ofta vagt skrivna bestämmelserna i fördragen. Beträffande EU-rättslig doktrin är denna enbart vägledande.³

På skatterättens område har EU-domstolen aldrig tidigare godtagit en skatteregel när medlemsstaten hänvisat till FEUF:s rättfärdigande grunder allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁴ Istället är de rättfärdigande grunder som med framgång åberopats av medlemsstater sådana som utvecklats genom domstolens rättspraxis, den s.k. doktrinen om tvingande hänsyn. I denna rättspraxis ingår bl.a. rättfärdigande grunden skatteflykt.

Jag kommer att använda mig av totalt nio rättsfall från EU-domstolen i min uppsats. Sju av dessa kommer att belysa rättsläget avseende i vilken omfattning åberopande av skatteflykt kan anses vara en rättfärdigande omständighet. Resterande två rättsfall kommer att tämligen

² Kleineman, Jan, "rättsdogmatisk metod", *juridisk metodlära*, upplaga 1, Korling och Zamboni, s. 29-37.

³ Hettne, Jörgen m.fl., *EU-rättslig metod*, upplaga 2, s. 40 och 49.

⁴ Ståhl, Kristina m.fl., *EU skatterätt*, upplaga 3, s. 147.

kortfattat beröra EU-rättens krav på förutsebarhet som den utvecklats i domstolens rättspraxis.

Vad gäller de nio rättsfall som kommer att undersökas har de fyra första (*Marks & Spencer*, *Cadbury Schweppes*, *Thin Cap Group Litigation* och *Felixstowe Dock m.fl.*) beslutats i EU-domstolens stora avdelning (plenum) medan resterande fem (*Masco Denmark och Damixa*, *Deister Holding*, *C-398/16*, *SIAT* och *Itelcar*) har beslutats i en av EU-domstolens mindre avdelningar. Följande kan sägas beträffande betydelsen av domstolens sammansättning för rättsfallen. De rättsfall som beslutats i domstolens stora avdelning anses normalt sett ha större auktoritet och prejudikatvärde än de domar som har beslutats i någon av domstolens mindre avdelningar. Dessa domar anses följaktligen ha särskilt stor betydelse för domstolens rättspraxis.

I domstolens stora avdelning närvarar femton domare, medan resterande avdelningar har antingen fem eller tre domare. Detta indikerar på att domstolen fäster extra stor vikt vid att domar som beslutas i den stora avdelningen ska bli så kvalitativa och riktiga som möjligt. Ju fler domare som deltagit desto större auktoritet och legitimitet anses således domen ha.^{5 6} Samtidigt anser jag att de rättsfall som inte avgjorts i domstolens stora avdelning ändå bidrar till att belysa rättsläget för min frågeställning, då de är publicerade betydligt senare och därför utgör ett viktigt komplement för att visa hur rättsläget på området ser ut i dag.

1.4 Avgränsningar

Vad gäller avgränsningar kommer uppsatsen att fokusera på rättfärdigandegrunden skatteflykt. Av utrymmesmässiga skäl kommer jag inte att närmare utreda andra rättfärdigande omständigheter än skatteflykt separat. Jag kommer emellertid att kortfattat beskriva även andra rättfärdigandegrunder när domstolen tagit dessa i beaktande tillsammans med skatteflykt och gjort en sammanvägd bedömning av dem ifråga huruvida inskränkningen av den fria etableringsrätten kan anses tillåten. Vidare kommer jag att diskutera lagstiftningens förutsebarhet som den utvecklats genom EU-domstolens rättspraxis. Således kommer jag inte att diskutera förutsebarhet utifrån utifrån svensk synvinkel med dess

⁵ https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/sv/, hämtat 2018-12-23.

⁶ Hettne, Jörgen m.f.l., EU-rättslig metod, upplaga 2, s. 57-58.

legalitetsprincip. Avslutningsvis kommer jag inte att beakta ATA-direktivet, som är ett minimidirektiv för att motverka skatteflykt inom Europeiska unionen, då detta direktiv träder i kraft först den 1 januari 2019. Därför finns ingen relevant rättspraxis som utvecklats hittills till följd av detta direktiv och som jag eventuellt hade kunnat använda mig av vid besvarandet av min frågeställning.

1.5 Disposition

Jag kommer att börja, i kapitel 2, med att redogöra för vad som definierar skatteflykt.

Doktrinen om tvingande hänsyn, som kan göra en inskränkning av den fria etableringsrätten tillåten, kommer också att kortfattat förklaras.

I kapitel 3 kommer jag att beskriva rättsläget genom att sammanfatta de viktigaste rättsfallen på området. Dessa kommer jag sedan att kritiskt granska och analysera med hänvisning till bl.a. EU-rättens krav på förutsebarhet och medlemsstaternas möjlighet att uppnå det fiskala syftet.

Kapitel 4 kommer att behandla två synnerligen viktiga rättsfall vad gäller EU-rättens krav på förutsebarhet, vilka är *SIAT* och *Itelcar*.

Avslutningsvis kommer jag, i kapitel 5, att analysera och dra slutsatser kring i vilken utsträckning skatteflykt, utifrån rättspraxis, har ansetts utgöra en rättfärdigande grund för åberopande medlemsstater. Jag kommer även att föra en nyanserad kritisk diskussion om vilka krav EU-rätten har ställt på förutsebarhet, med koppling till tidigare nämnda rättsfall, och hur dessa påverkat domstolens bedömningar i vissa av fallen.

2 Definitionen av skatteflykt och dess roll som rättfärdigandegrund inom EU-rätten

2.1 Förklaring av begreppet skatteflykt i internationell skatterättslig mening

När det gäller skatteflykt finns ingen internationellt gemensam definition som gäller för alla världens länder. Istället har varje land en egen unik definition för vad som definierar skatteflykt, en definition som har påverkats av den inhemska politiken och rättsordningen. Det är viktigt att känna till detta, då skatteflykt, till skillnad från skattebrott, inte är olagligt då den inte strider mot lagtextens ordalydelse. Däremot anses skatteflykt som problematisk eftersom den strider mot syftet med lagstiftningen. Att definitionen varierar bland medlemsstaterna gör att bedömningen om när skatteflykt föreligger i sin tur varierar. Därför är EU-domstolens avgöranden om när skatteflyktsgrunden kan rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten av yttersta vikt.⁷

2.2. Doktrinen om tvingande hänsyn

Doktrinen om tvingande hänsyn består av rättfärdigande grunder som har tillkommit genom EU-domstolens rättspraxis. Dessa rättfärdigande grunder gör, precis som de som direkt framgår av fördragen, en inskränkning av den fria etableringsrätten godtagbar under vissa förutsättningar.⁸ Intresset av att bekämpa skatteflykt är ett exempel på en sådan rättfärdigande grund och denna kommer fokus att ligga på i den fortsatta framställningen.⁹

⁷ Avi-Yonah, Reuven S. m.fl., Global perspectives on income taxation law, s. 102.

⁸ Ståhl, Kristina m.fl. EU skatterätt, upplaga 3, s. 149.

⁹ Ibid. s. 152.

3 Skatteflykt som rättfärdigandegrund i EU-domstolens rättspraxis

3.1 Sammanfattning och analys av C-446/03 (*Marks & Spencer*)

Marks & Spencer, som är ett brittiskt företag, hade yrkat avdrag i Storbritannien för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist utomlands (Belgien, Tyskland och Frankrike). Detta yrkande hade avslagits av den brittiska skattemyndigheten och fallet nådde sedermera EG-domstolen.¹⁰

Den rättsfråga som EG-domstolen skulle ta ställning till var om den brittiska skattemyndighetens beslut utgjorde ett hinder av den fria etableringsrätten enligt dåvarande artiklarna 43 och 48 EG (nuvarande artiklarna 49 och 54 FEUF). Domstolen konstaterade inledningsvis att koncernavdraget innebar en skattelättnad för den som berördes. Storbritannien beviljade avdraget för dotterbolag med hemvist i Storbritannien, men inte för dotterbolag med hemvist utanför landet. Enligt domstolen utgjorde en vägran av att bevilja avdraget för dotterbolag som inte har hemvist i samma stat som moderbolaget en inskränkning av den fria etableringsrätten.¹¹

EG-domstolen gick därefter vidare och utredde om det fanns omständigheter i fallet som kunde rättfärdiga inskränknigen. Storbritannien åberopade i målet tre rättfärdigande grunder: risken för skatteflykt, en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och risken för att förluster skulle beaktas två gånger (dubbla avdrag).¹²

EG-domstolen var samstämmig med Storbritannien om att det existerade en påtaglig risk för att ett inhemskt moderbolag med ett utländskt dotterbolag skulle kunna utnyttja denna situation för att slippa betala skatt och att den åtgärd som landet vidtagit avsåg att förhindra risken för skatteflykt.¹³ Domstolen anförde vidare att en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna måste beaktas och faran med att låta företagen

¹⁰ C-446/03 *Marks & Spencer* p. 2.

¹¹ *Ibid.* p. 32-34.

¹² *Ibid.* p. 43.

¹³ *Ibid.* p. 49-50.

själva skulle få välja var deras förluster skulle beaktas eftersom detta skulle resultera i minskat beskattningsunderlag.¹⁴ Avseende risken för dubbelt avdrag konstaterade domstolen att medlemsstaterna måste ha möjlighet att förhindra att så sker, vilket här gjordes genom en bestämmelse som inte medgav avdrag för förluster i dotterbolag som uppkommit i en annan medlemsstat.¹⁵ Domstolen ansåg sammanfattningsvis, med beaktande av samtliga tre rättfärdigande grunder, att den åtgärd som Storbritannien vidtagit var ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämde med primärrätten och som motiverades av tvingande hänsyn till allmänintresset. Åtgärden var också avsedd att säkerställa att det eftersträlvade syftet uppnåddes.¹⁶

Då domstolen ansåg att åtgärden kunde rättfärdigas återstod att pröva om åtgärden uppfyllde proportionalitetskravet. EG-Domstolen höll med Marks & Spencer om att åtgärden var oproportionerlig då den var för generellt utformad. Vidare var det inte möjligt att utnyttja slutliga förluster för utländska dotterbolag i moderbolagets hemstat efter att möjligheterna att utnyttja förlusterna i dotterbolagets hemstat var uttömda. Därför ansåg domstolen att åtgärden gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå syftet med åtgärden och att det stred mot den fria etableringsrätten i artiklarna 43 och 48 EG.¹⁷ Avslutningsvis betonade domstolen att medlemsstaterna har rätt att behålla bestämmelser som har som specifikt syfte att förhindra rent konstlade upplägg, vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning och erhålla skatteförmåner.¹⁸

I detta rättsfall tog EG-domstolen hänsyn till tre olika rättfärdigande grunder, d.v.s. risken för skatteflykt, en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och risken för dubbelt avdrag. Efter en sammanvägd bedömning ansågs följaktligen dessa grunder vara tillräckligt starka för att en inskränkning av den fria etableringsrätten skulle anses vara tillåten. Hur stor betydelse åberopandet av grunden att förhindra skatteflykt hade för domstolens bedömning att Storbritanniens åtgärd var rättfärdigat är svårt att spekulera, i eftersom domstolen inte tydligt beskrev detta. Av domen framgår det att domstolen bedömde

¹⁴ Ibid. p. 46.

¹⁵ Ibid. p. 47-48.

¹⁶ Ibid. p. 51.

¹⁷ Ibid. p. 54-55.

¹⁸ Ibid. p. 57.

att de tre rättfärdigandegrunderna tillsammans försvarade en inskränkning av den fria etableringsrätten, men eftersom åtgärden ansågs vara oproportionerlig blev den i slutändan ändå otillåten.

En indikation på att skatteflyktsgrunden var av något större vikt än de andra är det faktum att EG-domstolen beskriver att bestämmelser som har som syfte att förhindra skatteflykt är godtagbara förutsatt att de har som specifikt syfte att förhindra rent konstlade upplägg.¹⁹ Följaktligen får bestämmelserna inte vara för generellt utformade så att de omfattar mer än endast skatteflykt för då är risken stor att skatteflyktsgrunden separat inte anses kunna rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten. Detta går vidare att utläsa ur resonemangen i *SIAT* och *ITELCAR*, vilka handlade om att en lagstiftning som är för vag och oförutsebar i sin utformning inte får tillämpas.

Ett annat perspektiv är att specifika lagbestämmelser lättare kan utnyttjas än generella för att uppnå skattefördelar. Från medlemsstaternas synpunkt sett är det följaktligen önskvärt att formulera bestämmelserna så generellt som EG-domstolen tillåter för att motverka skatteflykt. Att skydda den inhemska skattebasen har emellertid inte godtagits som en rättfärdigandegrund separat av domstolen och därför torde intressena förutsebarhet och rättssäkerhet för skattesubjektet väga tyngre än medlemsstaters intresse att förhindra skatteflykt i detta fall.

3.2 Sammanfattning och analys av C-196/04 (*Cadbury Schweppes*)

Begäran om förhandsavgörande hade gjorts av domstolen Commissioners of Inland Revenue på grund av beskattning av vinst som genererats år 1996 av koncernen Cadbury Schweppes med hemvist i Storbritannien.²⁰ Koncernen bestod av bl.a. moderbolaget CS med hemvist i Storbritannien och två dotterbolag med hemvist på Irland, CSTS och CSTI, vilka beskattades

¹⁹ Ibid. p. 57.

²⁰ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 2.

med 10 procent skattesats.²¹ Dessa dotterbolag hade som funktion att anskaffa och tillhandahålla kapital till andra dotterbolag inom koncernen.²²

Commissioners of Inland Revenue ansåg här att dotterbolagen med hemvist på Irland hade använts uteslutande i syftet att vinster från den interna finansieringsverksamheten i koncernen skulle omfattas av irländska skattesystemet, vilket var mer förmånligt för koncernen.²³

Vidare ansåg domstolen att med hänsyn till den skattenivå som gällde på Irland skulle den anses vara på en s.k. "lägre beskattningsnivå" i den mening som avsågs i CFC-lagstiftningen och som således skulle göra denna lagstiftning tillämplig.²⁴ Efter att Cadbury Schweppes överklagat domen till SCIT i London beslutade denna domstol sig för att hänskjuta målet till EG-domstolen. Frågan som SCIT ville ha svar på av domstolen var om artiklarna 43, 49 och 56 i EG-fördraget (nuvarande artiklarna 49, 56 och 63 FEUF) utgjorde hinder för CFC-lagstiftningens tillämplighet, enligt vilken ett bolag med hemvist i Storbritannien under vissa angivna omständigheter ska beskattas för vinster i ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, i detta fall Irland, där beskattningsnivån var lägre.²⁵

EG-domstolen började med att konstatera att situationen, där ett moderbolag i Storbritannien bildar ett dotterbolag på Irland omfattas av CFC-lagstiftningen, medan om moderbolaget i Storbritannien hade bildat ett dotterbolag i samma land hade den inte omfattats av den. Således förelåg en diskriminering ur beskattningssynpunkt av moderbolaget när dotterbolaget hade hemvist på Irland, vilket innebar en inskränkning av den fria etableringsrätten.²⁶

Därefter prövade domstolen om inskränkningen kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Storbritannien hade åberopat att lagstiftningen avsåg att förhindra en särskild form av skatteflykt, där ett i landet hemmahörande bolag fiktivt överför vinst från den medlemsstat i vilken den har genererats, till en stat med lägre beskattning.

EG-domstolen anförde att enbart den omständighet att ett hemmahörande bolag bildar ett dotterbolag i en annan medlemsstat inte kunde grunda en allmän presumtion för skatteflykt

²¹ Ibid. p. 14.

²² Ibid. p. 15.

²³ Ibid. p. 18.

²⁴ Ibid. p. 19.

²⁵ Ibid. p. 28.

²⁶ Ibid. p. 45-46.

som rättfärdigar en inskränkning av den fria etableringsrätten.²⁷ Emellertid kan en åtgärd som inskränker den fria etableringsrätten vara befogad om den avser att förhindra rent konstlade upplägg, som inte har någon ekonomisk förankring och som görs i syfte att kringgå skattelagstiftningen i medlemsstaten, i detta fall Storbritannien.²⁸ Genom att CFC-lagstiftningen leder till att vinst i ett irländskt dotterbolag ska inkluderas i det hemmahörande moderbolagets beskattningsunderlag, gör lagstiftningen det möjligt att motverka ageranden som bara företas i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha påförts. Således ansåg domstolen att CFC-lagstiftningen var ägnad att uppnå det ändamål för vilket den antagits.²⁹

När det gällde huruvida åtgärden var proportionerlig beskrev EG-domstolen att bara för att det föreligger en avsikt att minska beskattningsunderlaget i och med bildandet av dotterbolagen på Irland, innebär det inte att ett rent konstlat upplägg ska anses föreligga.³⁰ Förutsatt att dotterbolagen utgör verkliga etableringar i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten kunde inte CFC-lagstiftningen i sin dåvarande form tillämpas. Följaktligen var det väsentliga huruvida bolaget faktiskt bedrev ekonomisk verksamhet på Irland genom att inneha lokaler, personal och utrustning. Om det däremot hade visat sig att bolagen inte bedrev någon faktisk ekonomisk verksamhet på Irland utan bara existerade för att uppnå skatteförmåner hade de ansetts utgöra rent konstlade upplägg.³¹

Avslutningsvis beskrev EG-domstolen att det var upp till den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida CFC-lagstiftningen endast är begränsad till rent konstlade upplägg eller även till sådana upplägg som avser att minska skatten i Storbritannien. Endast när det rörde sig om rent konstlade upplägg var det förenligt med EG-rätten att vidta åtgärder som inskränkte den fria etableringsrätten.³²

²⁷ Ibid. p. 50.

²⁸ Ibid. p. 51 och 55.

²⁹ Ibid. p. 59.

³⁰ Ibid. p. 63.

³¹ Ibid. p. 65-68.

³² Ibid. p. 72-74.

I detta rättsfall belyste EG-domstolen under vilka förutsättningar skatteflykt kan användas som en rättfärdigande omständighet av en medlemsstat för att vidta åtgärder som inskränker den fria etableringsrätten. Domstolen var väldigt tydlig med att endast syftet att uppnå skattefördelar inte räcker för att vidta inskränkande åtgärder, d.v.s. det är inte tillräckligt med ett subjektivt element. Däremot ansåg domstolen att medlemsstater inte ska behöva acceptera att bolag etableras utan att faktiskt bedriva någon ekonomisk verksamhet, enbart för att det är lämpligt för att minimera skattebördan. Här ska domstolen göra en helhetsbedömning grundad på de omständigheter som EG-domstolen nämnde, d.v.s. om bolaget innehar lokaler, personal och utrustning. Således måste även objektiva element vara uppfyllda som tillsammans med subjektiva element gör att det föreligger ett fiktivt upplägg.

Om konstlade upplägg hade tillåtits hade konsekvenserna kunnat bli att gemene man hade uppmärksammat att det genom några enkla åtgärder är möjligt för bolag att starta upp ett nytt bolag i en annan medlemsstat som egentligen inte bedriver någon verklig verksamhet utan bara existerar för att uppnå skattefördelar. Detta hade i sin tur kunna leda till att folk i allmänhet hade tappat förtroendet för skattesystemets legitimitet och således blivit mindre villigt inställd till att betala skatt som finansierar det fiskala syftet, vilket är den kollektiva välfärden med framförallt skola samt vård och omsorg för medborgarna. Medlemsstaterna behöver följaktligen upprätthålla legitimiteten och respekten för det nationella skattesystemet så att inte skattebasen urholkas. Ur fiskal synpunkt var därför EG-domstolens besked om att skatteflykt kan användas som en rättfärdigande omständighet av en medlemsstat vid förekomsten av rent konstlade upplägg välkommet.

Som tidigare nämnts var inte företagets avsikt att minska sin skattebördan av avgörande betydelse för EG-domstolens beslut. Det är följaktligen godtagbart, enligt domstolen, för företag att försöka undvika att betala en högre skattesats förutsatt att de bedriver en verklig ekonomisk verksamhet som uppfyller de kriterier som domstolen ställt upp. Det går att ifrågasätta om det inte borde ansetts vara tillräckligt att bolaget hade som avsikt att minska sin skattebördan, eftersom detta mycket väl skulle kunna uppfylla den definition av skatteflykt som jag tidigare redogjort för. Samtidigt är domstolens uppgift att å ena sidan se till att värna den fria rörligheten inom unionen så att denna inte blir en chimär och att å andra sidan se till att medlemsstaternas intressen i form av att undvika skatteflykt tillgodoses.

3.3 Sammanfattning och analys av C-524/04 (*Thin Cap Group Litigation*)

Domstolen High Court of Justice i Storbritannien begärde ett förhandsavgörande från EG-domstolen beträffande huruvida det var förenligt med artiklarna 43, 49 och 56 i EG-fördraget att Storbritannien hade begränsningar för att ett i landet hemmahörande dotterbolag skulle få göra avdrag för räntor på lån som beviljats av ett moderbolag hemmahörande i en annan medlemsstat, då dessa begränsningar inte gällde om moderbolaget varit hemmahörande i samma medlemsstat som det låntagande dotterbolaget, i Storbritannien.

33

EG-domstolen kom fram till att en negativ särbehandling av ett i landet hemmahörande dotterbolag med ett utländskt moderbolag utgjorde en inskränkning av den fria etableringsrätten, eftersom det blev mindre attraktivt för bolag hemmahörande i andra medlemsstater att etablera bolag i Storbritannien.³⁴

Därefter återstod att kontrollera om inskränkningen kunde rättfärdigas. I detta mål hade Storbritannien använt sig av två rättfärdigande grunder, vilka var att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och att motverka skatteflykt.³⁵

När det gällde den första grunden konstaterade domstolen att det krävs att det föreligger ett direkt samband mellan skattefördelen och den kompensation i form av ett skatteuttag som svarar mot fördelen, vilket här inte var fallet.³⁶ Således kunde inte denna grund ensamt användas.

Angående intresset av att motverka skatteflykt hänvisade EG-domstolen till domskälen i *Cadbury Schweppes*, vilket innebar att en inskränkning av den fria etableringsrätten genom denna grund endast kunde rättfärdigas om det syftade till att motverka fiktiva upplägg som saknade ekonomisk förankring och som bara syftar till att minska skattebördan.³⁷ I detta fall

³³ C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* p. 22.

³⁴ *Ibid.* p. 62.

³⁵ *Ibid.* p. 65.

³⁶ *Ibid.* p. 68.

³⁷ *Ibid.* p. 74.

ansåg domstolen att lagstiftningen som Storbritannien hade uppfyllde det ändamål för vilket den införts.³⁸ Domstolen lade emellertid till en grund, som inte åberopats av medlemsstaten, vilket var att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna hade äventyrats om inte lagstiftningen existerat. Domstolen ansåg således att intresset av att motverka skatteflykt och att bevara den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna sammantaget var tillräckligt starka grunder för att Storbritanniens agerande skulle anses rättfärdigat.³⁹

Därefter återstod att pröva om åtgärden var proportionerlig. Domstolen konstaterade att det krävdes att bolaget använt sig av ett fiktivt upplägg utan några verkliga affärsmässiga skäl, bara för att uppnå skattefördelar, vilket nu inte ansågs vara fallet. Vidare anförde domstolen att räntorna bara skulle klassificeras som utdelad vinst till den del de översteg vad som hade avtalats under marknadsmässiga förhållanden. Dessutom ska inte den sökanden ha utsatts för “onödig administrativ omgång”.⁴⁰

EG-domstolen var i detta rättsfall tydlig med att rättfärdigandegrunden att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang inte kunde användas. Istället användes rättfärdigandegrunderna att motverka skatteflykt och att bevara den väl avvägda beskattningsrätten inom unionen. Detta rättsfall och *Marks & Spencer* är två utmärkta exempel på när skatteflykt som rättfärdigandegrund inte ensamt har uppfyllt kriterierna för att användas som rättfärdigandegrund, se domstolens resonemang i *Cadbury Schweppes*. Istället har skatteflykt tillsammans med en annan rättfärdigandegrund, som i detta fall var att bevara den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vid en sammantagen bedömning ansetts vara tillräckligt för att domstolen skulle bedöma att den inskränkande åtgärden ändå var rättfärdigad.

3.4 Sammanfattning och analys av C-80/12 (*Felixstowe Dock m.fl.*)

I detta mål prövade domstolen två rättfärdigandegrunder: att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att bekämpa skatteflykt.⁴¹

³⁸ Ibid. p. 77.

³⁹ Ibid. p. 75.

⁴⁰ Ibid. p. 83 och 92.

⁴¹ C-80/12 *Felixstowe Dock m.fl.* p. 29.

EU-domstolen konstaterade att rättfärdigandegrunden att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte var tillämplig och därmed återstod att pröva om omständigheten skatteflykt förelåg.⁴²

Vad gällde skatteflykt som en rättfärdigande omständighet menade domstolen att en nationell åtgärd, såsom en lagstiftning, som inskränker den fria etableringsrätten, kan vara motiverad när den specifikt avser att bekämpa rent fiktiva upplägg som görs i syfte att kringgå skattelagstiftningen i den berörda medlemsstaten. Här hänvisade domstolen till *Marks & Spencer* där domstolen även där kom fram till att en skattelagstiftning som specifikt avser att förhindra rent fiktiva upplägg som försöker kringgå nationell lagstiftning är godtagbar.⁴³ Domstolen lyfte även fram att en nationell åtgärd skulle kunna motiveras om den har som ändamål att bekämpa skatteparadis.⁴⁴

Vidare menade domstolen, genom att referera till *Cadbury Schweppes*, att för att en inskränkning av den fria etableringsrätten ska kunna motiveras av skatteflykt som ensam rättfärdigandegrund måste det specifika målet med inskränkningen vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent fiktiva upplägg som saknar ekonomisk förankring och som har som syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamheten i den berörda medlemsstaten.⁴⁵ Domstolen ansåg att lagstiftningen i Storbritannien saknade ett specifikt ändamål avseende bekämpandet av rent fiktiva upplägg, och därav var skatteflykt som rättfärdigandegrund inte heller tillämplig.

Inte heller gjordes en sammanvägd bedömning av de båda rättfärdigandegrunderna, se domstolens resonemang i *Marks & Spencer* och *Thin Cap Group Litigation*, där flera rättfärdigandegrunder tillsammans kunde rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten, utan domstolen avslög helt Storbritanniens försök att rättfärdiga inskränkningen. Med utgången av *Thin Cap Group Litigation* i åtanke är utfallet av detta mål anmärkningsvärt, eftersom domstolen beaktade samma rättfärdigande grunder i båda fallen men ändå kom fram till helt olika domslut. Detta bidrar ytterligare till att rättsläget på

⁴² Ibid. p. 30.

⁴³ Ibid. p. 31.

⁴⁴ Ibid. p. 32.

⁴⁵ Ibid. p. 33.

området förefaller vara präglad av osäkerhet och att utgången av ett mål inte på förhand kan räknas ut genom att vissa rättfärdigande grunder föreligger. Istället verkar det vara upp till de unika omständigheterna i de enskilda fallen och domstolens utrymme till skönsmässig bedömning.⁴⁶

3.5 Sammanfattning och analys av C-593/14 (*Masco Denmark och Damixa*)

Danmark hade i detta mål åberopat två rättfärdigande grunder: att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt för att rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten.⁴⁷ När det gällde den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna konstaterade EU-domstolen att den under givna omständigheter inte äventyrades.⁴⁸

Vad gällde målet att bekämpa skatteflykt framhöll domstolen att det krävdes att det särskilda ändamålet med en sådan åtgärd ska vara att hindra rent konstlade upplägg som helt saknar ekonomisk förankring och som syftar till att undvika att betala den skatt som skulle betalats på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom landet.⁴⁹ Vidare menade domstolen att den nu aktuella lagstiftningen i Danmark inte särskilt syftade till att förhindra att skattefördelar medgavs för fiktiva upplägg som hade syftat till att kringgå den danska skattelagstiftningen. Istället medförde skattelagstiftningen att de gynnsamma följderna av lagstiftningen inte omfattade hemmahörande bolag som hade beviljat lån till ett underkapitaliserat dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat.⁵⁰ Domstolen ansåg också att de lån som det danska bolaget beviljat sitt dotterbolag syftade till att täcka verkliga förluster och således inte kunde anses ha gjorts på grund av skatteskal genom ett fiktivt upplägg.⁵¹ Följaktligen ansåg domstolen att skatteflyktsgrunden inte var tillämplig i detta fall och därför ansågs Danmarks skattelagstiftning vara i strid med den fria etableringsrätten.⁵²

⁴⁶ Ibid. p. 34-36.

⁴⁷ C-593/14 *Masco Denmark och damixa* p. 34.

⁴⁸ Ibid. p. 43.

⁴⁹ Ibid. p. 44.

⁵⁰ Ibid. p. 45.

⁵¹ Ibid. p. 46.

⁵² Ibid. p. 47.

Även detta mål var tydligt präglad av EU-domstolens resonemang i *Cadbury Schweppes*. I detta fall var det faktum att lånet från det i Danmark hemmahörande moderbolaget till det utomlands hemmahörande dotterbolaget var äkta helt avgörande, d.v.s. att det grundades på verkliga underskott hos dotterbolaget. Lånet hade således inte getts i syfte att undvika skatt och det var därför inte aktuellt att klassificera det som ett rent konstlat upplägg.

Inte heller i detta rättsfall kunde grunderna tillsammans ligga till grund för ett rättfärdigande. När det gällde skatteflyktsgrunden var EU-domstolen väldigt tydlig med att det absolut inte var fråga om att berörda bolag hade försökt att kringgå skattelagstiftningen utan att det avsåg verkliga lån som berodde på verkliga underskott. Att domstolen var så tydlig med att skatteflykt inte var aktuellt i detta fall bidrar till förståelse för varför någon helhetsbedömning inte kunde göras. Om det inte fanns något alls som talade för att skatteflykt förelåg i detta fall så fanns det ju inget för domstolen att beakta vid en sammantagen bedömning av de olika rättfärdigandegrunderna.

3.6 Sammanfattning och analys av C-504/16 (*Deister Holding*)

I detta rättsfall förklarade EU-domstolen att för att en nationell skattelagstiftning som inskränker den fria etableringsrätten ska kunna rättfärdigas med skatteflyktsgrunden måste dess specifika ändamål vara att motverka rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring i syfte att på ett otillbörligt sätt erhålla skattefördelar.⁵³ Det är följaktligen inte tillåtet att en medlemsstat har en allmän presumtion om att skatteflykt föreligger.⁵⁴ Att använda lagstiftning med allmän räckvidd som även har helt andra ändamål än att motverka skatteflykt anser domstolen gå utöver vad som är nödvändigt.⁵⁵ Domstolen ansåg i detta rättsfall att det specifika ändamålet med lagstiftningen inte var att hindra fiktiva upplägg utan generellt avsåg alla situationer där personer äger andelar i ett utländskt moderbolag.

Tyskland, som var den berörda medlemsstaten, hade i detta fall åberopat både intresset av att motverka skatteflykt och att bevara den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom dessa rättfärdigande grunder genom tidigare rättspraxis

⁵³ C-504/16 *Deister Holding* p. 60.

⁵⁴ *Ibid.* p. 61.

⁵⁵ *Ibid.* p. 62.

tillsammans visat sig vara tillräckliga för att domstolen ska godta inskränkningen och att kravet på att det ska röra sig om ett rent konstlat upplägg därför kan efterges. I det här rättsfallet var emellertid dessa grunder tillsammans inte tillräckliga för att rättfärdiga en inskränkning. Domstolen motiverade inte avslaget närmare.⁵⁶

Av detta relativt nya rättsfall går det att se att domstolen fortfarande låter de kriterier som ställdes upp i *Cadbury Schweppes* vara i fokus, d.v.s. att för att skatteflykt ensamt ska vara tillräcklig som rättfärdigandegrund måste det föreligga ett fiktivt upplägg där både subjektiva och objektiva element är uppfyllda. Om det inte föreligger ett fiktivt upplägg kan aldrig skatteflykt ensamt användas som en rättfärdigande omständighet för att begränsa den fria rörligheten. Eftersom det inte förelåg ett rent konstlat upplägg här blev det aldrig aktuellt att endast tillämpa denna grund. När det däremot gäller intresset av att motverka skatteflykt i kombination med att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna har dessa, genom *Marks & Spencer* och *Thin Cap Group Litigation*, kunnat åberopas för att inskränka den fria etableringsrätten. I detta fall var de två rättfärdigandegrunderna tillsammans emellertid inte tillräckligt starka för att domstolen skulle tillåta inskränkningen och tyvärr gav domstolen ingen tydlig motivering till utslaget.

3.7 Sammanfattning och analys av C-398/16

I detta mål hade den Nederländska regeringen lyft fram tre olika rättfärdigandegrunder för att rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten (artikel 49 och 54 FEUF): att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och att bekämpa skatteflykt. De två första rättfärdigandegrunderna avtog EU-domstolen och kvar återstod att bekämpa skatteflykt.⁵⁷

När det gällde intresset av att bekämpa skatteflykt beskrev domstolen att denna grund, när den används separat, är avsedd att hindra beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika att betala skatt på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom landet.⁵⁸ För att en

⁵⁶ Ibid. p. 95-99.

⁵⁷ C-398/16 p. 42 och 45.

⁵⁸ Ibid. p. 46.

inskränkning av etableringsfriheten ska vara motiverad krävs vidare att det konkreta målet med begränsningen är att förhindra just detta. I detta fall ansåg domstolen att den nederländska regeringen inte ens hade försökt att visa att det konkreta målet med den nationella lagstiftningen var just att bekämpa skatteflykt och därför kunde inte denna rättfärdigande grund med framgång åberopas i målet. Domstolen avslög således den nederländska regeringens åberopande av rättfärdigande grunder vid inskränkningen av den fria etableringsrätten.⁵⁹

Utgången av detta mål var tydligt präglad av domstolens resonemang i *Cadbury Schweppes*, där domstolen beskrev att för att rättfärdigande grunden skatteflykt separat ska godtas måste det vara fråga om ett fiktivt upplägg. Detta består, som tidigare nämnts, i dels ett subjektivt element och dels ett objektiva sådant, där båda måste vara uppfyllda för att skatteflykt ska kunna godtas som en rättfärdigande omständighet separat. Vidare måste skattelagstiftningen ha som konkret mål att motverka skatteflykt, vilket framgick av främst *Marks & Spencer*. Motsatsvis får lagstiftningen inte vara för generell och omfatta mer än skatteflykt. Eftersom den nederländska regeringen inte lyckades visa att den nationella lagstiftningen i fråga hade som konkret mål att bekämpa skatteflykt, blev domstolens utslag att skatteflyktsgunden inte separat kunde användas för att rättfärdiga den inskränkning av den fria etableringsrätten som den nederländska regeringen vidtagit.

⁵⁹ Ibid. p. 48.

4 Betydelsen av nationell lagstiftnings förutsebarhet enligt EU-domstolens rättspraxis

4.1 C-318/10 (*SIAT*)

I rättsfallet *SIAT* fastslog EU-domstolen att en lagstiftning som brister i förutsebarhet inte får tillämpas. I rättsfallet var det fråga om att en lagstiftnings specialregler skulle vara tillämpliga under förutsättning att skattesatsen i den medlemsstat där tjänsteutövande bolaget hade sin hemvist var märkbart mer fördelaktig än den belgiska trots att några objektiva omständigheter, som de beskrevs i *Cadbury Schweppes*, inte kunde påvisas.⁶⁰ Därmed skulle specialreglerna enligt den belgiska lagstiftningen få tillämpas trots att något rent konstlat upplägg inte förelåg. EU-domstolen ansåg att det inte var möjligt att bedöma specialreglernas omfattning med tillräcklig precision och de saknade därför tillräckligt med förutsebarhet för att få tillämpas.⁶¹

4.2 C-282/12 (*Itelcar*)

EU-domstolen ansåg i detta rättsfall att en lagstiftning som presumerar att ett fiktivt upplägg föreligger i syfte att minska skatt gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå ändamålet med lagstiftningen.⁶² Vidare gick det inte att på förhand med tillräcklig säkerhet fastställa lagstiftningens tillämpningsområde. Således uppfyllde inte lagstiftningen kraven på rättssäkerhet, som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av dessa ska vara förutsebar. Eftersom det här handlade om rättsregler som kunde komma att medföra negativa konsekvenser för bolag var förutsebarheten av extra stor vikt.⁶³

⁶⁰ C-318/10 *SIAT* p. 56.

⁶¹ *Ibid.* p. 57 och 59.

⁶² C-282/12 *Itelcar* p. 42.

⁶³ *Ibid.* p. 44.

5 Avslutande diskussion och slutsatser

Efter att ha undersökt totalt nio rättsfall, varav sju angående i vilken utsträckning den fria etableringsrätten kan begränsas med åberopande av skatteflykt som rättfärdigandegrund, och två som beskrev EU-domstolens krav på lagstiftnings förutsebarhet, har jag kommit fram till följande slutsatser.

Huvudanledningen till att många medlemsstater vill förhindra skatteflykt är, som tidigare nämnts, att skydda den nationella skattebasen. Därigenom kan det fiskala syftet uppnås genom att mer skatteintäkter tillfaller staten, vilket i sin tur finansierar den kollektiva välfärden med framförallt gratis skola samt vård och omsorg för medborgarna. Även ur legitimitetssynpunkt för skattesystemet är det viktigt att medlemsstaterna kan förhindra skatteflykt eftersom ett sådant beteende kan medföra att vanliga medborgare ifrågasätter varför de ska betala skatt medan andra har möjlighet att undvika. Detta hade på sikt kunnat skada skattesystemet genom att färre bidrar till att upprätthålla det. Om inte medlemsstaterna hade haft möjlighet att rättfärdiga en inskränkning av den fria etableringsrätten hade det blivit svårare att upprätthålla en kollektiv välfärd. Som tidigare nämnts accepteras emellertid inte intresset att skydda den nationella skattebasen som en rättfärdigandegrund enligt doktrinen om tvingande hänsyn, det måste därför omfattas av skatteflyktsgrunden.

När skatteflykt separat har använts som rättfärdigandegrund måste omständigheterna i fallet vara sådana att det föreligger ett rent fiktivt upplägg, där båda subjektiva och objektiva element måste vara uppfyllda, såsom de beskrivs i *Cadbury Schweppes*. Om inte dessa är uppfyllda anses inte ett fiktivt upplägg föreligga och då kan inte heller skatteflykt som rättfärdigande omständighet ensamt vara tillräcklig för att en medlemsstat ska få begränsa den fria etableringsrätten inom unionen.

Vad gäller i vilken utsträckning skatteflykt med framgång använts som rättfärdigandegrund tillsammans med andra rättfärdigande omständigheter ser rättsläget delvis annorlunda ut. Rättsfallet *Marks & Spencer* var banbrytande på så sätt att det numera var möjligt att inte bara pröva rättfärdigande grunder separat utan även tillsammans och därmed göra en

sammanvägd bedömning av samtliga förekommande grunder i fallet. Denna rättsutveckling fortsatte i *Thin Cap Group Litigation*, där EU-domstolen gjorde en liknande bedömning som i *Marks & Spencer*, d.v.s. att de två rättfärdigandegrunderna, intresset av att motverka skatteflykt samt att bevara den väl avvägda beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vid en helhetsbedömning gjorde en inskränkning av den fria etableringsrätten tillåten.

I *Felixstowe Dock m.fl.* kom dock EU-domstolen fram till motsatt slutsats, trots att åberopade rättfärdigandegrunder var desamma. Som jag tidigare nämnt verkar det inte på förhand gå att fastställa att bara för medlemsstater åberopar två olika rättfärdigandegrunder så kommer de, förutsatt att de delvis föreligger, att vid en sammanvägd bedömning göra en inskränkning tillåten. Således är det de enskilda unika omständigheterna i fallet samt domstolens utrymme för skönsmåsig bedömning som avgör om de två rättfärdigandegrunderna tillsammans är tillräckligt starka och rättfärdigar en inskränkning.

Det är heller inte tillåtet för medlemsstater att göra en lagstiftning för generell, den måste syfta till att uppnå det ändamål för vilket den tillkommit. Detta ligger i linje med EU-domstolens rättspraxis att en medlemsstats lagstiftning måste vara tillräckligt preciserad och förutsebar eftersom enskilda (ofta företag) annars riskerar att påverkas negativt (se domstolens resonemang i *SIAT* och *Itelcar*). Det är heller inte tillåtet att presumera att enskilda alltid har som avsikt att tillskapa skatteflykt, utan lagstiftningen måste ta sikte på de fall där skatteflykt faktiskt sker (se domstolens resonemang i *Marks & Spencer* och *Deister Holding*). Detta tror jag är viktigt för att upprätthålla dels legitimiteten och dels förutsebarheten i skattesystemet. Konsekvenserna av en lagstiftning som utgår ifrån att enskilda gör fel skulle leda till att oskyldiga aktörer skulle drabbas negativt, vilket därigenom skulle minska incitamenten för privat företagande. Om privat företagande skulle minska skulle lägre skatteintäkter i sin tur minska möjligheterna att upprätthålla en högkvalitativ kollektiv välfärd för medborgarna.

Undantag från huvudregeln att bestämmelser i lagstiftningen ska uppfylla kraven på förutsebarhet är när de har som specifikt syfte att förhindra rent fiktiva upplägg som har som syfte att kringgå nationell skattelagstiftning och uppnå skatteförmåner (se EU-domstolens

resonemang i *Marks & Spencer*). Kriterierna för när ett rent konstlat upplägg ska anses föreligga förklaras, som tidigare nämnts, i *Cadbury Schweppes*.

Det finns en grundläggande intressekonflikt mellan att å ena sidan upprätthålla en så omfattande fri rörlighet som möjligt, vilket genom internationella transaktioner mellan medlemsstaterna bidrar till välstånd, och å andra sidan behovet av att skydda den nationella skattebasen från att erodera. Mellan dessa olika intressen måste EU-domstolen i varje enskilt fall, utifrån de unika omständigheterna och föreliggande rättfärdigande grunder, göra en adekvat avvägning och bedömning av vilket intresse som ska anses väga tyngst och därmed ges företräde. Efter att ha läst de sju första rättsfallen, vilka jag redogjorde för i kapitel 3, är min slutsats att det är mycket svårt att utläsa exakt vad som avgjorde att domstolen godtog åberopade rättfärdigande omständigheter eller avslog dem.

När det gäller att ge ett så kort, koncist och sammanfattande svar som möjligt på min frågeställning, har jag kommit fram till att skatteflykt endast kan användas som ensam rättfärdigande grund under förutsättning att ett rent konstlat upplägg föreligger. Vad gäller om flera rättfärdigande omständigheter föreligger har EU-domstolen varit mer generös och det har i flertalet fall visat sig att flera grunder vid en sammanvägd bedömning har varit tillräckligt för att domstolen ska godta medlemsstaters inskränkande åtgärder, när skatteflykt separat inte skulle varit tillräcklig. Följaktligen är det, ur medlemsstaternas synvinkel, fördelaktigt att åberopa flera grunder för att rättfärdiga en inskränkande åtgärd eftersom kriterierna för när ett rent fiktivt upplägg föreligger sällan uppfylls och då kan inte heller skatteflykt separat utgöra grund för ett rättfärdigande. I sådant fall kan åberopande av flera rättfärdigande omständigheter vid en sammanvägd bedömning vara helt avgörande för att domstolen ska döma till medlemsstaternas fördel.

Käll- och litteraturförteckning

Elektroniska källor

Jan Nylander, "Notan för skatteflykten: 650 miljarder", SVT.se,

<https://www.svt.se/nyheter/utrikes/notan-for-skatteflykten-650-miljarder>, hämtat 2018-12-01.

"Om domstolen", curia.europa.eu, https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/sv/, hämtat 2018-12-23.

Litteratur

Avi-Yonah, Reuven S. m.fl., Global perspectives on income taxation law, s. 102.

Hettne, Jörgen m.fl., EU-rättslig metod, upplaga 2, s. 40, s. 49 och s. 57-58.

Kleineman, Jan, "rättsdogmatisk metod", *juridisk metodlära*, upplaga 1, Korling och Zamboni, s. 29-37.

Ståhl, Kristina m.fl., EU skatterätt, upplaga 3, s. 147 och 149.

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

C-446/03 *Marks & Spencer*

C-196/04 *Cadbury Schweppes*

C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*

C-318/10 *SIAT*

C-80/12 *Felixstowe Dock m.fl.*

C-282/12 *Itelcar*

C-593/14 *Masco Denmark och damixa*

C-398/16

C-504/16 *Deister Holding*