



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Victoria Malmkvist

Bulvanregelns tillämpningsområde

Under vilka förutsättningar undantas utdelning till ett
utländskt bolag från kupongskatt?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställning	8
1.3 Avgränsning	8
1.4 Metod	9
1.5 Material	11
1.6 Forskningsläge	12
1.7 Disposition	13
2 BESKATTNING AV INTERNATIONELLA UTDELNINGAR	15
2.1 Allmänt om beskattningen	15
2.1.1 Dubbelbeskattning	15
2.2 Kupongskatt	17
2.2.1 Inledning	17
2.2.2 Skattskyldig till kupongskatt	18
2.2.3 Redovisning och inbetalning av kupongskatt	20
3 EU-REGLERING	22
3.1 Inledning	22
3.2 Direktiv	22
3.2.1 Direktivkonform tolkning	23
3.3 Moder-dotterbolagsdirektivet	23
3.3.1 Förbud mot uttagande av källskatt	24
3.3.2 Moder-dotterbolagsdirektivets särskilda skatteflyktsbestämmelse	25
3.4 Ändringsdirektivet	25
3.4.1 Direktivregeln	26

3.4.2	Sveriges implementering av ändringsdirektivet	26
3.4.3	Preliminära slutsatser	30
3.5	EU:s generella skatteflyktsbestämmelse	30
3.6	Avgörande från EUD och principen om förfarandemissbruk	31
3.6.1	Inledning	31
3.6.2	Omständigheter	31
3.6.3	Förfarande i nationell domstol	32
3.6.4	Principen om förfarandemissbruk	33
3.6.5	Frågan om det föreligger rättsmissbruk	35
3.6.6	Preliminär analys	36
4	SVERIGES UNDANTAG FRÅN KUPONGSKATT	38
4.1	Inledning	38
4.2	Undantag för bolag med fast driftställe i Sverige	38
4.3	Utdelning från ett svenskt bolag till dess moderbolag inom EU	39
4.4	Utdelning på näringsbetingad andel	40
4.5	Mottagen utdelning för handelsbolag	42
4.6	Mottagen utdelning för fondbolag	43
4.7	Förutsättning för skattefrihet	44
4.8	Preliminär analys	45
5	BULVANREGELN	46
5.1	Inledning	46
5.2	Bulvanregeln då och nu	47
5.2.1	Tillkomst	47
5.2.2	Revideringar	48
5.2.3	Dagens bulvanregel	50
5.3	Tillämpningen av bulvanregeln	51
5.3.1	SRN dnr. 36-16/D och HFD 2017 not. 2	52
5.3.2	SRN dnr 64-17/D och HFD:s beslut i mål 3594-18	53
5.4	Preliminär analys	55
6	ANALYS OCH SLUTSATS	58
6.1	Förutsättningar för undantag från kupongskatt	58
6.2	EU-rättens påverkan på tillämpligheten av bulvanregeln	60
6.3	Slutsats	61
7	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	62

7.1	Källor	62
7.2	Litteratur	65
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	68

Summary

This thesis concerns dividend payments made by Swedish companies to non-resident legal entities. The purpose is to investigate in which situations a company may benefit from exemptions from withholding tax on dividend payments, in accordance with Swedish legislation. Taking into account the Swedish *anti-abuse rule* for withholding tax as well as influence of EU law on Swedish national withholding tax law. A legal dogmatic method has been used to achieve this purpose.

The Swedish withholding tax regulation has remained largely unchanged since its introduction in 1970 and has been deemed obsolete. The application of exemptions is dependent upon the anti-abuse rule not being applicable. The anti-abuse rule prescribes that withholding tax is levied on outbound dividends if the shares in the distributing company are held in *such a manner that someone else thereby receives an unjust favor as concerns income tax or exemption from withholding tax*. This rule is applicable if a shareholder holds shares in a company on behalf of someone else, and if that someone thereby achieves a tax benefit. There is limited case law and more or less no preparatory works that describe the scope of the rule. Despite this, the rule has been deemed a sufficient implementation of the amendment (the *general anti-abuse rule*) in the European Union Parent Subsidiary Directive, even though the general anti-abuse rule has a wider scope.

In two recently announced rulings from the European Court of Justice (February 2019) the Court held that the general principle that *EU law cannot be relied on for abuse of fraudulent ends* is applicable in the area of withholding tax. However, the rulings will likely not affect Swedish withholding tax regulations since all Member States have implemented anti-abuse regulations in their national legislation

The Swedish anti-abuse rule gains a wider scope of application when interpreted in the light of EU law. The Swedish Supreme Administrative Court has, in the period following the implementation of the amendment, rejected two appeals concerning the applicability of the anti-abuse rule, which means that no further guide has been provided.

The applicability of the exemptions from withholding tax is obvious. However, its relation to the anti-abuse rule makes the situation more uncertain and it is probably up to the national courts to clarify the situation.

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar kupongskatt, vilken utgår på utdelningar från svenska bolag till utländska juridiska personer. Syftet är att, med en rättsdogmatisk metod, utreda i vilka situationer undantag från kupongskatt blir möjligt. Detta med beaktande av den s.k. bulvanregelns tillämplighet.

Den svenska kupongskatteregleringen är i stort sett oförändrad sedan tillkomsten år 1970 och har bedömts vara föråldrad. Undantagen från kupongskatt som regleringen stadgar är beroende av att bulvanregeln inte är tillämplig. Bulvanregeln är en anti-missbruksregel som påför kupongskatt i situationer där någon agerat bulvan, åt en person som genom förfarandet åtnjutit skatteförmåner. Tillämpningsområdet för regleringen är dock oklart och tillgången på praxis begränsad. Oaktat bulvanregelns otydlighet ansåg regeringen, vid implementeringen av moder-dotterbolagsdirektivets generella anti-missbruksregel, att bulvanregeln skulle omfatta den senare. Detta trots att direktivets bestämmelse har ett vidare tillämpningsområde.

I februari år 2019 konstaterades det, i ett förhandsavgörande från EU-domstolen, att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på kupongskattens område. Detta besked får förmodligen inte så stor påverkan på den svenska kupongskatteregleringen, då det idag finns ett krav på anti-missbruksregleringar i nationell rätt.

En direktivkonform tolkning av bulvanregeln utvidgar tillämpningsområdet. Högsta förvaltningsdomstolen har avvisat två mål vilka rörde frågan om bulvanregelns tillämpningsområde, i relation till den generella anti-missbruksregeln. Sådana avvisanden förenklar inte tolkningen av regeln.

Undantagen från kupongskatt har ett tydligt tillämpningsområde. Dess relation till bulvanregeln gör däremot situationen mer oklar och förmodligen är det upp till rättstillämparna i framtiden att tydliggöra tolkningen.

Förord

Jag vill tacka min handledare Mats Tjernberg för värdefulla uppmuntrande ord och betydelsefulla diskussioner. Jag vill vidare tacka Kalle Gunnarsson för inspiration, Soroosh Ehsanzamir för bra stöd och Love Blomberg samt William Hagberg för avlagd tid och en känsla för språk.

Lund, 7 januari 2020.

Förkortningar

ABL	aktiebolagslagen (2005:551)
Dnr.	Diarienummer
EU	Europeiska unionen
EUD	EU-domstolen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FEUF	fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FI	Finansinspektionen
GA	Generaladvokat
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
KupL	kupongskattelagen (1970:624)
KupF	kupongskatteförordning (1971:49)
KupF (1943)	1943 års kupongskatteförordning
prop.	proposition
Skatteflyktslagen	lag (1995:575) mot skatteflykt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I oktober år 2017 fick Ingemar Hansson¹ i uppdrag att göra en översyn av den svenska kupongskatteregleringen. De nuvarande svenska interna reglerna om kupongskatt i Sverige infördes för 50 år sedan och är i stort oförändrade sedan dess.² Globala förändringar och internationaliseringar har lett till att den lagstiftning som gäller idag ses som förlegad och svårtillämpad. Till följd av detta efterfrågas nu en modern och förutsebar kupongskattereglering, som är förenlig med regleringar på den Europeiska unionens (hädanefter; EU) nivå.³

Kupongskatt är en statlig definitiv källskatt som utgår vid utdelning på aktier i aktiebolag och europabolag med säte i Sverige till i utlandet hemmahörande personer.⁴ En utländsk investerare ska alltså inte kunna undkomma skatt på utdelning från ett svenskt bolag genom att infoga ett utländskt bolag i bolagsstrukturen. Skatten blir på så vis en effektiv metod för att säkerställa den svenska skattebasen, eftersom den ser till att inkomst som genererats i Sverige också beskattas i Sverige. Denna ordning är däremot inte definitiv. Under särskilda förutsättningar kan den skattskyldige gå fri från kupongskatt, vilket möjliggörs genom ett antal undantag som stadgas i kupongskattelagen (1970:624) (KupL). Lagstiftaren har alltså ansett det motiverat att den skattskyldige, under specifika förutsättningar, befrias från skatt, vägt mot statens fiskala intresse.

Det förfarande då en internationell koncern infogar bolag i koncernstrukturen, med uppgift att hålla aktier i andra bolag och ta emot utdelning (s.k.

¹ F.d. generaldirektör för Skatteverket (2010–2017).

² Kommittéberättelse, Fi 2017:C.

³ Prop. 2017/18:1 s. 229.

⁴ Lodin m.fl. (2017) s. 644 f.

holdingbolag) är inte ovanligt förekommande.⁵ Internationella etableringar underlättas inom EU genom bl.a. bestämmelser i rådets direktiv 2011/96/EU⁶ (det s.k. *moder-dotterbolagsdirektivet*) vilket undantar skatt på utdelning mellan bolag med säte i olika medlemsstater.

För att reglera situationer då moder-dotterbolagsdirektivets bestämmelser missbrukas i syfte att uppnå en skatteförmån stadgas en anti-missbruksbestämmelse i art. 1.2-3 (*direktivregeln*). Denna bestämmelse implementerades i svensk rätt genom den s.k. *bulvanregeln*. Bulvanregeln återfinns i KupL och reglerar förfaranden då någon innehar aktier åt annan så att denna obehörigen befrias från skatt. Bulvanregeln har, trots sin mer än 50-åriga existens, tillämpats ett fåtal gånger. Regleringen har bedömts svårtillämpad, framförallt på grund av att rekvisitet *obehörigen* konstaterats oklart i tolkningssammanhang.

Bulvanregeln är tillämplig framför de i KupL stadgade undantagen från kupongskatt. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i två mål haft chans att klargöra bulvanregelns tillämpningsområde i tiden efter implementeringen av direktivregeln. De båda målen avvisades dock. I februari 2019 meddelade EU-domstolen (EUD) ett förhandsavgörande vilket rörde användningen av mellanliggande bolag i syfte att uppnå skatteförmåner. EUD konstaterade att principen om förbud mot förfarandemissbruk (*principen om förfarandemissbruk*) är tillämplig oavsett förekomsten av motsvarande nationella bestämmelser.

Den översyn av kupongskatteregleringen som skulle genomföras år 2017 är inte färdigställd och svaret på en modern lagstiftning är ännu inte givet.⁷ Frågan är hur senare tillkommen praxis från EUD och direktivregelns

⁵ Kleist (2019).

⁶ Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 29.12.2011, s. 8-16).

⁷ Sjöstedt, Erik, Biträdande enhetschef Finansdepartementet, mail 2019-11-01.

implementering påverkar bulvanregelns tillämpningsområde och därmed möjligheten till undantag från kupongskatt.

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsens övergripande syfte är att utreda hur den nationella avvägningen mellan att undanta vissa situationer från kupongskatt och arbeta mot missbruk ser ut. Syftet är också att utreda huruvida EU-rätten påverkat de nationella regleringarna. För att uppnå det uppställda syftet ställs följande frågeställningar:

- Under vilka förutsättningar medges undantag från kupongskatt enligt KupL?
- Hur påverkar tillämpningen av bulvanregeln undantagsmöjligheten?
- Har EU-rätten påverkat tillämpligheten av den svenska kupongskatteregleringen och möjligheten till undantag från kupongskatt?

1.3 Avgränsning

Beskattningsfrågor, särskilt sådana med inslag av internationella aspekter, öppnar för många tolkningsfrågor. För att begränsa dessa har ett antal avgränsningar valts. Uppsatsens primära fokus kommer ligga på bulvanregeln, uttagande av kupongskatt och undantag från densamma.

En första avgränsning är den att uppsatsen endast behandlar skattskyldighet för *juridiska personer*. Situationer då fysiska personer undantas kupongskatt eller påförs densamma behandlas alltså inte. Vidare kommer endast utdelning från bolag med säte i Sverige behandlas, den typ av utdelning som behandlas är sådan i form av värdeöverföringar i pengar.

Vidare kommer uppsatsen avgränsas till att redogöra för de undantag som blir relevanta för bulvanregelns tillämpningsområde, som det ser ut idag. Någon diskussion *de lege ferenda* kommer således inte föras även om en sådan onekligen kan ha betydelse för en framtida kupongskattereglering.

Beträffande EU-rätten utreder uppsatsen inte, av utrymmesskäl, moderdotterbolagsdirektivets anti-missbruksbestämmelse i förhållande till EU:s primärrätt. Däremot görs en kort beskrivning av detta förhållande i redogörelsen för EUD:s förhandsavgöranden. Förhållandet mellan EU:s primär- och sekundärrätt kommer vidare inte redogöras för mer fördjupat än vad som ska utgöra underlag för att uppnå uppsatsens syfte. I relation till EU-rätten kommer en diskussion föras huruvida bulvanregeln påverkats av densamma, resultatet av detta blir dock något begränsat, med beaktande av det snara utbud på praxis som finns att tillgå rörande bulvanregeln. Undantag från kupongskatt kan även, internationellt sett, regleras genom s.k. dubbelbeskattningsavtal. Att redogöra för sådana avtal ligger utanför ramen för uppsatsen.

Av EUD:s avgöranden följde diskussioner där begreppet *beneficial owner* aktualiserats. Då uppfattningen är sådan att detta begrepp inte är aktuellt för utredningen av undantagsmöjligheten från kupongskatt bortses det från debatten i uppsatsen. Vilket får ses följa av det angivna syftet.

1.4 Metod

Uppsatsens inledande frågeställningar syftar till att utreda det gällande rättsläget för när utdelning blir undantagen kupongskatt enligt KupL och således när bulvanregeln är tillämplig. För att utröna detta tillämpas den rättsdogmatiska metoden då denna syftar till att tolka och fastställa innehållet i gällande rätt. Genom metoden analyseras innehållet i rättskällorna: lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Metoden innebär alltså inga empiriska undersökningar om hur reglerna tillämpas i praktiken utan med den ledning

som finns i rättskällorna försöker metoden istället utröna de relevanta reglernas betydelse.⁸

Det ska tilläggas att den rättsdogmatiska metoden *kan* inbegripa argument *de lege ferenda*, i den mån argumentationen är en utveckling av analysen av fastställd gällande rätt. Det råder dock en splittrad syn på om användningen av en sådan argumentation ger uppsatsen drag av rättspolitisk argumentation (och metod).⁹ För den aktuella framställningen – som inte syftar till att inbegripa politiska ställningstaganden – avstås det därför från diskussioner *de lege ferenda*.

De rättskällor som ligger till grund för uppsatsen används med beaktande av den s.k. *rättshierarkin*. Enligt vilken vissa rättskällor har en mer klar position jämfört med andra vilka betraktas som mer vaga. Lagtext återfinns högst upp i hierarkin följt av förarbeten, praxis och doktrin. De senare tillämpas främst då det råder oklarheter i de föregående.¹⁰

Uppsatsen utreder gällande skatterätt och den skatterättsliga tolkningsmetodologin spelar stor roll för analysen i den rättsdogmatiska metoden. Det är inte ovanligt med obestämda rekvisit i skatterätten och tolkningar av lagen direkt från sin ordalydelse kan bli svår.¹¹ Det krävs en tydlig lagtext, omfattande förarbeten och praxis för att öka sannolikheten för användbara slutsatser i analysen.¹² Inom skatterätten brukar den latinska devisen *nullum tributum sine lege* användas. Innebärande att ett skatteanspråk måste kunna uttolkas i lagen och kan alltså inte grundas på enbart motivuttalanden. Denna devis har funnits med i doktrin sedan år 1947 och är vidare ett uttryck för *legalitetsprincipen* som innefattar det s.k.

⁸ Sandgren (2018) s. 47 f.

⁹ Ibid, s. 48 f.

¹⁰ Ibid, s. 45 f.

¹¹ Tjernberg (2018) s. 19 f.

¹² Ibid, s. 15.

föreskriftskravet.¹³ Enligt vilka skattelagstiftning inte får formuleras för oprecist.¹⁴

För att få en mer grundläggande bild av den svenska kupongskatteregleringen och dess undantag krävs det även en genomgång av den del av EU-rätten som ligger till grund för bestämmelserna. Även praxis från EUD behandlas.

1.5 Material

Det blir, som ett led i användningen av den rättsdogmatiska metoden, naturligt att lagtexten utgör en utgångspunkt. Då egentligen hela 4 § KupL och 4 a § KupL är av betydelse för att besvara uppställda frågeställningar, har vid oklarheter i dess tillämpningsområden förarbeten använts som en förtydligande källa.

Tillgången till ett internrättsligt tolkningsmaterial för bulvanregeln är begränsat, det behandlade materialets rättskällevärde kan därav vara diskutabelt. Däremot refererar uppsatsen främst till uttalanden i förarbeten till bestämmelserna, vilka får anses vara tillförlitliga. Det ska nämnas att bulvanregeln ändrat lydelse något under åren och det finns endast ett förarbete efter den sista språkliga ändringen (prop. 2015/16:14). På grund av detta har även doktrin använts för att förtydliga ytterligare. Den refererade SOU 1999:79 ledde inte till lag, därav aktualiseras frågan om denna kan ligga till grund för tolkningen av bulvanregeln. De idéer som presenteras i utredningen exemplifierar emellertid, på ett någorlunda tydligt sätt, tillämpningsområdet för regleringen, varför den refererats till. En viss försiktighet ska dock iakttas vid tolkningen.

Även tillgången på praxis gällande bulvanregelns tillämpning är begränsad. Uppsatsen refererar till avgöranden i två mål, dels från Skatterättsnämnden (SRN) och HFD. SRN är ingen prejudicerande instans och båda besluten

¹³ Lodin m.fl. (2017) s. 717.

¹⁴ Tjernberg (2018) s. 32.

avvisades i HFD, vilket leder till att det finns ytterligare anledning att tolka dem med viss försiktighet. Däremot kan besluten stå för rimliga tolkningsmöjligheter, varför resonemang i besluten ändå tillmäts viss betydelse.

Tillgången på doktrin är även den begränsad. Den doktrin uppsatsen främst refererar till i avsnitten om undantagen från kupongskatt (avsnitt 4) samt bulvanregeln (avsnitt 5) är Jilkén, Daniel, Grip, Ulrika & Dufwa, Johanna, *Kupongskattelagen: en kommentar*. Denna är av en tidig årgång (2013) och således finns där ingenting skrivet om implementeringen av direktivbestämmelsen i relation till bulvanregeln. Däremot ger den en överskådlig bild av tolkningen av bestämmelserna. Gällande bulvanregelns tillämplighet är det något förändrat sedan litteraturen utgavs, vilket lett till att främst förarbeten och tillgänglig praxis väger tungt vid tolkning av regleringen. Uppsatsen refererar även i valda delar till artiklar skrivna av David Kleist, docent i skatterätt vid Göteborgs universitet, då han nästan uteslutande står för den doktrin som behandlar förhållandet mellan avgörandena från EUD och den svenska kupongskatteregleringen.

1.6 Forskningsläge

Som nämnts inledningsvis är den svenska kupongskatteregleringen i nuläget under översyn. Regleringen har ansetts föråldrad, då framför allt EU-rätten uppdaterats på området.¹⁵

Det finns förhållandevis lite skrivet om bulvanregeln och kupongskatteregleringen i stort. Vad gäller bulvanregelns tillämplighet finns det fortfarande frågetecken, trots att oklarheter i upprepade fall lyfts i förarbeten till regleringen.¹⁶

¹⁵ Kommittéberättelse, Fi 2017:C.

¹⁶ Se avsnitt 5.1.

Framställningen har ett nyhetsvärde på så sätt att den tar upp bulvanregeln och delar av den svenska kupongskatteregleringen, så som rättsläget ser ut idag. Den inledda översynen tyder också på att det finns skäl att se över regleringen. Förhoppningen är att uppsatsen ska ge en uppdaterad bild av rättsläget, vad gäller kupongskattskyldighet, möjlighet till undantag från densamma och bulvanregelns tillämpningsområde.

1.7 Disposition

Uppsatsen är indelad i fem delar med ett sjätte avslutande analysavsnitt.

I avsnitt två sätts uppsatsens ämne i ett bredare juridiskt sammanhang. Inledningsvis behandlas beskattningen av begränsat skattskyldiga juridiska personer generellt. Avsnittet mynnar sedan ut i en beskrivning av kupongskattregleringen och förklaringar av begrepp som blir viktiga i den senare framställningen.

I det tredje avsnittet fördjupas beskrivningen av kupongskatteregleringen genom en redogörelse för den EU-rättsliga reglering som påverkat både uttagande av, och undantag från kupongskatt.

I det fjärde avsnittet redogörs för de undantag från kupongskatt som blir aktuella inom ramen för uppsatsen. Undantagen presenteras i den ordning som följer av lagtextens lydelse.

Uppsatsens femte avsnitt är centralt för analysen då den berör stora delar av införandet, tillämpningen och tolkningen av bulvanregeln. Avsnittet är tänkt att ge en övergripande och uppdaterad bild av hur rättsläget för bulvanregeln ser ut idag.

Det sjätte avslutande analysavsnittet väver ihop och sammanfattar möjligheten till undantag från kupongskatt, bulvanregelns tillämplighet och

lämplighet, med beaktande av den EU-rätt som eventuellt påverkat tillämpningsområdet.

Uppsatsens ämne är brett. Därav finns inslag av löpande egen analys och sammanfattning i avsnitt 3-5 för att samla upp den givna informationen. För att ge läsaren en övergripande bild av bulvanregeln och implementeringen av direktivregeln följer en mer omfattande analys av detta i avsnitt 5. De angivna delarna skall ses tillsammans med den avslutande analysdelen.

2 Beskattning av internationella utdelningar

2.1 Allmänt om beskattningen

Till grund för en stats beskattningsanspråk ligger huvudsakligen två principer, *bosättningsprincipen* (domicilprincipen) och *källstatsprincipen*.¹⁷ Den förstnämnda fokuserar på *skattesubjekts* anknytning till en stat, vilket innebär att en person med viss anknytning till en viss stat är *obegränsat skattskyldig* i den staten, för all sin inkomst. En obegränsat skattskyldig person i Sverige är därför skattskyldig för alla sina inkomster här, oavsett om de härrör från Sverige eller utlandet.¹⁸ Källstatsprincipen, å andra sidan, är koncentrerad på *skatteobjektets* anknytning till en viss stat. En inkomst med viss anknytning till en stat leder till att personen som uppbär inkomsten blir *begränsat skattskyldig* i den staten.¹⁹ Personer bosatta i utlandet kan därför vara begränsat skattskyldiga i Sverige och beskattas då i Sverige för de inkomster som härrör därifrån.²⁰

2.1.1 Dubbelbeskattning

De ovan nämnda skatteanspråken kan, föga oväntat, föreligga samtidigt. I situationer där två stater har beskattningsanspråk för samma inkomst, d.v.s. då en stat kräver beskattning genom bosättningsprincipen och en annan stat genom källstatsprincipen. Detta ger upphov till s.k. *internationell juridisk dubbelbeskattning*, d.v.s. då samma inkomst blir föremål för beskattning i två olika stater. Sådana situationer regleras genom dubbelbeskattningsavtal.²¹

¹⁷ Dahlberg (2014) s. 24 f.

¹⁸ Se: 15 kap. 1 § IL.

¹⁹ Dahlberg (2014) s. 24 f.

²⁰ Detta framgår av 3 kap. 17 § IL (fysiska personer) och 6 kap. 11 § IL (juridiska personer); Lodin m.fl. (2017) s. 644 f.

²¹ Dahlberg (2014) s. 27.

Den internationella dubbelbeskattningen ska skiljas från den s.k. *ekonomiska dubbelbeskattningen*. Den ekonomiska dubbelbeskattningen innebär att samma inkomst blir beskattad i flera led, alltså en upprepad beskattning av samma inkomst hos olika skattesubjekt.²² Denna dubbelbeskattning är aktuell för uppsatsen.

Ekonomisk dubbelbeskattning i Sverige

Bolag som är registrerade hos Bolagsverket är skatterättsligt sett ett enskilt skattesubjekt. Ett enskilt skattesubjekt beskattas för sin erhållna inkomst och sin egen vinst.²³ Detta leder till att uppkommen vinst i ett aktiebolag först skattas hos bolaget för att sedan, efter utdelning, skattas hos aktieägarna som inkomst.²⁴ Denna ekonomiska dubbelbeskattning ses som en önskad effekt i Sverige, vilket främst beror på att lagstiftaren ansett det motiverat att en vinst som i ett bolag ska delas ut till aktieägarna beskattas hårdare än vinst som ligger kvar i bolaget. Det har nämligen ansetts som ett privilegium att bedriva näringsverksamhet utan personligt ansvar.²⁵

Utdelningar inom en företagsgrupp

Huvudregeln är att utdelning från ett bolag till ett annat bolag beskattas. En utdelning från ett svenskt bolag till ett annat svenskt bolag beskattas vanligtvis hos det mottagande företaget med inkomstskatt, enligt reglerna i 6 kap. 3 och 11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) (IL). Utdelning från ett svenskt bolag till ett utländskt bolag beskattas däremot med kupongskatt enligt regleringen i KupL.²⁶

Dubbelbeskattning kan övergå i en mindre önskad s.k. *kedjebeskattning*. Så är fallet då bolagsvinster beskattas i många led innan den når aktieägaren,

²² Dahlberg (2014) s. 28.

²³ Lodin m.fl. (2017) s. 394 f.

²⁴ Dahlberg (2014) s. 28.

²⁵ Lodin m.fl. (2017) s. 397 f.

²⁶ Jilkén m.fl. (2013) s. 13.

d.v.s. på dotterbolagsnivå, moderbolagsnivå och därefter hos aktieägarna.²⁷ EU har ansett det angeläget att undvika sådan kedjebeskattnings i bolagssektorn. I moder-dotterbolagsdirektivet regleras utdelningar från dotterbolag till moderbolag inom unionen. Direktivet antogs just i syfte att undanta olika former av vinstutdelning från källskatt och förhindra dubbelbeskattnings på moderbolagsnivå.²⁸ Dessa regleringar har implementerats i svensk rätt och återfinns i 4 § 5 st. KupL (avseende art. 5 moder-dotterbolagsdirektivet) och i bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar i 24 kap. IL.²⁹

2.2 Kupongskatt

2.2.1 Inledning

Kupongskatten är en statlig definitiv källskatt som bygger på källstatsprincipen och åläggs begränsat skattskyldiga juridiska personer.³⁰ Skatten tas ut på utdelning på bl.a. andelar i svenska aktiebolag. Kupongskatten ersätter alltså den svenska inkomstskatten, för utdelningar till utomlands bosatta personer.³¹

Att skatten kallas just kupongskatt i Sverige och inte källskatt har historiska skäl. Den äldre ordningen för utdelningsförfarandet innebar att aktieägaren innehade en kupong som bevis för sin rätt till utdelning. Detta system har sedermera ändrats, men namnet kvarstått.³² Dagens kupongskattereglering trädde i kraft år 1971 och återfinns i KupL och Kupongskatteförordningen (1971:49) (KupF). Systemet infördes år 1943 i syfte att effektivisera och förenkla beskattningen av aktieutdelningar som betalats från Sverige till

²⁷ Lodin m.fl. (2017) s. 400.

²⁸ Punkt 3, ingressen till moder-dotterbolagsdirektivet.

²⁹ Lodin m.fl. (2017) s. 400.

³⁰ Prop. 1970:134 s. 39.

³¹ 1 § KupL; SOU 1999:79 s. 49; Wiman (1995) s. 40.

³² SOU 1999:79, bilaga 2, s. 259 ff.

utlandet. Den nya regleringen utgjorde en anpassning till den samtidigt införda lagen om förenklad aktiehantering.³³

Skattskyldigheten till kupongskatt är dock inte definitiv. I 4 § 4–9 st. KupL stadgas ett antal skattefrihetsgrunder genom vilka den skattskyldige undantas skattskyldighet. Undantagsmöjligheten är en del av uppsatsens huvudfråga, varför undantagen presenteras i ett enskilt avsnitt (se avsnitt 4).

Nedan ges en grundläggande förklaring för vem som är skattskyldig till kupongskatt och på vilka grunder skattskyldigheten uppstår.

2.2.2 Skattskyldig till kupongskatt

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).³⁴

Huvudregeln vid uttagande av kupongskatt innebär enligt 1, 4 och 5 §§ KupL att kupongskatt utgår på utdelning på aktier i aktiebolag och europabolag med säte i Sverige och andelar i svenska investeringsfonder till utdelningsberättigade begränsat skattskyldiga personer. Skatten tas ut med en proportionell skattesats på 30 procent av utdelningens bruttobelopp om inte Sverige reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från det i dubbelbeskattningsavtal.³⁵

³³ Jilkén m.fl. (2013) s. 13; Prop. 1943:12 s. 2, 13 och 18.

³⁴ 4 § 1 st. KupL.

³⁵ Prop. 2015/16:14 s. 27; 5 § KupL; Lodin m.fl. (2017) s. 642.

Utdelningsberättigad

Enligt 4 § 1 st. KupL föreligger, som synes, skattskyldighet för den som är *utdelningsberättigad*.³⁶ Definitionen av detta begrepp återfinns i 2 § 1 st. KupL där det framgår att personen som är utdelningsberättigad är personen som vid *utdelningstillfället* är berättigad att lyfta utdelning för egen del. Det finns ingen ytterligare förtydligande definition att tillgå i lagtext men det kan utrönas utifrån förarbeten att den som är behörig att ta emot utdelning är den som är införd i aktieboken. Det har dock konstaterats att denna ordning är av civilrättslig karaktär, men kan tillämpas i bedömning av skattskyldighet enligt KupL. Det faktum att en viss person är införd i aktieboken ska dock endast utgöra en presumtion för att personen är skattskyldig till kupongskatt för den mottagna utdelningen.³⁷

Skattskyldighetens inträde

Vad gäller skattskyldighetens inträde så regleras inte detta explicit i lagstiftningen. Enligt förarbeten inträffar skattskyldigheten dock i och med *utdelningstillfället*. Även detta begrepp definieras i 2 § 1 st. KupL, för avstämningsbolag, som dagen för avstämmning enligt bestämmelser i aktiebolagslagen (2005:551) (ABL).³⁸ Ett avstämningsbolag är ett bolag i vars bolagsordning det införts ett s.k. avstämningsförbehåll. Ett sådant förbehåll stadgar att det är den som på en viss dag är införd i aktieboken som ska anses behörig att motta utdelning, och således ses utdelningsberättigad.³⁹ För utdelning från andra aktiebolag, värdepappersfonder eller specialfonder definieras utdelningstillfället som den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.⁴⁰ När utdelningen *de facto* blir tillgänglig för lyftning beror på

³⁶ 4 § 1 st. KupL.

³⁷ Prop. 1970:134 s. 41 f.

³⁸ Prop. 2015/16:14 s. 27; 4 kap. 39 § ABL.

³⁹ 3 kap. 8 § ABL; SOU 1999:79 s. 50.

⁴⁰ Prop. 2015/16:14 s. 27.

bolagsstämman beslut och i de fall datumet inte är fastställt är utdelningstillfället den dag då beslut om utdelning fattats på bolagsstämman.⁴¹

Skattepliktiga betalningar

Kupongskatt utgår som nämnt på utdelning från aktie i svenskt aktiebolag, andel i svensk värdepappersfond och svensk specialfond samt aktie i europabolag med säte i Sverige.⁴² Även andra typer av utbetalningar till ett bolags aktieägare kan beröras av uttagande av kupongskatt.⁴³ Begreppet utdelning definieras varken i kupongskattelagstiftning eller annan skattelagstiftning. Termen ska däremot tolkas enligt reglerna i ABL, av vilka det framgår att begreppet inte bara innefattar utdelning i pengar utan även annan egendom.⁴⁴ Andra utdelningar än värdeöverföringar i form av pengar kommer inte beröras närmare med beaktande av uppsatsens avgränsning.

2.2.3 Redovisning och inbetalning av kupongskatt

Någonting som skiljer uttagandet av kupongskatt från uttagandet av inkomstskatt är att det, i kupongskattehänseende, är subjektet som lämnar utdelningen som primärt är betalningsskyldig. Kupongskatt tas ut på så sätt att det är det utdelande bolaget som innehåller (läs: *betalar*) skatten, detta bolag har även ansvar i de fall det innehålls för lite skatt.⁴⁵ Kupongskatten innehålls således redan vid utbetalningen av utdelningen, i motsats till förfarandet vid inkomstbeskattning då skatten tas ut hos (och betalas av) det mottagande bolaget efter att utdelningen mottagits.⁴⁶ Att kupongskatt beskrivs som en definitiv källskatt innebär att mottagaren av utdelningen inte

⁴¹ Prop. 1970:134 s. 13; SOU 1999:79 s. 58.

⁴² 1 § 2 st. KupL.

⁴³ 2 § 2 st. KupL.

⁴⁴ SOU 1999:79 s. 55; jmf. reglerna i KupL och IL; Jilkén m.fl. (2013) s.19 f.

⁴⁵ 10 § KupL.

⁴⁶ 6 § KupL; Dahlberg (2014) s. 75.

är deklarationsskyldig för den i Sverige och avdragsmöjlighet medges inte heller vid inkomstberäkningen.⁴⁷

Tillvägagångssättet för inbetalningen av kupongskatt skiljer sig mellan avstämningsbolag, 7-12 §§ KupL och andra aktiebolag 13-17 §§ KupL (jmf. de som anges i avsnitt 2.2.2).⁴⁸ Förenklat innebär systemen att den utdelningsberättigade är skyldig att lämna in uppdaterade uppgifter om bl.a. hemvistland till utbetalaren av utdelningen. Syftet är att utbetalaren av utdelningen därefter, på ett effektivare sätt, ska kunna bedöma huruvida kupongskatt ska innehållas eller inte, och till vilket belopp. Utbetalaren är sedan skyldig att innehålla, redovisa och betala in kupongskatten till Skatteverket (SKV).⁴⁹

Systemet har valts för sin effektivitet då det annars skulle vara svårt att alltid helt säkert definiera personen som mottar utdelningen, i de fall denna vistades utom riket. Tillika är det ett system som gör det enkelt för staten att uppbära skatt vilket går i linje med en minskning av potentiella skattebortfall.⁵⁰

Uttagandet av kupongskatt beskrivs med mina ord (förenklat) som följer: U äger aktier i det svenska bolaget S. U är ett utländskt bolag hemmahörande i utlandet, således begränsat skattskyldig i Sverige på grund av sitt innehav i S, därmed skattskyldig till kupongskatt. U ska, genom sitt innehav i S, motta utdelning med ett värde av 100. Då U är begränsat skattskyldig i Sverige ska S innehålla 30 procent av utdelningen enligt reglerna i KupL, varför U mottar ett värde av 70 i utdelning från S, de resterande 30 går direkt till SKV. Utdelningen till U har således beskattats, men S har betalat in skatten.

⁴⁷ Bodin (1943) s. 39 ff.; Lodin m.fl. (2017) s. 647; Dahlberg (2014) s. 647.

⁴⁸ Dahlberg (2014) s. 75.

⁴⁹ Skatteverkets information om kupongskatt.

⁵⁰ Kardvik m.fl. (2019); Lodin m.fl. (2017) s. 647.

3 EU-reglering

3.1 Inledning

Inledningsvis ska nämnas att EU-rätten är uppdelad i *primärrätt* och *sekundärrätt*. Primärrätten utgörs av fördragen, vilka fungerar som bindande avtal mellan medlemsländerna och utgör grunden för verksamheten inom EU. Inom primärrätten finns fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) som stadgar de fundamentala friheterna som ska upprätthållas inom unionen.⁵¹ Primärrätten är överordnad sekundärrätten. Sekundärrätten kan sägas vara en lagstiftning som utgår från fördragens uppställda mål och principer och består av *förordningar, direktiv, beslut, rekommendationer och yttranden*.⁵² Direktiv och dess implementering i nationell rätt är den del av sekundärrätten som främst blir aktuell i uppsatsen.

3.2 Direktiv

De EU-rättsliga direktiv som behandlas i uppsatsen är moderdotterbolagsdirektivet och rådets direktiv (EU) 2015/121⁵³ (det s.k. *ändringsdirektivet*).

Den grundläggande regleringen gällande hur ett direktiv ska implementeras stadgas i art. 288.3 FEUF.⁵⁴ I artikeln framgår att direktiv är bindande för medlemsstater med avseende på det resultat som ska uppnås.⁵⁵ Direktiv är följaktligen ett effektivt verktyg för att harmonisera nationella lagstiftningar,

⁵¹ Jmf. art 21, 26, 28-37 och 63-66 FEUF.

⁵² Ståhl (2011) s. 20 f.

⁵³ *Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater* (EUT L 21/1 28.1.2015, s 1-3).

⁵⁴ Ståhl (2011) s. 21.

⁵⁵ Artikel 288.3 FEUF; Ståhl (2011) s. 25.

då det inte är EU-rätten som sådan som tillämpas, utan regleringarna får istället genomslagskraft genom den nationella lagstiftningen.⁵⁶ Det är upp till den enskilda medlemsstaten att själv välja tillvägagångssätt för att, genom implementeringen, uppnå de krav på regleringar som uppställs i direktivet.⁵⁷

Det ska nämnas att skattskyldighet i Sverige inte kan grunda sig på ett direktivs *direkta effekt*, på grund av det faktum att direkt effekt av direktiv inte kan tillämpas till nackdel för den enskilda och därmed till förmån för en medlemsstat som brustit i sin implementering.⁵⁸ Direktivet kan dock få genomslagskraft på området genom s.k. *direktivkonform tolkning*.

3.2.1 Direktivkonform tolkning

Direktivkonform tolkning är ett begrepp som är utarbetat i EUD.⁵⁹ Denna tolkning innebär att nationella bestämmelser som är en följd av direktiv ska tolkas i enlighet med direktivet. Så ska ske även om den nationella bestämmelsen är äldre än direktivbestämmelsen.⁶⁰ Det är upp till nationella rättstillämpare att bedöma om den avsedda nationella regeln kan tolkas direktivkonformt eller inte, däremot kräver EUD att nationella domstolar och skattemyndigheter gör en direktivkonform tolkning då tillfälle ges.⁶¹

3.3 Moder-dotterbolagsdirektivet

Moder-dotterbolagsdirektivet reglerar beskattning av koncerninterna betalningar mellan bolag i medlemsländer, beträffande utdelningar från dotterbolag till moderbolag.⁶² Direktivet antogs år 1990 i syfte att

⁵⁶ Ståhl (2011) s. 25 f.

⁵⁷ Ibid, s. 26.

⁵⁸ Ibid, s. 34.

⁵⁹ Principen fastslogs för första gången i mål 14/83 *von Colson* (ECLI:EU:C:1984:153).

⁶⁰ Detta förtydligades i mål C-106/89 *Marleasing* (ECLI:EU:C:1990:395).

⁶¹ Ståhl (2011) s. 36 f.

⁶² Ibid, s. 246.

harmonisera regleringen på EU-nivå.⁶³ Direktivet reglerar både undanröjande av kedjebeskattnings av utdelning i den stat till vilken utdelningen betalas (kedjebeskattnings på moderbolagsnivå) och förbud mot uttagande av källskatt i utbetalarens stat (källskatt på dotterbolagsnivå).⁶⁴ För att omfattas av moder-dotterbolagsdirektivet ska mottagaren och givaren av utdelning uppfylla vissa kriterier, däribland klassificeras som moderbolag och dotterbolag enligt direktivet.⁶⁵

De delar i moder-dotterbolagsdirektivet och ändringsdirektivet som är relevanta för uppsatsen presenteras nedan. För att förtydliga för läsaren ska det tilläggas att det i och med antagandet av ändringsdirektivet, gjordes ett antal ommöbleringar av moder-dotterbolagsdirektivets artiklar. Detta riskerar att förvilla en aning. För att minimera den risken kommer det i det följande med *den tidigare art. 1.2* åsyftas den artikel 1.2 som stadgades i moder-dotterbolagsdirektivet innan ändringsdirektivet infördes. Logiskt nog presenteras den nuvarande artikel 1.2 som *nuvarande art. 1.2*. Det ska tilläggas att dåvarande art. 1.2 motsvarar nuvarande art. 1.4 i direktivet, med några få språkliga ändringar.

3.3.1 Förbud mot uttagande av källskatt

Moder-dotterbolagsdirektivet ska undanröja skattemässiga hinder mot gränsöverskridande företagsetableringar inom EU.⁶⁶ I moder-dotterbolagsdirektivets art. 5 stadgas det förbud mot uttagande av källskatt på utdelning som lämnas av ett dotterbolag till ett moderbolag i olika medlemsstater.⁶⁷ Bestämmelsen är införlivad i svensk rätt genom bestämmelserna om skattefri vinstutdelning på näringsbetingade andelar i 24

⁶³ Punkt 3, ingressen till moder-dotterbolagsdirektivet; Ståhl (2011) s. 246.

⁶⁴ Ståhl (2011) s. 246; art. 4 och 5 moder-dotterbolagsdirektivet.

⁶⁵ Ståhl (2011) s. 247.

⁶⁶ Prop. 2015/16:14 s. 12 f.

⁶⁷ Art. 5 moder-dotterbolagsdirektivet.

kap. 16-17 §§ IL och undantaget från kupongskatt enligt 4 § 5 st. KupL (se avsnitt 4.3).⁶⁸

3.3.2 Moder-dotterbolagsdirektivets särskilda skatteflyktsbestämmelse

Moder-dotterbolagsdirektivets dåvarande art. 1.2 och nuvarande art. 1.4 stadgar att *direktivet inte hindrar tillämpningen av nationella eller andra avtalsgrundande principer eller bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk*.⁶⁹ Bestämmelsen innebär att medlemsstaterna medgivit att i vissa fall inte tillämpa direktivet trots att den skattskyldiga formellt sett uppfyller skattefrihetsgrunderna i direktivet.⁷⁰

3.4 Ändringsdirektivet

I EU har det under lång tid pågått ett arbete för att arbeta fram konkreta metoder för att bekämpa skattebedrägerier inom unionen. Inom ramen för detta arbete har moder-dotterbolagsdirektivet utvärderats.⁷¹ Det konstaterades år 2012 ett uppdämt behov av att reglera situationer som kan uppstå som ett resultat av olikheter i medlemsstaternas skattesystem. Sådana olikheter kunde riskera att utnyttjas av bl.a. internationella koncerner genom gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier. Detta ansågs vara förfaranden som i sin tur kunde leda till snedvridningar på EU:s inre marknad.⁷²

Arbetet inom EU resulterade bl.a. i antagandet av ändringsdirektivet år 2015. Med detta infördes en anti-missbruksklausul i moder-dotterbolagsdirektivets

⁶⁸ Ståhl (2011) s. 246; se även prop. 1994/95:52 s. 69.

⁶⁹ Art. 1.4 moder-dotterbolagsdirektivet.

⁷⁰ Ståhl (2011) s. 253.

⁷¹ Se: *Europaparlamentets resolution om översyn av direktivet om moder- och dotterbolag i syfte att undvika skatteflykt via hybrida finansiella instrument inom EU*, 2012/2599 (RSP).

⁷² Prop. 2015/16:14 s. 13.

nuvarande art. 1.2-3.⁷³ Klausulen infördes för att se till att skattskyldiga inte skulle kunna missbruka syftet med moder-dotterbolagsdirektivet, d.v.s. genomföra strategier i syfte att uppnå undantag från källskatt.⁷⁴

3.4.1 Direktivregeln

I och med antagandet ersattes dåvarande art. 1.2 i moder-dotterbolagsdirektivet med direktivregeln. Av nuvarande art. 1.2 följer nu en skyldighet för medlemsstaterna att vägra skattefrihet enligt direktivet till ett *arrangemang eller en uppsättning arrangemang som införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med direktivet och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.*⁷⁵ Enligt den följande art. 1.3 ska det vid bedömningen om huruvida ett arrangemang är genuint, tas i beaktning om arrangemanget införts *av kommersiella skäl.*⁷⁶ Medlemsstater måste alltså, efter en implementering av denna reglering, vägra skattefrihet i vissa fall.

3.4.2 Sveriges implementering av ändringsdirektivet

Direktivregeln är en obligatorisk minimiregel.⁷⁷ Det innebär att medlemsstaterna är tvungna att implementera regler som ligger minst i nivå med bestämmelsen. Med beaktande av den nuvarande art. 1.4 moder-dotterbolagsdirektivet, är medlemsstaterna oförhindrade att ha mer långtgående bestämmelser än vad direktivregeln föreskriver.⁷⁸

⁷³ Prop. 2015/16:14 s. 13; art. 1.2 och 1.3 ändringsdirektivet.

⁷⁴ Melkonyan m.fl. (2019) s. 598.

⁷⁵ Art. 1.2 ändringsdirektivet.

⁷⁶ Art. 1.3 ändringsdirektivet.

⁷⁷ Promemoria, Fi2015/02314/S, s. 21.

⁷⁸ Prop. 2015/16:14 s. 24; art. 4 ändringsdirektivet.

Vid ändringsdirektivets antagande stod Sverige inför frågan om det redan fanns en bestämmelse i nationell rätt, som vid en tillämpning, uppfyllde det syfte som direktivregeln stadgade, eller om det var tvunget att införa en ny bestämmelse. De existerande skatteflyktsbestämmelser som blev aktuella i frågan om implementeringen var skatteflyktregeln i 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt (*skatteflyktslagen*) och 4 § 3 st. KupL (bulvanregeln).⁷⁹ Skatteflyktslagen omfattade emellertid då (och nu) endast kringgåendesituationer där en person försökt undvika beskattning av inkomstskatt, således inte uttagandet av kupongskatt.⁸⁰

I prop. 2015/16:14 *Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt* presenterade regeringen sitt förslag för en implementering av ändringsdirektivet i svensk rätt.⁸¹ Det fordrades som sagt en nationell bestämmelse som uppfyllde målet med direktivregeln – en regel som möjliggjorde beskattning dels av *utdelning mottagen av ett svenskt moderbolag* dels av *utdelning lämnad av ett svenskt dotterbolag* – för de situationer som stadgas i direktivregeln. Alltså då det huvudsakliga syftet med arrangemanget varit att undkomma beskattning av utdelningen.⁸²

Mottagen utdelning på moderbolagsnivå

Den situation som rör mottagen utdelning på moderbolagsnivå ansågs, i propositionen, redan vara reglerad i nationell rätt genom skatteflyktslagen. För utdelningen som mottas av ett bolag i Sverige blir det aktuellt med inkomstbeskattning och skatteflyktslagen är således tillämplig. Ändringsdirektivet konstaterades därför redan implementerat till denna del.⁸³

⁷⁹ Prop. 2015/16:14 s. 32 f.

⁸⁰ 1–2 §§ skatteflyktslagen; Lodin m.fl. (2017) s. 734 f.; prop. 2015/16:14 s. 26.

⁸¹ Prop. 2015/16:14 s. 1.

⁸² Ibid, s. 30 och 33.

⁸³ Ibid, s. 30 ff.

Lämnad utdelning på dotterbolagsnivå

Den andra kringgåendesituation som direktivet ställer upp är den angående källskatt på utdelningar från svenska dotterbolag till moderbolag inom EU. Inför implementeringen remitterade Finansdepartementet år 2015 en promemoria (*Promemorian*) där ett förslag presenterades för hur implementeringen av direktivregeln skulle ske med avseende på uttagandet av källskatt på sådana utdelningar.⁸⁴ I *Promemorian* föreslogs en utvidgning av skatteflyktslagen till att omfatta även kupongskatt och som en konsekvens föreslogs bulvanregeln avskaffas, då den inte längre skulle fylla någon funktion. Förslaget motiverades med att bulvanregeln inte var en så generell bestämmelse som den som stadgades i direktivregeln utan istället avsåg träffa en specifik kringgåendesituation – den att någon agerar håller aktier åt annan och agerar bulvan. Det faktum att bulvanregeln beskattar ett annat subjekt än det som beskattas vid en tillämpning av direktivregeln, talade enligt *Promemorian* mot att bulvanregeln inte kunde omfatta direktivregeln.⁸⁵

Bulvanregeln anses uppfylla den rättsföljd som uppställs i direktivregeln

*Promemorian*s förslag mötte hård kritik av remissinstanser där framför allt SKV och Advokatsamfundet framförde att det var svårt att identifiera fler kringgåendesituationer än just den att någon håller aktie åt den rätta ägaren vid utdelningstillfället. De ansåg därför att bulvanregeln skulle omfatta bestämmelsen i direktivregeln.⁸⁶ Som ett resultat av kritiken remitterades ett nytt förslag (*Ersättningspromemorian*) och det är detta som ligger till grund för bedömningen i propositionen och den senare implementeringen.⁸⁷

I propositionen besvarades den, i *Promemorian* anförda, kritik angående de olika skattesubjekten. Att direktivregeln och bulvanregeln vid tillämpning resulterar i att två olika subjekt beskattas ansågs inte hindra att det avsedda

⁸⁴ *Promemorian*, Fi2015/02314/S, s. 2 och 11 f.

⁸⁵ *Ibid*, s. 23 ff.

⁸⁶ Prop. 2015/16:14 s. 29.

⁸⁷ *Ersättningspromemorian*, Fi2015/03423/S.

resultatet med direktivregeln uppnås. Regeringen refererade till bestämmelsen i art. 1.4 moder-dotterbolagsdirektivet och menade att det inte skulle spela någon roll i vilket led skatten togs ut. Regeringen gjorde även den bedömning att rekvisiten för att tillämpa direktivregeln omfattas av tillämplighetsrekvisiten i bulvanregeln och bulvanregeln anses omfatta direktivregeln.⁸⁸

Bulvanregeln blir tillämplig framför skattefrihetsgrunderna i KupL

Det hade även ifrågasatts om implementeringen av direktivregeln skulle vara tillräcklig genom med bulvanregeln. Frågan rörde om bulvanregeln var tillämplig även framför de, i 4 § KupL, stadgade undantagsgrunderna, bl.a. den skattefrihetsgrund som implementerat moder-dotterbolagsdirektivet (4 § 5 st. KupL). Det konstaterades att det inte förelåg några principiella skäl mot en sådan tillämpning av bulvanregeln, men det ansågs dock nödvändigt att explicit stadga detta.⁸⁹

Ett infogande av 4 a § KupL som stadgade att bulvanregeln är tillämplig framför undantagen från kupongskatt i KupL gjorde bulvanregeln tillämplig framför skattefrihetsgrunderna. Ändringsdirektivet var i och med detta implementerat i svensk rätt.⁹⁰

Det ska dock nämnas att frågan rörande huruvida bulvanregeln och direktivregeln har samma tillämpningsområde har diskuterats i doktrin. Det har bl.a. framförts uppfattningar att direktivregeln och bulvanregeln skiljer sig på så sätt att bulvanregeln syftar till att beskatta specifika kortsiktiga innehav och inte är lika generell som direktivregeln.⁹¹

⁸⁸ Prop. 2015/16:14 s. 34.

⁸⁹ Promemorian, Fi2015/02314/S, bilaga 6.

⁹⁰ Prop. 2015/16:14 s. 42 f. och 48.

⁹¹ Kleist (2015) s. 671.

3.4.3 Preliminära slutsatser

Direktivregeln i ändringsdirektivet ansågs omfattas av bulvanregeln på den grund att tillämpningen av de båda bestämmelserna motsvarade varandra med avseende på det resultat som skulle uppnås – den att utdelningen beskattas. Även det faktum att det inte kunde anses finnas fler kringgåendesituationer än just den att någon håller aktier åt annan vägde tungt.

Det står klart att i de fall en nationell bestämmelse, som utgör en implementering av ett EU-direktiv, bedöms som oklar, ska denna tolkas direktivkonformt. En sådan tolkning ska ske oavsett om den implementerade direktivbestämmelsen är nyare än den nationella bestämmelsen. Så är fallet för bulvanregeln och direktivbestämmelsen.

3.5 EU:s generella skatteflyktsbestämmelse

Det ska även nämnas att det – för de situationer som inte omfattas av moderdotterbolagsdirektivet – finns ett av EU framarbetat direktiv som reglerar förfaranden inbegripande skatteundandraganden vid inkomstbeskattning (ej kupongskatt). Rådet antog år 2016 direktiv 2016/1164 (EU) (*skatteflyktsdirektivet*)⁹² vilket föreskriver en uniform miniminivå för sådana regler inom EU.⁹³ Skatteflyktsdirektivet innehåller, för medlemsstaterna, bindande bestämmelser mot skatteundandragande upplägg på bolagsskattenivå. I skatteflyktsdirektivets art. 6 stadgas EU:s första generella skatteflyktsbestämmelse.⁹⁴ Bestämmelsen skulle vara implementerad i medlemsstaternas nationella lagstiftning senast den 1 januari år 2019.⁹⁵

⁹² Rådets direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (EUT L 193, 19.7.2016, s 1-14); prop. 2017/18:296 s. 20.

⁹³ Tjernberg (2018) s. 100.

⁹⁴ Hultqvist (2016) s. 856; Zalasinski (2019) s. 2.

⁹⁵ Prop. 2017/18:296 s. 90; Tjernberg (2018) s. 100; Hultqvist (2016) s. 862.

Art. 6 i skatteflyktsdirektivet reglerar s.k. icke-genuina arrangemang och stadgar att arrangemang som *genomförs i huvudsyfte att uppnå skattefördelar och som står i strid med målet eller syftet med tillämplig skatterätt ska bortses från vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt*.⁹⁶ Regleringen innebär i stort detsamma som direktivregeln men regleringarna syftar till att reglera olika skatter.⁹⁷ Skatteflyktsdirektivets generella skatteflyktsbestämmelse är implementerad i nationell rätt genom bestämmelser i skatteflyktslagen.⁹⁸

3.6 Avgörande från EUD och principen om förfarandemissbruk

3.6.1 Inledning

I februari år 2019 meddelade EUD ett uppmärksammat förhandsavgörande i det förenade målen, *mål C-116/16 T Denmark och mål C-117/16 Y Denmark* (de s.k. *kupongskattmålen*) rörande gränsöverskridande utdelningar och tillämpligheten av principen om förfarandemissbruk generellt.⁹⁹ Avgörandena sägs ha betydelse för bedömningen rörande under vilka förutsättningar ett bolag kan vägras undantag från källskatt på utdelning i de fall mellanliggande bolag har använts för att komma i åtnjutande av skatteundantagen i moder-dotterbolagsdirektivet.¹⁰⁰

3.6.2 Omständigheter

Situationen i målen såg (förenklat) ut som följer: två operativa danska bolag ingick i var sin internationell koncern. Bolagen ägdes av bolag med säte i andra EU-medlemsstater (Luxemburg, Cypern och Sverige) som i sin tur

⁹⁶ Art 6, skatteflyktsdirektivet.

⁹⁷ Melkonyan m.fl. (2019) s. 598.

⁹⁸ Prop. 2017/18:296 s. 91.

⁹⁹ Mål *C-116/16 och C-117/16* (ECLI:EU:C:2019:135).

¹⁰⁰ Ibid, p. 2; Kleist (2019).

ägdes av Private Equity-fonder (PE-fonder) med investerare från olika okända stater respektive moderbolag hemmahörande på Bermuda och i USA.¹⁰¹

I mål C-116/16 lämnade det danska bolaget utdelning till dess moderbolag i Luxemburg vilket indirekt ägdes av PE-fonder genom ett annat luxemburgskt bolag. I mål C-117/16 lämnade det danska bolaget utdelning till ett cypriotiskt holdingbolag vilket använde intäkterna för att betala ränta och kapital till dess moderbolag på Bermuda, som i sin tur vidareförmedlade beloppet genom utdelning till dess moderbolag i USA.¹⁰² De danska bolagen hävdade att utdelningen inte skulle beskattas med dansk kupongskatt då de ansåg att situationen omfattades av undantaget i art. 5 moder-dotterbolagsdirektivet.¹⁰³

3.6.3 Förfarande i nationell domstol

I Landsskatteretten (den högsta skattemyndigheten i Danmark) beslutades det att utdelningen omfattades av undantaget i moder-dotterbolagsdirektivet. Det danska Skatteministeriet (motsv. SKV) fann emellertid det inte självklart vart utdelningen till det luxemburgska bolaget skulle hamna i slutändan. Det ifrågasattes även om det cypriotiska holdingbolaget verkligen var det bolag som skulle erhålla utdelningen och om bolaget skulle ses som begränsat skattskyldigt för utdelningen. Det var således oklart om moder-dotterbolagsdirektivets bestämmelser var tillämpliga.¹⁰⁴ Vägran att tillämpa undantaget i moder-dotterbolagsdirektivet ansåg Skatteministeriet täcktes av den dåvarande art. 1.2 moder-dotterbolagsdirektivet, som stadgade att direktivet inte skulle hindra tillämpningen av nationella skatteflyktsbestämmelser för att förebygga bl.a. missbruk.¹⁰⁵

¹⁰¹ C-116/16 och C-117/16, p. 37-47 och 49-64.

¹⁰² GA Kokott, C-116/16 (ECLI:EU:C:2018:144) p. 2.

¹⁰³ C-116/16 och C-117/16, p. 62.

¹⁰⁴ Ibid, p. 37-48 och 59-64.

¹⁰⁵ GA Kokott, C-116/16, p. 31; GA Kokott, C-117/16 (ECLI:EU:C:2018:145) p. 31.

Domen överklagades av Skatteministeriet till Østre Landsret (Appellationsdomstolen för östra Danmark) som vilandeförklarade målet och bad EUD om ett förhandsavgörande.¹⁰⁶

Den första frågan (av tio frågor) den hänskjutande domstolen ställde till EUD är den som är relevant för uppsatsen. Frågan löd (kortfattat) om det *krävs att medlemsstaten har antagit en specifik nationell bestämmelse som implementerar artikel 1.2 i moder-dotterbolagsdirektivet eller att det i nationell rätt finns allmänna bestämmelser eller principer som kan tolkas i överensstämmelse med artikeln, för att medlemsstaten ska kunna åberopa artikel 1.2?*¹⁰⁷

3.6.4 Principen om förfarandemissbruk

Kupongskattemålen avgjordes gemensamt i stor avdelning där EUD inledde med att konstatera att det i unionsrättslig praxis finns en allmän unionsrättslig princip om förfarandemissbruk. Enligt denna får unionsrätten inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte. Unionsrätten ska alltså inte kunna sträckas ut till att täcka förfaranden som utgör missbruk.¹⁰⁸

Historiskt sett har det funnits en viss osäkerhet kring tillämpningen av principen och dess rättsliga betydelse.¹⁰⁹ En stor del av ovissheten hade sin grund i ett avgörande som meddelades av EUD år 2005, mål C-321/05, *Kofoed*. Avgörandet tolkades, mot den bakgrund att direktivbestämmelser måste införlivas i nationell rätt för att tillämpas till nackdel för den enskilde, så att principen måste implementeras för att kunna åberopas. Att principen var en del av primärrätten, som har direkt effekt, var någonting som i *Kofoed*

¹⁰⁶ C-116/16 och C-117/16, p. 48 och 64.

¹⁰⁷ Ibid, p. 48(1)(a) och 64(1)(a).

¹⁰⁸ Ibid, p. 65–66 som hänvisar till mål C-255/02, *Halifax* (ECLI:EU:C:2006:121) där EUD fann att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att avdragsförbud mot moms ska vägras om förfarandemissbruk föreligger.

¹⁰⁹ von Bahr (2019) s. 771.

inte uppfattades som någonting som befriar medlemsstater från kravet att införa missbruksregler.¹¹⁰

EUD:s uppfattning i Kofoed underkändes emellertid år 2016 då ett avgörande meddelades på mervärdesskatteområdet, mål nr C-251/16, *Cussens*. I *Cussens* ansåg EUD att uppfattningen i Kofoed endast berört situationen då en direktivbestämmelse tillämpats till nackdel för den enskilde, d.v.s. direkt effekt av bestämmelser i sekundärrätten. I *Cussens* meddelade EUD att principen om förfarandemissbruk ”*inte utgör en bestämmelse som instiftats genom ett direktiv*”¹¹¹, vilket innebar att den kunde tillämpas utan att ställas mot det faktum att direktivbestämmelser inte kan åberopas till nackdel för den enskilde. Principen krävde tillika inte en implementering för att tillämpas.¹¹²

I kupongskattemålen erkände EUD uppfattningen som presenterades i *Cussens* och anförde: ”*förhållandet att det inte finns några anti-missbruksbestämmelser i nationell rätt eller i avtal [påverkar] inte nationella myndigheters skyldighet att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i [moder-dotterbolagsdirektivet] när dessa gjorts gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk*”.¹¹³ EUD utsträckte således principen in på moder-dotterbolagsdirektivets område. Principen om förfarandemissbruk kan därför göras gällande gentemot skattskyldig, trots avsaknaden av nationella bestämmelser som medger ett sådant nekande. EUD tolkade inte en sådan tillämplighet som att skattskyldiga påförs en skyldighet, utan snarare så att principen är en del av förutsättningen för att uppnå den aktuella förmånen.¹¹⁴ En tillämpning av principen skulle inte heller hindras av dåvarande art. 1.2 i moder-dotterbolagsdirektivet.¹¹⁵

¹¹⁰ Mål C-321/05, *Kofoed* (ECLI:EU:C:2007:408) p. 37-46; von Bahr (2019) s. 774 f.

¹¹¹ Mål C-251/16, *Cussens* (ECLI:EU:C:2017:881) p. 27.

¹¹² *Ibid*, p. 40–56.

¹¹³ *C-116/16 och C-117/16*, p. 83 och 111.

¹¹⁴ Haslehner m.fl. (2019).

¹¹⁵ *C-116/16 och C-117/16*, p. 76–77.

Tillämplighet

EUD slog fast att principen *ska* tillämpas av nationella domstolar i de fall då missbruk av unionsrätten föreligger. Det lämnades dock åt de nationella domstolarna att bedöma om den specifika situationen når upp till att utgöra missbruk.¹¹⁶ Missbruk ska enligt EUD föreligga då det övervägande syftet med de inblandade transaktionerna är att vinna en skattemässig fördel. Däremot ska endast den situation då en enskild försöker hitta det för denne mest gynnsamma skatteutfallet inte presumera att missbruk föreligger.¹¹⁷

3.6.5 Frågan om det föreligger rättsmissbruk

För att kunna bevisa missbruk krävs det, enligt EUD, att det föreligger en kombination av *objektiva* och *subjektiva* förhållanden. Det objektiva förhållandet innebär att det, trots ett formellt uppfyllande av de i unionsrätten uppställda villkoren, ska framgå att syftet med den berörda bestämmelsen inte har uppnåtts. Det subjektiva förhållandet innebär att en avsikt att erhålla den unionsrättsliga förmånen ska föreligga, och att förmånen erhålls genom att konstruera de omständigheter som krävs. Det krävs alltså ett utredande av givna omständigheter för att utröna om det föreligger missbruk. Mer specifikt, om de ekonomiska transaktionerna har skett på formell eller konstlad väg med det övervägande syftet att dra fördel av bestämmelserna.¹¹⁸

Indikationer på missbruk

EUD räknade vidare upp ett antal situationer som kan fungera som s.k. *indikationer på missbruk*. Att en företagsgrupp har en struktur som är konstlad på så sätt att den inte upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten utgör en sådan indikation, då strukturen valts i syfte att erhålla en skattefördel som strider mot syftet med den gällande

¹¹⁶ C-116/16 och C-117/16, p. 98–99.

¹¹⁷ Ibid, p. 79–81.

¹¹⁸ Ibid, p. 96–97.

skattelagstiftningen.¹¹⁹ Förekomsten av transitbolag (ett bolag vars enda verksamhet är att ta emot utdelning och vidareförmedla den till den som har rätt till utdelningen)¹²⁰ i koncernstrukturen skulle också ses som en indikation. Även situationer där utdelningen, till del eller helhet, en kort tid efter att den mottagits vidareförmedlas till enheter vilka inte uppfyller villkoren för att moder-dotterbolagsdirektivets undantag är tillämpliga.¹²¹

Det ska nämnas att EUD i sin bedömning till viss del avvek från vad generaladvokaten (GA) Kokott meddelat i sitt förslag till avgörande, bl.a. gällande transitbolag. I förslaget lade Kokott mindre vikt vid eventuella mellanliggande bolag i bedömningen huruvida ett förfarande utgjorde missbruk. Fokus lades istället på ett eventuellt förhållande att den slutliga betalningsmottagaren är etablerad i tredjeland. Det påpekas särskilt av Kokott att bolag är etablerade på t.ex. Caymanöarna, Jersey eller, som i C-116/16 på Bermuda, särskilt skulle beaktas, då dessa länder är kända för ett bristande samarbete med andra länders skattemyndigheter.¹²² Anmärkningsvärt är att Kokott, som också var generaladvokat i Kofoed, undvek att nämna något om principen om förfarandemissbruk utan begränsade sig till endast att prata om direktivbestämmelserna.¹²³

3.6.6 Preliminär analys

Den tidigare rådande osäkerheten kring tillämpligheten av principen om förfarandemissbruk, anser jag, i och med kupongskattemålen, i stort sett har försvunnit. Principen är nu konstaterad tillämplig även på moder-dotterbolagsdirektivets område. EUD klargjorde vad missbruk är, det faktum att principen är en del av primärrätten och att det finns ett krav på nationella

¹¹⁹ C-116/16 och C-117/16, p. 99–101.

¹²⁰ Ibid, p. 104.

¹²¹ Ibid, p. 99–101.

¹²² GA Kokott, C-116/16, p. 66–67.

¹²³ GA Kokott, C-116/16, avsnitt V; GA Kokott, C-117/16, avsnitt V; von Bahr (2019) s. 780.

domstolar att neka enskilda de rättigheter som stadgas i ett direktiv, oavsett om ett sådant nekande följer av nationella bestämmelser.

Det hör till förståelsen av det hela att den, i kupongskattemålen, tillämpade lagstiftningen var den som gällde vid förfarandets genomförande, d.v.s. det moder-dotterbolagsdirektiv som gällde innan ändringsdirektivets tillkomst. Det existerade alltså ingen direktivregel, det fanns tillika inget krav på sådana anti-missbruksbestämmelser i medlemsstaternas nationella regleringar.

Enligt min uppfattning råder det inga materiella skillnader mellan direktivregeln och principen om förfarandemissbruk – direktivregeln utgör snarare en kodifiering av principen. Frågan huruvida situationen i kupongskattemålen skulle falla under tillämpningsområdet för direktivregeln, om målen hade bedömts enligt dagens moder-dotterbolagsdirektiv, blir alltså inte så komplicerad, då troligtvis utgången inte skulle blir så väsensskild. Min uppfattning, rörande huruvida förhandsbeskedet i kupongskattemålen har påverkan på den svenska kupongskatteregleringen, är att avgörandet troligtvis inte får någon större betydelse. Detta eftersom alla medlemsstater idag redan implementerat direktivregeln, tillika den generella skatteflyktsbestämmelsen i skatteflyktsdirektivets art. 6, således existerar det motsvarande anti-missbruksregleringar i svensk rätt.

4 Sveriges undantag från kupongskatt

4.1 Inledning

I 4 § 4-9 st. KupL undantas en del subjekt skattskyldighet.¹²⁴ Undantagen följer av harmoniseringar på EU-nivå och nationella ändringar.¹²⁵

I detta avsnitt presenteras de undantag från kupongskatt som blir aktuella vid utdelning till begränsat skattskyldiga juridiska personer. Undantagen återfinns i 4 § 5-9 st. KupL och enligt dessa bestämmelser ska alltså inte kupongskatt tas ut trots att personen är skattskyldig enligt 4 § 1 st. KupL.¹²⁶ Som sagt föreligger kupongskattskyldighet för person som är utdelningsberättigad. Det kan därför inledningsvis klarläggas att det är omöjligt att neka en person undantag från kupongskatt endast på den grund att personen inte är utdelningsberättigad.¹²⁷

Undantagen presenteras nedan med motsvarande ordningsföljd som i KupL.

4.2 Undantag för bolag med fast driftställe i Sverige

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig

¹²⁴ 4 § 4-9 st. KupL.

¹²⁵ Kleist (2013).

¹²⁶ Lodin m.fl. (2017) s. 647.

¹²⁷ Jilkén m.fl. (2013) s. 22 f.

*till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket.*¹²⁸

Utländska juridiska personer är inte skattskyldiga till kupongskatt i den mån utdelningen är hänförlig till näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe i Sverige.¹²⁹ Detta undantag är infört för att hindra uppkomsten av dubbelbeskattning. Juridiska personer med fast driftställe i Sverige är redan skyldiga att betala inkomstskatt, på inkomst hänförlig till ett sådant fast driftställe, enligt 6 kap 11 § IL.¹³⁰

4.3 Utdelning från ett svensk bolag till dess moderbolag inom EU

*Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska unionen, om den innehar 10 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.*¹³¹

Till följd av Sveriges medlemskap i EU införlivades moder-dotterbolagsdirektivet i nationell rätt.¹³² Det aktuella undantaget utgör implementeringen av art. 5 moder-dotterbolagsdirektivet och stadgar undantag från kupongskatt på utdelning som lämnas från ett svenskt dotterbolag till ett moderbolag inom EU.

¹²⁸ 4 § 1 st. första meningen KupL.

¹²⁹ SOU 1999:79 s. 54.

¹³⁰ Sandström (1944) s. 169 ff.

¹³¹ 4 § 5 st. KupL.

¹³² Prop. 1994/95:52 s. 24 f.

Befrielsen från kupongskatt träffar bolag som uppfyller kraven för att betraktas som moderbolag och dotterbolag enligt moder-dotterbolagsdirektivet. Det lägsta innehav som ett bolag ska ha i ett annat bolag för att ses som moderbolag har gradvis sänkts från det ursprungliga kravet på 25 procent till det nuvarande på minst 10 procent innehav av andelskapitalet.¹³³

Undantaget i KupL och art. 5 moder-dotterbolagsdirektivet skiljer sig en aning. KupL är till sin ordalydelse generösare än direktivbestämmelsen då direktivbestämmelsen kräver äganderätt till aktien, medan personen som är skatteskyldig i kupongskatthänseende är den som är utdelningsberättigad.¹³⁴

4.4 Utdelning på näringsbetingad andel

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 32 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 33 § första stycket 1 eller 2 samma lag.¹³⁵

Redan innan införandet av denna paragraf förekom det att Sverige, vid förhandlingar av skatteavtal med andra länder, föreslog att ömsesidigt avstå från källskatt (eller minska källskatt) på utdelning på näringsbetingat innehav av en viss storlek. Detta uppnåddes mellan stater inom EU då lagstiftningen anpassades till moder-dotterbolagsdirektivet (se avsnitt 3.3). Stycket infördes på den grund att utländska investeringar i Sverige inte skattemässigt skulle missgynnas i de fall vinstmedel delades ut från Sverige. I och med paragrafens införande blev därför även bolag utanför EU undantagna skattskyldigheten.¹³⁶

¹³³ Prop. 1994/95:52 s. 24 f.; prop. 2007/08:156 s. 31; Jilkén m.fl. (2013) s. 34.

¹³⁴ Jmf. 4 § 5 st. KupL; art. 5 moder-dotterbolagsdirektivet; Jilkén m.fl. (2013) s. 34.

¹³⁵ 4 § 6 st. KupL.

¹³⁶ Prop. 1999/2000:1 s. 199 f.

I stycket refereras till bestämmelserna om näringsbetingade andelar i IL och det ansågs motiverat att de krav som stadgas i IL, om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar, även ska gälla för begränsat skattskyldiga personer.¹³⁷ Det ska sägas att detta inte gäller fullt ut då 24 kap. 33 § IL anger tre punkter för vilka ett uppfyllande av endast en av dem är tillräckligt för att en obegränsat skattskyldig juridisk person befrias från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade andelar.¹³⁸ 4 § 6 st. KupL hänvisar, som synes, endast till punkterna 1 och 2 och det alternativet som ställs upp i 24 kap. 33 § 3 st. IL (*betingandevillkoret*) tillmäts ingen betydelse.¹³⁹ Betingandevillkoret innebär att en andel kan ses som näringsbetingad om innehavet betingas av den rörelse som bedrivs av ägandeföretaget eller av ett företag som med hänsyn till bl.a. äganderättsförhållanden kan anses stå det nära.¹⁴⁰ Det finns alltså ingen möjlighet att återropa betingandevillkoret för en begränsat skattskyldig person. Skulle det vara möjligt hade detta nämligen krävt att SKV eller den som var skyldig att innehålla kupongskatt ska bedöma sambandet mellan de olika verksamheterna. En sådan bedömning ansågs svår att genomföra för bolag i olika länder.¹⁴¹

Det ansågs finnas en risk att utländska personer köpte andelar i svenska bolag för att ta emot utdelning skattefritt och sedan sälja andelarna igen, och på så sätt skulle kupongskatt enkelt kunna undgås. För att undkomma risken för detta infördes ett krav på viss stabilitet i ägandet för att erhålla skattefri utdelning.¹⁴² Detta krav infördes i den kommande 4 § 7 st. KupL, vilken ska läsas tillsammans med det förra. Av 4 § 7 st. KupL följer:

Som förutsättning för skattefrihet enligt sjätte stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet

¹³⁷ Prop. 2002/03:96 s. 151.

¹³⁸ 24 kap. 33 § IL.

¹³⁹ Prop. 2002/03:96 s. 151; Jilkén m.fl. (2013) s. 36.

¹⁴⁰ 24 kap. 33 § 3 st. IL; Jilkén m.fl. (2013) s. 36.

¹⁴¹ Prop. 2002/03:96 s. 151; Jilkén m.fl. (2013) s. 36.

¹⁴² Prop. 2002/03:96 s. 79.

i 24 kap. 35–42 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 40 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.¹⁴³

I och med 4 § 7 st. KupL uppställdes ett krav beträffande innehavandetid för marknadsnoterade andelar. Stycket refererar till bestämmelser i IL men till skillnad från dessa bestämmelser är villkoret utformat så att andelen måste ha ägts under minst ett år vid utdelningstillfället för att utdelningen ska vara skattefri.¹⁴⁴ Här föreligger alltså ingen parallellitet mellan hur en svensk juridisk person blir beskattad för utdelning, och hur en utländsk motsvarighet blir kupongskattefri.¹⁴⁵

4.5 Mottagen utdelning för handelsbolag

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt femte eller sjätte stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.¹⁴⁶

Enligt undantaget i 4 § 8 st. KupL undantas skattskyldighet för kupongskatt för handelsbolag, ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Det är här storleken på ägarnas indirekta innehav som ska ligga till grund för bedömningen. Undantaget

¹⁴³ 4 § 7 st. KupL.

¹⁴⁴ Prop. 2002/03:96 s. 151.

¹⁴⁵ Lodin m.fl. (2017) s. 648.

¹⁴⁶ 4 § 8 st. KupL.

infördes i samband med att reglerna om näringsbetingade andelar utvidgades till att omfatta ovan uppräknade enheter.¹⁴⁷

Undantaget innebär att utdelning till de uppräknade enheterna undantogs kupongskatt om utdelningen hade varit skattefri enligt 4 § 5–6 st. KupL, och då mottagaren är att ses som utdelningsberättigad.¹⁴⁸ Bestämmelsen infördes på grund av att ett handelsbolags innehav av andelar i andra bolag inte omfattades av bestämmelsen om undantag från kupongskatt på näringsbetingade andelar. Att inte undanta sådana andelar skulle leda till ett asymmetriskt och svårtillgängligt system för beskattningen av handelsbolag. Det ansågs föreligga starka skäl till att få in bolagen i det befintliga systemet för skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar.¹⁴⁹

4.6 Mottagen utdelning för fondbolag

Skattskyldighet föreligger inte heller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller utländska specialfonder som hör hemma i en stat inom europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.¹⁵⁰

Begreppet svenska fondföretag avser i princip utländska investeringsfonder som motsvarar svenska värdepappersfonder och specialfonder vad gäller bl.a. placeringsinriktning. Begreppet omfattar även utländska kontraktsrättsliga fonder vilka inte är självständiga juridiska personer utan kan sägas utgöra en socialiserad form av samäganderätt.¹⁵¹

¹⁴⁷ Prop. 2009/10:36 s. 91.

¹⁴⁸ Ibid, s. 91 f.

¹⁴⁹ Ibid, s. 36.

¹⁵⁰ 4 § 9 st. KupL.

¹⁵¹ Jilkén m.fl. (2013) s. 37 f.

Undantaget infördes i samband med, och som en konsekvens av, att beskattningen av svenska investeringsfonder avskaffades.¹⁵² Denna beskattning ersattes med en schablonintäkt som togs upp av fondandelsägarna. Denna intäkt skulle tas upp oavsett om det var fråga om en svensk eller utländsk investeringsfond.¹⁵³ I och med införandet av denna schablonintäkt uppkom frågan om det faktum att kupongskatt utgår på utdelningar till utländska investeringsbolag innebär en inskränkning av den fria rörligheten för kapital enligt art. 63 i FEUF.¹⁵⁴ Denna risk föranledde även frågan om till och med investeringsfonder från tredjeland skulle undantas. Av kontrollskäl begränsades dock omfattningen av undantaget till ovan lydelse.¹⁵⁵

Det kan dock fortfarande ifrågasättas om fonder etablerade i tredjeland, som har ett bestämmande inflytande i det utdelande bolaget står inför en likabehandling på EU-rättslig nivå.¹⁵⁶

4.7 Förutsättning för skattefrihet

Som förutsättning för skattefrihet enligt 4 § fjärde–nionde styckena gäller att den utdelningsberättigade inte innehar aktier under sådana förhållanden som avses i 4 § tredje stycket.¹⁵⁷

Som nämnt ovan (avsnitt 3.4.2) infördes bestämmelsen i 4 a § KupL för att stävja missbruk enligt ändringsdirektivet. Införandet av denna reglering konstruerade också en skiljaktighet mellan skattskyldighet enligt 4 § 1 st. KupL och skattskyldighet enligt bulvanregeln. En tillämpning av bulvanregeln utesluter nu en tillämpning av skattefrihetsgrunderna i KupL

¹⁵² Jilkén m.fl. (2013) s. 37.

¹⁵³ Prop. 2011/12:1 s. 408 f.

¹⁵⁴ Jmf. art. 63 FEUF.

¹⁵⁵ Prop. 2011/12:1 s. 409.

¹⁵⁶ Jilkén m.fl. (2013) s. 40.

¹⁵⁷ 4 a § KupL.

(vilket inte blir resultatet av en tillämpning av 4 § 1 st. KupL). Det är alltså en förutsättning för undantagen enligt KupL att bulvanregeln inte blir tillämplig.¹⁵⁸

4.8 Preliminär analys

Sammanfattningsvis kan sägas att undantagen från kupongskatt som stadgas i KupL främst har kommit som ett led i både den europeiska och nationella rättens utveckling. De undantag som infördes i och med förändringar i EU-rätten tjänar enligt mig som EU-rättens förlängda arm på så sätt att de syftar till att förenkla EU:s inre marknad. Undantagen tjänar också som ett verktyg för att tillse att svenska regleringar inte strider mot EU:s primärrätt. Det finns dock fortfarande de som ifrågasätter om t.ex. specifika fonder etablerade i tredje land, vilka inte faller under någon undantagsmöjlighet, verkligen står inför en likabehandling på EU-rättslig nivå.

Gemensamt för undantagen från skattskyldighet till kupongskatt för en begränsat skattskyldig juridisk person är bl.a. att kedjebeskattning i internationella koncerner undviks. Så är fallet med undantaget från skattskyldighet i 4 § 5 st. KupL och undantaget för näringsbetingade andelar i 4 § 6 st. KupL, för resterande undantag är detta en effekt, även om de inte införts för det ändamålet.

¹⁵⁸ Jonsson (2019).

5 Bulvanregeln

5.1 Inledning

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.¹⁵⁹

Bulvanregeln i 4 § 3 st. KupL syftar till att förhindra att skattskyldighet kringgås genom ett bulvanförhållande, d.v.s. situationer där någon håller aktier åt annan under sådana förhållanden att denna obehörigen beredes förmån vid beskattningen.¹⁶⁰ Regleringen utgör i sig en självständig beskattningsgrund för såväl begränsat som obegränsat skattskyldiga bulvaner.¹⁶¹ Detta innebär – i de situationer då regeln appliceras för en obegränsat skattskyldig person – att utdelningen kan beskattas med både kupongskatt och inkomstskatt. Denna dubbelbeskattning är avsiktlig i syfte att verka avskräckande och således hindra att skattebestämmelser kringgås.¹⁶² Vid en tillämpning av bulvanregeln beskattas personen som har agerat bulvan, alltså det subjekt som agerat mellanhand, och inte det subjekt som i slutändan erhåller skatteförmånen.¹⁶³

Det framgår av förarbeten och praxis att bulvanregeln sedan sin tillkomst sällan tillämpats. Den har ansetts svårtillämpad och svårtolkad, och trots den översyn som skedde av regeln i och med implementeringen av

¹⁵⁹ 4 § 3 st. KupL.

¹⁶⁰ Prop. 1970:134 s. 54.

¹⁶¹ Prop. 2015/16:14 s. 40.

¹⁶² Jilkén m.fl. (2013) s. 32 f.

¹⁶³ Prop. 2015/16:14 s. 33.

ändringsdirektivet, har det inte skett några större förändringar av bestämmelsen.¹⁶⁴

Nedan sker en presentation av både bulvanregelns historiska utveckling och den reglering som gäller idag. SRN och HFD har, i tiden efter implementeringen av direktivregeln, beslutat i mål där tillämpningen av bulvanregeln varit aktuell. Dessa avgöranden presenteras i avsnitt 5.3.

5.2 Bulvanregeln då och nu

5.2.1 Tillkomst

Även innan KupL infördes i svensk rätt förekom det att lagstiftaren försökte förhindra skattskyldiga att genomföra sådana förfaranden där aktier överläts till en bulvan för att komma i åtnjutande av skatteundantag. I en utredning på 1930-talet presenterades ett första förslag på en sådan bestämmelse, där s.k. bulvanförhållanden skulle sanktioneras särskilt genom att avdrag för erlagd kupongskatt inte skulle medges.¹⁶⁵ Detta förslag ledde dock inte till lag, men var en första tanke på en reglering.¹⁶⁶

Det dröjde ända fram till år 1943 innan en faktisk reglering av bulvanförhållanden infördes i svensk rätt.¹⁶⁷ Regleringen infördes genom 1943 års kupongskatteförordning (KupF (1943)) och bestämmelsen löd som följer:

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, försåvitt bulvanförhållandet

¹⁶⁴ Jmf. bl.a. prop. 1970:134 s. 54; prop. 2015/16:14 s. 34 f.

¹⁶⁵ SOU 1931:40 s. 177 f.

¹⁶⁶ Ibid, s. 164 f.; Jilkén m.fl. (2013) s. 9.

¹⁶⁷ Prop. 1943:12 s. 3.

*är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomst- och förmögenhets-skatt eller kommunal inkomstskatt.*¹⁶⁸

Vad som avses med en bulvan definieras inte, varken i lagtext eller förarbeten.¹⁶⁹ Det framfördes i övrigt i bestämmelsens förarbeten att stadgandet om otillåtna bulvanförhållanden inte skulle tolkas så att bulvanförhållanden generellt legaliserades. Därför användes begreppet *uppträder såsom bulvan för annan*.¹⁷⁰

5.2.2 Revideringar

Bestämmelsen i KupF (1943) var från början, som synes, endast tillämplig i situationer då en person beretts obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt, alltså inte vid uttagande av kupongskatt. Ett uppmärksammat problem var att det blivit allt mer förekommande med försök att kringgå bestämmelsen i 1 § 1 st. KupF (1943), som stadgade skattskyldighet till kupongskatt för begränsat skattskyldig juridisk person. Sådana kringgåenden hade t.ex. genomförts genom att en begränsat skattskyldig person infogade ett holdingbolag mellan sig själv och det svenska utdelande bolaget. På så sätt kunde personen, istället för att ta ut utdelning, först låta holdingbolaget ta emot utdelningen för att sedan ta ut skattefria vinstmedel däriifrån, genom t.ex. ränta. Mot bakgrund av detta ansågs det rimligt att införa *frihet från kupongskatt* efter rekvisitet *obehörig* i lagtexten, vilket gjorde bestämmelsen tillämplig även i situationer då någon försökt undkomma kupongskatt.¹⁷¹

I samband med kupongskattereformen år 1970 justerades regleringen av bulvanförhållanden återigen och KupF (1943) ersattes av en uppdaterad

¹⁶⁸ 1 § 3 st. KupF (1943).

¹⁶⁹ Jmf. prop. 1943:12; Helmers (1956) s. 298 vilken hänvisar till Bodin (1943) s. 39 ff.; Sandström (1944) s. 169 ff.

¹⁷⁰ Prop. 1943:12 s. 36 f.

¹⁷¹ SOU 1950:21 s. 142; jmf. senare implementering i SFS 1951:327.

kupongskatteförordning (1971:49) (KupF), vilken finns än idag.¹⁷² Uppdateringen föranleddes av att det konstaterats att bulvanregeln sällan tillämpats i praxis och att uttrycket *uppträder som bulvan för annan* hade ansetts svårbestämt till sin innebörd. Varför bestämmelsen sällan tillämpats troddes peka mot att den främst haft ett prohibitivt värde.¹⁷³ I och med revideringen togs den direkta förutsättningen att någon *agerat bulvan för annan* bort och ersattes av *den som innehar aktie under sådana förhållanden att annan bereds obehörig förmån*. Det framfördes vidare att bulvanregeln endast skulle tillämpats då bulvanförhållandet kommit till för att kringgå skattelagstiftningen specifikt, och inte annan lagstiftning.¹⁷⁴

Bulvanregeln i KupF konverterades år 1976 in i KupL, utan förändringar.¹⁷⁵ Det dröjde sedan fram till år 1999 innan ytterligare en översikt av bestämmelsen kom på tal. En utredning tillsattes med uppdrag att göra en översyn av beskattningen av bl.a. utdelning.¹⁷⁶ I utredningen konstaterades, än en gång, bulvanregelns lydelse som oklar och rekvisitet *obehörig* bedömdes som svårtolkat. Även det rekvisit att *någon ska beredas förmån* skulle kunna ge upphov till tolkningsfrågor. Bestämmelsen ansågs även inskränkt då den endast syftade till att angripa just bulvanförhållanden.¹⁷⁷ Denna utredning ledde emellertid inte till lag.¹⁷⁸

Den senaste ändringen av lagtexten skedde i samband med revideringen av beskattningsförfarandet år 2011 då uttrycket *taxering till inkomstskatt* ersattes

¹⁷² Prop. 1970:134 s. 60.

¹⁷³ Ibid, s. 54.

¹⁷⁴ Jmf. prop. 1970:134 s. 54.

¹⁷⁵ Prop. 1974:181 s. 6.

¹⁷⁶ SOU 1999:79 s. 3.

¹⁷⁷ Ibid, s. 180 f.

¹⁷⁸ Mihaic, Johanna, Departementsråd, Finansdepartementet, mail 2019-12-20.

med dagens *beslut om inkomstskatt*.¹⁷⁹ Ändringen innebar dock inga andra materiella ändringar.¹⁸⁰

5.2.3 Dagens bulvanregel

Bulvanregeln återfinns i 4 § 3 st. KupL med följande lydelse:

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

I och med implementeringen av ändringsdirektivet och direktivregeln i svensk rätt aktualiserades frågan om bulvanregeln och dess tillämpning igen. Denna argumentation och utredning ledde som tidigare påpekats till att bulvanregeln ansågs omfatta direktivregeln, med den ändringen att bulvanregeln explicit gjordes tillämplig framför undantagen från kupongskatt i senare stycken av 4 § KupL genom införandet av 4 a § KupL (ang. implementeringen, se avsnitt 3.4.2). I förarbetena till implementeringen konstateras dock återigen begreppet *obehörigen* som oklart till sin lydelse, även det faktum att bulvanregeln bedömts svårtillämpad i praxis.¹⁸¹

Framtiden

Inledningsvis i uppsatsen nämndes den utredning som tillsattes år 2017 med uppdrag att göra en översyn av kupongskatteregleringen.¹⁸² Denna utredning färdigställdes dock inte i tid och ligger fortfarande under beredning hos Finansdepartementet.¹⁸³ Med beaktande av bl.a. den ökade internationaliseringen har kupongskatten i flera avseenden ansetts behöva

¹⁷⁹ Prop. 2010/11:165 s. 182.

¹⁸⁰ Ibid, s. 1211.

¹⁸¹ Prop. 2015/16:14 s. 34

¹⁸² Kommittéberättelse, Fi 2017:C.

¹⁸³ Sjöstedt, Erik, Biträdande enhetschef Finansdepartementet, mail 2019-11-01.

anpassas till EU-rätten. En oklar kupongskattereglering skapar oförutsägbarheter och detta i sin tur riskerar att leda till skattebortfall.¹⁸⁴

5.3 Tillämpningen av bulvanregeln

Bulvanregeln är idag, genom 4 a § KupL, tillämplig framför skattefrihetsgrunderna i 4 § 4–9 st. KupL (se avsnitt 4). Det är konstaterat i förarbeten till regleringen att bulvanregeln sällan tillämpats i praxis, varken innan eller efter implementeringen av ändringsdirektivet.

Att ansöka om förhandsbesked hos HFD är idag en av de viktigaste rättsutvecklingarna för praxis i inkomstskattefrågor.¹⁸⁵ HFD har dock valt att avvisa två mål angående tillämpningen av bulvanregeln, då de ansett underlaget vara för knapphändigt för att ligga till grund för en bedömning.¹⁸⁶ Det har tidigare konstaterats att HFD i stor omfattning avvisat ansökningar om förhandsbesked.¹⁸⁷ Ett sådant förfarande får anses problematiskt med beaktande av ovanstående.

De båda målen nedan rör beslut från SRN som överklagats till HFD. SRN skiljer sig från HFD såtillvida att det inte är en domstol. På begäran av den enskilde är dock beslut från SRN bindande och kan överklagas till HFD utan prövningstillstånd, av antingen den enskilde eller det allmänna ombudet på SKV.¹⁸⁸ Intressant i sammanhanget är att SRN redan innan målet överklagats till HFD, i båda målen, gjort bedömningen att frågan kan besvaras utifrån

¹⁸⁴ Prop. 2017/18:1 s. 229 och 335.

¹⁸⁵ Lodin m.fl. (2017) s. 798 ff.; 16 och 22 §§ lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

¹⁸⁶ HFD 2017 not. 2; HFD mål nr 3594-18.

¹⁸⁷ Nilsson (2019) s. 271.

¹⁸⁸ Lodin m.fl. (2017) s. 798 ff.; 16 och 22 §§ lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

lagstadgade förutsättningar.¹⁸⁹ Presentationen av målen nedan innefattar relevanta bedömningen i SRN och HFD.

5.3.1 SRN dnr. 36-16/D och HFD 2017 not. 2

Omständigheter

I målet var A ägare till två internationella koncerner till vilka två svenska bolag, X respektive Y, var moderbolag. Samtliga aktier i X och Y skulle överlåtas av A (enligt reglerna om underprisöverlåtelser i 53 kap IL) till ett av A nystartat maltesiskt holdingbolag, Z. X och Y avsåg sedan att besluta om utdelning till Z som därefter skulle vidareförmedla denna till A. A var vid tidpunkten bosatt i Portugal, men på grund av väsentlig anknytning till Sverige var A obegränsat skattskyldig i Sverige. A var emellertid undantagen beskattning på utdelningar från X i Portugal på grund av nationella särregleringar. Frågan i målet var om Z skulle anses inneha aktier i X och Y under sådana förhållanden att bulvanregeln blev tillämplig när vidareutdelningen skedde från Z till A.¹⁹⁰

Bedömning i SRN

SRN ansåg inledningsvis att det faktum att rekvisitet obehörigen i bulvanregeln är svårtolkat motiverade en direktivkonform tolkning. Det konstaterades även att A, genom förfarandet att infoga holdingbolaget Z i koncernen, undkommit skatt på utdelning från de svenska bolagen. SRN menade dock att det förhållande att aktierna är överlåtna, och att A genom detta gått från ett direkt ägande till ett indirekt ägande, tydde på att det var fråga om ett långsiktigt innehav. Denna situation ansågs avvika från en typisk situation bulvanregeln avser att träffa och arrangemanget ansågs inte heller vara ett sådant som omfattas av direktivregeln. Bulvanregeln beslutades därför ej tillämplig på förfarandet.¹⁹¹

¹⁸⁹ Nilsson (2019) s. 271.

¹⁹⁰ HFD 2017 not. 2.

¹⁹¹ SRN, dnr. 36-16/D.

Bedömning i HFD

SKV ansökte om förhandsbesked hos HFD som prövade frågan. HFD ansåg i linje med SRN, att A undvikit skatt på utdelning genom det infogade holdingbolaget i strukturen. De konstaterat, likt SRN, att en direktivkonform tolkning av bulvanregeln är motiverad. HFD uttalade sedan, *obiter dictum*, att det inte var uteslutet att situationen i målet kunde utgöra en sådan situation som direktivregeln avser att träffa och förfarandet skulle därför kunna omfattas av bulvanregeln.¹⁹²

HFD framlade sedan kravet på att de faktiska omständigheterna ska vara tillräckligt klarlagda för att de ska kunna lämna ett förhandsbesked. De hade tidigare konstaterat att det var motiverat att pröva frågan med beaktande av intresset för enhetlig lagtolkning och rättstillämpning, sett i ljuset av den då nyligen genomförda implementeringen av direktivregeln.¹⁹³ HFD ansåg trots detta att det underlag de fått till sig var för bristfälligt för att ligga till grund för en bedömning huruvida A obehörigen beredes förmån vid beskattningen. HFD meddelade att de hade behövt mer information rörande den bedrivna verksamheten i Z och de tidsmässiga eller beloppsmässiga samband mellan mottagen och vidareförmedlad utdelning. HFD meddelade att beslutet borde avvisats.¹⁹⁴

5.3.2 SRN dnr 64-17/D och HFD:s beslut i mål 3594-18

Omständigheter

Målet rörde ett förhandsbesked om kupongskatt och innefattar ett incitamentsprogram. Då omständigheterna i målet är något komplicerade för att beskriva inom den givna ramen för uppsatsen sker nedan en förenklad presentation av endast de faktorer som är av vikt för uppsatsens utredning.

¹⁹² HFD 2017 not. 2.

¹⁹³ SRN, dnr. 64–17/D; HFD mål nr 1845-17.

¹⁹⁴ HFD 2017 not. 2.

Bolag A hade, enligt aktieavtal och villkor i ett incitamentsprogram, förbundit sig att dela vinster hänförliga till två egna dotterbolag, B och C, med ägarna till sitt moderbolag, D. Ägarna var utländska juridiska personer av okänd hemvist. A ansökte om förhandsbesked hos SRN för att få reda på om utdelningen till de utländska aktieägarna (via A) skulle innebära en skyldighet för A att innehålla kupongskatt, genom en tillämpning av bulvanregeln.¹⁹⁵

Bedömning i SRN

Inledningsvis ska sägas att SRN ansåg att den utdelning som sker från A till aktieägarna i moderbolaget är en förmögenhetsöverföring som sker på avtalsrättslig grund och inte på grund av aktieinnehav. Detta i sig medförde, enligt SRN, att KupL inte blev tillämplig och A skulle med beaktande av detta inte vara skyldig att innehålla kupongskatt. SRN behandlade sedan frågan huruvida bulvanregeln blev tillämplig. Nämnden menade att förfarandet medförde att de utländska aktieägarna erhöll en skattefri utbetalning från A, som annars, i de fall de ägt aktierna direkt i B eller C, hade ålagts kupongskatt. Det valda förfarandet ledde alltså till att aktieägarna befriades från kupongskatt. Emellertid bedömdes inte förfarandet enbart skattedrivet, och en tillämpning av bulvanregeln ansågs inte motiverad.¹⁹⁶

Bedömning i HFD

HFD bedömer, likt beslutet i HFD 2017 not. 2, att de anförda omständigheterna var för oklara för att ligga till grund för ett förhandsbesked. HFD menade att de, i en bedömning av huruvida en person obehörigen befriats från kupongskatt, måste ta ställning till både skälen till, och effekterna av flera transaktioner inom ramen för en avtalsstruktur. Det framstod i situationen som oklart huruvida dotterbolagen skulle lämna utdelning och vilket belopp det i så fall handlade om. HFD ansåg därav att det inte gick att bedöma om det, i A, mottagna och vidareförmedlade beloppet

¹⁹⁵ HFD mål nr 3594-18.

¹⁹⁶ SRN, dnr. 64-17/D.

hade koppling till varandra. HFD undanröjde förhandsavgörandet och avvisade ansökan.¹⁹⁷

5.4 Preliminär analys

Som visat är det tillgängliga tolkningsunderlaget för att fastställa bulvanregelns tillämpningsområde begränsat. Den del av regleringen som, enligt mig, är mest begränsande för tillämpningsområdet är lydelsen av att någon ska *håla aktier åt annan* vid utdelningstillfället (agera bulvan). Enligt denna lydelse är regeln endast tillämplig på bulvanförhållanden.

För att återknyta till avsnittet om implementeringen av direktivregeln (avsnitt 3.4.2) samt den tillhörande analysen (avsnitt 3.4.3) är det enligt mig intressant att det vid implementeringen knappt framfördes några tvivel om bulvanregelns tillämplighet. Enligt min uppfattning, är regeringens övervägande i prop. 2015/16:14 något knapphändiga, då de i stort sett endast konstaterar att bulvanregeln omfattar direktivregeln. Detta gör de, utan några ytterligare ändringar än att explicit stadga bulvanregeln tillämplig framför undantagen i KupL, genom införandet av 4 a § KupL. Det lämnas vidare öppet huruvida direktivregeln faktiskt är avsedd att reglera just *bulvanförhållanden*, vilka är de fall som bulvanregeln historiskt sett har som syfte att omfatta.

Bulvanregeln förefaller som sagt omfatta de situationer då någon *obehörigen* erhåller en skatteförmån. Detta obehörighetsrekvisit har omgärdats av osäkerhet i över ett halvsekel. Det har dock framgått att transaktioner som inte enbart är skattedrivna förmodligen inte omfattas. I prop. 2015/16:14 nämns knappt osäkerheten i obehörighetsrekvisitets oklarhet vilket enligt skulle mig skulle vara angeläget att ta upp, då det är denna del som framför allt gjort regleringen svårtillämpad. Att bulvanregeln främst ska tillämpas vid ett skattedrivet förfarande nämns inte heller vid implementeringen.

¹⁹⁷ HFD mål nr 3594-18.

Enligt mig tycks inte heller direktivregelns omfattning vara helt klar. De, i denna, åsyftade *arrangemangen* borde kunna innefatta fler situationer än den att någon agerar bulvan åt annan. Detta talar emot konstaterandet i propositionen, att det skulle vara svårt att identifiera fler kringgåendesituationer än den att någon håller aktier åt annan. Min uppfattning av de uttalanden som görs i propositionen är att regeringen antingen faktiskt tycker att bulvanregeln omfattar direktivregeln, eller, att lagstiftning sker medelst förarbetet. Genom att via detta utvidga tillämpningsområdet för bulvanregeln, till det som omfattas av direktivregeln. För egen del tror jag på det senare. Varpå detta tillvägagångssätt kan ifrågasättas med beaktande av *nullum tributum sine lege*.

Regleringens tillsynes osäkra tillämpning öppnar upp för en direktivkonform tolkning. Detta är konstaterat i både SRN och HFD. En direktivkonform tolkning skulle däremot, enligt mig, initialt leda till ett utvidgat tillämpningsområde för bulvanregeln. En uppfattning som även Kleist delar, i artikeln *Implementering av nya skatteflyktsbestämmelser i moderdotterbolagsdirektivet – regeringen lägger fram reviderat förslag*. Tillämpningsområdets utvidgning beror framför allt på den skillnad i ordalydelsen mellan bulvanregeln och direktivregeln. Med led som att *ett av de huvudsakliga syftena* med ett arrangemang ska vara att uppnå en skattefördel, för att direktivregelns ska appliceras, kan det konstateras att tillämpningsområde är vidare än bulvanregeln. Av den senare framgår det att den ska appliceras i situationer där någon *håller aktier åt annan*, vilket enligt mig syftar till ett mer specifikt förhållande än de som anges i direktivregeln.

Detta utvidgade tillämpningsområde kan till viss del utrönas i de refererade nationella besluten, trots att HFD avvisat de båda avgörandena. I HFD 2017 not. 2 framförs att bulvanregeln, genom en direktivkonform tolkning, kan vara tillämplig i situationer med slussade utdelningar genom holdingbolag. I samma mål har SRN tidigare ansett att bulvanregeln inte kan tillämpas, då förhållandet var av långsiktig karaktär. Med beaktande av det faktum att SRN

inte är en prejudikatbildande instans, kan detta dock inte tillmätas vidare betydelse. Vad som kan sägas är att HFD utvidgade tillämpningsområdet en aning. I ett efterföljande mål avvisar HFD beslutet i SRN vilka beslutat att bulvanregeln inte blev tillämplig. Någon ledning i tolkningsfrågan blir svår att dra från detta beslut.

6 Analys och slutsats

6.1 Förutsättningar för undantag från kupongskatt

Den inledande frågeställningen som ska besvaras är den rörande vilka förutsättningar som ska föreligga för att undantag från kupongskatt ska medges enligt KupL. Följande kan konstateras; för att en utländsk juridisk person ska motta kupongskattebefriad utdelning, är det en förutsättning bulvanregeln inte är tillämplig på förfarandet. Bulvanregeln gjordes tillämplig framför de stadgade undantagen i KupL, i och med implementeringen av ändringsdirektivets direktivregel, genom ett införande av 4 a § KupL.¹⁹⁸ Denna situation leder ofrånkomligt till att uppsatsens två inledande frågeställningar får besvaras i ett sammanhang. Nämligen, under vilka förutsättningar undantag från kupongskatt medges och hur bulvanregelns tillämpning påverkar undantagsmöjligheten.

Frågorna berör lagstiftarens avvägning mellan att dels befria vissa situationer från uttagande av kupongskatt, dels ålägga skattskyldighet genom att låta bulvanregelns tillämpningsområde täcka förfarandet. Att utdelningar från svenska bolag till utomlands hemmahörande juridiska personer, under specifika omständigheter, undantas kupongskatt har ansetts motiverat av både nationella och EU-rättsliga skäl.

Undantagen från kupongskatt som stadgas i KupL är främst ett resultat av EU-rättens utveckling men även som ett resultat av nationella ställningstaganden. Gemensamt för de stadgade undantagen är att de finns till för att minska risken att utdelningen ska beskattas med både inkomstskatt och kupongskatt hos det bolag som mottar utdelning. På så sätt undanröjs eventuella nackdelar för bolag att etablera sig i Sverige. Undantaget i 4 § 5 st.

¹⁹⁸ Om detta i avsnitt 3.4.2.

KupL är en ren implementering av undantaget som följer av bestämmelser i moder-dotterbolagsdirektivet, vars preliminära syfte är att underlätta gränsöverskridande företagsetableringar. Undantaget för utdelning på näringsbetingade andelar gäller både inom EU och gentemot tredjeland.

I och med införandet av respektive undantag verkar lagstiftaren dock, enligt min uppfattning, alltid ha varit medveten om en överhängande risk att utländska investerare ska utnyttja undantagsmöjligheten. Lagstiftaren har därför försökt begränsa undantagsmöjligheterna till säkra fall, genom att t.ex. införa ett krav på minsta innehavandetid som i undantaget för utdelning på näringsbetingad andel i 4 § 6-7 st. KupL. Undantagen från kupongskatt för utdelning till diverse handels- och fondbolag, har införts framför allt på den grund att skattesystemet annars skulle vara asymmetriskt. Att stadga undantagen ansågs även minska en risk för inskränkningar av de fria rörligheterna i EU:s primärrätt. Alla undantag har gemensamt att de fungerar som EU-rättens förlängda arm, genom att bl.a. undanta hinder för den inre marknaden inom EU. Jag är också av den uppfattning att lagstiftaren haft ett incitament att förenkla och överskådliggöra uttagandet av kupongskatt för skattebetalarna.

För att klargöra exakt när undantagen blir tillämpliga måste tillämpningsområdet för bulvanregeln vara klart. Enligt mig kan det dock, än idag, konstateras att det fortfarande råder osäkerhet i tillämpningen av bulvanregeln. Detta beror förmodligen på att regleringen inte fått ett tydligt tillämpningsområde, i vare sig lagtext, praxis eller förarbeten. Bulvanregeln gavs inte heller, i och med implementeringen av direktivregeln, ett tydligt och förutsebart tillämpningsområde. Rekvisitet obehörigen har aldrig ansetts klart, och det rimliga vore därför att definiera det i förarbeten, vilket inte har gjorts.

I Ersättningspromemorian, utan vidare motivering, föreslås att bulvanregeln ska omfatta direktivregeln, vilket går emot den bedömning som gjordes i den föregående Promemorian. Att bulvanregeln skulle ha ett mer specifikt

tillämpningsområde än direktivregeln var ingenting som sågs som ett hinder för implementeringen. Att lagstifta medelst förarbeten, är som sagt något som jag ifrågasätter i ljuset av principen *nullum tributum sine lege*.

För att helt klart säga hur tillämpligheten av bulvanregeln ut idag, krävs det förtydliganden i praxis. HFD fungerar som en prejudicerande instans. HFD har avvisat två mål, vari tolkningen av bulvanregelns tillämpningsområde varit aktuellt. Sådana avvisningar får dock anses vara i linje med HFD:s tidigare ageranden, enligt vad Nilsson presenterar i artikeln *Högsta förvaltningsdomstolens avvisningspolicy*. I en situation med liten tillgång på praxis på ett område är det dock angeläget att HFD meddelar sådan praxis.

Intressant är, att trots att bulvanregeln fått ett vidare tillämpningsområde i och med implementeringen av direktivregeln har den ännu inte tillämpats i stor utsträckning, inte alls med beaktande av presenterade beslut från HFD. Jag tror att bulvanregelns historia som en svårtillämpad reglering enkelt tar överhand och därav *blir* regeln svårtillämpad. Bulvanregeln är på så sätt känd som en svårtillämpad reglering.

6.2 EU-rättens påverkan på tillämpligheten av bulvanregeln

Till den tredje frågeställningen rörande om EU-rätten påverkat den svenska kupongskatteregleringen. Att det går att tolka bulvanregeln direktivkonformt står klart. Genom HFD 2017 not. 2 visar domstolen dock, enligt min uppfattning, att ett utökat tillämpningsområde för bulvanregeln kan vara möjligt, då den ansågs kunna omfatta ett förfarande där holdingbolag används för att slussa utdelningar. HFD avvisade emellertid målet men min uppfattning är att det kommer ha betydelse i framtida bedömningar.

I och med kupongskattmålen konstaterades det utökade tillämpningsområdet för principen om förfarandemissbruk. Då det moder-dotterbolagsdirektiv som tillämpades var av den äldre versionen, (den utan direktivbestämmelsen i

nuvarande art. 1.2) blir det dock svårt att fullt applicera avgörandet på en situation idag. Min uppfattning är att utgången i kupongskattemålen inte blir av så stor vikt för framtida tolkningar av den svenska kupongskatteregleringen. På grund av att alla medlemsstater idag har implementerat direktivregeln, tillika den generella skatteflyktsbestämmelsen i art. 6 skatteflyktsdirektivet.

Jag anser dock att ställningstagandet EUD tar visar på att de anser det mer angeläget att, i dagens globaliserade värld, värna medlemsstaternas skattebaser och fiskala effektivitet, mer än att fullt acceptera gränsöverskridande upplägg.

6.3 Slutsats

Möjligheterna till undantag från kupongskatt är omfattande och regleringen är klar. För att få en ännu klarare bild av undantagsmöjligheterna krävs en ytterligare precision av bulvanregelns tillämpningsområde. En sådan precisering kan ges genom att HFD tar ställning i en situation där regleringen blir aktuell eller att EUD får chansen att lämna förhandsavgörande som berör tillämpligheten. I väntan på en sådan tolkning, kan en möjlig tillämpning av bulvanregeln konstateras motiverad vid förekomsten av ett främst skattedrivet förfarande, där en juridisk person använt sig av ett upplägg med t.ex. holdingbolag i strukturen för att uppnå skattefördelar, genom att slussa utdelningar via dessa bolag.

EU-rätten implementerades genom bulvanregeln och har inverkat på så sätt att regeln genom en direktivkonform tolkning får ett vidare tillämpningsområde. Det åligger rättstillämparna i framtiden att besvara frågan om tillämpningsområdets faktiska gränser. EUD:s avgörande får mindre betydelse. Översynen av kupongskatteregleringen presenteras förhoppningsvis med ett förslag på en kupongskattereglering, innehållande en mer lättbegriplig reglering av förfaranden med syfte att undkomma kupongskatt, troligen med ett annat namn än just bulvanregeln.

7 Käll- och litteraturförteckning

7.1 Källor

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1943:12	Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om kupongskatt m.m.
Prop. 1970:134	Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kupongskatteförordning, m. m.
Prop. 1974:181	Kungl. Maj:ts proposition med förslag om skatteregler för aktiefonder m.m.
Prop. 1994/95:52	Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.
Prop. 1999/2000:1	Budgetpropositionen för 2000
Prop. 2002/03:96	Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar
Prop. 2007/08:156	En begränsad fastighetsavgift för pensionärer, m.m.
Prop. 2009/10:36	Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar inom handelsbolagssektorn
Prop. 2010/11:165	Skatteförfarandet

Prop. 2011/12:1	Budgetpropositionen för 2012
Prop. 2015/16:14	Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt
Prop. 2017/18:1	Budgetproposition för 2018
Prop. 2017/18:296	Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden

Statens offentliga utredningar

SOU 1931:40	Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m. m.
SOU 1950:21	1944 års allmänna skattekommitté.
SOU 1999:79	Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga betänkande

Övrigt

Kommittéberättelse	Fi 2017:C, Uppdrag att göra en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen.
Promemoria	Finansdepartementet, skatte- och tullavdelningen, <i>Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt</i> , april 2015, Fi2015/02314/S [cit. Promemorian, Fi2015/02314/S].

Promemoria Finansdepartementet, skatte- och tullavdelningen, *Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt*, juni 2015, Fi2015/03423/S [cit. Ersättningspromemorian, Fi2015/03423/S].

Artiklar

Haslehner, Werner & X. Kofler, Georg, *Three Observations on the Danish Beneficial Ownership Cases*, Kluwer International Tax Blog, 2019-03-13, <<http://kluwertaxblog.com/2019/03/13/three-observations-on-the-danish-beneficial-ownership-cases/>>, hämtad senast 2019-12-22 [cit. Haslehner m.fl. (2019)].

Kleist, David, *Användning av mellanliggande bolag och principen om förfarandemissbruk - en kommentar till banbrytande domar från EU-domstolen*, Infotorg Juridik, 2019-03-3, <<https://www.infotorgjuridik.se/premium/mittjuridiken/praktikerartiklar/article248931.ece?format=print>>, hämtad senast 2019-12-20 [cit. Kleist (2019)].

Urban Kardvik & Lars Samuelsson, FAR Online, Rätt Skatt 2019, *Källskatt Pay-As-You-Earn tax* <[https://www.faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/rattserien/rattskatt/k/rs_kallskatt/?q=kallskatt](https://www.faronline.se.ludwig.lub.lu.se/dokument/rattserien/rattskatt/k/rs_kallskatt/?q=kallskatt)>, hämtad senast 2019-12-20 [cit. Kardvik m.fl. (2019)].

Lagkommentar

Jonsson, Lars, Kupongskattelagen (1970:624) [Elektronisk resurs]: *kommentar till 4 a § KupL*, Juno, hämtad senast 2019-12-21 [cit. Jonsson (2019)].

Offentligt tryck från EU

Europaparlamentets resolution om översyn av direktivet om moder- och dotterbolag i syfte att undvika skatteflykt via hybrida finansiella instrument inom EU, 2012/2599 (RSP).

Övrigt

Skatteverket, Företag/Skatter/Internationellt/Kupongskatt,

<<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/kupongskatt.4.71004e4c133e23bf6db800062588.html>>, hämtad senast 2019-12-20 [cit. Skatteverkets information om kupongskatt].

7.2 Litteratur

Böcker

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4. [omarb.] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014 [cit. Dahlberg (2014)].

Helmers, Dag, *Kringgående av skattelag: studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Almqvist & Wiksell, Diss. Stockholm: Högsk., Stockholm, 1956 [cit. Helmers (1956)].

Jilkén, Daniel, Grip, Ulrika & Dufwa, Johanna, *Kupongskattelagen: en kommentar*, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2013 [cit. Jilkén m.fl. (2013)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. Del 1 & 2, Sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2017 [cit. Lodin m.fl. (2017)].

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, Fjärde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018 [cit. Sandgren (2018)].

Ståhl, Kristina, *EU-skatte rätt*, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011 [cit. Ståhl (2011)].

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Upplaga 1, Iustus, Uppsala, 2018 [cit. Tjernberg (2018)].

Wiman, Bertil, *Koncernbeskattning: med särskild inriktning på omstruktureringar*, 3., [bearb.] uppl., Iustus, Uppsala, 1995 [cit. Wiman (1995)].

Artiklar

Bodin, Nils, *Översikt över 1943 års riksdags beslut angående skatterna*, SvSkT 1943 [cit. Bodin (1943)].

Kleist, David, *Implementering av nya skatteflyktsbestämmelser i moderdotterbolagsdirektivet – regeringen lägger fram reviderat förslag*, SvSkT 2015:8 [cit. Kleist (2015)].

Hultqvist, Anders, *Anti-Tax Avoidance Directive (skatteflyktsdirektivet) och subsidiaritetsprincipen - Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?*, Skattenytt 2016 [cit. Hultqvist (2016)].

Melkonyan, Satenik, Schade, Filip, *Flow through holding companies in light of the parent-subsidiary directive: the thin line between tax planning and tax abuse*, Intertax, volume 47 Issue 6 & 7 (2019) [cit. Melkonyan m.fl. (2019)].

Nilsson, Peter, *Högsta förvaltningsdomstolens avvisningspolicy*, Skattenytt nr 5 2019 [cit. Nilsson (2019)].

Sandström, K.G.A., *Kupongskatten – en redogörelse för kupongskattens bestämmelser*, SvSkT 1944 [cit. Sandström (1944)].

von Bahr, Stig, *Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk*, Skattenytt 2019 [cit. von Bahr (2019)].

Zalasiński, Adam, *The ECJ's Decisions in the Danish "Beneficial Ownership" Cases: Impact on the Reaction to Tax Avoidance in the European Union*, *International Tax Studies*, 2019, Volume 2 No 4 [cit. Zalasiński (2019)].

Rättsfallsförteckning

Svensk rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2017 not. 2.

Mål nr 3594-18, Högsta förvaltningsdomstolen, beslut 2019-02-14.

Skatterättsnämnden

Avgörande 2017-03-16, dnr. 36-16/D.

Avgörande 2018-06-19, dnr. 64-17/D.

EU-domstolen

Domstolens dom av den 10 april 1984, von Colson, 14/83,
ECLI:EU:C:1984:153.

Domstolens dom av den 13 november 1990, C-106/89, Marleasing,
ECLI:EU:C:1990:395.

Domstolens dom av den 5 juli 2007, Hans Markus Kofoed v
Skatteministeriet, C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408.

Domstolens dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl., C-251/16,
ECLI:EU:C:2017:881.

Domstolens dom av den 26 februari 2019 i de förenade målen C-116/16 och
C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135.

Generaladvokatens förslag till avgörande, Kokott i C-116/16,
ECLI:EU:C:2018:144.

Generaladvokatens förslag till avgörande, Kokott i C-117/16,
ECLI:EU:C:2018:145.