



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Joanna Bertilsson

Befrielse från kupongskatt för utländska
bolags näringsbetingade andelar
Bulvanregelns och den EU-rättsliga missbruksprincipens
inverkan på möjligheten till skattebefrielse

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2020

Innehållsöversikt

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
2 SVENSK KÄLLBESKATTNING	18
3 BESKATTNING ENLIGT EU-RÄTTEN	26
4 SKATTEUNDANDRAGANDE TRANSAKTIONER	31
5 KRINGGÅENDE AV KUPONGSKATT I KUPL	34
6 EU-RÄTTENS MISSBRUKSPRINCIP	42
7 ANALYS OCH SLUTSATSER	59
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	67
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	73

Innehållsförteckning

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod och material	9
1.4.1 Metod	9
1.4.2 Material	12
1.5 Forskningsläge	14
1.6 Terminologi	16
1.7 Disposition	16
2 SVENSK KÄLLBESKATTNING	18
2.1 Inledning	18
2.2 Utländsk juridisk person	18
2.2.1 Definition	18
2.2.2 Begränsad skattskyldighet	19
2.3 Allmänt om utdelning	20
2.4 Källbeskattning enligt svensk rätt	22
2.4.1 Olika källskatter	22
2.4.2 Beskattning enligt KupL	22
2.5 Undantag från kupongskatt	23
2.5.1 Olika undantagsgrunder	23
2.5.2 Undantag för näringsbetingade andelar	24
3 BESKATTNING ENLIGT EU-RÄTTEN	26
3.1 Inledning	26
3.2 EU-rättens överordnade ställning samt beskattningsrätt	26

3.3	Källbeskattning enligt EU-rätten	28
3.4	EU-rättens direkta effekt	30
4	SKATTEUNDANDRAGANDE TRANSAKTIONER	31
4.1	Inledning	31
4.2	Olika skatteundandraganden	31
5	KRINGGÅENDE AV KUPONGSKATT I KUPL	34
5.1	Inledning	34
5.2	Bulvanregeln	34
5.2.1	Allmänt	34
5.2.2	Tillämpning i praxis	36
5.3	4 a § KupL	37
5.4	Ingen bulvanregel i förslag om ny lag om källskatt	39
5.5	Sammanfattande slutsatser	40
6	EU-RÄTTENS MISSBRUKSPRINCIP	42
6.1	Inledning	42
6.2	Missbruksbegreppet	43
6.3	Missbruksprincipen i EU-praxis	44
6.3.1	Framväxt och utveckling i praxis	44
6.3.2	C-116/16 <i>T Danmark</i> och C-117/16 <i>Y Denmark</i>	46
6.4	Missbruksprincipens genomslag i nationell rätt	49
6.5	Kriterier och indicier för missbruk enligt missbruksprincipen	50
6.6	Sammanfattande slutsatser	53
7	ANALYS OCH SLUTSATSER	59
7.1	Nekande av befrielse från kupongskatt	59
7.2	EU-rättsliga missbruksprincipens inverkan på KupL	61
7.3	Avslutande ord	65
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	67
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	73

Summary

Multinational enterprises can use holding structures to shift profits between group companies, in order to reduce their tax burden. Dividends paid to a foreign company, equivalent to a Swedish limited liability company, from its Swedish subsidiaries are generally exempt from withholding taxes in Sweden. In order to prevent circumvention of withholding tax, the Swedish withholding tax legislation provides an anti-abuse rule. In EU law, an anti-abuse principle has been developed, meaning that advantages must be refused when there is an abusive practice of EU law. The principle is applicable without any incorporation into the national law of the member states.

The purpose of this essay is, with both a legal dogmatic and an EU legal method, to make the current Swedish withholding tax legislation foreseeable. Thus, the essay analyzes in which situations withholding tax may be levied on dividends based on the domestic anti-abuse rule and based on the EU anti-abuse principle and what the EU anti-abuse principle implies for the application of the Swedish withholding tax regime.

Withholding tax may be levied based on the Swedish anti-abuse rule even if the dividends are exempt from withholding tax. In case law, the rule has so far only been found applicable in scarce cases. However, according to the preparatory works, the rule is applicable when a recipient of a dividend receives the dividend on behalf of another person in exchange for a consideration being paid to the person who wants to obtain a tax advantage. The anti-abuse principle can also deny tax benefits directly on EU level if the procedure can be held to constitute an abusive practice. The use of a holding company without economic substance, which only receives a dividend for transferring it to another entity in the company group, may indicate an abusive practice. The principle should be taken into account when applying the Swedish withholding tax legislation, if it relates to a provision of EU law or an EU regulated area. However, unless EU law is used, it should not be possible to deny tax benefits according to the anti-abuse principle.

Sammanfattning

Multinationella företag kan använda sig av en holdingbolagsstruktur för att vinstförskjutning ska ske mellan koncernbolag i syfte att minska skattebelastningen. I den svenska kupongskattelagen finns ett undantag från källskatt på utdelningar till utländska bolag, som bedöms motsvara ett svenskt aktiebolag, från deras näringsbetingade andelar. För att förhindra kringgående av kupongskatt finns dock en regel i KupL, den s.k. bulvanregeln. I EU-rätten finns en missbruksprincip som innebär att skatteförmåner som erhålls genom missbruk ska nekas. Principen är direkt tillämplig utan införlivande i medlemsstaternas nationella rätt.

Genom såväl rättsdogmatisk som EU-rättslig metod syftar denna uppsats till att göra nuvarande KupL förutsebar för utländska bolag. Uppsatsen undersöker och analyserar således om och hur bulvanregeln och den EU-rättsliga missbruksprincipen kan göra utländska bolag föremål för kupongskatt och vad missbruksprincipen innebär för tolkning och tillämpning av KupL.

Utländska bolag kan bli skattskyldiga för kupongskatt enligt bulvanregeln även om de uppfyller förutsättningarna för skattefrihet enligt 4 § 6 st. KupL. Bulvanregelns tillämpningsområde är oklart bl.a. till följd av brist på tydliggörande praxis. Enligt förarbeten är regeln emellertid tillämplig när en bulvan tar emot utdelning åt annan i utbyte mot att ersättning betalas till den person som vill uppnå en skattefördel. Den EU-rättsliga missbruksprincipen kan även neka förmån direkt på EU-rättslig grund om missbruk föreligger. Användningen av ett holdingbolag utan ekonomisk substans vid utdelning i en koncern, som enbart för vidare utdelningen till ett annat koncernbolag, kan indikera missbruk. I framställningen dras slutsatsen att principen bör beaktas vid tillämpning och tolkning av reglerna i KupL om det avser en EU-rättslig bestämmelse eller ett EU-reglerat område. Såvida EU-rätt inte utnyttjas bör det emellertid inte vara möjligt att neka förmåner eller befrielse från kupongskatt med stöd av missbruksprincipen.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till Emma Petersson för din tid och ditt öga för detaljer. Vidare vill jag även tacka min handledare Peter Nilsson för goda råd under uppsatsens gång.

Tyringe, maj 2020

Joanna Bertilsson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
Ds	Departementsserien
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FT	Förvaltningsrättslig tidskrift
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Skatteflyktlagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den internationella marknaden domineras idag av multinationella företag och gränsöverskridande investeringar har ökat under de senaste åren.¹ För att investeringar gjorda i Sverige av utländska bolag inte ska missgynnas tar utländska juridiska personer i regel emot utdelning från sina näringsbetingade andelar i Sverige fritt från kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624) (KupL).² Skattefrihet föreligger även enligt 4 § 5 st. KupL för bolag som äger mer än tio procent av dotterbolag inom Europeiska unionen (EU) och som samtidigt uppfyller villkoren i moder-/dotterbolagsdirektivet³.

Det förekommer att holdingbolag används av företag vid investeringar i andra länder. Etableringen av det mellanliggande bolaget kan ske i såväl investeringsstaten som i en tredje stat.⁴ Genom en sådan holdingbolagsstruktur kan vinstförskjutning uppnås genom att holdingbolaget först erhåller utdelningen för att sedan överföra pengarna vidare till den slutgiltiga ägaren som inte blir föremål för beskattning.⁵ Företag kan således använda sig av en holdingbolagsstruktur som skatteplaneringsstrategi för att på så vis minska sin skattebelastning.⁶

Många multinationella företag organiserar och bedriver idag sin verksamhet på ett sätt som utmanar grunden i internationell inkomstbeskattning⁷ och internationell vinstförskjutning från multinationella företag är en påfrestning

¹ Se Folkvord & Riis Jacobsen (2014) *Nordic Tax Journal* s. 55–87 på s. 58.

² Se prop. 1999/2000:1 s. 199 f. Att utdelningen är undantagen kupongskatt framgår av 4 § 6 st. KupL.

³ Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

⁴ Se David Kleist: ”Användning av mellanliggande bolag och principen om förfarandemissbruk - en kommentar till banbrytande domar från EU-domstolen”, Infotorg juridik, besökt 2020-02-27.

⁵ Se Melkonyan & Schade (2019) *Intertax* s. 590–608 på s. 592.

⁶ Se Melkonyan & Schade (2019) *Intertax* s. 590–608 på s. 590; David Kleist: ”Användning av mellanliggande bolag och principen om förfarandemissbruk - en kommentar till banbrytande domar från EU-domstolen”, Infotorg juridik, besökt 2020-02-27.

⁷ Se Hilling & Ostas (2017) s. 42.

för länders skattebaser⁸. I EU-rätten finns emellertid bl.a. en anti-missbruksbestämmelse i moder-/dotterbolagsdirektivet av vilken framgår att medlemsstaterna ska neka direktivets förmåner för de fall icke genuina arrangemang uppställs för att vinna skattefördelar.⁹ I svensk rätt finns även en bestämmelse i KupL för att förhindra ett kringgående av kupongskattelagens regler och ett undvikande av kupongskatt genom ett bulvanförhållande.¹⁰

I EU-domstolens nyligen meddelade dom *T Danmark* och *Y Danmark*¹¹ har domstolen slagit fast att det dessutom finns en generell missbruksprincip i EU-rätten som innebär att medlemsstater ska neka skatteförmåner som erhålls genom missbruk. Domstolen framhåller även att principen gäller oavsett om EU-medlemsländer har implementerat en sådan missbruksbestämmelse eller inte.¹² Både EU och Sverige har således uppmärksammat ett utrymme för missbruk och infört bestämmelser samt utvecklat principer mot missbruksförfaranden eller kringgående av källbeskattning.

I doktrin har det tidigare uttryckts en osäkerhet gällande missbruksprincipens ställning i medlemsstaternas nationella rätt.¹³ I doktrin har det även väckts frågor kring vad som utgör missbruk och hur missbruk ska definieras.¹⁴ Den nya EU-domen väcker också frågor kring vad avgörandet innebär för bl.a. det svenska undantaget från kupongskatt i 4 § 6 st. KupL som inte är baserat på EU-rätten.¹⁵ Det finns således en ovisshet kring om och när det föreligger en missbrukssituation som gör att det svenska undantaget från kupongskatt inte går att tillämpa.

⁸ Se Folkvord & Riis Jacobsen (2014) *Nordic Tax Journal* s. 55–87 på s. 56.

⁹ Se art 1.2 moder-/dotterbolagsdirektivet.

¹⁰ Se Jilkén, Grip & Dufwa (2013) s. 32 f.; 4 § 3 st. KupL.

¹¹ C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark*, EU:C:2019:135.

¹² Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 95. Det har även slagits fast i C-115/16 *N Luxembourg 1*, C-118/16 *X Danmark*, C-119/16 *C Danmark* och C-299/16 *Z Danmark*, EU:C:2019:134 p. 122.

¹³ Se t.ex. von Bahr (2019) *SN* s. 771–783 på s. 771.

¹⁴ Se van Hulten & Korving (2019) *Intertax* s. 793–800 på s. 793.

¹⁵ Se David Kleist: ”Användning av mellanliggande bolag och principen om förfarandemissbruk - en kommentar till banbrytande domar från EU-domstolen”, Infotorg juridik, besökt 2020-02-27.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att utreda om och hur svensk lagstiftning och den EU-rättsliga missbruksprincipen kan påverka utländska företags undantag från kupongskatt i Sverige, analysera hur EU-rättens missbruksprincip påverkar svensk kupongskattelagstiftning samt klarlägga vad som utgör kringgående enligt svensk rätt och missbruk enligt EU-rätt.

Vidare syftar uppsatsen till att rättsläget gällande skattskyldighet för kupongskatt ska bli förutsebart för utländska bolag genom att klarlägga om, och i så fall under vilka förutsättningar, ett utländskt moderbolag kan bli föremål för kupongskatt i Sverige för utdelning från sitt svenska dotterbolag.

För att uppnå uppsatsens syfte ska följande frågeställningar besvaras:

1. Kan utländska juridiska personer, trots undantaget i 4 § 6 st. KupL, kupongbeskattas för utdelningar från sina svenska dotterbolag enligt svensk lagstiftning mot kringgående av kupongskatt eller enligt den EU-rättsliga missbruksprincipen?
2. Vad är kringgående av kupongskatt enligt svensk rätt respektive missbruk enligt EU-rättens missbruksprincip?
3. Vilken inverkan har EU-rättens missbruksprincip för tolkningen och tillämpningen av den svenska kupongskattelagen och bulvanregeln?

1.3 Avgränsningar

I framställningen studeras enbart svensk rätt och EU-rätt som är relevant för utländska bolag med dotterbolag i Sverige och hur den EU-rättsliga missbruksprincipen kan påverka undantag från källskatt enligt KupL samt lagens bulvanregel. Inom EU-rätten avgränsas till missbruksrätten i form av framförallt missbruksprincipen och anti-missbruksbestämmelsen i moder-/dotterbolagsdirektivet. Övriga bestämmelser om skatteflykt och skatteundandragande i både svensk rätt och EU-rätt, såsom den svenska lagen

(1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) samt ATAD¹⁶, är inte i fokus i uppsatsen och dess analys. Reglerna behandlas dock kort för att några jämförelser ska kunna göras med svensk lagstiftning mot kringgående av kupongskatt samt EU-rättens missbruksprincip. Aspekter gällande EU-rättens fria rörlighet för kapital samt etableringsfriheten behandlas inte.

Nämnas bör också att det i uppsatsen inte fördjupas i en eventuell problematik som en beskattning enligt den EU-rättsliga missbruksprincipen kan medföra i svensk rätt med tanke på legalitetsprincipen och föreskriftskravet för beskattning.

Med anledning av uppsatsens avgränsade frågeställningar behandlas inte skatteavtalsrätts påverkan på svensk kupongskattereglering eller hur den EU-rättsliga missbruksprincipen kan påverka skatteavtal. Följaktligen är det inte heller relevant att behandla Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) och dess modellavtal eller tillhörande kommentarer. Begreppet beneficial owner behandlas inte heller eftersom det inte anses vara relevant för uppsatsen syfte och frågeställningar.

Uppsatsen har avgränsats till källskatt på utdelning och fokus ligger på kupongskattelagens undantag från kupongskatt för utländska bolags näringsbetingade andelar i 4 § 6 st. KupL samt bulvanregeln i 4 § 3 st. KupL. Resten av lagens undantag lämnas därhän. Källskatt på räntor samt royalties behandlas inte heller. Rättsfall som rör källskatt på annat än utdelning används dock i den mån de är relevanta för rättsläget gällande missbruksprincipen i EU-rätten. Fokus i uppsatsen ligger på utdelningar inom en företagskoncern med moder- och dotterbolag i olika länder och därmed behandlas endast regler för aktiebolag. Med utländskt bolag förstås i uppsatsen utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige enligt 6 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

¹⁶ Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

I slutet av april 2020 presenterades en utredning om en ny lag om källskatt på utdelning¹⁷. Utredningen innehåller förslag om att ersätta KupL med en ny lag där begreppet kupongskatt ska bytas ut till källskatt på utdelning. I utredningen föreslås bl.a. att källskatt på utdelningar ska omfattas av skatteflyktlagen i stället för att lagen ska innehålla en bulvanregel.¹⁸ Lagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2022.¹⁹ Utredningen är än så länge endast ett förslag som inte är gällande rätt. I uppsatsen behandlas därför inte utredningen som sådan, utan endast gällande rätt undersöks och utreds. Bulvanregeln är dock en central del i denna framställning och med anledning av att den föreslås att tas bort kommenteras ändå kort, ur ett EU-rättsligt missbruksperspektiv, vad det kan tänkas innebära för tillämpningen av den EU-rättsliga missbruksprincipen. Övriga ändringar som föreslås i utredningen och som skiljer sig från nuvarande KupL behandlas inte.

Det finns åtskilliga rättsfall från EU-domstolen om missbruk i EU-rätten varför avgränsning har gjorts i redogörelsen av praxis gällande den EU-rättsliga missbruksprincipen. Rättsfall gällande både inkomstskatt och mervärdesskatt används i redogörelsen av principen. I redogörelsen av fallen bortses från frågan om bevisbördan för rättsmissbruk enligt principen. Avseende svensk rätt studeras emellertid inte praxis gällande missbruk och bedrägeri på mervärdesskatteområdet eftersom bulvanregeln i KupL inte är tillämplig på mervärdesskatteområdet.

1.4 Metod och material

1.4.1 Metod

I uppsatsen tillämpas en rättsdogmatisk metod genom att gällande rätt systematiseras och tolkas.²⁰ Med systematisering avses i denna uppsats att en lagregel sätts i ett sammanhang och studeras samt analyseras.²¹ För

¹⁷ Se Ds 2020:10.

¹⁸ Se Ds 2020:10 s. 281.

¹⁹ Se Ds 2020:10 s. 14.

²⁰ Se Peczenik (1990) *FT* s. 41–52 på s. 42.

²¹ Se Peczenik (1990) *FT* s. 41–52 på s. 50.

uppsatsens vidkommande förstås därutöver den rättsdogmatiska metoden ha specifika frågeställningar.²² Metoden förstås sedan ta utgångspunkt i de erkända rättskällorna lagstiftning, förarbeten, rättspraxis samt rättsvetenskaplig doktrin för att söka svaren på frågeställningarna.²³

Med anledning av uppsatsens syfte tillämpas metoden för att fastställa gällande rätt avseende ett i kupongskattelagen specifikt undantag och dess påverkan av både svensk lagstiftning mot kringgående av kupongskatt och EU-rättslig missbruksrätt samt för att klarlägga vad kringgående och missbruk är. Undantaget från kupongskatt och lagstiftningen mot kringgående samt EU-rättens missbruksprincip analyseras sedan utifrån de erkända rättskällorna och rättskälleläran för att uppnå uppsatsens syfte och besvara frågeställningarna. Enligt principer inom rättskälleläran ska främst lagstiftning, förarbeten och rättspraxis anses vara auktoritativa källor och beaktning av dessa källor ska ske. Den rättsvetenskapliga doktrinen får dock även beaktas.²⁴ För besvarandet av uppsatsens frågeställningar behandlas således i första hand lagstiftning, förarbeten samt praxis. Vid behov behandlas även doktrin för tolkning av gällande rätt.

Den rättsdogmatiska metoden beskrivs ofta som deskriptiv men den beskrivs även som en metod som delvis innehåller en normativ argumentation.²⁵ Kellgren anser att det är viktigt att normativa resonemang framförs²⁶ och Peczenik anser att värderingar är nödvändiga i den rättsdogmatiska metoden²⁷. I en artikel beskriver Lambertz tre olika sorters rättsdogmatik. Enligt Lambertz finns en deskriptiv rättsdogmatik som studerar rättsreglerna och mer allmänt beskriver dessa. Han beskriver även en konstruktiv rättsdogmatik *de lege lata*²⁸ som syftar till att fastställa rättsreglers innebörd

²² Se Kleineman (2018) s. 23.

²³ Se Jareborg (2004) *SvJT* s. 1–10 på s. 8; Kleineman (2018) s. 21.

²⁴ Se Peczenik (1995) s. 35.

²⁵ Se Peczenik (2005) *SvJT* s. 249–272 på s. 249 f.; Lambertz (2002) *SvJT* s. 261–278 på s. 265; Kellgren (2002) *SvJT* s. 514–530 på s. 516.

²⁶ Se Kellgren (2002) *SvJT* s. 514–530 på s. 514 ff.

²⁷ Se Peczenik (2005) *SvJT* s. 249–272 på s. 250.

²⁸ Med *de lege lata* avses hur rätten är.

genom analys samt en konstruktiv rättsdogmatik de lege ferenda²⁹ som innehåller resonemang och rekommendationer om hur regelsystemet bör se ut. De lege ferenda resonemang ger förståelse för regelsystems effekter och hur de uppnår sitt syfte men även gällande reglers rättssäkerhet samt de krav som ställs på nationell rätt av ett lands internationella åtagande.³⁰

I denna uppsats används främst deskriptiv rättsdogmatik för att beskriva rättsreglerna utifrån rättskällorna. En konstruktiv rättsdogmatik de lege lata används däremot i analysen där innebörden av gällande rätt fastställs genom analys och tolkning av rättskällorna. Undantagets ställning till den svenska lagstiftningen mot kringgående av kupongskatt och missbruksprincipen i EU-rätten utreds samt hur EU-rätten kan påverka KupL och den svenska bulvanregeln analyseras för att skapa förutsebarhet för de utländska bolagen. Löpande i analysen framförs till viss del även normativa de lege ferenda resonemang om bl.a. bulvanregelns effektivitet samt bulvanregelns och den EU-rättsliga missbruksprincipens rättssäkerhet för företag.

I uppsatsen sätts de svenska reglerna även i ett EU-skatterättsligt sammanhang och den EU-rättsliga missbruksprincipen analyseras vilket således innebär att även EU-rätten med dess rättsregler, principer samt praxis behandlas. Följaktligen tillämpas även en EU-rättslig metod, vilken i uppsatsens förstås som en metod för hantering av källor inom EU-rätten.³¹

Behandlingen av EU-rätten sker genom tolkning av EU-rättslig primärrätt, bindande sekundärrätt, EU-domstolens praxis samt allmänna rättsprinciper inom EU-rätten vilka är de bindande rättskällorna. Till primärrätten hör de olika fördragen medan förordningar, direktiv samt beslut hör till den bindande sekundärrätten.³² De auktoritativa källorna inom EU-rätten är EU-rättslig praxis samt allmänna rättsprinciper.³³ Främst praxis från EU-domstolen och

²⁹ Med de lege ferenda avses hur rätten borde vara.

³⁰ Se Lambertz (2002) *SvJT* s. 261–278 på s. 265 f.

³¹ Se Reichel (2018) s. 109.

³² Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 40–42; Lehrberg (2019) s. 107.

³³ Se Reichel (2018) s. 125.

missbruksprincipen studeras således i framställningen. Enligt EU-domstolen ska EU-rätten tolkas i sin helhet och utifrån EU-rättens syften.³⁴ Det är även den teleologiska, ändamålsenliga, tolkningen som EU-domstolen associeras med.³⁵ I uppsatsen tolkas EU-rätten i ljuset av dess ändamål.

1.4.2 Material

Materialet väljs med hänsyn till uppsatsens syfte och metod. Granskningen av materialet sker genom ett kritiskt perspektiv och materialet väljs utifrån dess relevans och auktoritet inom det valda uppsatsämnet. Inledningsvis studeras lagstiftning eftersom utgångspunkten för uppsatsen är svensk källskatt. KupL är därmed den svenska lagstiftning som främst studeras. Gällande lagstiftning studeras även EU-rättslig lagstiftning, främst EU-rättslig sekundärrätt i form av moder-/dotterbolagsdirektivet. Förarbeten till KupL har fått en betydande roll i tolkningen av KupL.³⁶ Genom att studera förarbeten förklaras lagens funktion och syfte.³⁷

Praxis från såväl svenska domstolar som EU-domstolen studeras. I svensk rätt är det avgöranden från högsta instans som är prejudicerande.³⁸ Det finns dock en avsaknad av praxis gällande bulvanregeln. Åtskilliga domar från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) gällande kupongskatt har studerats, likväl har inga funnits vara relevanta för tolkningen av bulvanregeln.³⁹ I uppsatsen behandlas således enbart två avvisningsbeslut från HFD samt två kammarrättsavgöranden för att tolka bulvanregelns tillämpningsområde.⁴⁰ Dessa beslut och domar har inget prejudikatvärde men behandlas ändå i ringa omfattning. Fallen används med försiktighet i fråga om tolkning och fastställande av bulvanregelns tillämpningsområde samt vad som kan utgöra kringgående av kupongskatt, i brist på annat vägledande prejudikat från HFD.

³⁴ Se C-283/81 *CILFIT*, EU:C:1982:335 p. 20.

³⁵ Se Reichel (2018) s. 122; Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 158 f.

³⁶ Bl.a. prop. 1970/134, prop. 2002/03:96 och prop. 2015/16:14.

³⁷ Se Lehrberg (2019) s. 147.

³⁸ Se Lehrberg (2019) s. 170.

³⁹ De åtskilliga domar gällande kupongskatt som har studerats har inte ansetts relevanta för tolkningen av bulvanregeln av den anledningen att de inte prövar bulvanregeln.

⁴⁰ HFD 2017 not 32; HFD 2019 not 7; Kammarrätten i Sundsvall dom mål nr 575–05 av den 15 juni 2007; Kammarrätten i Sundsvall dom mål nr 247–15 av den 15 december 2015.

Praxis från EU-domstolen behandlas däremot i stor omfattning för att bl.a. tolka den EU-rättsliga missbruksprincipen, där flera av fallen som studeras är avgjorda i stora avdelning.⁴¹ Det finns en stor mängd rättsfall från EU-domstolen som behandlar missbruk och urvalet av praxis görs följaktligen utifrån uppsatsens avgränsningar. Den praxis som behandlas avseende missbruksprincipen är endast skatterättslig, med avgränsning till inkomstskatterättsliga och mervärdesskatterättsliga fall. Rättsfallen har valts ut för sitt förtydligande av antingen missbruk vid utdelning eller av missbruksprincipen i EU-rätten. I uppsatsen behandlas främst rättsfall som EU-domstolen hänvisar till i domen *T Danmark* och *Y Danmark*, vilka bedöms förtydliga den EU-rättsliga missbruksprincipen mer än andra fall.

Sakomständigheterna i de EU-rättsliga domarna redogörs endast i de fall det anses vara relevant för att förstå EU-domstolens domskäl. I uppsatsen behandlas såväl ny som äldre EU-rättslig praxis för att belysa den EU-rättsliga missbruksprincipens framväxt i praxis och hur tillämpningsområdet har utvecklats under åren. Till viss del behandlas även icke skatterättslig praxis från EU-domstolen, i syfte att förstå bl.a. EU-rättens överordnade ställning samt dess direkta effekt.

Rättsvetenskaplig doktrin som bedöms tillförlitlig och relevant för syftet behandlas i uppsatsen. Såväl svensk som EU-rättslig doktrin används. För förståelsen av den svenska kupongskattelagen studeras doktrin av Jilkén, Grip & Dufwa⁴² och framförallt Ståhl m.fl.⁴³ samt Helminen⁴⁴ används för att beskriva EU-rätten och dess bestämmelser. För att redogöra för olika former av skatteundandragande används bl.a. en artikel av Simon-Almendal⁴⁵ samt en vetenskapligt granskad artikel av Knuutinen⁴⁶.

⁴¹ Bl.a. behandlas C-255/02 *Halifax*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* som är avgjorda i stora avdelning i EU-domstolen.

⁴² Jilkén, Grip & Dufwa (2013).

⁴³ Ståhl m.fl. (2011).

⁴⁴ Helminen (2009).

⁴⁵ Simon-Almendal (2011) *SvSkT* s. 314–331.

⁴⁶ Knuutinen (2014) *Nordic Tax Journal* s. 36–75.

Doktrin gällande bulvanregeln är begränsad. En artikel av Kleist i Svensk Skattetidning används därmed främst i redogörelsen för den svenska bulvanregeln.⁴⁷ Gällande EU-rättens missbruksprincip däremot finns omfattande doktrin att tillgå, framförallt EU-skatterättslig doktrin. Avgränsningar inom doktrinen är nödvändiga och således används sådan doktrin som bl.a. behandlar de i uppsatsen behandlade rättsfall samt som utvecklar vad missbruksprincipen och missbruk innebär.

Den doktrin som används är främst skriven av professorer och forskare inom skatterätt som har skrivit mycket kring EU-skatterätt och som besitter stor kunskap om ämnet. I valet av doktrin används även ett kritiskt förhållningssätt och resonemang eller åsikter som speglar ett visst intresse eller värderingar behandlas inte utan den doktrin som används bedöms vara oavhängig och objektiv. Till stor del studeras följaktligen böcker eller rättsvetenskapliga artiklar i internationella samt svenska tidskrifter, såsom *Intertax*, *Nordic Tax Journal* med dess vetenskapligt granskade artiklar samt *Skattenytt*, författade av bl.a. Ståhl, von Bahr, Kiegebeld samt Kristoffersson.⁴⁸ Doktrinen används i syfte att klarlägga missbruksprincipens innebörd och vad som utgör missbruk.

1.5 Forskningsläge

Den EU-rättsliga missbruksprincipen är framförallt utvecklad i praxis och merparten av rättsfallen rör mervärdesskatt.⁴⁹ Missbruksprincipen har även behandlats i doktrin.⁵⁰ Med fokus på ränte-/royaltydirektivet⁵¹ utreder von Bahr den EU-rättsliga missbruksprincipen och dess ställning i medlemsstaternas nationella rätt.⁵²

⁴⁷ Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677.

⁴⁸ van Hulten & Korving (2019) *Intertax* s. 793–800; Ståhl (2007) *SN* s. 575–794; von Bahr (2019) *SN* s. 771–783; Kiegebeld (2009) *EC Tax Review* s. 144–145; Kristoffersson (2019).

⁴⁹ Se t.ex. C-255/02 *Halifax*, C-425/06 *Part Service* och C-251/16 *Cussens m.fl.*

⁵⁰ Se bl.a. van Hulten & Korving (2019) *Intertax* s. 793–800; von Bahr (2019) *SN* s. 771–783; Kristoffersson (2019).

⁵¹ Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

⁵² Se von Bahr (2019) *SN* s. 771–783.

I svensk rätt finns en gedigen samling förarbeten gällande kupongskattelagen. Forskningen kring kupongskattelagen och bulvanregeln i doktrin är däremot sparsam men bulvanregeln behandlas bl.a. av Kleist.⁵³ Huruvida den svenska bulvanregeln påverkas av den EU-rättsliga missbruksprincipen finns däremot ingen forskning kring i doktrin så vitt jag har kunnat se.

Med denna framställning är avsikten därför att även ta steget längre och undersöka vad EU-rättens missbruksrätt innebär för den svenska bulvanregeln. Victoria Malmkvist har i sitt examensarbete under hösten 2019 utrett i vilka situationer undantag från kupongskatt är möjligt och huruvida EU-rätten påverkat de svenska regleringarna. I sitt examensarbete kom hon bl.a. till slutsatsen att utgången i *T Danmark* och *Y Danmark* inte får så stor betydelse för tolkningen av den svenska regleringen eftersom moder-/dotterbolagsdirektivets anti-missbruksbestämmelse samt skatteflyktsbestämmelsen i ATAD idag har implementerats av alla EU-medlemsstater.⁵⁴

I denna uppsats avses inte att göra en vid översyn av hela den svenska kupongskatterättsliga regleringen utan en fördjupad utredning av utländska bolags rätt till undantag från kupongskatt i 4 § 6 st. KupL för näringsbetingade andelar och under vilka förutsättningar som bolagen ändå kan bli föremål för beskattning. I det ingår att utreda hur missbruksprincipen påverkar tolkning och tillämpning av KupL och bulvanregeln för att bl.a. undersöka om principen ska beaktas vid tolkningen och tillämpningen av reglerna.

Uppsatsen har även nyhetsvärde genom att det även kortare kommenteras huruvida en tillämpning av missbruksprincipen skulle kunna påverkas om bulvanregeln tas bort och ersätts med att omfattas av skatteflyktslagen med anledningen av den nya utredning som kommit med ett sådant förslag.

⁵³ Se Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677.

⁵⁴ Se Malmkvist (2019) s. 61.

1.6 Terminologi

Inom skatterätten, framförallt inom EU-skatterätten, används flera olika namn för missbruk såsom rättsmissbruk och förfarandemissbruk. Det förekommer även olika begrepp för den EU-rättsliga principen mot missbruk, bl.a. principen om förbud mot förfarandemissbruk eller principen om förbud mot rättsmissbruk. Von Bahr menar att även om EU-domstolen använder de olika begreppen rättsmissbruk eller förfarandemissbruk finns det inte någon skillnad mellan begreppen.⁵⁵

I de nyligen meddelade EU-domen *T Danmark* och *Y Denmark* beskrivs principen med olika namn, t.ex. principen om förbud mot rättsmissbruk och den allmänna unionsrättsliga principen enligt vilken enskilda inte genom bedrägeri eller missbruk kan dra fördel av bestämmelser i unionsrätten.⁵⁶ Terminologin avseende principen varierar även i uppsatsen, men det är likväl samma missbruksprincip i EU-rätten som avses. I uppsatsen framgår även om principen behandlas i momshänseende eller inkomstskattehänseende. För tydlighetens skull ska nämnas att även begreppet anti-missbruksbestämmelse förekommer i framställningen. Det avser dock inte den EU-rättsliga missbruksprincipen utan bestämmelser mot missbruk i EU-rättsliga direktiv, t.ex. art. 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet.

1.7 Disposition

Inledningsvis behandlas begränsad skattskyldighet i svensk rätt och vilka som träffas av denna skattskyldighet. Därutöver redogörs även för beskattning av utdelning i allmänhet och beskattning av näringsbetingade andelar i synnerhet. I samma avsnitt behandlas sedan svensk källbeskattning av utdelningar för begränsat skattskyldiga i KupL med dess huvudregel och undantaget från skattskyldighet i 4 § 6 st. KupL. Vidare i uppsatsen studeras EU-rättens ställning i svensk rätt och hur utdelning källbeskattas i EU-rätten.

⁵⁵ Se von Bahr (2019) *SN* s. 771–783 på s. 771 not 1.

⁵⁶ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 75 och 95.

I kapitel 4 behandlas olika former av skatteundandragande bl.a. med avsikten att skillnaderna gentemot kringgående av kupongskatt och missbruk ska förstås. I kapitel 5 och 6 behandlas sedan kringgående av kupongskatt och missbruk genom den svenska bulvanregeln och den EU-rättsliga missbruksprincipen. I kapitel 5 redogörs för bulvanregelns tillämpningsområde utifrån de olika rättskällorna men även förslaget att ta bort bulvanregeln behandlas kort. I kapitel 6 redogörs för den EU-rättsliga missbruksprincipens innebörd, dess genomslag i medlemsstaternas nationella rättsordningar samt vad som utgör missbruk enligt principen. I de avslutande avsnitten i kapitel 5 och 6 redogörs för slutsatserna gällande den svenska bulvanregelns respektive den EU-rättsliga missbruksprincipens påverkan på utländska bolags befrielse från kupongskatt samt vad som utgör kringgående av kupongskatt i svensk rätt respektive missbruk enligt den EU-rättsliga missbruksprincipen.

Avslutningsvis i uppsatsen besvaras frågeställningarna i kapitel 7 genom att först sammanfattningsvis redogöra för de slutsatser som redovisats i kapitel 5 och 6 avseende uppsatsens två första frågeställningar. I avsnitt 7.2 analyseras förhållandet mellan svensk rätt och EU-rätt och uppsatsen sista frågeställning gällande den EU-rättsliga missbruksprincipens påverkan av tolkningen och tillämpningen av KupL och bulvanregeln i svensk rätt besvaras. Slutligen följer ett avslutande avsnitt med uppsatsens slutsatser i kortfattad form samt en kort reflektion över vad som bör utredas närmare i framtiden.

2 Svensk källbeskattning

2.1 Inledning

Ett av uppsatsens syften är att utreda utländska juridiska personers rätt till befrielse från skattskyldighet enligt 4 § 6 st. KupL för deras näringsbetingade andelar och huruvida de under särskilda förutsättningar ändå kan bli föremål för kupongskatt. För att förstå bakomliggande parametrar följer först en redogörelse för vilka dessa utländska juridiska personer är som kan omfattas av undantaget samt hur utdelning och näringsbetingade andelar beskattas i svensk inkomstskatterätt för obegränsat skattskyldiga. Därefter följer en redogörelse för beskattning enligt KupL och undantaget i 4 § 6 st. KupL.

2.2 Utländsk juridisk person

2.2.1 Definition

Vad som avses med en utländsk juridisk person definieras i 6 kap. 8 § IL. En utländsk juridisk person är en utländsk association som kan inneha rättigheter och skyldigheter enligt lagen i den juridiska personens hemviststat. Den juridiska personen ska även kunna föra talan i domstol och associationens förmögenhet får inte disponeras fritt av enskilda delägare.

Definitionen avser att innefatta svenska juridiska personers motsvarighet i utlandet.⁵⁷ Den utländska associationen behöver inte utgöra en juridisk person i hemviststaten för att anses vara en utländsk juridisk person i Sverige.⁵⁸ Det krävs däremot att associationen betecknas som en juridisk person enligt svensk rätt vilket innebär att personen civilrättsligt ska utgöra ett rättssubjekt. Mattsson menar att utländska aktiebolag i allmänhet ska anses vara utländska juridiska personer eftersom ett aktiebolag i sig är en juridisk person samt att aktiebolags förmögenhetsmassa inte kan disponeras fritt av varken aktieägare eller delägare.⁵⁹

⁵⁷ Se Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus (2020) s. 175.

⁵⁸ Se prop. 1989/90:47 s. 17.

⁵⁹ Se Mattsson (2000) *SN* s. 100–111 på s. 102 f.

2.2.2 Begränsad skattskyldighet

Har en person inte anknytning till en stat till den grad att personen blir obegränsat skattskyldig, kan personen i stället bli begränsat skattskyldig om det finns en koppling mellan personens inkomst och en stat som räcker för att sådan skattskyldighet ska föreligga.⁶⁰ I Sverige är en utländsk juridisk person eller annan person som inte är bosatt eller hemmahörande i Sverige begränsat skattskyldig i landet⁶¹ för inkomster som kommer från eller på annat sätt härleds till Sverige⁶².

Av 6 kap. 11 och 12 §§ IL framgår vilka inkomster som en begränsat skattskyldig person beskattas för, exempelvis inkomst härrörande från fast driftställe eller fastighet i Sverige. Om viss del av den utländska juridiska personens vinst beskattas hos en delägare, bör skattskyldighet emellertid inte föreligga för den delen.⁶³ Begränsad skattskyldighet ger uttryck för källstatsprincipen som innebär att staten vars inkomsten har sin källa har rätt att beskatta inkomsten⁶⁴, vilket gäller oavsett i vilken stat ägaren eller inkomsttagaren finns⁶⁵. I svensk rätt kommer principen till uttryck i 6 kap. 7 § IL.⁶⁶

Beskattning av utdelning på aktier för begränsat skattskyldig person framgår inte av bestämmelserna i IL utan beskattning för utdelning av aktier sker enligt KupL för utländska juridiska personer som är begränsat skattskyldiga.⁶⁷ Det framgår även av 6 kap. 18 § IL att begränsat skattskyldiga kan vara skattskyldiga enligt andra lagar, t.ex. KupL. Beskattning av utdelning enligt KupL behandlas i avsnitt 2.4 och undantag från beskattning behandlas i avsnitt 2.5.

⁶⁰ Se Berglund & Cejje (2018) s. 25.

⁶¹ Se 6 kap. 7 § IL; Jilkén, Grip & Dufwa (2013) s. 13.

⁶² Se prop. 1989/90:47 s. 19.

⁶³ Se prop. 1989/90:47 s. 19.

⁶⁴ Se Jonsson, Lars: 6 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1299), Lexino 2014-01-01, i JUNO, besökt 2020-02-09.

⁶⁵ Se Lodin m.fl. (2019) s. 554.

⁶⁶ Se 6 kap. 7 § IL; Lodin m.fl. (2019) s. 572.

⁶⁷ Se Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus (2020) s. 184.

2.3 Allmänt om utdelning

Det finns ingen skatterättslig definition av begreppet utdelning i svensk rätt men det tolkas i enlighet med regler i aktiebolagslagen (2005:551) (ABL).⁶⁸ När det saknas definitioner för begrepp inom skatterätten ska vanligen den civilrättsliga innebörden användas.⁶⁹

Enligt 18 kap. 1 § ABL ska en vinstutdelning beslutas av bolagsstämman. Enligt Melz omfattar skatterättslig utdelning enligt praxis emellertid mer än vad som utgör utdelning enligt 18 kap. 1 § ABL bl.a. eftersom en underprisöverlåtelse är en vinstutdelning som vanligen inte har beslutats av bolagsstämman.⁷⁰ En utdelning kan avse både överföring av pengar eller annan egendom. Beskattning ska ske om exempelvis en förmån ges från ett bolag till en aktieägare utan eller till viss del utan motprestation från aktieägaren.⁷¹

I svensk rätt beskattas företag som huvudregel för mottagande av utdelningar⁷² i inkomstslaget näringsverksamhet⁷³. För utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet finns emellertid undantag från skattskyldighet för s.k. näringsbetingade andelar.⁷⁴ Ett av syftena med skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar är att undvika kedjebeskattnings i bolagssektorn⁷⁵, d.v.s. undvika att utdelningar beskattas flera gånger hos företagen eftersom aktieägaren även kommer att beskattas för medlen⁷⁶.

⁶⁸ Se Jilkén, Grip & Dufwa (2013) s. 19.

⁶⁹ Se Melz (2008) *SN* s. 225–236 på s. 231.

⁷⁰ Se Melz (2008) *SN* s. 225–236 på s. 230.

⁷¹ Se Jilkén, Grip & Dufwa (2013) s. 19; SOU 1999:79 s. 55; Se även RÅ 1952 ref. 39 om att förtäckt utdelning ska kupongbeskattas.

⁷² Se Lodin m.fl. (2019) s. 401.

⁷³ Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 186.

⁷⁴ Att utdelning på en näringsbetingad andel är skattefri framgår av 24 kap. 35 § IL.

⁷⁵ Se prop. 2002/03:96 s. 1.

⁷⁶ Se Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus (2020) s. 839.

Definitionen av en näringsbetingad andel i 24 kap. 32 § IL stadgar att andelen i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är näringsbetingad om ägarföretaget är en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag.⁷⁷ Andel ska även uppfylla de villkor som anges i 24 kap. 33 § IL. Ett villkor som ställs upp i paragrafen är att andelen måste utgöra en kapitaltillgång. Andelen ska således vara en annan tillgång än exempelvis en lagertillgång.⁷⁸

Utöver att andelen ska vara en kapitaltillgång ska ett av de i paragrafen angivna villkoren vara uppfyllt. Andelen kan vara näringsbetingad om andelen exempelvis inte är marknadsnoterad⁷⁹ vilket innebär att andelen inte är föremål för handel på en reglerad marknad⁸⁰. Andelar i helägda dotterbolag uppfyller detta villkor eftersom de inte kan vara marknadsnoterade.⁸¹ Om däremot ett företags röstetal för de andelar de äger i ett annat företag motsvarar minst tio procent av röstetalet för alla andelarna i det ägda företaget är de även näringsbetingade andelar.⁸² Ägarföretaget ska i detta fall äga sina andelar genom direkt ägande.⁸³ Det sista villkoret för att en andel ska anses vara näringsbetingad är att det betingas av ägarföretagets eller närstående företags rörelseverksamhet att äga aktier i ett företag.⁸⁴

Hur begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer beskattas för utdelningar regleras i KupL med hänvisningar till ovan behandlade bestämmelser. Kupongskattelagens regler redogörs för i de följande två avsnitten.

⁷⁷ Se 24 kap. 32 § IL.

⁷⁸ Se 25 kap. 3 § 2 st. IL gällande vad som avses med kapitaltillgång.

⁷⁹ Se 24 kap. 33 § 1 p. IL.

⁸⁰ Se 48 kap. 5 § IL.

⁸¹ Se Lodin m.fl. (2019) s. 404.

⁸² Se 24 kap. 33 § 2 p. IL.

⁸³ Se Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus (2020) s. 849.

⁸⁴ Se 24 kap. 33 § 3 p. IL.

2.4 Källbeskattning enligt svensk rätt

2.4.1 Olika källskatter

Källstatsprincipen tillämpas vid inkomstbeskattningen i Sverige avseende de begränsat skattskyldiga personer som redogjorts för ovan. Källskatt tas som huvudregel ut på utdelning enligt KupL och reglering av källskatt för royalties mellan vissa angivna juridiska personer finns även i 6a kap. IL.⁸⁵

2.4.2 Beskattning enligt KupL

Vid en utdelning på en aktie i ett svenskt aktiebolag tas kupongskatt ut vilket är en form av definitiv källskatt.⁸⁶ Kupongskatt ska likaså utgå vid utdelning på aktie i ett europabolag som har sitt säte i Sverige.⁸⁷ Enligt 5 § KupL tas kupongskatt ut med 30 procent av utdelningen.

I 4 § 1 st. KupL anges vilka som är skattskyldiga för kupongskatt, bl.a. utländska juridiska personer där utdelning inte hänförs till ett svenskt fast driftställes inkomst av näringsverksamhet. Kupongskatt utgår emellertid inte på belopp som motsvarar vad delägaren beskattas för enligt 5 kap. 2 a § IL eller 39 a kap. 13 § IL.⁸⁸ Innebörden av begreppet utländsk juridisk person är samma som avses inkomstskatterättsligt i IL vilket redogjorts för ovan i avsnitt 2.2.⁸⁹

Den som kan bli skattskyldig för kupongskatt enligt KupL är endast sådan begränsat skattskyldig person som är utdelningsberättigad, d.v.s. den som har rätt att ta ut utdelning för egen del.⁹⁰ Person som är inskriven i aktieboken är berättigad att motta utdelning och presumeras därför vara utdelningsberättigad. Sådan person är således skattskyldig för kupongskatt för utdelningen.⁹¹

⁸⁵ Se Lodin m.fl. (2019) s. 572–574; 1 och 4 §§ KupL och 6 a kap. IL.

⁸⁶ Se 1 § KupL; Jilkén, Grip & Dufwa (2013) s. 13.

⁸⁷ Se 1 § 2 st. KupL; Prop. 2003/04:134 s. 21 f.

⁸⁸ Se 4 § 1 st. KupL; Prop. 2003/04:10 s. 31.

⁸⁹ Se prop. 1989/90:47 s. 19.

⁹⁰ Se 2 § 2 st. KupL; Jilkén, Grip & Dufwa (2013) s. 13 f.

⁹¹ Se prop. 1970:134 s. 41 f.

2.5 Undantag från kupongskatt

2.5.1 Olika undantagsgrunder

Det finns ett flertal undantag från svensk källbeskattning på utdelningar och royalties. En utländsk mottagare med hemvist i ett EU-medlemsland kan under vissa förutsättningar ta emot royaltybetalningar från Sverige skattefritt. Undantaget är en följd av EU:s ränte-/royaltydirektiv.⁹² Undantag från källskatt på utdelningar finns också som är baserade på EU-rättsliga undantag från källskatt. En juridisk person med hemvist i ett EU-medlemsland i enlighet med art. 2⁹³ i moder-/dotterbolagsdirektivet, som har ett andelsinnehav på minst tio procent i ett utländskt bolag, beskattas t.ex. inte för utdelning.⁹⁴ Undantag från skattskyldighet kan även regleras i skatteavtal mellan Sverige och annat land.⁹⁵

Flera av källskattens undantag har således sin grund i EU-rätt. Det finns emellertid undantag från källskatt i svensk nationell rätt som inte är baserade på EU-rätt. Ett av dessa undantag är 4 § 6 st. KupL som stadgar att källskatt inte ska tas ut på utdelning på näringsbetingade andelar till utländskt moderbolag som motsvarar svenskt företag.⁹⁶ I Sverige beskattas inte heller räntebetalningar till bl.a. begränsat skattskyldiga juridiska personer och andra utländska mottagare.⁹⁷

I denna framställning behandlas inte alla kupongskattelagens undantag. Med anledning av uppsatsens syfte och frågeställningar behandlas i följande avsnitt enbart undantagsgrunden för näringsbetingade andelar i 4 § 6 st. KupL samt de ytterligare förutsättningar för undantaget som anges i 4 § 7 st. KupL.

⁹² Se Lodin m.fl. (2019) s. 574; 6 a kap. IL.

⁹³ Av art. 2 framgår att ett bolag i en medlemsstat är varje bolag som drivs i en av de associationsformer som är förtecknade i moder-/dotterbolagsdirektivets bilaga, som anses skatterättsligt hemmahörande i en medlemsstat enligt statens skattelagstiftning och som inte enligt skatteavtal har hemvist utanför EU. Bolaget ska även vara skattskyldig för de skatter som avses i direktivet.

⁹⁴ Se 4 § 5 st. KupL; Lodin m.fl. (2019) s. 575.

⁹⁵ Se Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus (2020) s. 185.

⁹⁶ Se 4 § 6 st. KupL; Lodin m.fl. (2019) s. 575.

⁹⁷ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 247; 6 kap. 11 § IL e contrario.

2.5.2 Undantag för näringsbetingade andelar

För utländska bolag med minst 25 procents andelsinnehav i svenska bolag slopades år 2000 kupongskatt på utdelning från det svenska dotterbolaget till det utländska bolaget. Ändringen motiverades av att investeringar i Sverige av utländska bolag inte skulle missgynnas skattemässigt vid vinstutdelning från Sverige.⁹⁸ Kravet på 25 procent ägarinnehav sänktes emellertid senare för marknadsnoterade andelar till nu gällande tio procent av röstetalet i ett företag för att andelarna ska vara näringsbetingade, samtidigt som onoterade andelar bestämdes alltid utgöra näringsbetingade andelar.⁹⁹

Enligt 4 § 6 st. KupL stadgas att skattefrihet föreligger för utdelningar på näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 33 § 1 och 2 st. IL, d.v.s. utdelning från onoterat företag eller företag som ägarföretaget äger tio procent av röstetalet eller mer i. Undantaget gäller för sådant utländskt bolag som åsyftas i 2 kap. 5 a § IL och som även är jämförbart med något av de svenska företagsformer som anges i 24 kap. 32 § 1–4 punkten, t.ex. ett svenskt aktiebolag. I definitionen av ett utländskt bolag framgår att det avser utländska juridiska personer som i dess hemviststat beskattas motsvarande hur ett svenskt aktiebolag beskattas i Sverige. En utländsk juridisk person med hemvist i en stat som Sverige ingått skatteavtal med och som är inkomstskattskyldig i den staten ska alltid betraktas vara ett utländskt bolag.¹⁰⁰

Undantaget från kupongskatt för näringsbetingade andelar gäller för sådan utdelning som hade omfattats av skattefrihet enligt bl.a. 24 kap. 35–42 §§ IL för de fall det hade varit ett svenskt bolag i stället för ett utländskt bolag som erhåller utdelningen, vilket framgår av 4 § 7 st. KupL. Skattskyldighet ska inte föreligga för ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt, om ett svenskt bolag under samma förutsättningar kan erhålla skattefri utdelning.¹⁰¹

⁹⁸ Se prop. 1999/2000:1 s. 199 f.

⁹⁹ Se prop. 2002/03:96 s. 75 f.

¹⁰⁰ Se 2 kap. 5 a § IL. Skatteavtalet ska inte vara begränsat till att omfatta vissa inkomster om den juridiska personen omfattas av dessa begränsningsregler.

¹⁰¹ Se prop. 2002/03:96 s. 150.

Skattefriheten för marknadsnoterade andelar villkoras ytterligare i sjunde stycket genom att en minsta innehavstid för marknadsnoterade andelar ställs upp. En marknadsnoterad andel måste nämligen, vid tidpunkten för utdelningen, ha ägts i åtminstone ett år för att utdelningen ska vara skattefri.¹⁰² Villkoren har ställts upp för att hindra kringgående av kupongskatt genom att förhindra att företag köper aktier i bolag som blir näringsbetingade och att de sedan, efter en skattefri utdelning, säljer vidare aktierna igen.¹⁰³

¹⁰² Se 4 § 7 st. KupL; Prop. 2002/03:96 s. 151.

¹⁰³ Se prop. 2002/03:96 s. 79 och 151.

3 Beskattning enligt EU-rätten

3.1 Inledning

I uppsatsen behandlas den EU-rättsliga missbruksprincipen samt dess förhållande till svensk rätt. Innan redogörelse av principen behandlas först EU:s beskattningsrätt och det genomslag EU-rätten har i medlemsstaternas rätt i form av dess överordnade ställning samt EU-rättens direkta effekt. På så vis fås en grundläggande förståelse för att sedan längre fram i uppsatsen bl.a. kunna förstå vilket genomslag missbruksprincipen kan få i svensk rätt.

I kapitel tre behandlas även moder-/dotterbolagsdirektivet som innehåller reglering av källskatt på utdelningar från dotterbolag till moderbolag och framförallt undantag till uttaget av källskatt. Det redogörs även här för den anti-missbruksbestämmelse som finns i direktivet för att på så vis lättare kunna förstå redogörelsen av bulvanregeln samt bestämmelsen i 4 a § KupL i det följande kapitlet. Den EU-rättsliga missbruksprincipen beskrivs däremot i uppsatsens sjätte kapitel för att på så vis behandlas mer ingående.

3.2 EU-rättens överordnade ställning samt beskattningsrätt

Sverige är medlem i EU sedan 1995.¹⁰⁴ Att vara en av EU:s medlemsstater innebär att EU-skatte-rätten är en del av medlemsstaternas nationella skattesystem. Förhållandet mellan EU-rättens lagstiftning och medlemsstaternas nationella lagstiftning är inte reglerat i någon särskild bestämmelse.¹⁰⁵ EU har emellertid givits lagstiftningsmakt av de olika medlemsstaterna, vilket i svensk rätt framgår av 10 kap. 6 § RF. Därigenom har den svenska riksdagen accepterat att den har ett begränsat inflytande över områden som EU reglerar samt att EU-rätten måste följas.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Se 1 kap. 10 § regeringsformen (1974:152) (RF); se även lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

¹⁰⁵ Se Helminen (2009) s. 4 f.

¹⁰⁶ Se Hultqvist (2016) *SN* s. 853–863 på s. 862.

EU-domstolen har även fastställt i praxis att EU-rätten generellt har företräde framför nationell rätt.¹⁰⁷ EU-rätten ska således tillämpas när en nationell regel och en EU-rättslig regel står i konflikt med varandra.¹⁰⁸ I praxis framgår att medlemsstaternas införlivande av EU-rätten som en särskild rättsordning i de nationella rättsystemen innebär att staterna inte kan åberopa eller tillämpa nationella regler i strid med EU-rätten.¹⁰⁹

EU-rätten har en överordnad ställning i förhållande till alla delar av en medlemsstats nationella lagstiftning, till och med dess konstitution.¹¹⁰ Såväl EU-rättens fördrag som direktiv omfattas av EU-rättens överordnade ställning. EU-rättens ställning innebär även att tolkning och tillämpning av medlemsstaternas nationella lagstiftning ska ske i enlighet med EU-rätten.¹¹¹ I praxis har EU-domstolen tydliggjort att det finns en skyldighet för medlemsstater att dess nationella rätt ska tolkas i enlighet med aktuellt direktivs ordalydelse och syfte.¹¹²

Alla medlemsstater ska således ha en enhetlig tillämpning av de nationella regler som implementerats till följd av ett EU-direktiv. Den sortens tolkning benämns EU-konform tolkning. Sådan nationell rätt som berör ett av EU-rätten reglerat område eller fråga, men som inte har meddelats till följd av ett EU-direktiv, ska också tolkas EU-konformt.¹¹³

Inom EU-rätten finns flertalet regleringar inom beskattningsområdet. Gällande den indirekta beskattningen ska EU-rådet enligt art. 113 i EUF-fördraget¹¹⁴, när det är nödvändigt, harmonisera lagstiftningen i medlemsstaterna om exempelvis punktskatter och mervärdesskatt. Inkomstbeskattningen för företag, d.v.s. den direkta beskattningen, är

¹⁰⁷ Se C-6/64 *Costa mot ENEL*, EU:C:1964:66.

¹⁰⁸ Se Pahlsson (2018) s. 120.

¹⁰⁹ Se C-6/64 *Costa mot ENEL* p. 3.

¹¹⁰ Se Berglund & Cejic (2018) s. 85.

¹¹¹ Se Helminen (2009) s. 6.

¹¹² Se t.ex. C-14/83 *von Colson*, EU:C:1984:153 p. 26.

¹¹³ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 36.

¹¹⁴ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, Treaty on the Functioning of the European Union, Rom 25 mars 1957.

däremot i största utsträckning en nationell ensak.¹¹⁵ Den direkta beskattningens område är inte del av EU:s exklusiva kompetensområde utan området är vanligen medlemsstaternas nationella angelägenhet.¹¹⁶ Medlemsstaterna, likt Sverige, ska emellertid ändå följa de regler och principer som fastställs av EU på den direkta beskattningens område.¹¹⁷ EU-rådet har bl.a. utfärdat moder-/dotterbolagsdirektivet, ränte-/royaltydirektivet samt ATAD på den direkta beskattningens område i enlighet med art. 115 i EUF-fördraget.¹¹⁸

EU-rättens reglering av källskatt finns i ränte-/royaltydirektivet samt moder-/dotterbolagsdirektivet. I direktiven regleras koncerninterna betalningar som sker mellan medlemsstater samt beskattning av dessa betalningar. I moder-/dotterbolagsdirektivet regleras hur dotterbolags utdelningar till moderbolag ska beskattas.¹¹⁹ Uppsatsen avser inte att särskilt analysera moder-/dotterbolagsdirektivets bestämmelser och således ges nedan endast en kortfattad redogörelse av dessa för förståelsen av följande kapitel.

3.3 Källbeskattning enligt EU-rätten

I moder-/dotterbolagsdirektivet stadgas både ett förbud mot att ta ut källskatt i den stat som utdelningen lämnas från samt undanröjande av beskattning i staten där utdelningen erhålls.¹²⁰ Enligt art. 5 i direktivet ska källskatt inte tas ut på ett dotterbolags vinstutdelning till sitt moderbolag. I art. 6 anges att utdelning som ett moderbolag erhåller från sitt dotterbolag inte heller får beläggas med källskatt i moderbolagets medlemsstat.

Undantagen från källskatt ska tillämpas om vissa förutsättningar är uppfyllda, varav en av förutsättningarna är att ett visst ägarsamband ska föreligga mellan bolagen. Moderbolaget ska enligt art. 3.1 i direktivet inneha minst tio procent

¹¹⁵ Se Pahlsson (2018) s. 55.

¹¹⁶ Se Hultqvist (2016) *SN* s. 853–863 på s. 856 och 860.

¹¹⁷ Se Helminen (2009) s. 6.

¹¹⁸ Se Berglund & Cejic (2018) s. 86.

¹¹⁹ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 246.

¹²⁰ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 246.

av kapitalet i dotterbolaget. Ägarkravet kan emellertid, genom bilaterala överenskommelser mellan medlemsstater, avtalas till att avse tio procent av röstetalet i dotterbolaget i enlighet med art. 3.2 i direktivet.¹²¹

Syftet med moder-/dotterbolagsdirektivet är dels att vinstutdelningarna ska undantas från källskatt, dels att dubbelbeskattning ska förhindras.¹²² Genom att utdelningen befrias från källskatt i den stat där dotterbolaget finns samt genom att internationell juridisk och ekonomisk dubbelbeskattning undanröjs i medlemsstaten där moderbolaget har hemvist uppfylls syftet med direktivet.¹²³

En anti-missbruksbestämmelse infördes i moder-/dotterbolagsdirektivet genom ett ändringsdirektiv.¹²⁴ Enligt bestämmelsen ska förmåner enligt direktivet inte beviljas av medlemsstaterna om icke genuina arrangemang ställs upp med det huvudsakliga syftet att erhålla skatteförmåner och direktivets syfte eller mål motverkas av sådana skatteförmåner.¹²⁵ Icke genuina arrangemang är arrangemang som inte ställts upp av sådana affärsmässiga skäl som reflekterar företagets ekonomiska verksamhet.¹²⁶

För svenskt vidkommande är direktivets bestämmelser införlivade genom att sådana utdelningar som avses i direktivet inte är föremål för statlig inkomstskatt i 24 kap. IL, avseende t.ex. näringsbetingande andelar, samt även undantagna från kupongskatt i 4 § 5 st. KupL.¹²⁷ Direktivets anti-missbruksbestämmelsen är införlivad i dels bulvanregeln i 4 § 3 st. KupL, dels 4 a § KupL.¹²⁸

¹²¹ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 251.

¹²² Se rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, skäl 3.

¹²³ Se Helminen (2009) s. 130.

¹²⁴ Se rådets direktiv 2015/121/EU av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

¹²⁵ Se art. 1.2 i moder-/dotterbolagsdirektivet.

¹²⁶ Se art. 1.3 i moder-/dotterbolagsdirektivet.

¹²⁷ Se prop. 2015/16:14 s. 28.

¹²⁸ Se prop. 2015/16:14 s. 33 ff.

3.4 EU-rättens direkta effekt

Det förutsätts att EU-rättsliga bestämmelser införlivas i medlemsstaternas inhemska rättsordningar alternativt att det görs omarbetning eller justering i den nationella rätten för att den ska anpassas till EU-rätten. Den nationella rätten blir därigenom vad som tillämpas i medlemsstaterna i stället för EU-rätten i sig.¹²⁹

I praxis har EU-domstolen emellertid fastställt att när EU-rätt är precis, klar och ovillkorlig har den direkt effekt i den nationella rätten vilket innebär att enskilda personer i medlemsstaterna kan åberopa de regler som ställs upp i EU-rätten.¹³⁰ EU-rätten kan även göras gällande i de fall en medlemsstat har underlåtit ett införlivande av en EU-rättslig bestämmelse i den nationella rätten.¹³¹

Direkt effekt gäller även för direktiv.¹³² Direktiv kan emellertid, tillskillnad från EU-fördragen, endast ha vertikal direkt effekt, vilket innebär att det är tillämpligt på förhållandet mellan den enskilde och medlemsstaten.¹³³ Beskattning rör endast förhållandet mellan skattebetalarna och staten. Det har således ingen betydelse att direktiv på beskattningsområdet endast har vertikal direkt effekt.¹³⁴

Enligt EU-domstolens praxis gäller även att direktiv inte i sig kan resultera i skyldigheter för de enskilda och direktivet kan således inte i sig göras gällande mot en enskild.¹³⁵ Om en medlemsstat underlåtit att implementera bestämmelser i ett direktiv kan medlemsstaten inte heller åberopa de skyldigheter som föreskrivs i direktivet gentemot en enskild.¹³⁶

¹²⁹ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 34.

¹³⁰ Se t.ex. C-26/62 *van Gend en Loos*, EU:C:1963:1; Ståhl m.fl. (2011) s. 34.

¹³¹ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 34.

¹³² Se t.ex. C-41/74 *van Duyn*, EU:C:1974:133 p. 15; Ståhl m.fl. (2011) s. 34.

¹³³ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 34.

¹³⁴ Se Berglund & Cejic (2018) s. 83 f.

¹³⁵ Se t.ex. C-397/01–C-403/01 *Pfeiffer m.fl.*, EU:C:2004:584 p. 108.

¹³⁶ Se t.ex. C-148/78 *Tullio Ratti*, EU:C:1979:110 p. 22.

4 Skatteundandragande transaktioner

4.1 Inledning

I tidigare kapitel har det redogjorts för hur svensk rätt och EU-rätt beskattar utdelning mellan dotterbolag och moderbolag och i vilka fall det föreligger undantag från sådan källskatt. I kapitel 5 och 6 behandlas hur kringgående av kupongskatt genom ett bulvanförhållande samt missbruksförfaranden används för att komma i åtnjutande av undantagen och vilka regler och principer det finns för att motverka kringgående eller missbruk. Först ges emellertid i detta kapitel en kort överblick över andra skatteundandragande transaktioner för att kunna särskilja dessa från bulvanförhållanden och missbruksförfaranden samt för jämförelser längre fram i uppsatsen.

4.2 Olika skatteundandraganden

Med avsikt att få till stånd lägre skattebelastning ordnar företag sina förfarande utifrån undantag och luckor i skattelagstiftning. Dessa förfaranden kan utmana gränsen för vad som är tillåtet och vissa handlingar eller transaktioner är lagliga medan andra kan vara lagstridiga.¹³⁷ Länder inför regler mot skatteflykt i sina skattelagstiftningar för att förhindra skatteanpassade transaktioner som kan innebära ej avsett skattebortfall.¹³⁸ Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott avser olika former av sådant skatteundandragande.¹³⁹ Definitionerna av skatteanpassade transaktioner skiljer sig åt mellan jurisdiktioner och länder har olika regler mot dessa.¹⁴⁰

Med skattebrott avses alla olagliga förfaranden som skattebetalare använder för att undvika skatt.¹⁴¹ I Sverige avser skattebrott rena överträdelser av

¹³⁷ Se Simon-Almendal (2011) *SvSkT* s. 314–331 på s. 314.

¹³⁸ Se Hilling (2016) s. 70.

¹³⁹ Se Knuutinen (2014) *Nordic Tax Journal* s. 36–75 på s. 59 f.; Simon-Almendal (2011) *SvSkT* s. 314–331 på s. 315 f.

¹⁴⁰ Se Hilling (2016) s. 69.

¹⁴¹ Se Knuutinen (2014) *Nordic Tax Journal* s. 36–75 på s. 59.

skattelagstiftning och är kriminaliserat.¹⁴² Skatteflykt är däremot civilrättsligt giltiga transaktioner som resulterar i skatteförmåner som inte är avsedda av lagstiftaren och som bryter mot lagens anda och mening.¹⁴³

Regler mot skatteflykt finns i skatteflyktslagen. Hänsyn ska inte tas till vissa rättshandlingar vid fastställande av underlag för uttag av inkomstskatt, vilket framgår av 1 och 2 §§ skatteflyktslagen. En handling ska bortses ifrån om den, för det första, är del av ett förfarande som resulterar i en väsentlig skatteförmån. Därutöver ska den skattskyldige ha medverkat till handlingen antingen direkt eller indirekt, det övervägande skälet till handlingen ska kunna antas ha varit att få en skatteförmån samt att det skulle strida mot lagstiftningens syfte om underlag för skatt hade bestämt med beaktande av handlingen.¹⁴⁴ Skatteflyktslagen är inte tillämplig på kupongskatt enligt kupongskattelagen.¹⁴⁵ Enligt förslaget om en ny lag om källskatt på utdelningar föreslås däremot att bestämmelserna i skatteflyktslagen även ska kunna tillämpas gällande källskatt på utdelningar.¹⁴⁶

I EU-rätten finns ATAD med olika regler mot skatteflykt. I direktivet finns bl.a. en allmän regel mot missbruk i art. 6. Artikeln är liknande anti-missbruksregeln som finns i moder-/dotterbolagsdirektivet. Enligt Kristoffersson är bestämmelserna nästintill identiska.¹⁴⁷ Hultqvist anser också att bestämmelserna har flera likheter.¹⁴⁸

Art. 6 i ATAD anger att hänsyn inte ska tas till icke genuina arrangemang som huvudsakligen syftar till att erhålla skatteförmåner vilka strider mot skattelagstiftning. Det framgår av artikeln att hänsyn till sådant arrangemang inte ska tas vid beräkning av underlag för bolagsskatt.¹⁴⁹ Regeln gäller således för beräkning av bolagsskatt och inte källbeskattning.

¹⁴² Se Simon-Almendal (2011) *SvSkT* s. 314–331 på s. 315 och 322.

¹⁴³ Se Simon-Almendal (2011) *SvSkT* s. 314–331 på s. 321; Prop. 1982/83:84 s. 10.

¹⁴⁴ Se 2 § skatteflyktslagen.

¹⁴⁵ Se prop. 2015/16:14 s. 33.

¹⁴⁶ Se Ds 2020:10 s. 281.

¹⁴⁷ Se Kristoffersson (2019) s. 184.

¹⁴⁸ Se Hultqvist (2016) *SN* s. 853–863 på s. 858.

¹⁴⁹ Se art. 6 i ATAD.

Den allmänna regeln mot missbruk i art. 6 i ATAD föranledde ingen lagändring i svensk rätt. Regeringen bedömde i stället att bestämmelsen mot missbruk och de minimikrav som direktivbestämmelsen ställer upp redan var genomfört genom 2 § skatteflyktslagen och att skatteflyktslagen dessutom hade ett vidare tillämpningsområde än direktivbestämmelsen.¹⁵⁰

Skatteplanering är en tredje form av skatteundandragande. Skatteplanering förklaras vanligen som handlingar som avser att minska beskattningen men som är förenliga med lagstiftarens avsikt.¹⁵¹ Det avser således åtgärder som lagstiftaren har accepterat och som därför inte är lagstridiga i sig.¹⁵² Simon-Almendal anser att skatteplanering även ska avse sådana transaktioner som inte ansetts omfattas av skatteflyktslagens regler vid en prövning av lagens tillämplighet på transaktionerna, t.ex. om transaktionerna inte bryter mot syftet med lagstiftningen.¹⁵³

¹⁵⁰ Se prop. 2017/18:296 s. 89 ff.

¹⁵¹ Se SOU 1989:81 s. 39.

¹⁵² Se Knuutinen (2014) *Nordic Tax Journal* s. 36–75 på s. 60.

¹⁵³ Se Simon-Almendal (2011) *SvSkT* s. 314–331 på s. 318.

5 Kringgående av kupongskatt i KupL

5.1 Inledning

Sverige har, som nämnts i avsnitt 4.2, regler mot skatteflykt i skatteflyktslagen. Dessa regler är inte tillämpliga på kringgående eller missbruk av regler i KupL, åtminstone inte i dagsläget. Bulvanregeln i 4 § 3 st. KupL används däremot för att hindra kringgående av regler om kupongskatt. Därutöver har bestämmelsen i 4 a § KupL införts för att säkerställa att även utdelningar som avses i moder-/dotterbolagsdirektivets anti-missbruksbestämmelse ska kunna beskattas, vilka skatteflyktslagen inte heller kan tillämpas på.¹⁵⁴

I kapitlet behandlas både bulvanregeln i 4 § 3 st. KupL och bestämmelsen i 4 a § KupL. Den nya utredningens förslag om att ta bort bulvanregeln redogörs även för kort. I kapitlets avslutande avsnitt besvaras huruvida utländska juridiska personer kan bli föremål för kupongskatt enligt svensk rätt trots att de uppfyller villkoren för skattebefrielse enligt 4 § 6 st. KupL. Vad som utgör kringgående enligt KupL förtydligas och konkretiseras likaså.

5.2 Bulvanregeln

5.2.1 Allmänt

Av bulvanregeln följer att sådan utdelningsberättigad, som innehar aktier för att annan på så vis obehörigen får en förmån eller undgår kupongskatt, är skattskyldig för kupongskatt enligt KupL.¹⁵⁵ Bestämmelsen syftar till att motverka att bulvanförhållanden uppställs för att undgå kupongskatt.¹⁵⁶

Bulvanregeln är därmed tillämplig när någon mottar en utdelning för annans räkning och således agerar bulvan för denna eller när ett tillvägagångssätt

¹⁵⁴ Se prop. 2015/16:14 s. 33 ff.

¹⁵⁵ Se 4 § 3 st. KupL.

¹⁵⁶ Se prop. 1970:134 s. 54.

används i syfte att någon annan ska erhålla en förmån som denne egentligen inte är berättigad till. Vid tillämpning av bulvanregeln är det bulvanen som blir skattskyldig för kupongskatt och inte den som obehörigen erhåller en förmån eller som annars skulle beskattas om beskattningen inte undvikits genom användandet av en bulvan. Det är emellertid inte klargjort eller definierat i varken förarbeten eller praxis vad som menas med att ”obehörigen” erhålla en förmån.¹⁵⁷ När bulvanregel är tillämplig ska inte skattefrihetsgrunderna i KupL medges.¹⁵⁸

Bulvaner som träffas av bestämmelsen i 4 § 3 st. KupL kan både vara begränsat och obegränsat skattskyldiga personer.¹⁵⁹ Det innebär således att utdelning som bulvanen erhåller kan bli föremål för såväl inkomstskatt som kupongskatt vilket medför dubbelbeskattning för bulvanen. Avsikten är emellertid att en dubbelbeskattning ska uppkomma för att kunna förhindra ett kringgående av beskattning.¹⁶⁰

Vad som utgör kringgående av skattskyldighet enligt KupL exemplifieras inte direkt i förarbeten. Det anges emellertid att ett kringgående av kupongskatt i praktiken bör anses vara att den som vill erhålla en skatteförmån använder sig av en bulvan som mottar utdelning åt dennes räkning och att det i utbyte betalas utdelningsersättning till den person som vill erhålla skattefördel.¹⁶¹ Det anges även att ett kringgående av kupongskatt, annat än genom att en bulvan mottar utdelning för annans räkning, svårligen kan antas förekomma.¹⁶² Kleist anser att det sistnämnda förarbetsuttalandet kan tolkas som att bulvanregelns tillämpningsområde avser endast särskilda bulvanförhållanden, t.ex. kortfristiga lån av aktier eller överlåtelser med villkoret att säljaren har behörigheten att förvärva aktierna igen till ett visst pris och inte vid aktieinnehav under en längre tid.¹⁶³

¹⁵⁷ Se prop. 2015/16:14 s. 33 f.

¹⁵⁸ Se Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677 på s. 670.

¹⁵⁹ Se prop. 2015/16:14 s. 40.

¹⁶⁰ Se Jilkén, Grip & Dufwa (2013) s. 32 f.

¹⁶¹ Se prop. 2015/16:14 s. 40.

¹⁶² Se prop. 2015/16:14 s. 33.

¹⁶³ Se Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677 på s. 670 f.

Kleist öppnar även upp för frågan om hur direktivkonform tolkning kan påverka tillämpningen av bulvanregeln. Skyldigheten att tolka nationell rätt i enlighet med EU-rättsliga direktiv omfattar enligt EU-domstolen även nationell lagstiftning som tillkommit före EU-rättsliga bestämmelser vilket således även kan påverka tolkningen av bulvanregeln. Om begreppet ”obehörigen” tolkas mer extensivt än tidigare, genom en direktivkonform tolkning, skulle det enligt Kleist kunna innebära att bulvanregeln möjligen kan tillämpas på fler situationer än att någon erhåller skatterättsliga förmåner genom ett bulvanförhållande. En tolkning som innebär exempelvis att bulvanregeln kan omfatta situationer där utdelning ges till ett holdingbolag skulle emellertid avvika från den svenska praxis och de förarbetsuttalande som finns sedan tidigare menar Kleist.¹⁶⁴

5.2.2 Tillämpning i praxis

Praxis avseende vad som i praktiken har ansetts utgöra kringgående av beskattning enligt KupL i form av ett bulvanförhållande är begränsad. I praktiken har tillämpning av bulvanregeln inte förekommit i praxis från högsta instans.¹⁶⁵ Regeln kan i stället sägas ha haft avskräckande verkan.¹⁶⁶ Med anledning av bristen på praxis från HFD gällande bulvanregeln behandlas kammarrättsdomar samt ett avvisningsbeslut från HFD gällande överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att kunna åskådliggöra vilken sorts kringgående av kupongskatt som bulvanregeln skulle kunna avse att träffa.

Bulvanregelns tillämpningsområde har prövats av kammarrätten i fallen Carnegie Investment Bank (Carnegie)¹⁶⁷ och Investment AB Kinnevik (Kinnevik)¹⁶⁸. I det förstnämnda fallet ansågs bulvanregeln tillämplig på Carnegies förfarande, vilket bestod av att bolaget lånade aktier i ett svenskt bolag av ett utländskt bolag för att sedan erhålla utdelning av det svenska

¹⁶⁴ Se Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677 på s. 675 f.

¹⁶⁵ Se Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677 på s. 668.

¹⁶⁶ Se prop. 1970:134 s. 54.

¹⁶⁷ Se kammarrätten i Sundsvalls dom mål nr 575–05 av den 15 juni 2007.

¹⁶⁸ Se kammarrätten i Sundsvalls dom mål nr 247–15 av den 15 december 2015.

bolaget. Dagen efter utdelningen lämnade Carnegie tillbaka de svenska aktierna till det utländska bolaget och betalade ett belopp motsvarande utdelningen i utdelningsersättning till det utländska företaget. Kammarrätten fann att bulvanregeln var tillämplig eftersom Carnegie fick anses ha ägt aktierna på ett sådant sätt att det utländska företaget obehörigen undgått kupongskatt. I förarbeten till KupL hänvisas till denna kammarrättsdom som ett exempel på hur kupongskatt kan kringgås.¹⁶⁹

I Kinneviks-fallet fann kammarrätten däremot att bulvanregeln inte kunde tillämpas eftersom det inte kunde visas att någon annan obehörigen blivit befriad från beskattning genom att Kinnevik ägt aktierna. Bolaget hade köpt aktier i ett bolag av ett annat säljande bolag mot vederlag av bl.a. aktier i Kinnevik. Genom transaktionerna blev det säljande bolaget, som tidigare indirekt ägt aktier i Kinnevik, i stället direktägare av aktierna. Enligt kammarrätten framgick transaktionerna som affärsmässigt grundande och bulvanregeln ansågs därför inte tillämplig på förfarandet.

I HFD 2019 not 7, gällande ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden, avvisade domstolen överklagan och undanröjde förhandsbeskedet eftersom rätten ansåg att de ställda frågorna inte kunde besvaras på grund av det bristfälliga underlag som presenterats. HFD anförde emellertid kortfattat att hänsyn ska tas till både skälen för transaktioner och de effekter som transaktionerna ger vid bedömningen av om någon ska anses obehörigen undgått kupongbeskattning.¹⁷⁰

5.3 4 a § KupL

Vid införlivandet av moder-/dotterbolagsdirektivets anti-missbruksbestämmelse i svensk rätt, gjordes bedömningen att bestämmelsen kommer till uttryck genom bulvanregeln. I förarbeten anges, som tidigare nämnt, att ett kringgående av kupongskatt troligen enbart kan uppkomma genom ett

¹⁶⁹ Se prop. 2015/16:14 s. 40.

¹⁷⁰ Se HFD 2019 not 7.

bulvanförhållande.¹⁷¹ Kleist menar att det inte finns något särskilt stöd för att anta att det inte finns något annat kringgående av kupongskatt än genom ett bulvanförhållande.¹⁷²

Det fanns ändå en osäkerhet om bulvanregeln ansågs omfatta alla undantagsgrunder i 4 § KupL och på så vis var det även osäkert om anti-missbruksbestämmelsen i direktivet kunde anses inrymmas i bulvanregelns tillämpningsområde.¹⁷³ Det krävdes därför att det explicit skulle regleras att bulvanregeln är tillämplig i förhållande till alla undantagen i KupL.¹⁷⁴ Följaktligen framgår det av 4 a § KupL att skattefrihetsgrunderna som är uppställda i 4 § KupL endast är tillämpliga under förutsättningen att aktierna inte innehas under ett sådant bulvanförhållande som avses i bulvanregeln i paragrafens tredje stycke.

Kleist är av uppfattningen att regeringen inte avsåg att bulvanregelns tillämpningsområde skulle vidgas genom lagändringen.¹⁷⁵ Tolkningen av direktivet, som framgår av förarbeten, är att direktivsbestämmelsen inte tvunget avser att beskatta det företag som utan kringgåendet av reglerna skulle ha beskattats utan att bestämmelsen i stället kan verkställas genom bulvanregeln.¹⁷⁶ I likhet med bulvanregeln avser 4 a § KupL således inte att någon annan än bulvanen ska beskattas.

Det finns ett beslut från HFD under 2017 där HFD uttalade sig om bulvanregeln och missbruksbestämmelsen i moder-/dotterbolagsdirektivet. Det gällde ett avvisningsbeslut angående ett överklagat förhandsbesked av Skatterättsnämnden. HFD undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökningen. En del av domstolens domskäl är emellertid relevant att redogöra för. Kortfattat var bakgrunden att en fysisk person överlät sina aktier i två olika svenska bolag till sitt utländska holdingbolag på Malta. Utdelningar

¹⁷¹ Se prop. 2015/16:14 s. 33 f.

¹⁷² Se Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677 på s. 670 f.

¹⁷³ Se prop. 2015/16:14 s. 33 f.

¹⁷⁴ Se prop. 2015/16:14 s. 41.

¹⁷⁵ Se Kleist (2015) *SvSkT* s. 665–677 på s. 671.

¹⁷⁶ Se prop. 2015/16:14 s. 34.

skulle gå från de svenska bolagen till holdingbolaget och viss del skulle sedan ges i utdelning till den fysiska personen som enligt skatteavtal inte skulle bli beskattad för utdelningarna. Rätten avslog ansökan p.g.a. bristfälligt underlag men anförde ändå att tolkning av bulvanregeln bör göras i enlighet med direktivets anti-missbruksbestämmelse. Domstolen uteslöt därför inte att det kan vara så att anti-missbruksbestämmelsen avser att träffa sådant förfarande som ägde rum i det aktuella fallet och att bulvanregeln skulle kunna tillämpas till följd därav.¹⁷⁷

5.4 Ingen bulvanregel i förslag om ny lag om källskatt

I utredningen om en ny lag om källskatt på utdelning ges förslaget att en bestämmelse liknande bulvanregeln i KupL inte ska finnas i den föreslagna lagen. Enligt förslaget ska skatteflyktslagen i stället gälla för källskatt på utdelning, i syfte att anti-missbruksbestämmelsen i moder-/dotterbolagsdirektivet på ett bättre sätt ska anses vara genomförd i den svenska rättsordningen.¹⁷⁸

Av utredningen framgår att det finns brister i bulvanregeln och dess tillämplighet. Regeln överensstämmer med moder-/dotterbolagsdirektivets anti-missbruksbestämmelse anses vara ytterst oklar och regeln anses möjligen inte förhindra inte sådant missbruk som avses i direktivet. I utredningen anges även att EU-rätten innehåller en missbruksprincip som innebär att nationella myndigheter kan neka rättigheter enligt EU-rätten även i avsaknad av ett sådant stöd i den nationella rätten. Förfarandet i HFD 2017 not 32 gällande utdelning från Sverige till ett holdingbolag på Malta skulle således kanske kunna nekas med stöd i EU-rätten enligt utredningen.¹⁷⁹

Av utredningen framgår att reglerna i skatteflyktslagen på flera sätt överensstämmer med anti-missbruksbestämmelsen i moder-/dotterbolags-

¹⁷⁷ Se HFD 2017 not 32.

¹⁷⁸ Se Ds 2020:10 s. 19.

¹⁷⁹ Se Ds 2020:10 s. 282 f.

direktivet och att skatteflyktslagens tillämpningsområde bör utvidgas genom att lagen även ska gälla källskatt på utdelning. En utvidgning innebär även att hänsyn ska tas till direktivbestämmelsens syften när skatteflyktslagen tillämpas.¹⁸⁰ Vid en tillämpning av skatteflyktslagen avseende källskatt på utdelningar föreslås rättsföljden vara att mottagaren av utdelningen blir skattskyldig.¹⁸¹

5.5 Sammanfattande slutsatser

Om utländska juridiska personer uppfyller villkoren för att undantas från kupongskatt enligt 4 § 6 st. KupL vid mottagande av utdelningar från svenska dotterbolag kan de ändå bli föremål för kupongskatt om bulvanregeln anses vara tillämplig. Det framgår av förarbetsuttalanden och genom tillägget i 4 a § KupL att bulvanregeln gäller framför alla bestämmelser om undantag från kupongskatt som är uppräknade i KupL.

Som framgår av detta kapitel har bulvanregeln knappt prövats eller tillämpats i praxis och det är därför oklart när bulvanregeln ska tillämpas. Inte heller förarbeten ger någon tydlig vägledning i vilka fall och på vilka situationer bulvanregeln ska tillämpas. Enligt svensk lagstiftning och förarbeten till KupL anses kringgående av kupongskatt föreligga när ett bulvanförhållande används vid utdelningen. Bulvanförhållandet består i att en person agerar bulvan genom att hålla aktier åt en annan beskattningsbar person som därigenom obehörigen befrias från kupongskatt. Det är i dessa situationer som bulvanregeln är tillämplig.

Förarbeten exemplifierar kringgående av kupongskatt som att en bulvan mottar utdelning och sedan betalar en ersättning till den person som önskar erhålla en skattefördel i likhet med Carnegie-fallet. Viss vägledning bör därför ges av detta uttalande gällande tolkningen av bulvanregelns tillämpningsområde och således vad som utgör kringgående av kupongskatt i svensk rätt. Att låna aktier under kort tid för att erhålla utdelning med villkoret

¹⁸⁰ Se Ds 2020:10 s. 285 f.

¹⁸¹ Se Ds 2020:10 s. 19 och 299.

att betala utdelningsersättning till den som vill få en skattefördel och att direkt efter utdelningen återlämna aktierna bör således kunna känneteckna kringgående av kupongskatt enligt bulvanregeln. Kleist är också av uppfattningen att bulvanregeln bör vara tillämplig på kortfristiga lån av aktier.

Av HFD 2017 not 32 framgår även att det inte kan uteslutas att ett förfarande som består av att använda sig av ett holdingbolag vid utdelning kan omfattas av bulvanregeln. Att låta sitt holdingbolag motta utdelning för att ägaren sedan kan ta emot utdelning skattefritt av någon anledning från holdingbolaget skulle därmed även kunna utgöra kringgående. Detta uttalande bör dock inte används till någon större vägledning gällande bulvanregelns tillämpningsområde och vad som utgör kringgående av kupongskatt. Det faktum att ett bolag använder sig av ett holdingbolag bör åtminstone inte i sig avgöra om förfarandet ska betraktas som ett kringgående av kupongskatt.

Det kan dock ifrågasättas om någon vägledning alls kan ges av HFD:s avvisningsbeslut eller kammarrättsdomarna. Inga av kapitlets redovisade domar har prejudikatvärde och bör därför inte användas som vägledning i tolkningen av vad kringgående av kupongskatt är. Den enda källan, förutom lagstiftningen, som är av auktoritär karaktär är förarbeten som främst föreskriver att kringgående är att en bulvan tar emot utdelning för någon annans räkning för att sedan betala motsvarande summa till den person som undgår kupongskatt. I förarbeten anges dessutom att annat kringgående än genom ett bulvanförhållande svårligen kan förekomma. I svensk rätt bör således inte fler situationer träffas av bulvanregeln som på så vis kan sägas ha ett oklart och tämligen snävt tillämpningsområde sett till de rättskällor som finns i svensk rätt.

6 EU-rättens missbruksprincip

6.1 Inledning

Till skillnad från prövningen av bulvanregeln i svensk rätt har missbruksprincipen i EU-rätten prövats flertalet gånger av EU-domstolen. Kriterier och indicier för när missbruk föreligger har även lagts fram av domstolen.¹⁸² Den EU-rättsliga missbruksprincipen är inget nytt fenomen.¹⁸³ Det har emellertid diskuterats i doktrin om principen omfattar hela EU-rätten, vilket genomslag den har i medlemsstaters nationella rätt och vad som utgör missbruk.¹⁸⁴

I detta kapitel redogörs först kort för missbruksbegreppet inom EU. Sedan behandlas missbruksprincipens innebörd utifrån EU-domstolens praxis. Rättsfall som rör rättsmissbruk gällande olika direktiv på området för direkt beskattning behandlas. Målet *T Danmark* och *Y Danmark* står i fokus för rättsfallsgenomgången och behandlas mer djupgående eftersom det rör källbeskattning av utdelningar. Viss ledning tas även i andra rättsfall, inklusive mervärdesskatterättsliga, som EU-domstolen hänvisar till i domar om direkt beskattning gällande missbruksprincipen. Dessa övriga fall studeras i de fall de anses relevanta för förståelsen av den unionsrättsliga missbruksprincipen.

I kapitlet redogörs även för missbruksprincipens genomslag i medlemsstaternas rättsordningar. Vilka kriterier som uppställts för att missbruk ska anses föreligga och vad som indikerar att det är fråga om missbruk enligt EU-domstolen behandlas därefter. Avseende kriterier för missbruk behandlas endast sådana rättsfall som rör skatterätt och som behandlar kriterium för när missbruk föreligger. Avslutningsvis undersöks huruvida principen innebär att utländska juridiska personer kan bli kupongbeskattade i Sverige. Vad som utgör missbruk enligt EU-rätten förtydligas även.

¹⁸² Se t.ex. C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark*.

¹⁸³ Se Kristoffersson (2019) s. 176.

¹⁸⁴ Se bl.a. Kristoffersson (2019) s. 175 ff.; Kiekebeld (2009) *EC Tax Review* s. 144–145; von Bahr (2019) s. 771 ff.; HJI Panayi (2013) s. 333–338; van Hulten & Korving (2019) *Intertax* s. 793–800.

6.2 Missbruksbegreppet

Kristoffersson har analyserat det EU-skatterättsliga missbruksbegreppet. Hon har undersökt och jämfört missbruksbegreppet som rättfärdigande grund i begränsningar av EU:s fria rörligheter, missbruksbegreppet som kommer till uttryck i ATAD, EU-domstolens praxis gällande missbruksprincipen samt missbruksbegrepp i olika skatterättsliga direktiv.¹⁸⁵ Hon anser att det inte bara finns ett EU-skatterättsligt missbruksbegrepp utan flera olika, men att begreppen i stora drag innebär samma sak.¹⁸⁶

Kristoffersson framför emellertid att märkbarast skillnad föreligger mellan missbruk som rättfärdigande grund i begränsningar av EU:s fria rörligheter och missbruk i övriga fall. Anledningen är enligt Kristofferson att kravet på missbruk är högre gällande det förstnämnda missbruket, där missbruket avser konstlade situationer som saknar ekonomisk förankring. I övriga fall avser missbruk transaktioner med ett syfte som är huvudsakligen skattedrivet.¹⁸⁷

Mellan missbruksbegreppet på mervärdesskatteområdet och inom andra direktiv finns likheter men även olikheter anser Kristoffersson. Skillnaden är i synnerhet att missbruksbegreppet gällande mervärdesskatt har utvecklats i praxis och inte är en direktivbestämmelse. Med tanke på att mervärdesskatt är en indirekt skatt anser hon även att vägledning från praxis gällande mervärdesskatt bör användas med försiktighet vid tolkning av direktiv på inkomstskatteområdet.¹⁸⁸ Kiegebeld anser att EU-domstolen har skapat en förvirring gällande missbruksbegreppet genom att den använt sig av olika formuleringar, men att den inte nödvändigtvis därigenom tillämpar olika begrepp och att det därav skulle finnas skilda missbruksbegrepp. Han anser att det finns ett övergripande missbruksbegrepp men att själva missbruket kan skilja sig eftersom de regler som missbrukas har olika syften.¹⁸⁹

¹⁸⁵ Se Kristoffersson (2019) s. 175 ff.

¹⁸⁶ Se Kristoffersson (2019) s. 182 och 185.

¹⁸⁷ Se Kristoffersson (2019) s. 184.

¹⁸⁸ Se Kristoffersson (2019) s. 184 ff.

¹⁸⁹ Se Kiegebeld (2009) *EC Tax Review* s. 144–145 på s. 144 f.

6.3 Missbruksprincipen i EU-praxis

6.3.1 Framväxt och utveckling i praxis

Som tidigare nämnts har förekomsten av en princip innebärandes att EU-rätten inte får utnyttjas genom missbruk eller bedrägeri sedan längre tillbaka konstaterats i EU-domstolens praxis. Första gången principen om förbud mot förfarandemissbruk nämndes av domstolen i ett skattemål var i *Halifax*¹⁹⁰. I fallet konstaterades att EU-rättens tillämpningsområde inte kan utvidgas till att omfatta företags missbruk av EU-rätten, t.ex. när förfaranden genomförs med syfte att vinna EU-rättsliga förmåner genom missbruk och inte genom en vanlig kommersiell transaktion. I domen konstaterades att principens tillämpningsområde innefattar mervärdesskatt och att principen är tillämplig även på mervärdesskatteområdet.¹⁹¹

Senare samma år meddelades dom i *Cadbury Schweppes*¹⁹² inom den direkta beskattningens område. Domen gällde visserligen inskränkningar i etableringsfriheten men EU-domstolen framhöll även i denna dom att EU-rättsliga bestämmelser inte får åberopas vid bedrägeri eller missbruk.¹⁹³ Inom olika delar av skatterätten finns således en uppfattning om att EU-rätten inte får åberopas vid missbruk eller bedrägeri.

Missbruksprincipens genomslag i medlemsstaters nationella rättsordningar har efter domen *Kofoed*¹⁹⁴ emellertid varit oklart. I domen skulle EU-domstolen bl.a. bedöma om en medlemsstat kunde bekämpa rättsmissbruk trots att staten inte införlivat en EU-rättslig direktivregel i den nationella rätten.¹⁹⁵ EU-domstolen hänvisade förvisso först till bl.a. *Halifax* och *Cadbury Schweppes* och framhöll att missbruksprincipen är en allmän unionsrättslig princip och att anti-missbruksbestämmelsen i

¹⁹⁰ C-255/02 *Halifax*, EU:C:2006:121.

¹⁹¹ Se C-255/02 *Halifax* p. 69 f. Resonemanget bekräftas även i t.ex. C-103/09 *Weald Leasing*, EU:C:2010:804 p. 26.

¹⁹² C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:544.

¹⁹³ Se C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 35.

¹⁹⁴ C-321/05 *Kofoed*, EU:C:2007:408.

¹⁹⁵ Se C-321/05 *Kofoed* p. 23.

fusionsdirektivet¹⁹⁶ motsvarar principen. Den framhöll även att EU-rätten inte ska tillämpas vid förfaranden som har för avsikt att genom missbruka erhålla EU-rättsliga förmåner.¹⁹⁷ Motsvarande resonemang framhöll EU-domstolen även i *Foggia*¹⁹⁸ med hänvisning till bl.a. *Kofoed*.¹⁹⁹ Domstolen fann emellertid i *Kofoed* att det ska finnas en nationell bestämmelse som förbjuder rättsmissbruk för att medlemsstaten skulle kunna beskatta förfarandet. EU-domstolen framhöll även att det ankommer på medlemsstaten att undersöka huruvida den nationella rätten innehåller en bestämmelse som kan anses motsvara den EU-rättsliga direktivbestämmelsen mot missbruk.²⁰⁰

I *3M Italia*²⁰¹ förhöll sig EU-domstolen till missbruksprincipen och dess tillämpningsområde. En av de hänskjutna frågorna till EU-domstolen var huruvida missbruksprincipen i *Halifax* även var tillämplig i fråga om direkta skatter eller endast i fråga om harmoniserade skatter och EU-rättens sekundärrätt.²⁰² I fallet hade ett amerikanskt bolag aktier i bolaget 3M Italia och det amerikanska bolagets rätt till avkastning på aktierna i det bolaget uppläts till ett tredje bolag. Den italienska skattemyndigheten ansåg att förfarandet utgjorde en skentransaktion i syfte att undvika beskattning.²⁰³

EU-domstolen anförde i *3M Italia* att principen inte var tillämplig eftersom ingen EU-rättslig bestämmelse eller norm utnyttjades av bolaget på ett bedrägligt eller missbrukande sätt. Utgången i *Halifax* var således inte av betydelse för det aktuella fallet. Domstolen ansåg det inte heller relevant att betrakta *Cadbury Schweppes* eftersom det aktuella fallet inte gällde tillämpning av en nationell regel som innebar en inskränkning av EUF-fördragets garanterade friheter. I *3M Italia* konstaterade emellertid EU-

¹⁹⁶ Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

¹⁹⁷ Se C-321/05 *Kofoed* p. 38.

¹⁹⁸ C-126/10 *Foggia*, EU:C:2011:718.

¹⁹⁹ Se C-126/10 *Foggia* p. 50.

²⁰⁰ Se C-321/05 *Kofoed* p. 46.

²⁰¹ C-417/10 *3M Italia*, EU:C:2012:184.

²⁰² Se C-417/10 *3M Italia* p. 14.

²⁰³ Se C-417/10 *3M Italia* p. 4 och 7.

domstolen även att en allmän EU-rättslig princip som föreskriver en skyldighet för EU:s medlemsstater att förhindra och motarbeta missbruk på den direkta beskattningens område inte fanns.²⁰⁴

I *Cussens m.fl.*²⁰⁵ behandlade EU-domstolen återigen frågan huruvida missbruksprincipen endast kan tillämpas om den har införlivats i en medlemsstats rättsordning och EU-domstolen ansåg att rättsläget har varit oklart sedan *Halifax*.²⁰⁶ Domstolen framförde inledningsvis att oavsett om en förmån enligt EU-rätten stödjer sig på EU-fördragen, EU-förordning eller på ett direktiv är principen om förbud mot förfarandemissbruk tillämplig.²⁰⁷ Domstolen konstaterade sedan, till skillnad från i *Kofoed*, att principen är tillämplig och kan neka beviljandet av förmåner trots att det inte finns några nationella bestämmelser som stödjer ett nekande av förmånen.²⁰⁸

Cussens m.fl. gäller emellertid mervärdesskatt och i nästa avsnitt redogörs för vad EU-domstolen nyligen har uttalat angående principens tillämplighet inom den direkta beskattningens område när en medlemsstat inte har implementerat en anti-missbruksbestämmelse.

6.3.2 C-116/16 T Danmark och C-117/16 Y Denmark

I början av 2019 meddelade EU-domstolen dom i de förenade målen *T Danmark* och *Y Denmark*. Domstolen betonade den allmänna unionsrättsliga missbruksprincipens ställning genom att meddela att för det fall det är fråga om missbruk eller bedrägeri ska en medlemsstat inte bevilja en förmån, såsom befrielse från källskatt enligt moder-/dotterbolagsdirektivet, även i avsaknad av en nationell bestämmelse som föreskriver ett nekande av förmånen.²⁰⁹

²⁰⁴ Se C-417/10 *3M Italia* p. 30–32.

²⁰⁵ C-251/16 *Cussens m.fl.*, EU:C:2017:881.

²⁰⁶ Se C-251/16 *Cussens m.fl.* p. 28.

²⁰⁷ Se C-251/16 *Cussens m.fl.* p. 30.

²⁰⁸ Se C-251/16 *Cussens m.fl.* p. 33.

²⁰⁹ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 95. I fallet hade Danmark inte implementerat anti-missbruksbestämmelsen i moder-/dotterbolagsdirektivet ännu och saknade andra allmänna bestämmelser mot missbruk, se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 31 och 47.

T Danmark-fallet gällde fem riskkapitalfonder som varken hade hemvist i ett av EU:s medlemsländer eller i ett av de länder Danmark har ett skatteavtal med. Tillsammans bildade de en koncern i Luxemburg med flera bolag för att köpa företaget T Danmark. Ett av koncernbolagen införskaffade mer än hälften av aktierna i T Danmark som sedan lämnade utdelning till aktieägarna. I det nationella målet i dansk domstol var frågan huruvida utdelning från T Danmark kunde omfattas av undantag från källskatt enligt dansk rätt när utdelning skulle lämnas från T Danmark till koncernbolaget som därefter skulle vidareförmedla utdelningen till sitt moderbolag.²¹⁰

Y Denmark-fallet handlade om en koncern med namn Y-koncernen. Moderbolaget i koncernen var ett amerikanskt bolag med ett dotterbolag i Bermuda, Y Bermuda, som i sin tur innehade andelar i flera andra dotterbolag samt ägde immateriella rättigheter. I koncernen fanns bl.a. även det danska bolaget, Y Denmark, som utgjorde moderbolaget i Y-koncernens europeiska del och ett holländskt bolag. Då en stor utdelning skulle ges från Y Bermuda till det amerikanska moderbolaget skapades ett cypriotiskt holdingbolag dit Bermuda bolagets aktier i Y Denmark såldes. Det holländska bolaget lämnade sedan utdelning till Y Denmark som i sin tur lämnade utdelning med motsvarande belopp till det cypriotiska holdingbolaget. Därefter förde holdingbolaget över ett lika stort belopp till Y Bermuda för att betala av skulden som bolaget ådragit sig efter att ha förvärvat Y Danmark.²¹¹

De hänskjutna frågorna till EU-domstolen avsåg bl.a. dels huruvida det krävs att det finns en anti-missbruksbestämmelse i nationell rätt för att motverka missbruk i enlighet med bestämmelsen i moder-/dotterbolagsdirektivet, dels vilka kriterier som krävs för att missbruk ska föreligga.²¹² EU-domstolen inledde med att hänvisa till bl.a. *Halifax* och *Cadbury Schweppes* och konstaterade att EU-rätten innehåller en, i praxis utvecklad, princip om att EU-rätten inte ska missbrukas eller tillämpas genom bedrägeri. Med

²¹⁰ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 37–45.

²¹¹ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 49–54.

²¹² Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 67–68.

hänvisning till bl.a. *Kofoed* anförde EU-domstolen att principen måste beaktas av enskilda och att transaktioner som har till syfte att ta del av olika förmåner i EU-rätten genom missbruk inte omfattas av EU-rätten.²¹³

Domstolen anförde vidare att när villkoren för en förmånlig bestämmelse enligt EU-rätten formellt sett är uppfyllda men bestämmelsen endast åberopas i syfte att erhålla förmånen och inte i syfte att bestämmelsens syfte ska uppnås ska förmånen i EU-rätten inte beviljas av en medlemsstat enligt missbruksprincipen. Domstolen anförde även att det i praxis på mervärdesskatteområdet, med hänvisning till *Cussens m.fl.*, har konstaterats att ett nekande av EU-rättslig förmån kan ske trots att det inte följer av nationell rätt.²¹⁴

För det fall det inte finns en anti-missbruksbestämmelse i den nationella rätten för att kunna neka en förmån eller rättighet på den direkta beskattningsområde när det är fråga om missbruk utvecklade EU-domstolen ytterligare i *T Danmark* och *Y Danmark*. Domstolen klargjorde att den allmänna unionsrättsliga missbruksprincipen innebär att medlemsstater måste neka förmåner enligt EU-rätten om det föreligger missbruk, trots avsaknad av nationella regler som reglerar ett sådant avslag.²¹⁵

Enligt EU-domstolen innebär inte avsaknad av anti-missbruksbestämmelser i den nationella rätten att medlemsstaterna, oavsett vad domstolen uttalat i *Kofoed*, hindras från att neka förmåner enligt EU-rätten när rättsmissbruk föreligger. EU-rättsliga direktiv får, som bekant, inte i sig skapa skyldigheter för enskilda som medlemsstaterna kan åberopa. EU-domstolen menar dock att ett nekande av förmån eller rättigheter i ett direktiv enligt missbruksprincipen inte innebär att en enskild åläggs en skyldighet utan i stället nekas en förmån eftersom en rättighet i EU-rätten inte kan grunda sig på missbruk.²¹⁶

²¹³ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 70–72.

²¹⁴ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 76. Ett liknande resonemang förs även i C-131/13, C-163/13 och C-164/13 *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl.*, EU:C:2014:2455 p. 62.

²¹⁵ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 95.

²¹⁶ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 86 och 89–91.

I de förenade målen *N Luxembourg 1*, *X Denmark*, *C Danmark* och *Z Denmark*²¹⁷ kom EU-domstolen också fram till den ovan redovisade slutsatsen kring missbruksprincipens innebörd och ställning i nationell rätt, med motsvarande motivering, varav denna dom inte behandlas vidare.²¹⁸

6.4 Missbruksprincipens genomslag i nationell rätt

I doktrin har det diskuterats vilket genomslag principen har i nationell rätt. Von Bahr menar att det har funnits en ovisshet kring den EU-rättsliga missbruksprincipen och dess ställning i svensk rätt. Han anser att ovissheten är en följd av EU-domstolens uttalande i *Kofoed* som han menar har tolkats som att EU-rättsliga bestämmelser om missbruk endast är tillämpliga om de har implementerats i medlemsstaternas nationella rätt.²¹⁹ Att principen måste ha införlivats i den svenska rättsordningen innan den kan tillämpas ansåg t.ex. Karlsson och Öberg efter avgörandet i *Halifax*.²²⁰

Enligt von Bahr innebär EU-domstolens dom i *N Luxembourg 1*, *X Denmark*, *C Danmark* och *Z Denmark*, vars domskäl motsvarar domskälet i *T Danmark* och *Y Denmark*, att osäkerheten kring missbruksprincipens tillämpning och innebörd inte finns längre. Han anser att domen kan leda till att enskilda kan nekas förmåner enligt nationell rätt oavsett om den nationella lagstiftningen inte har anti-missbruksbestämmelser, under förutsättning att det avser ett område som omfattas av EU-rätten. Von Bahr anför vidare i sin artikel att när ett missbruk anses föreligga ska förmånen, som åberopats genom missbruk, bortses från.²²¹ Von Bahr anser att missbruksprincipen har genomslag i nationell rätt, oavsett utformningen av den nationella rätten, precis som övrig primärrätt i EU-rätten har.²²²

²¹⁷ C-115/16 *N Luxembourg 1*, C-118/16 *X Denmark*, C-119/16 *C Danmark* och C-299/16 *Z Denmark*.

²¹⁸ Se C-115/16 *N Luxembourg 1*, C-118/16 *X Denmark*, C-119/16 *C Danmark* och C-299/16 *Z Denmark* p. 95–112.

²¹⁹ Se von Bahr (2019) *SN* s. 771–783 på s. 774.

²²⁰ Se Karlsson & Öberg (2007) *SvSkT* s. 362–364 på s. 364.

²²¹ Se von Bahr (2019) *SN* s. 771–783 på s. 777.

²²² Se von Bahr (2019) *SN* s. 771–783 på s. 772.

Det har även diskuterats i doktrin huruvida missbruksprincipen är generellt tillämplig på alla EU-rättens områden. HJI Panayi har uttryckt en uppfattning om att praxis fram till år 2013, bl.a. *Halifax*, *Kofoed*, *Foggia*, *3M Italia* och *Cadbury Schweppes*, tyder på att det inte finns en allmän missbruksprincip i EU-rätten på ett icke harmoniserat område som t.ex. området för direkt beskattning, utan möjligtvis bara på området för mervärdesskatt. Hon anser emellertid att även om EU-rätten inte skulle innehålla en missbruksprincip är medlemsstaterna ändå skyldiga att tillämpa sin skattelagstiftning förenligt med EU-rätten.²²³ Boken är dock författad år 2013 och hennes uppfattning angående en förekomst av en allmän missbruksprincip kan möjligtvis ha ändrats.

Ståhl anser att missbruksprincipen är av en allmän karaktär och kan tillämpas på hela det harmoniserade skatteområdet.²²⁴ Alhager är också av den uppfattningen och anför att principen som kommer till uttryck i *Halifax* även borde kunna tillämpas på den direkta beskattningens område förutsatt att det täcks av EU-rätt.²²⁵ Von Bahr anser att principen är en del av EU-rättens primärrätt och allmänt tillämplig i fråga om EU-rättsliga regler som är direkt tillämpliga, t.ex. en förordning. Principen är även av betydelse på områden som har blivit harmoniserade genom olika direktiv samt på områden som inte är harmoniserade i den mån det finns en koppling till EU-rätt.²²⁶

6.5 Kriterier och indicier för missbruk enligt missbruksprincipen

Som tidigare nämnts var *Halifax* det första skattemål i EU-domstolen där principen om förfarandemissbruk nämnades. Det var även i *Halifax* som det för första gången i ett skattemål ställdes upp kriterier för när missbruk föreligger. Fallet gäller emellertid mervärdesskatt och kriterier avser således när det föreligger förfarandemissbruk på området för mervärdesskatt. EU-

²²³ Se HJI Panayi (2013) s. 333–338.

²²⁴ Se Ståhl (2007) *SN* s. 575–794 på s. 576 och 578.

²²⁵ Se Alhager (2006) *SN* s. 260–271 på s. 260 f.

²²⁶ Se von Bahr (2007) *SN* s. 644–651 på s. 649.

domstolen konstaterade att dessa kriterier handlar om transaktioner som uppfyller EU-rättens bestämmelser men som resulterar i att skattefördelar erhålls vilka är oförenliga med EU-rättens syfte och ändamål. Vidare anförde domstolen att det huvudsakliga syftet med transaktionerna ska, utifrån objektiva förhållanden, framstå vara att vinna skatteförmåner.²²⁷ I *Part Service*²²⁸, ett fall gällande mervärdesskatt, angav EU-domstolen återigen att en transaktion ska anses utgöra missbruk när erhållandet av en skatteförmån är den huvudsakliga avsikten med transaktionen.²²⁹

I *T Danmark* och *Y Denmark* anförde EU-domstolen i likhet med *Halifax* och *Part Service* att det krävs att det föreligger såväl vissa objektiva som subjektiva förhållanden för att rättsmissbruk ska anses vara bevisat. Objektiva omständigheter ska visa att EU-rättens syfte inte uppnåtts även om bestämmelser i EU-rätten är uppfyllda rent formellt. Den subjektiva faktorn är att ändamålet ska vara att få en EU-rättslig förmån genom ett konstlat förfarande som är utformat utifrån de villkor som erfordras för att få förmånen.²³⁰

Vidare anfördes det att bedömningen huruvida kriterierna är uppfyllda ska göras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna, t.ex. att konstlade upplägg sätts upp i huvudsakligt syfte att få förmåner utan att uppläggen är kommersiellt föranledda.²³¹ EU-domstolen anförde, i likhet med tidigare domar, att det inte krävs att transaktionerna företas uteslutande i syfte att vinna skatteförmåner utan det räcker att det sker huvudsakligen i det syftet. Missbruk kan däremot inte presumeras föreligga endast för att en skattskyldig eftersträvar att tillämpa det mest gynnsamma skattesystemet.²³²

²²⁷ Se C-255/02 *Halifax* p. 74–75.

²²⁸ C-425/06 *Part Service*, EU:C:2008:108.

²²⁹ Se C-425/06 *Part Service* p. 45.

²³⁰ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 97.

²³¹ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 98. Att konstlade upplägg utan ekonomisk verklighet, som företas i avseende att erhålla skatteförmån, är förbjudna enligt principen framgår även av C-653/11 *Newey*, EU:C:2013:409 p. 46 och 52.

²³² Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark* p. 79–81.

I *T Danmark* och *Y Danmark* utvecklade EU-domstolen vad som kan indikera att rättsmissbruk föreligger. Domstolen kan dock endast upplysa nationella domstolarna om indicier för missbruk, medan det är upp till den nationella domstolen att avgöra om rättsmissbruk föreligger i det enskilda fallet. Vid förekomsten av indicier är det även upp till nationell domstol att kontrollera indiciernas objektivitet och samstämmighet samt undersöka att den skattskyldige har haft möjlighet att motbevisa att missbruk föreligger.²³³

Som nämnt ovan föreligger missbruk vid konstlade förfaranden, t.ex. när en koncernstruktur sätts upp av andra skäl än sådana som reflekterar den ekonomiska verkligheten, i huvudsakligt syfte att vinna skattefördelar i strid med lagens syfte. Det kan därför utgöra ett indicium på missbruk enligt EU-domstolen om t.ex. en koncern vid utdelning använder en transitenhet, som saknar en ekonomisk verksamhet, i koncernen för att på så sätt kringgå en källbeskattning av utdelningen. Det är fallet om en transitenhet, som är placerad mellan det utdelningsgivande bolaget och det bolag som egentligen ska ta emot utdelningen, endast vidareförmedlar utdelningen till det sistnämnda bolaget som inte uppfyller villkoren för skattebefrielse.²³⁴

Vid bedömningen av om ett bolag utgör en transitenhet utan ekonomisk verksamhet ska vissa ekonomiska aspekter av företaget beaktas, bl.a. dess tillgångar och skulder i balansräkningen men även dess personal, lokaler, utrustning samt andra kostnader och utgifter som företaget har. Att transitbolagen exempelvis saknar ekonomisk förfoganderätt över utdelningen kan också indikera på att förfarandet är konstlat.²³⁵

I doktrin anför van Hulten och Korving att det framgår av *T Danmark* och *Y Danmark* att missbruk avser konstgjorda arrangemang med syfte att undvika viss lagstiftning, t.ex. genom att en koncern använder ett transitbolag vid en utdelning för att kringgå källskatt. De anser dock att det kan vara möjligt att

²³³ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 99.

²³⁴ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 100 f. och 104.

²³⁵ Se C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Danmark* p. 104 f.

förekomsten av ett transitbolag kan uteslutas om bolaget har tillräcklig substans och att det inte är lika troligt att ett mellanliggande bolag är en transitenhet om indicier finns som visar att bolaget har en ekonomisk verksamhet.²³⁶ Ståhl framhåller att det faktum att ett förfarande som företas i skattesyfte inte i sig ska vara avgörande för om missbruk föreligger. Enligt henne utgör det inte heller missbruk att bedriva verksamhet genom utländska holdingbolag som endast har funktionen att förvalta andelar i dotterbolag.²³⁷ Pötgens och Straathof anför dock att om användningen av holdingbolaget är att betrakta som ett rent konstgjort arrangemang anses missbruk föreligga.²³⁸

Efter domarna *Part Service och Cadbury Schweppes* uppfattar Kiegebeld att transaktioner som huvudsakligen syftar till att undgå skatt och som motverkar den EU-rättsliga regelns syfte omfattas av missbruksbegreppet. Vad som utgör missbruk kan dock variera beroende på vilken EU-rättslig regel som tillämpas och vilket syfte regeln har. Han anser att ett konstaterande av missbruk i vissa fall kräver ett konstlat upplägg, t.ex. gällande etableringsfriheten eftersom verkliga ekonomiska etableringar inte kan strida mot etableringsfriheten och dess syfte. Han anser dock att det utifrån *Part Service* går att argumentera för att det inte alltid behöver vara ett konstlat upplägg för att en transaktion ska strida mot syftet med t.ex. mervärdesskatterättsliga bestämmelser och därmed utgöra missbruk.²³⁹

6.6 Sammanfattande slutsatser

Av EU-domstolens avgörande i bl.a. fallen *Halifax* samt *T Danmark* och *Denmark* framgår att EU-rätten innehåller en allmän missbruksprincip som innebär att EU-rätten inte får missbrukas och att principen kan tillämpas för att neka förmåner vid missbruk. Huruvida utländska juridiska personer, trots undantaget i 4 § 6 st. KupL, kan beskattas för utdelningar från sina svenska dotterbolag enligt denna EU-rättsliga missbruksprincip undersöks nedan.

²³⁶ Se van Hulten & Korving (2019) *Intertax* s. 793–800 på s. 795 f.

²³⁷ Se Ståhl (2007) *SN* s. 575–794 på s. 582.

²³⁸ Se Pötgens & Straathof (2016) *Intertax* s. 608–619 på s. 619.

²³⁹ Se Kiegebeld (2009) *EC Tax Review* s. 144–145 på s. 144 f.

För att besvara frågan måste ställning först tas till om principen är en unionsrättslig princip som gäller för hela EU-rätten och som kan tillämpas på området för direkt beskattning. När en princip om rättsmissbruk nämndes för första gången i ett skattemål var det i mervärdesskattemålet *Halifax*. Efter det har flertalet mervärdesskatterättsliga fall meddelats, t.ex. *Part Service* och *Cussens m.fl.*, tillsammans med andra fall som inte rör mervärdesskatt t.ex. *Cadbury Schweppes* och *Kofoed*. Som Kristoffersson framför har missbruksbestämmelsen på mervärdesskatteområdet vuxit fram i praxis, medan det på andra skatteområden finns missbruksbestämmelser t.ex. i olika direktiv. Det är följaktligen inte förvånande att en uppfattning i doktrin är att den EU-rättsliga missbruksprincipen endast gäller på området för mervärdesskatt, t.ex. i likhet med HJI Panayis uppfattning.

EU-domstolen framhåller dock genom t.ex. *Cussens m.fl.* att principen kan tillämpas på förmåner i EU-rätten, oavsett vilken EU-rätt de stödjer sig på. Det spelar således ingen roll att förmånen finns i EU-fördragen eller i ett direktiv. Det talar för att principen kan tillämpas på olika områden i EU-rätten. Att principen kan tillämpas även gällande källskatt på utdelningar bör också vara klart efter *T Danmark* och *Y Danmark* där domstolen anförde att befrielse från källskatt enligt moder-/dotterbolagsdirektivet ska nekas om missbruk föreligger i enlighet med den allmänna missbruksprincipen. Uppfattningen att missbruksprincipen kan tillämpas på flera olika områden stöds även i doktrin av bl.a. Ståhl och Alhager.

Sedan måste ställning även tas till om principen har genomslag i svensk rätt och till följd därav kan tillämpas. Karlsson och Öberg har, åtminstone tidigare, ansett att principen först måste införlivas i ett lands nationella rätt innan den kan tillämpas. Det hade inneburit att principen inte direkt skulle kunna tillämpas för att göra utländska bolag föremål för källskatt enligt KupL, utan genom en tillämpning av bulvanregeln eller en annan anti-missbruksbestämmelse. Utgången i *Kofoed* får även anses tala för en sådan tolkning.

Domarna i *Cussens m.fl.* och *T Danmark* och *Y Denmark* ger emellertid uttryck för en annan tolkning. I fallen framhåller EU-domstolen att medlemsstater inte är förhindrade att neka förmåner i EU-rätten om de erhållits genom missbruk även om det inte finns en anti-missbruksbestämmelse i nationell rätt och att det gäller oavsett vad som framgår av *Kofoed*. I *T Danmark* och *Y Denmark* framgår även att förmåner måste nekas vid missbruksförfaranden. Mot denna bakgrund kan principen således tillämpas och neka förmåner som erhålls genom missbruk av EU-rätten. Det krävs därmed inte en tillämpning av en nationell bestämmelse som motsvarar principen.

Enligt praxis får direktivbestämmelser dock inte i sig skapa skyldigheter för enskilda som medlemsstaterna kan åberopa gentemot enskild. Von Bahr menar att principen är en del av den EU-rättsliga primärrätten och därmed har den genomslag som övriga primärrätten, d.v.s. att principen inte är en del av sekundärrätten där direktiven ingår. Att principen är del av primärrätten talar för att en tillämpning av principen inte behöver beakta de faktum att direktivbestämmelser inte i sig får skapa skyldigheter för enskilda. I *T Danmark* och *Y Denmark* anges dessutom att enskild inte åläggs skyldighet vid ett nekande av förmån eller rättighet i enlighet med principen, utan i stället endast att en enskild inte blir beviljad förmånen.

Befrielsen från kupongskatt enligt 4 § 6 st. KupL är inte en EU-rättslig bestämmelse och är inte baserad på ett direktiv eller liknande i EU-rätten. Som HJI Panayi anför ska medlemsstater emellertid tolka sin skattelagstiftning i enlighet med EU-rätten. Som von Bahr även anför bör principen kunna neka förmåner enligt nationell rätt, under förutsättning att reglerna eller området täcks av EU-rätten. Det kan förvisso argumenteras för att bestämmelsen avser ett område som omfattas av EU-rätt eftersom det finns en liknande bestämmelse om skattefrihet i 4 § 5 st. KupL, vilken är baserad på moder-/dotterbolagsdirektivet. Om det utländska bolaget är etablerat inom EU, eller när EU-rätt utnyttjas i övrigt, bör åtminstone slutsatsen vara att missbruksprincipen kan tillämpas avseende förmånen. Detta analyseras vidare i analysen i avsnitt 7.2.

Om ett utländskt företag ska kunna nekas från befrielse från kupongskatt i svensk rätt p.g.a. den EU-rättsliga missbruksprincipen måste likväl först ett missbruk konstateras föreligga. Det leder in på uppsatsen andra frågeställning gällande vad som anses utgöra missbruk enligt den EU-rättsliga missbruksprincipen. För att avgöra när rättsmissbruk föreligger enligt principen har EU-domstolens konstaterande och yttrande i rättspraxis angående vad som kan anses utgöra rättsmissbruk analyserats och inte de faktiska omständigheterna i fallen. Beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet bedöms inte relevant för förståelsen av vad som utgör missbruk. Det ligger nämligen på den nationella domstolen att avgöra om missbruk föreligger. Omständigheterna i det enskilda fallet i EU-domstolen har inte klarlagts utgöra missbruk och används därför inte som vägledning i undersökningen av vad som är missbruk enligt EU-rätten.

Kristoffersson anser att det inte kan talas om endast ett missbruksbegrepp och att missbruket kan se olika ut utifrån vilket skatteområde det avser. Jag håller med om att det kan finnas missbruk på flera olika områden. Utifrån den praxis som studerats i framställningen anser jag emellertid att vad som utgör missbruk enligt missbruksprincipen kan undersökas utan att beakta missbruk på andra områden för de fall det skulle finnas olika missbruksbegrepp.

Som Kristoffersson anför är missbruksbegreppen överlag lika varandra och störst skillnad föreligger mellan missbruk gällande den fria rörligheten och övriga fall. I framställningen behandlas inte missbruk gällande den fria rörligheten i frågan om vad som är utgör missbruk enligt principen. Den ifrågavarande skillnaden samt att det kan finnas olika begrepp bör därför inte ha större betydelse för undersökningen i uppsatsen. I likhet med Kiegebelds uppfattning om missbruk kan själva missbruket se olika ut beroende på det syfte som de missbrukade reglerna har. Själva missbruket har således sin grund i vilka regler som utnyttjas och syftet med dessa regler.

Det har tidigare framkommit i det mervärdesskatterättsliga fallet *Halifax* att med förfarandemissbruk avses sådana transaktioner och förfaranden som rent formellt uppfyller villkoren för tillämpning av en EU-rättslig bestämmelse men att en följd av tillämpningen skulle innebära att förmåner erhålls som strider mot EU-rättens ändamål och syfte. Vägledning hämtas dock främst i *T Danmark* och *Y Denmark* eftersom detta fall rör källbeskattning av juridiska personer för utdelning.

Två kriterier ställs upp i *T Danmark* och *Y Denmark* om när missbruk föreligger. Det första avser det objektiva kriteriet som innebär att bestämmelserna, utifrån objektiva omständigheter, formellt sett ska vara uppfyllda men ändå inte uppfylla bestämmelsernas syfte. Det andra kriteriet är det subjektiva kriteriet som är uppfyllt om avsikten är att få förmånen genom ut skapa de förhållande eller de omständigheter som krävs för att förmånen ska erhållas. Genom att EU-domstolen i fallet sedan utvecklar kriterierna ytterligare med att framföra att bedömningen ska göras av om förfarandet gjorts i det huvudsakliga syftet att erhålla förmån anser jag dock att kriterierna är lika de kriterier som framhålls i *Halifax*. Det talar för *Halifax* som mervärdesskatterättsligt fall bör kunna ges viss betydelse även på andra områden gällande tolkningen av vad som är missbruk enligt principen.

Enligt *T Danmark* och *Y Denmark* kan missbruk däremot inte presumeras föreligga bara för att en skattskyldig vill tillämpa ett gynnsamt skattesystem eller företar en skattedriven handling eller transaktion. Ståhl har även samma uppfattning. Utifrån det exempel som framhålls av EU-domstolen i *T Danmark* och *Y Denmark* angående vad som kan indikera missbruk bör missbruk snarare avse sådana konstlade förfaranden som inte är en reflektion av den ekonomiska verkligheten och som sätts upp endast för att åtnjuta EU-rättsliga, fördelaktiga bestämmelser. Det stämmer även överens med åsikter i doktrin där t.ex. användning av holdingbolag genom konstgjorda arrangemang vid utdelning anses utgöra missbruk enligt van Hulten och Korving samt Pötgens och Straathof.

Det stämmer även överens med de indicier för att missbruk som finns i praxis. Indicier för att missbruk föreligger vid ett utdelningstillfälle är t.ex. när en bolagskoncern använder sig av en transitenhet, d.v.s. ett holdingbolag utan någon ekonomisk substans som först tar emot utdelningen och som sedan förmedlar den vidare, i syfte att undvika källbeskattning. Dessa indicier kan dock motbevisas. I *T Danmark* och *Y Danmark* anförde EU-domstolen att de nationella domstolarna ska kontrollera att en skattskyldig har haft chansen att motbevisa missbruksindicierna. Som Van Hulten och Korving anför bör ett bolag som kan visas ha tillräcklig substans tala för att det inte är ett transitbolag och därmed att det inte är fråga om missbruk.

7 Analys och slutsatser

7.1 Nekande av befrielse från kupongskatt

Utländska företag som är begränsat skattskyldiga i Sverige kan ta emot utdelningar från sina svenska dotterbolag skattefritt om andelarna är näringsbetingade i enlighet med 4 § 6 st. KupL. Uppsatsen första frågeställning, huruvida utländska juridiska person ändå kan bli föremål för kupongskatt enligt svensk lagstiftning mot kringgående av kupongskatt eller enligt den EU-rättsliga missbruksprincipen, har besvarats i kapitel 5 och 6. Likaså så har den andra frågeställningen, vad som är kringgående av kupongskatt enligt svensk rätt respektive missbruk enligt EU-rättens missbruksprincip, besvarats i dessa kapitel.

För att sammanfattningsvis redogöra för slutsatserna avseende fråga 1 och 2 ska inledningsvis framföras att det framgår av bulvanregeln i 4 § 3 st. KupL att utländska bolag kan bli beskattade för utdelning som de erhåller från sina svenska dotterbolag om de agerar bulvan för annan. Det är således bulvanen som beskattas. Som angetts i slutsatserna i kapitel 5 framgår det knappt varken av förarbeten eller praxis när bulvanregeln är tillämplig, förutom att den ska tillämpas om någon håller aktier åt en annan som därigenom obehörigen befrias från beskattning enligt KupL. Kringgående av kupongskatt har emellertid exemplifierats i förarbeten, med hänvisning till en kammarrättsdom, som att bulvan tar emot utdelning i utbyte mot att en ersättning betalas till den person som vill uppnå skattefördel.

Med anledning av bristande praxis och att det i förarbeten anges att något annat kringgående än ett bulvanförhållande svårligen kan anses förekomma bör bulvanregelns tillämpningsområde samt vad som utgör kringgående av kupongskatt följaktligen fortsatt vara tämligen oklart. Ett oklart tillämpningsområde gör att rättsläget inte är förutsebart för de utländska bolag som kan komma att träffas av regeln. Utifrån tolkning av rättskällorna är det dock förhållandevis få förfaranden som bör omfattas av bulvanregeln.

Gällande den EU-rättsliga missbruksprincipen framgår av praxis, t.ex. *T Danmark* och *Y Danmark*, att det inte i sig utgör missbruk när en skattskyldig vill tillämpa ett fördelaktigt skattesystem eller företar en handling i skattesyfte. Det bör däremot, genom EU-rättslig praxis, framstå som klarlagt att EU-rätten inte täcker olika aktörers rättsmissbruk. Ståhl har i doktrin gett uttryck för samma uppfattning. Mot bakgrund av *T Danmark* och *Y Danmark* ska även förmåner nekas enligt missbruksprincipen om missbruk föreligger.

En koncern som använder sig av ett holdingbolag som saknar ekonomisk substans, genom att t.ex. inte ha någon ekonomisk verksamhet och ingen behörighet över mottagen utdelning, och som endast vidareförmedlar utdelningen till nästa koncernbolag kan indikera ett missbruksförfarande. Om förfarandet är ett konstlat upplägg som företas med huvudsakligt syfte att undgå kupongskatt och utifrån objektiva omständigheter strider mot syftet med skattefriheten, trots att villkoren för skattefriheten från kupongskatt formellt sett är uppfyllda, föreligger missbruk enligt missbruksprincipens kriterier.

Ett utländskt bolag som t.ex. sätter upp en rent konstgjord koncernstruktur med holdingbolag som leder till befrielse från källskatt enligt KupL uppnås kan utgöra missbruk om syftet med bestämmelserna frångås. Det krävs emellertid även att den huvudsakliga avsikten med koncernstrukturen är att åtnjuta skattebefrielse från kupongskatt enligt 4 § 6 st. KupL. I dessa fall kan det anses vara missbruk enligt EU-rätten och förfarandet kan på så vis angripas med missbruksprincipen. Det torde dock endast kunna angripas med missbruksprincipen om principen kan anses vara tillämplig på en nationell förmån eller rättigheter som inte har sin grund i EU-rätten, om inte förfarandet avser ett område som täcks av EU-rätten. Förhållandet mellan den EU-rättsliga principen och svensk rätt analyseras vidare i det följande avsnittet.

7.2 EU-rättsliga missbruksprincipens inverkan på KupL

Den EU-rättsliga missbruksprincipen bör anses vara mer förutsebar för utländska bolag än bulvanregeln eftersom principens tillämpningsområde, genomslag och kriterier för missbruk framgår av EU-domstolens praxis. Rättsläget kring principen bör emellertid anses vara oklart i avseendet att det inte är klarlagt huruvida principen påverkar tolkning och tillämpning av kupongskattelagen och bulvanregeln. Denna analys berör därför förhållandet mellan EU-rätt och svensk rätt och ska besvara uppsatsens tredje frågeställning gällande vilken inverkan EU-rättens missbruksprincip har för tolkning och tillämpning av KupL i allmänhet och bulvanregel i synnerhet.

Som konstaterats i kapitel 6 kan den EU-rättsliga missbruksprincipen tillämpas och neka förmåner utan en tillämpning av bulvanregeln. En tillämpning av principen bör kunna bli aktuellt om bulvanregeln inte kan anses omfatta allt som principen täcker. Det är, som nämnts ovan, mer tydligt och utrett vad missbruksprincipen kan tillämpas på. Bulvanregeln har inte direkt tillämpas och tillämpningsområdet framstår som oklart. Det skulle därför kunna vara möjligt att principen har ett större tillämpningsområde än bulvanregeln.

EU-rätten har en överordnad ställning i förhållande till medlemsstaters nationella rätt och nationell lag ska tolkas i enlighet med EU-rätten. EU-domstolen har fastställt att denna EU-konforma tolkning även gäller för sådan nationell rätt som inte tillkommit till följd av ett direktiv men som berör ett område som även EU-rätten reglerar. Detta talar för att principen kan påverka tillämpningen av KupL och dess undantag genom att principen skulle kunna neka befrielse från kupongskatt eller någon annan förmån som följer av KupL om det berör ett område som regleras av EU-rätten.

Av HFD 2017 not 32 framgår även att bulvanregeln ska tolkas mot bakgrund av anti-missbruksbestämmelsen i moder-/dotterbolagsdirektivet. Fallet är

visserligen ett avvisningsbeslut som inte bör ge större vägledning i tolkningen av gällande rätt, men det kan ändå i viss mån visa på en benägenhet hos domstolen att tolka nationell rätt i enlighet med EU-rätt. Uppfattningen att nationell skatterätt ska tillämpas i enlighet med EU-rätten framgår även i doktrin av bl.a. HJI Panayi. Svensk rätt, t.ex. KupL, bör därför tolkas EU-konformt i alla de delar den även rör ett EU-reglerat område och då bör missbruksprincipen beaktas vid tolkningen och tillämpningen. Det torde exempelvis vara fallet vid tillämpning av undantaget i 4 § 5 st. KupL som är baserat på ett undantag från källskatt i moder-/dotterbolagsdirektivet.

Som både von Bahr och Alhager anser bör principen emellertid endast tillämpas under förutsättning att det är ett EU-rättsligt område eller ett område som på något sätt täcks av EU-rätt. I bl.a. *Halifax, Cadbury Schweppes* samt *T Danmark* och *Y Denmark* framkommer att ett nekande i enlighet med missbruksprincipen avser förmåner som erhålls genom missbruk av EU-rätten. Av von Bahrs och Alhagers uppfattning samt av vad som framkommer av ovan nämnda fall bör principen inte sträcka sig till att täcka sådana situationer som inte innehåller ett utnyttjande av EU-rätt. Det torde även framgå mot anledning av att den EU-konforma tolkningen avser område som regleras av EU-rätten.

I *3M Italia* fallet ansågs dessutom att principen inte kunde tillämpas för att bolaget i det aktuella fallet inte utnyttjade en bestämmelse eller norm i EU-rätten genom missbruk eller bedrägeri. Frågan blir då snarare vilka situationer och regler i svensk rätt som bör tolkas EU-konformt för att de även rör ett område som är reglerat av EU-rätten eller i övrigt kan sägas omfattas av EU-rätten. Vad som är ett EU-reglerat område eller var gränsen går för när EU-rätt på något sätt utnyttjas finns det inte utrymme för att behandla i denna framställning utan det är en fråga att behandla i en framtida framställning.

Den yttersta gränsen för när principen kan påverka tillämpning och tolkning av kupongskattelagen och dess undantag bör, mot bakgrund av bl.a. *3M Italia* samt *T Danmark* och *Y Denmark*, således vara när företag utnyttjar EU-rätt.

Om en bestämmelse avser EU-rätt eller omfattas av ett EU-reglerat område bör missbruksprincipen beaktas vid tolkning och tillämpning av undantag i KupL. Så länge EU-rätt inte utnyttjas bör det emellertid inte gå att neka förmåner med stöd av principen.

Gällande missbruksprincipens påverkan av bulvanregeln ska även framhållas att principen, som tidigare nämnt, inte kräver en tillämpning genom bulvanregeln. I de fall det rör sig om kringgående i kupongskatt enligt KupL, som även berör EU-rättsliga förmåner ur någon aspekt, bör missbruksprincipen beaktas inom ramen för bulvanregelns tillämpning genom EU-konform tolkning. Beaktandet bör då ske med anledning av att det är ett område som regleras av EU-rätten så väl som av svensk rätt.

Om ett förfarande prövas mot bulvanregeln och denna inte anses tillämplig, exempelvis med anledning av oklarhet i regelns tillämpningsområde eller att tillämpningsområdet är snävt, bör förfarandet ändå kunna prövas mot missbruksprincipen. Om förfarandet uppfyller kriterierna för missbruk och det gäller en EU-rättslig förmån kan principen i stället tillämpas direkt på EU-rättslig grund i enlighet med *T Danmark* och *Y Danmark*.

Victoria Malmkvist anger att hon bedömer att utgången i *T Danmark* och *Y Danmark* inte får så stor betydelse för tolkningen av den svenska kupongskatteregleringen eftersom medlemsstater har implementerat EU:s anti-missbruksbestämmelser i ATAD och moder-/dotterbolagsdirektivet. Jag anser dock att utgången i målet kan få betydelse i de fall missbruksprincipen avser att förhindra flera förfaranden än bulvanregeln gällande EU-rättsliga förmåner. Utgången i målet blir då högst relevant för tolkning och tillämpning av KupL och bulvanregeln eftersom det i användningen av dessa regler även måste beaktas om principen är tillämplig. Principen skulle nämligen kunna neka ett undantag från kupongskatt i KupL även om bulvanregeln inte kan göra det. Bestämmelserna i ATAD och i skatteflyktslagen gäller dessutom i dagsläget inte heller på källskatter i Sverige.

Att missbruksprincipen kan tillämpas i stället för bulvanregeln i en EU-rättslig situation kan tala för att bulvanregeln inte är nödvändig eller är överflödigt i dessa situationer. Det faktum att det nästan inte finns någon praxis gällande bulvanregeln talar för att regelns tillämpningsområde är oklart och att den är svårtillämpad. Det framgår även att alla begrepp och villkor i regeln inte är varken klarlagda eller definierade i praxis eller förarbeten, t.ex. villkoret ”obehörigen”.

Ovannämnda kan tala för att bulvanregeln inte är utformad och formulerad på ett sätt så att den kan tolkas och tillämpas. Bristen på tillämpning av regeln i praxis kan dock stödjas med att regeln snarare har ett avskräckande syfte, vilket även har framförts i förarbeten till lagen. Av den anledningen behöver regeln inte tillämpas speciellt ofta men kan ändå uppnå sitt syfte. Så länge källskatter inte omfattas av skatteflyktslagen eller andra anti-missbruksregler bör bulvanregeln ändå vara klart nödvändig, framförallt i sådana situationer som inte berör EU-rätt, för att förhindra kringgåendeförfaranden.

Enligt den nya utredningen, Ds 2020:10, föreslås att en bulvanregel inte ska tas med i en ny lag om källskatt, utan att källskatt ska omfattas av reglerna i skatteflyktslagen. Som ovan angetts är förekomsten av en bulvanregel i svensk rätt inte avgörande för om den EU-rättsliga missbruksprincipen kan tillämpas eller ej. Det har i stället i praxis konstaterats att missbruksprincipen kan tillämpas direkt och att principen inte behöver tillämpas genom en nationell anti-missbruksbestämmelse. Det talar således snarare för att varken förekomsten av en bulvanregel eller en avsaknad av sådan regel hindrar en tillämpning av principen. Ur ett EU-rättsligt perspektiv torde därför inte ett borttagande av bulvanregel inverka på möjligheten att tillämpa principen.

Källskatt på utdelning föreslås omfattas av skatteflyktslagens bestämmelser och den allmänna bestämmelsen mot missbruk i art. 6 i ATAD har bedömts vara genomförd genom 2 § skatteflyktslagen. Som framgår av kapitel 6 var anti-missbruksbestämmelsen i moder-/dotterbolagsdirektivet ännu inte införlivad av Danmark i *T Danmark* och *Y Denmark*. EU-domstolen anförde

dock inte att anti-missbruksbestämmelsen i direktivet skulle ha direkt effekt och därigenom kunna tillämpas eftersom domstolen ansåg att den allmänna missbruksprincipen kunde tillämpas för att förmåner enligt direktivet skulle kunna nekas. Det skulle kunna tala för att principen kan vara tillämplig även gällande ATAD, som också innehåller en anti-missbruksbestämmelse som enligt flera författare inom doktrin är liknande den i moder-/dotterbolagsdirektivet, t.ex. i de fall då medlemsstater inte i tillräcklig grad implementerat en anti-missbruksbestämmelse baserad på ATAD.

Avslutningsvis ska framhållas att domen i *T Danmark* och *Y Denmark* även är särskilt viktig för förutsebarheten för företag. Oavsett om bulvanregeln inte är tillämplig kan missbruksprincipen vara tillämplig på ett förfarande där förmåner erhålls genom missbruk. Det gäller åtminstone under förutsättning att EU-rätt utnyttjas i något avseende eller att det avser ett EU-reglerat område samt att kriterierna för missbruk enligt principen givetvis är uppfyllda.

7.3 Avslutande ord

I inledningen av denna framställning framhölls att det finns i ovisshet kring om och när det föreligger en missbrukssituation som gör att det svenska undantaget från kupongskatt i 4 § 6 st. KupL inte går att tillämpa. För att öka förutsebarheten för utländska företag avsåg denna uppsats att utreda och analysera om, och under vilka förutsättningar, utländska moderbolag kan bli föremål för kupongskatt i Sverige vid utdelning från svenska dotterbolag.

Vid kringgående av svensk kupongskattelagstiftning kan bulvanregeln i 4 § 3 st. KupL göra utländska bolag, som formellt uppfyller villkoren för skattefrihet för näringsbetingade andelar enligt 4 § 6 st. KupL, skattskyldiga för kupongskatt. Kringgående av kupongskatt som kan träffas av regeln är enligt förarbeten att en bulvan tar emot en utdelning och i gengäld betalas ersättning till den person som vill få en skattefördel. Ett kringgående av kupongskatt enligt bulvanregeln bör därför kunna vara ett kortare aktielån för att ta emot utdelning åt annan, som därigenom åtnjuter en skattefördel, för att sedan återlämna aktierna samt betala en ersättning till aktieutlånanaren.

Det är emellertid inte bara den svenska bulvanregeln som kan göra utländska företag föremål för kupongskatt trots att förutsättningar för skattefrihet är uppfyllda. Den EU-rättsliga missbruksprincipen kan även påverka möjligheten till undantag med anledning av att förmåner ska nekas med stöd av principen om missbruk föreligger enligt kriterierna som ställts upp i praxis. Enligt den EU-rättsliga missbruksprincipen kan användandet av ett holdingbolag vid utdelning inom en koncern vara en indikation på ett missbruksförfarande om holdingbolaget saknar ekonomisk substans, t.ex. om holdingbolaget saknar ekonomisk verksamhet och endast vidareförmedlar utdelningen utan ha någon behörighet över utdelningen.

Att en befrielse från skattskyldighet eller annan förmån ska nekas i enlighet med EU-rättens missbruksprincipen bör dock endast anses vara fallet om det rör en EU-rättslig förmån eller att EU-rätt utnyttjas i något avseende. För tolkning och tillämpning av kupongskattelagens regler bör principen beaktas när det gäller ett EU-reglerat område i enlighet med EU-konform tolkning.

Principen kräver inte en tillämpning genom bulvanregeln. Av denna anledning bör principen kunna tillämpas även om bulvanregeln tas bort i enlighet med förslag i utredningen om en ny lag om källskatt på utdelning. Förslaget påverkan av en tillämpning av missbruksprincipen är dock en fråga som behöver undersökas närmare, med en noggrannare undersökning av och jämförelse mellan missbruksprincipen och skatteflyktslagen samt ATAD, för att ett korrekt och tillförlitligt svar ska kunna ges. Jag framhåller endast ett alternativ till möjlig påverkan efter en kortare första översyn av förslaget. Hur missbruksprincipen och en tillämpning av den påverkas av att bulvanregeln tas bort och KupL i stället omfattas av skatteflyktslagens regler samt huruvida missbruksprincipen kan tillämpas gällande ATAD är dock intressanta frågor som behöver undersökas vidare i framtiden.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

- SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt.
- SOU 1999:79 Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga.
- Ds 2020:10 Ny lag om källskatt på utdelning.

Propositioner

- Prop. 1970:134 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till kupongskatteförordning, m.m.
- Prop. 1982/83:84 Regeringens proposition med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.
- Prop. 1989/90:47 Regeringens proposition om vissa internationella frågor.
- Prop. 1999/2000:1 Budgetpropositionen för 2000.
- Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.
- Prop. 2002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.
- Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattnig.

- Prop. 2003/04:134 Beskattning av europabolag.
- Prop. 2015/16:14 Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt.
- Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

Litteratur

Böcker

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén-Enéerus, Anita & Tivéus, Ulf (2020), *Inkomstskattelagen: en kommentar Del 1 1-28 kap.* 20 uppl., Norstedts juridik, Stockholm.

Berglund, Martin & Cejie, Katia (2018), *Basics of international taxation: from a methodological point of view.* Second edition, Iustus förlag, Uppsala.

Helminen, Marjaana (2009), *EU tax law: direct taxation.* IBFD, Amsterdam.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.) (2011), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning.* 2 omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm.

Hilling, Axel & Ostas, Daniel T. (2017), *Corporate Taxation and Social Responsibility.* Edition 1, Wolters Kluwer, Stockholm.

Hilling, Maria (2016), *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv.* 1 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm.

HJI Panayi, Christiana (2013), *European Union Corporate Tax Law*.
Cambridge University Press, Cambridge.

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

Lehrberg, Bert (2019), *Praktisk juridisk metod*. 11 uppl., Iusté, Uppsala.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger (2019), *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*. 17 uppl., Studentlitteratur, Lund. [cit. Lodin m.fl. (2019)].

Peczenik, Aleksander (1995), *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*. 1. uppl., Fritze, Stockholm.

Påhlsson, Robert (2018), *Konstitutionell skatterätt*. 4 uppl., Iustus förlag, Uppsala.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper (2011), *EU-skatterätt*. 3 uppl., Iustus, Uppsala. [cit. Ståhl m.fl. (2011)].

Antologier

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, s. 21–45.

Kristofferson, Eleonor (2019), 'Missbruk i EU-skatterätten – ett eller flera begrepp', i: Bjuvberg, Jan & Monsenego, Jérôme (red.), *Vänbok till Bertil Wiman*. 1 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, s. 175–186.

Reichel, Jane (2018), 'EU-rättslig metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, s. 109–142.

Artiklar

Alhager, Eleonor (2006), 'Förfarandemissbruk - en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield', *SN* s. 260–271.

Folkvord, Benn & Riis Jacobsen, Michael (2014), 'Corporate income tax and the international challenge', *Nordic Tax Journal*, No. 2 s. 55–87.

Hultqvist, Anders (2016), 'Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen - Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?', *SN* s. 853–863.

Jareborg, Nils (2004), 'Rättsdogmatik som vetenskap', *SvJT* s. 1–10.

Karlsson, Tomas & Öberg, Jesper (2007), 'Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet', *SvSkT* s. 362–364.

Kellgren, Jan (2002), 'Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning', *SvJT* s. 514–530.

Kiekebeld, Ben (2009), 'Anti-abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?', *EC Tax Review*, No. 4 s. 144–145.

Kleist, David (2015), 'Implementering av nya skatteflyktsbestämmelser i moder-/dotterbolagsdirektivet – regeringen lägger fram reviderat förslag', *SvSkT 2015:8* s. 665–677.

Knuutinen, Reijo (2014), 'Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning' *Nordic Tax Journal*, No. 1 s. 36–75.

Lambertz, Göran (2002), 'Nyttig och onyttig rättsvetenskap', *SvJT* s. 261–278.

Mattsson, Nils (2000), 'Begreppet utländsk juridisk person i de svenska skatteförfattningarna. Några kritiska synpunkter', *SN* s. 100–111.

Melkonyan, Satenik & Schade, Filip (2019), '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 s. 590–608.

Melz, Peter (2008), 'När föreligger utdelning skatterättsligt? Synpunkter mot bakgrund av RÅ 2007 not. 161', *SN* s. 225–236.

Peczenik, Aleksander (1990), 'Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken', *FT* s. 41–52.

Peczenik, Aleksander (2005), 'Juridikens allmänna läror', *SvJT* s. 249–272.

Pötgens, F.P.G & Straathof, M.J.E (2016), 'Establishment and Substance of Intermediate and Other Holding Companies from an EU Law Perspective', *Intertax*, Volume 44, Issue 8/9 s. 608–619.

Simon-Almedal, Teresa (2011), 'Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott', *SvSkT* s. 314–331.

Ståhl, Kristina (2007), 'EG-rätt och skatteflykt', *SN* s. 575–594.

van Hulten, Loes (L.C) & Korving, Jasper (J.J.A.M) (2019), 'Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases', *Intertax*, Volume 47, Issue 8/9 s. 793–800.

von Bahr, Stig (2007), 'Skatteflykt i EG-rättslig belysning', *SN* s. 644–651.

von Bahr, Stig (2019), 'Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk', *SN* s. 771–783.

Övrigt

David Kleist, "Användning av mellanliggande bolag och principen om förfarandemissbruk – en kommentar om banbrytande domar från EU-domstolen", *Intotorg juridik*, publicerat 13 mars 2019, www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/praktikerartiklar/article248931.ece, besökt 2020-02-27.

Jonsson, Lars: *inkomstskattelagen (1999:1299)*, Lexino 2014-01-01, i JUNO, besökt 2020-02-09.

Malmkvist, Victoria, (2019), *Bulvanregelns tillämpningsområde - Under vilka förutsättningar undantas utdelning till ett utländskt bolag från kupongskatt*. Examensarbete, Lund Universitet, <http://lup.lub.lu.se/student-papers/record/9000333>, besökt 2020-04-20. [cit. Malmkvist (2019)].

Rättsfallsförteckning

Kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall dom mål nr 575–05 av den 15 juni 2007.

Kammarrätten i Sundsvall dom mål nr 247–15 av den 15 december 2015.

Regeringsrätten

RA 1952 ref. 39.

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2017 not 32.

HFD 2019 not 7.

EU-domstolen

C-26/62 *van Gend en Loos*, dom av den 5 februari 1963, EU:C:1963:1.

C-6/64 *Costa mot ENEL*, dom av den 15 juli 1964, EU:C:1964:66.

C-41/74 *van Duyn*, dom av den 4 december 1974, EU:C:1974:133.

C-148/78 *Tullio Ratti*, dom av den 5 april 1979, EU:C:1979:110.

C-283/81 *CILFIT*, dom av den 6 oktober 1982, EU:C:1982:335.

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

C-397/01–C-403/01 *Pfeiffer m.fl.*, dom av den 5 oktober 2004,
EU:C:2004:584.

C-255/02 *Halifax*, dom av den 21 februari 2006, EU:C:2006:121.

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, dom av den 12 september 2006, EU:C:2006:544.

C-321/05 *Kofoed*, dom av den 5 juli 2007, EU:C:2007:408.

C-425/06 *Part Service*, dom av den 21 februari 2008, EU:C:2008:108.

C-103/09 *Weald Leasing*, dom av den 22 december 2010, EU:C:2010:804.

C-126/10 *Foggia*, dom av den 10 november 2011, EU:C:2011:718.

C-417/10 *3M Italia*, dom av den 29 mars 2012, EU:C:2012:184.

C-653/11 *Newey*, dom av den 20 juni 2013, EU:C:2013:409.

C-131/13, C-163/13 och C-164/13 *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl.*, dom av den 18 december 2014, EU:C:2014:2455.

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

C-115/16 *N Luxembourg I*, C-118/16 *X Denmark*, C-119/16 *C Danmark* och C-299/16 *Z Denmark*, dom av den 26 februari 2019, EU:C:2019:134.

C-116/16 *T Danmark* och C-117/16 *Y Denmark*, dom av den 26 februari 2019, EU:C:2019:135.