

# **Direktiv ((EU) 2016/1164) och skatteflyktlagen**

-En uppsats om direktivets påverkan på den svenska lagen  
mot skatteflykt

Ellinor Åkerman

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

VT20

Handledare: Axel Hilling

## Innehållsförteckning

Summary	3
Sammanfattning	4
Förord	5
Förkortningar	6
1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	10
1.5 Disposition	11
2. Aggressiv skatteplanering/skatteflykt	12
2.1 Vad är aggressiv skatteplanering/skatteflykt?	12
2.2 EU och skattefrågor	13
2.3 Direktivkonform tolkning	14
2.4 Välfärden	15
2.5 Konkurrens	15
2.6 Skattemoral	16
3. Åtgärder	17
3.1 OECD- BEPS-projekt	17
3.2 Direktiv (EU) 2016/1164	18
3.3 GAAR	19
3.4 Skatteflyktslagen	21
3.5 Legalitetsprincipen och skatteflyktslagen	22
3.6 EU-direktivets påverkan på skatteflyktslagen	22
3.7 ATAD I och ATAD II	25
3.8 Implementering av bestämmelserna i ATAD II på skatteflyktslagen	26
3.9 Relevant praxis	27
3.9.1 (C-196/04) Cadbury Schweppes	27
3.9.2 RÅ 2007 ref 52 och RÅ 2010 ref 51	29
3.10 Vidare analys om skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten och de rättsliga frågor lagstiftningen ger upphov till	30
4. Ändringen i direktiv 2016/1164 - Hybrida mismatchningar	32
4.1 Begreppet hybrida mismatchningar	32
4.1.1 Avdrag utan inkludering	33
4.1.2 Dubbla avdrag	33

4.2 Varför behövdes ATAD I kompletteras med bestämmelser kring hybrida missmatchningar?	33
5. Slutsats	35
5.1 Diskussion	35
5.2 Avslutande kommentar	37
Källförteckning	38

## Summary

Tax avoidance and aggressive tax planning annually results in large financial losses for the state, which have consequences for the welfare, tax moral as well as for the competition and the ability for smaller companies to establish themselves on the market which causes erosion of tax bases and injustice.

Directive 2016/1164 was developed and adapted by EU in order to cover the loopholes that exist in legislation against tax avoidance and promote efficient, fair and growth-friendly taxation. As a member on EU, Sweden have the obligation to adopt EU-directive into national legislation. One of the rules set in the directive is article 6, also known as General Anti-Avoidance Rule (GAAR). Later on, EU updated the directive in order to contribute to an even more comprehensive regulatory framework. The changes mainly concerned hybrid mismatches against third countries which are cross-border transactions where differences in countries legislation are taken advantage of. The changes of the directive can primarily be motivated as opportunities for tax avoidance behaviour will exist as long as there are differences in countries tax legislation.

The law (1995:575) against tax evasion aims to prevent tax avoidance and tax-adjusted transactions. The Swedish government found changes of the law against tax avoidance unnecessary since it was assessed in accordance with article 6 and the directive. Neither did the updates in directive 2016/1164 require any changes of the Swedish law regarding tax avoidance. The law (1995:575) against tax avoidance and its relationships towards principles and the EU-law are well debated, not least after the adoption of directive 2016/1164. The law (1995:575) against tax avoidance can be considered to be more far-reaching than the directive which can rouse legal questions such as whether the law restricts the free movement within EU which is one of the main principles in EU.

## Sammanfattning

Skatteflykt och aggressiv skatteplanering leder årligen till stora inkomstbortfall för staten vilket ger upphov till konsekvenser för välfärden, skattemoralen samt konkurrensen och mindre företags möjligheter att etablera sig på marknaden vilket orsakar urholkning av länders skattebas och orättvisor.

Direktiv 2016/1164 utvecklades samt antogs av EU för att kunna kryphål som finns gentemot skatteundandröjande beteenden och på så vis främja en effektiv, rättvis samt tillväxtvänlig beskattning. Som en av EU:s medlemsstater har Sverige skyldighet att införliva de direktiv som antas av EU till nationell lagstiftning. En av de regler som är framtagna i direktiv 2016/1164 är artikel 6, även känt som General Anti-Avoidance Rule (GAAR). Senare antog EU uppdateringar av direktivet för att bidra till ett ännu mer omfattande regelverk inom Unionen. Förändringarna berörde främst hybrida mismatchningar gentemot tredje land som är gränsöverskridande transaktioner där olikheter i länders lagstiftningar utnyttjas. Förändringarna kan främst motiveras till att vara nödvändiga då möjligheter för skatteundandröjande beteende finns så länge där är skillnader i länders skattelagstiftning.

Lagen (1995:575) mot skatteflykt avser att förhindra skattebortfall och skatteanpassade transaktioner. Vid regeringens jämförelse mellan direktivets artikel 6 samt den svenska skatteflyktslagen ansågs det att lagen inte behövde uppdateras för att uppnå de krav som ställs på den nationella lagstiftningen. Inte heller uppdateringarna i direktiv 2016/1164 krävde några förändringar. Skatteflyktslagen och dess förhållande till principer samt EU-rätten är väldiskuterad, inte minst efter antagandet av direktiv 2016/1164. Skatteflyktslagen kan anses vara mer långtgående än direktivet vilket kan ge upphov till rättsliga frågeställningar såsom om skatteflyktslagen begränsar den fria rörligheten som är en av EU:s huvudprinciper.

## Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Axel Hilling som väglett mig genom uppsatsen och som under våra digitala möten bidragit med värdefull respons samt stor kunskap.

---

**Lund 2020-06-04,**

**Ellinor Åkerman**

## Förkortningar

ATAD - Anti-Tax Avoidance Directive

ATAD I - Anti-Tax Avoidance Directive (Direktiv 2016/1164) innan ändringarna

ATAD II - Anti-Tax Avoidance Directive (Direktiv 2016/1164) efter ändringarna

BEPS - Base Erosion and Profit Shift

EU - Europeiska Unionen

EUD - EU-domstolen

FEU - Föredraget om Europeiska unionen

FEUF - Föredraget om Europeiska unionens funktionssätt

GAAR - General Anti-Avoidance Rule

OECD - Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling

SKFL - Lagen (1995:5575) mot skatteflykt

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Intentionen med skatt är att samla in medel för att kunna förse samhället med ett flertal former av service samt att bidra med en hållbarhet och frihet till dess medborgare.<sup>1</sup>

För den enskilde finns det dock ett intresse av, till förmån för den egna ekonomin, att betala så lite skatt som möjligt och ha en så stor andel som möjligt i eget behåll. Samtidigt finns där ett intresse från samhällets sida att finansiera den offentliga verksamheten. Där råder därav en intressekonflikt mellan samhället och enskilda individer samt företag.<sup>2</sup> Det är inte ovanligt att skattskyldiga anpassar sina transaktioner med ändamålet att sänka sin skatt.<sup>3</sup> När detta sker under omständigheter där den skattskyldige enbart undviker viss skattebelastning kallas detta för skatteplanering.<sup>4</sup> Skatteplanering utmärks av att det sker i enlighet med lagens mening och ändamål där rättshandlaren ges möjligheten att välja det resultatet som är bäst ur skattesynpunkt.<sup>5</sup> Dock finns det skattskyldiga som till följd av kryphål i befintlig lagstiftning lyckas göra transaktioner som är helt oförutsedda för lagstiftaren vilket därav kan leda till ett skattemässigt oväntat resultat. Dessa former av transaktioner är helt lagenliga, men strider mot lagens ändamål och syfte och benämns som aggressiv skatteplanering.<sup>6</sup> Dessa former av transaktioner kan därav ifrågasättas ur moraliska aspekter.<sup>7</sup>

Något som fått stor uppmärksamhet i media är Panamapaper och Paradisläckan. Dessa läckor har inneburit stora skatteavslöjande gällande förmögna enskilda personer såväl som stora företag. I Panamapapers gällde avslöjanden främst olagliga transaktioner. I Paradisläckan framkom det däremot att det rörde sig om välplanerade och avancerade transaktioner som förvisso inte var olagliga, men som skulle kunna ses strida mot lagens intention.<sup>8</sup>

---

<sup>1</sup> Gribnau, H, *Fair taxation and social responsibility*, Köpenhamn, Ex tuto Publisher A/S, 2019 s. 107. Köpenhamn, Ex tuto Publisher A/S, 2019

<sup>2</sup> Lodin, Sven-Olof. Lindencrong, Gustaf. Melz, Peter. Silfverberg, Christer. Simon-Almendal, Teresa. Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt. Del 2*, 17:e uppl, Lund, Studentlitteratur AB

<sup>3</sup> Lodin m.fl. *Inkomstskatt del 2*, s. 656

<sup>4</sup> Pahlsson, Robert. *Inledning till skatterätten*, 2003, s. 103 & 104

<sup>5</sup> Lodin m.fl. *Inkomstskatt del 2*, s. 657

<sup>6</sup> Lodin m.fl. *Inkomstskatt del 2*,

<sup>7</sup> Simon- Almedal, T, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*. Stockholm. Stockholms universitet, 2005 s. 23.

<sup>8</sup> Nordblom Katarina. Skattefusk och skattemoral. *Ekonomisk Debatt*. Vol 47, nr 4, 2019; 80-90

Våra välfärdsstater vilar på att de skattskyldiga betalar den skatt som de blivit ålagda att göra.<sup>9</sup> Skatteintäkter ligger till grund för samhällsviktiga ändamål såsom offentliga investeringar, utbildning, välfärd och inte minst hälso-och sjukvården.<sup>10</sup> Ett funktionellt välfärdssamhälle är av stor vikt, vilket visar sig nu när pandemin med det nya och okända viruset Covid-19 sprids snabbt och ett större antal människor blir i akut behov av avancerad omvårdnad än vad vården egentligen har kapacitet till. Hoppet för överlevnad och ett fungerande välfärdssamhälle står till att staten, som i detta blir den enda part, kan garantera att det som måste fungera faktiskt fungerar, i detta fallet sjukvården.<sup>11</sup> Pandemins framfart har fått den svenska statens otillräcklighet att framträda och folkhälsomyndigheten har presenterat en strategi som bygger på de facto att landet saknar kapaciteten till att hantera pandemin.<sup>12</sup> Aggressiv skatteplanering kostar samhället stora summor pengar varje år som bland annat hade kunnat gå till välfärdssamhället.<sup>13</sup> Företag som ägnar sig åt aggressiv skatteplanering kan anses visa upp ett socialt oansvar.<sup>14</sup>

För en rättvis beskattning införde EU-kommissionen år 2016 ett skatteflyktsdirektiv ((EU) 2016/1164). Detta direktiv har reviderats flertalet gånger med förhoppningar om att minimera de kryphål som möjliggör aggressiv skatteplanering. Den första januari år 2020 var samtliga EU:s medlemsstater tvungna att uppgradera sin nationella lagstiftning i enlighet med den senaste revideringen av direktiv (EU) 2016/1164.<sup>15</sup> De nya bestämmelserna detta medför för EU:s suveräna stater är därav i skrivande stund väldigt aktuella.

För att förhindra skatteundandröjande transaktioner finns det i Sverige en lag mot detta, lagen (1995:5575) mot skatteflykt. Skatteflyktslagen har blivit väldigt omdebatterad genom åren. Diskussionerna kring denna grundar sig främst på att den kan anses strida mot legalitetsprincipen. Delar av lagrummet anses även vara mycket vagt samt oprecist

---

<sup>9</sup> Nordblom Katarina. Skattefusk och skattemoral. *Ekonomisk Debatt*. Vol 47, nr 4, 2019; 80-90

<sup>10</sup> Europa Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>11</sup> Larsson, Petter. Virusets som fick världen att älska staten. *Sydsvenskan*. 2020-04-01.

<sup>12</sup> Larsson, Petter. Virusets som fick världen att älska staten. *Sydsvenskan*. 2020-04-01.

<sup>13</sup> Dover, Ferrett, Gravino, Jones och Merler, *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union*. Studie för Europaparlamentets utredningstjänst, 2015.

<sup>14</sup> Hilling, A, *Fair taxation and social responsibility*, 2019. s. 60.

<sup>15</sup> Rådets generalsekretariat, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer. Interinstitutionellt ärende: 2016/0339 (CNS).

formulerat.<sup>16</sup> Sedan införandet av lagen mot skatteflykt har denna reviderats flertalet gånger, vilket har bidragit till att de praxis som utvecklats blivit oanvändbara.<sup>17</sup> Frågan är om direktiv (EU) 2016/1164 samt de aktuella ändringarna av detta kan tänkas ha haft någon påverkan på den svenska skatteflyktslagen? Finns det möjlighet att en eventuell implementering av bestämmelserna från det ursprungliga direktivet och dess senaste ändringar kan tänkas stilla den rådande kritiken gentemot skatteflyktslagen?

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att ge en djupare förståelse av skatteflyktsdirektivet ((EU) 2016/1164), General Anti-Avoidance Rule (GAAR) och orsakerna till förändringarna av direktivet och för att bidra med insikt kring vad det kan innebära för den svenska lagen (1995:5575) mot skatteflykt. Uppsatsens syfte mynnar ut i följande frågeställningar att besvara:

1. Vad innebär skatteflyktsdirektivet (EU) 2016/1164 för den svenska skatteflyktslagen och vilka rättsliga frågor ger det upphov till?
2. Vad innebär de nya ändringarna av skatteflyktsdirektivet (EU) 2016/1164 för den svenska skatteflyktslagen?
3. Varför behövdes samordnade bestämmelser om hybrida mismatchningar trots införandet av skatteflyktsdirektivet (EU) 2016/1164?

## 1.3 Avgränsningar

Denna uppsats är avgränsad till att fokusera på aggressiv skatteplanering bland stora företag, då multinationella företag anses ha resurser för att kunna utnyttja möjligheterna till att kunna bedriva detta i större skala.<sup>18</sup> Eventuella möjligheter för privatpersoner och mindre samt medelstora företag att bedriva en aggressiv skatteplanering har därav avgränsats bort och inte behandlats. Dock har de effekter som de stora företagens aggressiva skatteplanering eventuellt kan tänkas ha på lägre nivå, det vill säga hos företag och individer, när det kommer till deras

---

<sup>16</sup>Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s. 655

<sup>17</sup>Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s. 656

<sup>18</sup> Egger, Peter. Eggert, Wolfgang och Winner, Hannes. "Saving Taxes through Foreign Plant Ownership", *Journal of International Economics* Vol 81, 2010; s. 99–108.

känslor kring skatt samt hur de indirekt påverkas behandlats. Detta då det bedöms bero på konsekvenser till följd av de stora företagens agerande.

Direktiv 2016/1164 är ett mycket omfattande direktiv som behandlar ett flertal aspekter kring aggressiv skatteplanering samt skatteflykt. Denna uppsats är därav avgränsad till att fokusera på artikel 6 och GAAR från första upplagan av direktiv 2016/1164, de primära ändringarna av direktivet och den svenska skatteflyktslagen. Fokuset på hur direktivet samt dess ändringarna kan tänkas påverka samhället ligger i denna uppsats primärt på Sverige och den svenska lagen (1995:575) mot skatteflykt. Övriga lagrum och bestämmelser som kan komma att påverkas av ändringarna i direktivet kommer att nämnas flyktigt för att ge sammanhang till situationen men inte att behandlas ingående.

#### 1.4 Metod och material

För att kunna besvara valda frågeställningar har en rättsdogmatisk metod tillämpats i denna uppsats.<sup>19</sup> Rättskällor har prioriterats efter rättskällshierarki i enlighet med en rättsdogmatisk metod där gällande rätt tolkas utifrån lagstiftningar, förarbeten samt praxis och doktrin<sup>20</sup> Vidare har även EU-rätt använts för att kunna besvara de valda frågeställningarna. EU-rättens rättskällor är indelade i primärrätt, sekundärrätt samt subsidiära rättskällor.<sup>21</sup> Primärrätten består av föredrag som talar om hur samarbeten samt institutioner inom EU ska fungera och vad EU får lagstifta om. Sekundärrätten är de rättsakter som kan utfärdas med stöd av fördragen. Sekundärrätten delas in i bindande samt icke-bindande rättsakter varav direktiv, som denna uppsats till stor del vilar på, klassas som en bindande rättsakt.<sup>22</sup> Subsidiära rättskällor är de rättsliga instrument som inte har någon grund i fördragen. I dessa rättsliga instrument räknas EU-domstolens rättspraxis, allmänna rättsprinciper samt internationell rätt. Det skulle kunna sägas att EU-domstolen ger extra stöd och kompenserar bristerna i primär- och sekundärrätt med de subsidiära rättskällorna.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Nils Jareborg. Rättsdogmatik som vetenskap, 2004. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-15)

<sup>20</sup> Peczenik, A, *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, s. 35.

<sup>21</sup> Skatteverket. Rättskällor inom EU-rätten. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-25)

<sup>22</sup> Skatteverket. Rättskällor inom EU-rätten. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-25)

<sup>23</sup> Skatteverket. Rättskällor inom EU-rätten. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-25)

## 1.5 Disposition

Inledningsvis i avsnitt 2 behandlas begreppen aggressiv skatteplanering samt skatteflykt att för att ge en introduktion till ämnet. För att ge en helhetsbild av ämnet och ge en större förståelse kring införandet av direktivet samt dess ändringar undersöks det därefter samt redogörs för de konsekvenser som aggressiv skatteplanering bland stora företag kan tänkas ha för samhället samt hur det potentiellt kan drabba andra mindre företag. Planer och åtgärder som diskuterats alternativt tagits i bruk för att begränsa skatteundandröjande beteende presenteras därefter i avsnitt 3. Avsnitt 3 om planer och åtgärder förklarar även direktiv (EU) 2016/1164, General Anti-Avoidance Rule, följt av en presentation av skatteflyktslagen, legalitetsprincipen och hur direktivet påverkat den svenska skatteflyktslagen. Senare i kapitlet förklaras ändringarna av direktiv 2016/1164 som införlivades i EU:s samtliga medlemsstater senast den 1 Januari 2020 och vad detta kan tänkas ha för påverkan på den svenska skatteflyktslagen. Därefter presenteras ett EU-mål samt två mål från HFD som utgör relevans för en vidare diskussion kring EU och skatteflyktslagen. Slutligen i avsnitt 3 gör en vidare analys om skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten där en sammanfattning görs av nämnda åtgärders påverkan på skatteflyktslagen. I avsnitt 4 förklaras hybrida mismatchningar att, detta då ändringarna av direktiv 2016/1164 främst berör detta samt en motivering till varför ändringarna av direktivet var nödvändiga. Avslutningsvis i avsnitt 5 förs en diskussion där syfte och frågeställningar besvaras och knyts samman i en avslutande kommentar

## 2. Aggressiv skatteplanering/skatteflykt

*I detta avsnitt klargörs det vad begreppen aggressiv skatteplanering och skatteflykt innebär. Detta följs av en redogörelse till vad det innebär att vara medlem i den Europeiska Unionen samt en introduktion till innebörden samt tanken med EU:s inre marknad. I detta avsnitt behandlas dessutom de konsekvenser som kan tänkas uppstå i samhället till följd av uteblivna skatteintäkter för staten. Välfärden, snedvriden konkurrens och försämrade skattemoral är samtliga faktorer som kan påverkas av den aggressiva skatteplaneringen och förklaras här med hänseende till att ge en djupare motivering till behovet av en fungerande skattelagstiftning. Avsikten med avsnitt 2 är att ge förståelse kring vad det innebär att vara medlemsstat i EU samt vilka förpliktelser det innebär för vederbörande. Genom att ta upp de konsekvenser som aggressiv skatteplanering ger upphov till avser detta avsnitt även att bidra till en motivering varför senare förklarade direktiv behövs.*

### 2.1 Vad är aggressiv skatteplanering/skatteflykt?

Skatteflykt är en rättslig term som härleder till handlingar som följer lagens utformning, men som strider mot ens intention.<sup>24</sup> Trots att skatteflykt är en rättslig term finns där en lucka för beteenden i linje med detta i befintlig lagstiftning.<sup>25</sup> Aggressiv skatteplanering däremot, är i nuläget ingen rättslig term<sup>26</sup> och kan ses som ett beteende som inte förhindras av befintlig skatteflyktslagstiftning. Dock leder den aggressiva skatteplaneringen till ett resultat som är emot syftet och ändamål. Baserat på detta kan aggressiv skatteplanering ses som en form av skatteflykt bortsett från de facto att termen aggressiv skatteplanering är bortom befintlig skatteflyktslagstiftnings tillämpningsområde.<sup>27</sup>

Skatteflykt och aggressiv skatteplanering förväxlas ofta med skattefusk. Till skillnad från ovan förklarade begrepp är skattefusk en direkt olaglig term.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> Christians, Alison. Avoidance, evasion, and taxpayers morality. *Washington Journal of law and policy*. Vol. 44, nr 1, 2014; 59.

<sup>25</sup> Hilling, A, *Fair taxation and social responsibility*, 2019. s. 58.

<sup>26</sup> Hilling, A, *Fair taxation and social responsibility*, 2019. s 58.

<sup>27</sup> Hilling, A, *Fair taxation and social responsibility*, 2019 s. 59.

<sup>28</sup> Nordblom Katarina. Skattefusk och skattemoral. *Ekonomisk Debatt*. Vol 47, nr 4, 2019; 80-90

## 2.2 EU och skattefrågor

Sedan år 1995 är Sverige en av EU:s idag 27 medlemsstater. Detta efter att ett inträde i EU röstades igenom i en folkomröstning år 1994.<sup>29</sup> Genom sitt undertecknande av Lissabonfördraget har samtliga av EU:s medlemsstater frivilligt förbundit sig till att följa EU-rätten.

Lissabonfördraget består i sin tur av två beståndsdelar, Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (förkortat FEUF) samt Fördraget om Europeiska unionen (förkortat FEU). I FEUF regleras de fyra friheterna för EU:s medlemsstater som gäller EU:s inre marknad och som dessutom är en av grundtankarna bakom EU.<sup>30</sup> Meningen är att det ska vara enkelt att resa, bedriva handel samt flytta inom EU.<sup>31</sup> De fyra friheterna på EU:s inre marknad innefattar 1) fri rörlighet av varor, 2) fri rörlighet av tjänster, 3) fri rörlighet av kapital och 4) fri rörlighet för människor.<sup>32</sup>

Den inre marknaden anses vara en av EU:s större bedrifter samt en mycket stor tillgång i en allt mer globaliserad värld.<sup>33</sup> Som tidigare nämnt går stora summor finansiella medel årligen förlorade till följd av någon form av skatteundandröjande beteende som kan anses inskränka på EU:s inre marknad och dess fyra friheter.<sup>34</sup>

Befogenheterna för att bestämma över skattesystemet och valet över att justera, införa alternativt slopa skatter ligger därav hos de enskilda medlemsstaterna.<sup>35</sup> Dock övervakas de nationella skattereglerna inom några kategorier, såsom exempelvis de bestämmelser som rör EU:s konsument - och företagspolitik. Det råder alltså en harmonisering av regler beträffande varor och tjänster inom EU.<sup>36</sup> Harmonisering är ett centralt begrepp inom EU för att kunna uppnå de fyra friheterna på den inre marknaden och bidrar till ett aktivt närmande av medlemstaterna vad beträffande lagstiftningar och bestämmelser. Harmonisering sker vanligen

---

<sup>29</sup> Europeiska unionen. Basfakta om EU. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-27)

<sup>30</sup> Sveriges Riksdag. Fri rörlighet. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-29)

<sup>31</sup> Kommerskollegium. De fyra friheterna - basen i den inre marknaden. 2019. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-29)

<sup>32</sup> Kommerskollegium. De fyra friheterna - basen i den inre marknaden. 2019. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-29)

<sup>33</sup> Europeiska Kommissionen. Inre marknad. 2019. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-30)

<sup>34</sup> Europaparlamentet. Skatteflykt: Rådet underminerar EU:S trovärdighet enligt parlamentets ledamöter. 2018. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-02)

<sup>35</sup> Paternoster, Dario. Europeiska kommissionen. Allmän skattepolitik. 2019. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-02)

<sup>36</sup> Europeiska Unionen. Skatter.(Elektronisk källa, hämtad 2020-05-02)

genom direktiv från EU som måste implementeras i samtliga medlemsstaters lagstiftning, men där tillvägagångssättet för detta lämnas till den enskilda medlemsstaten.<sup>37</sup> När ett EU-direktiv antagits är det bindande för samtliga medlemsstater med syfte att nå det resultat man vill uppnå med direktivet.<sup>38</sup> Kravet på att införliva nya direktiv till staternas nationella lagstiftningar regleras i 288 FEUF samt i det aktuella direktivet.<sup>39</sup> Sverige måste därav anpassa sin lagstiftning efter de EU-direktiv som ges ut.

Den instans som ser till att EU:s lagstiftning följs, samt tillämpas på samma vis i samtliga av EU:s medlemsstater är EU-domstolen. Den löser även tvister mellan EU-länder och EU-institutioner.<sup>40</sup> EU-domstolens praxis anses vara viktiga rättskällor vid tolkning av nationell rätt. Genom sina avgöranden slår nämligen EU-domstolen fast samt utvecklar innehållet i unionsrätten.<sup>41</sup>

Meningen med att just övervaka bestämmelserna för skattefrågor vid konsument- samt företagspolitik beror främst på att främja det som anses vara EU:s allra största tillgång, nämligen den inre marknaden och de fyra friheterna.<sup>42</sup> Vidare ämnar EU att förhindra orättvisor som genererar konkurrensfördelar samt se till så att inget företag, arbetstagare eller konsument diskrimineras av en annan medlemsstat.<sup>43</sup>

### 2.3 Direktivkonform tolkning

När ett EU-direktiv antagits är det som tidigare nämnt en skyldighet för EU:s medlemsstater att implementera detta i nationell lagstiftning. Utöver detta är det även en skyldighet för medlemsstaterna att vid implementeringen genom direktivkonform tolkning se till att direktivet får sin tilltänkta verkan vad gäller rättstillämpning.<sup>44</sup> Enligt praxis framtagen av Europadomstolen klargörs det vilka skyldigheter varje enskild stat har vad beträffar

---

<sup>37</sup> Nationalencyklopedin. Harmonisering av lag/föreskrift. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-03)

<sup>38</sup> Artikel 288(3) FEUF.

<sup>39</sup> Artikel 288(3) FEUF.

<sup>40</sup> Europeiska Unionen. Basfakta om EU-domstolen. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-25)

<sup>41</sup> Skatteverket. Rättskällor inom EU-rätten. 2020 (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-25)

<sup>42</sup> Europeiska Unionen. Skatter. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-04)

<sup>43</sup> Europeiska Unionen. Skatter. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-04)

<sup>44</sup> Brokelind, Cécile och Wattel, Peter. "Free movement and Tax Base integrity". *Terra/Wattel – European Tax Law*. Vol1, General Topics and Direct Taxation; 209.

direktivkonform tolkning. I EUD:s praxis framkommer det att direktiven, i den mån det är möjligt, ska integreras i samma lydelse samt med samma syfte i nationell lagstiftning.<sup>45</sup>

## 2.4 Välfärden

Aggressiv skatteplanering kostar samhället miljontals kronor varje år.<sup>46</sup> Dock är våra välfärdsstater beroende av att dess medborgare betalar sin tilldelade skattesats.<sup>47</sup>

Sverige har i jämförelse med andra EU-länder ett relativt högt skattetryck.<sup>48</sup> Det som skiljer Sverige mycket från de övriga länderna vad beträffar fördelningen av var skattepengarna går är att den allra största andelen av statens erhållna skatteintäkter går till socialt skydd. Detta sociala skydd består av stöd såsom pensioner, sjukförsäkringar, diverse bidrag som barnbidrag och bostadsbidrag, stöd till efterlevande samt ekonomiskt stöd åt de som inte har kapacitet till att försörja sig själv. Den kostnad som belastar statens skatteintäkter näst mest är kostnader för offentlig förvaltning. Offentlig förvaltning inkluderar forskning och utveckling, ekonomiskt bistånd till utsatta länder, skatte- och ekonomiförvaltning, utrikesförvaltning samt utgifter för verkställande- och lagstiftande organ.<sup>49</sup>

På en delad tredje plats över Sveriges skatteintäkter kommer utgifter för skola och sjukvård. Den andel av skatteintäkterna som belastas av skola och sjukvård motsvarar ungefär den nivå som EU:s medlemsstater har i snitt.<sup>50</sup>

## 2.5 Konkurrens

Utöver förluster vad beträffar intäkter som kunde ha gått till välfärd, såsom utbildning, sjukvård samt offentliga investeringar,<sup>51</sup> så snedvrider den konkurrensen mellan företag samt eliminerar de lika villkoren som är tänkt att råda för samtliga skattebetalare.<sup>52</sup> Studier har visat att mindre

<sup>45</sup> Domstolens dom av den 10 april 1984 i mål 14/83, Sabine von Colson och Elisabeth Kamman mot Nordrhein-Westfalen, ECLI:EU:C:1984:153, p. 26, 28; se även samma resonemang i domstolens dom den 5 oktober 2004 i de förenade målen C-397/01-C-403/01, Pfeiffer m.fl. mot Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV, ECLI:EU:C:2004:584, p. 119.

<sup>46</sup> Dover, Ferrett, Gravino, Jones och Merler, 2015.

<sup>47</sup> Nordblom, 2019; 80-90

<sup>48</sup> Eurostat. Your key to European statistics. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-05)

<sup>49</sup> TaxClimate. Var går skattepengarna? 2012. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-02)

<sup>50</sup> TaxClimate. Var går skattepengarna? 2012. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-02)

<sup>51</sup> Europeiska Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>52</sup> Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. COM(2016) 451 final.

företag, i länder där det råder hög skatt, betalar 30% mer i skatt än stora de stora företagen.<sup>53</sup> Detta då den främsta källan till sysselsättning inom Europa består av små till medelstora företag där dessa proportionellt blir belastade med att betala mer i skatt än de stora företagen som har resurser och möjligheter till att ägna sig åt aggressiv skatteplanering.<sup>54</sup> Stora multinationella företag som ägnar sig åt aggressiv skatteplanering och lyckas dra kostnadsmissiga fördelar av detta ökar sin marknadsandel. Detta bidrar till att det blir betydligt svårare för nya samt växande företag att få genomslag på marknaden.<sup>55</sup> Det tyder på att där finns samband mellan skatteplanering och en stegrad industrikoncentration samt höga bruttovinster vilket även kan drabba konsumenterna i form av högre priser.<sup>56</sup> Till följd av de större företagens aggressiva skatteplanering och de bortfallna skatteinkomster detta genererar för respektive land blir regeringar tvingade att kompensera för de förlorade skatterna genom att höja andra skatter.<sup>57</sup>

## 2.6 Skattemoral

De stora företagens agerande kring aggressiv skatteplanering kan även ha en effekt på lägre nivåer där privatpersoners vilja att betala skatt påverkas. När det uppdagas att stora företag aktivt försökt minska sin skatteandel finns risken att allt fler försöker att göra detsamma.<sup>58</sup> Generellt sett finns en vilja av att betala sin ålagda skatt, detta benämns som skattemoral.<sup>59</sup> I en attitydundersökning gjord av skatteverket år 2017 (redovisades år 2018) kände hela 85% av samtliga tillfrågade privatpersoner en moralisk plikt att betala sin skatt.<sup>60</sup> Skattemoralen beror till stor del på känslor av skuld och skam som uppstår när man bryter mot allmänhetens normer genom att fuska.<sup>61</sup> Dessa känslor kring att bryta mot en norm uppstår enligt Erard och Feinstein (1994) oavsett om fusket uppdagas eller ej.<sup>62</sup> Hur pass stark skammen och skulden kring att fiffla med skatten är hos en individ beror på hur starka normerna kring att betala skatt är i det landet där individen bor.<sup>63</sup>

<sup>53</sup> Egger, Eggert och Winner, 2010.

<sup>54</sup> Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. COM(2016) 451 final.

<sup>55</sup> Europeiska Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>56</sup> Europeiska Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>57</sup> Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. COM(2016) 451 final.

<sup>58</sup> Europeiska Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>59</sup> Nordblom Katarina. Skattefusk och skattemoral. *Ekonomisk Debatt*. Vol 47, nr 4, 2019; 80-90

<sup>60</sup> Skatteverket, 2018.

<sup>61</sup> Erard, Brian. Feinstein, Jonathan. Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game. *RAND Journal of Economics*, 1994, vol. 25, Nr 1; 1-19

<sup>62</sup> Erard och Feinstein, 1994.

<sup>63</sup> Myles, Gareth D. Naylor, Robin A.. A model of tax evasion with group conformity and social customs. *European Journal of Political Economy*. Vol 12, Nr 1, 1996; 49-68.

### 3. Åtgärder

*Avsnittet om åtgärder inleds med en förklaring om OECD-BEPS-projekt som på sätt och vis är grunden till direktiv 2016/1164. Därefter ges en redogörelse för framtagandet samt innebörden av direktiv 2016/1164 följt av en förklaring av General Anti-Avoidance Rule som är den del av direktivet som denna uppsatsen är avgränsad till. Vidare i detta avsnitt görs en utläggning om den svenska lagstiftningen mot skatteflykt, det vill säga skatteflyktslagen följt av en kort förklaring till legalitetsprincipen. Detta då skatteflyktslagen kritiserats för att strida mot denna princip. Vidare i detta avsnitt görs en redogörelse för hur skatteflyktslagen har påverkats av bestämmelserna i direktivets artikel 6. Därefter görs en jämförelse mellan direktiv 2016/1164 som kallas för ATAD I samt direktivet med dess ändringar som benämns som ATAD II, följt av hur dessa ändringar eventuellt har påverkat skatteflyktslagen. Slutligen i detta avsnitt förs ett resonemang och en vidare analys kring skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten.*

#### 3.1 OECD- BEPS-projekt

Det har tagits fram en konkret åtgärdsplan av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) för att förhindra urholkning av nationella skattebaser. Denna åtgärdsplan består av 15 punkter och har fått namnet Base Erosion and Profit Shift (BEPS). Ändamålet med BEPS åtgärdslista är att dessa 15 punkterna ska vara till stöd för tolkningen av skatteavtal. Förhoppningen är att dessa åtgärdsplaner ska kunna eliminera de kryphål i dagens lagstiftning som möjliggör för stora företag att ingå gränsöverskridande skatteavtal med intentionen att undgå skattskyldighet.<sup>64</sup>

Aggressiv skatteplanering är vanligen av gränsöverskridande karaktär. Av denna anledningen krävs åtgärder på en internationell nivå, då nationell lagstiftning som ej är samordnade

---

<sup>64</sup> Vanistendael, Frans. Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law? *Bulletin for International Taxation*, 2016 (Volume 70), No 3, s. 163.

medlemsländerna emellan riskerar att möjliggöra nya kryphål som aggressiva skatteplanerare då kan utnyttja.<sup>65</sup>

### 3.2 Direktiv (EU) 2016/1164

Den 28 Januari år 2016 tog EU-kommissionen ett steg mot vad som benämndes som en effektiv, rättvis samt tillväxtvänlig beskattning inom EU.<sup>66</sup> De presenterade då ett åtgärdspaket mot skatteflykt med rättsligt bindande åtgärder för att råda bot på den aggressiva skatteplaneringen.<sup>67</sup> Bakgrunden till framtagandet av detta åtgärdspaket grundar sig i att det Ekonomiska rådet betonat att insatserna på unions- samt internationell nivå mot skatteflykt och aggressiv skatteplanering bör höjas.<sup>68</sup> Åtgärdspaketet bygger på de 15 åtgärder som tagits fram av OECD i deras BEPS-plan beträffande begränsande av urholkning av länders skattebas samt överföring av vinster.<sup>69</sup> Några av de viktigaste aspekterna i det förslag som lades fram behandlade främst att kunna främja god förvaltning i skattefrågor, förebygga missbruk beträffande skatteavtal samt ta fram rättsligt bindande åtgärder för att kunna blockera företagens mest frekventa metoder för att slippa skatt.<sup>70</sup> Den 8 mars samma år enades ekofinrådet om ett utkast till direktiv om utbyte av skatteuppgifter från storföretagens verksamheter. De skatteuppgifter som det skulle ske ett utbyte av innefattade kategorier såsom inkomst, kapital, avkastning, anläggningstillgångar, antalet anställda, vinster samt skatter.<sup>71</sup> Senare år 2016 enades ekofinrådet om ett nytt direktiv mot skatteflykt och likt det ursprungliga förslaget till åtgärdspaketet grundas detta på OECD:S rekommendationer mot att råda bot på urholkningen av skattebasen samt överföring av vinster.<sup>72</sup> Ekofinrådets ordförande tillika Nederländernas premiärminister Jeroen Dijsselbloem sa i samband med presenterandet av utkastet följande citat;

---

<sup>65</sup> Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. COM(2016) 451 final.

<sup>66</sup> Europa Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>67</sup> Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. COM(2016) 451 final.

<sup>68</sup> Förslag till RÅDETS DIREKTIV om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion

<sup>69</sup> Europeiska Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>70</sup> Europeiska Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

<sup>71</sup> Europeiska unionens råd. Ekofinrådet, 8 mars 2016. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-20)

<sup>72</sup> Europeiska unionens råd. Ekofinrådet, 17 Juni 2016 (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-20)

”Det är mycket viktigt att EU står i främsta ledet i kampen mot skatteflykt, och vi tog ett viktigt steg idag. Målet är att se till att OECD:s handlingsplan mot skattebaserodering och vinstförflyttning genomförs på ett konsekvent sätt och att planen införlivas i bindande lagstiftning som är tillämplig i hela EU.”

Den 11 juli år 2016 antog rådet direktivet (EU) 2016/1164, även kallat ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive).<sup>73</sup>

Senare kom det att läggas fram förslag för ändringar av detta direktiv, då det trots införandet av direktivet, fortfarande fanns utrymme för hybrida mismatchningar mellan EU och tredje land.<sup>74</sup> I början av år 2017 enades rådet om ett förslag till ändringar av direktivet för att förhindra hybrida arrangemang och på så vis försöka förhindra att skattebasen i medlemsstaterna urholkas. Genomförandet av detta direktiv blev fastställt till den 1 januari 2020 vilket innebär att EU:s medlemsstater blev tvungna att införliva direktivet i sina nationella lagstiftningar samt bestämmelser senast den 31 december 2019.<sup>75</sup>

Direktiv (EU) 2016/1164 är av de minimis karaktär vilket innebär att den nationella lagstiftningen efter införandet av direktivet minst måste täcka de de minimikrav som ställs, men att de tillåter att den går utöver vad som direktivet säger.<sup>76</sup>

Vid senare jämförelser av direktiv 2016/1164 och det förändrade direktivet som implementerats i medlemsstaternas lagstiftning 1 januari 2020, kommer de härnäst att benämnas som ATAD I respektive ATAD II.

### 3.3 GAAR

GAAR står för General Anti-Avoidance Rule och är en av de regler som är framtagna i direktiv 2016/1164 och som framkommer i artikel 6. Artikel 6 i direktivet syftar till att undvika skattundandröjande arrangemang där de kryphål som finns till följd av olikheter i länders

---

<sup>73</sup> Rådets direktiv (EU) nr 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

<sup>74</sup> Förslag till RÅDETS DIREKTIV om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion

<sup>75</sup> Förslag till RÅDETS DIREKTIV om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion

<sup>76</sup> Rådets direktiv (EU) nr 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion. Art. 3.

lagstiftning utnyttjas.<sup>77</sup> Ändamålet med GAAR är att den ska fungera som en generalklausul för samtliga av EU:s medlemsstater och initierar, till skillnad från specifika skatteregler, att vara applicerbara på alla former av transaktioner och arrangemang som görs med syfte att undvika skatt och som därav anses vara icke-genuina.<sup>78</sup> I artikel 6 introducerades termen Icke-genuina arrangemang och som definierades med att det skulle ha ett huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel som motverkar lagens syfte och mening.<sup>79</sup> För att granska GAAR närmre kan tillämpningen av bestämmelsen delas in i fyra stycken huvudvillkor:

1. Regler som innefattar en eller flera former av transaktioner med syfte att tillhandahålla en skattefördel. Detta subjektiva villkor sätter en mycket låg gräns för när ett aggressivt skattebeteende sker.<sup>80</sup>
2. Regler som medför tolkning av skattelagstiftning samt hur den appliceras baserat på en eller flera transaktioner av ekonomisk substans.<sup>81</sup> Detta innefattar ett mycket brett spektra av transaktioner där allt ifrån schemalagda, agerande, funktionella, beviljade samt händelser är inkluderade. En transaktion kan innehålla ett flertal av dessa ovan nämnda transaktioner och beroende på hur nära länkade dessa är med varandra kan transaktionen klassificeras som ett arrangemang eller ett flertal arrangemang.<sup>82</sup>
3. GAARs mening och inriktning är att angripa de som utnyttjar lagstiftningen och är applicerbar på riktiga alternativt fiktiva arrangemang som är avsedda för att motverka befintlig skattelagstiftningens intention och mening.<sup>83</sup>
4. Juridiskt utvecklade regler som är baserade på utnyttjande av lagtext eller doktrin.<sup>84</sup>

---

<sup>77</sup> Rådets direktiv (EU) nr 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

<sup>78</sup> UN. The Role of a General Anti-Avoidance Rule in Protecting the Tax Base of Developing Countries. 2017. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-05)

<sup>79</sup> Hultqvist, Anders. Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt? *Skattenytt*, 2016: 853-863

<sup>80</sup> Schmidt Koerver, P, *Fair taxation and corporate social responsibility*, 2019, s. 253

<sup>81</sup> Prebble, John. Kelsen, the principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law. *WU International Taxation Research Paper*. Nr 23, 2015.

<sup>82</sup> Schmidt Koerver, P, *Fair taxation and corporate social responsibility*, 2019, s. 253

<sup>83</sup> Krever, Richard. GAARs - General report: GAARS - A key element of tax systems in the post-BEPS world. European and international Tax and Policy series Vol 3, 2016;1-20.

<sup>84</sup> Cf. e.g. the U.S. GAAR (section 4.3).

### 3.4 Skatteflyktslagen

För att förhindra skattebortfall samt skatteanpassade transaktioner har det i Sverige införts en lag mot detta, lagen (1995:575) mot skatteflykt (SkfL). Skatteflyktslagen är applicerbar på kommunal och statlig inkomstskatt, detta i enlighet med 1 § SkfL. Denna lag har blivit mycket omdebatterad då den anses fylla en viktig funktion beträffande att den möjliggör beskattning av transaktioner som annars vore lågbeskattade alternativt skattefria. Samtidigt möts den av mycket kritik då den i vissa avseenden anses vara alldeles för osäker ur ett rättsligt perspektiv samt att den anses strida mot legalitetsprincipen då det är möjligt att döma ut skatt när skatteflyktslagens fyra rekvisit är uppfyllda trots att det inte regleras i aktuell lagstiftning.<sup>85</sup>

Skatteflyktslagen består enbart av fyra stycken paragrafer. I 2 § SkfL, som är lagrummets generalklausul, finns det fyra stycken rekvisit som samtliga måste vara uppfyllda för att lagrummet ska vara applicerbart på det berörda fallet. 2 § SkfL lyder enligt följande;

”Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna, 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”<sup>86</sup>

I skatteflyktslagens 3:e paragraf framgår det, under förutsättningar att rekvisiten i 2§ SkfL är uppfyllda, att beskattningsunderlaget kan fastställas på olika vis baserat på vilken form av transaktion det rör sig om.

Vad beträffar huruvida denna lagstiftning är tillämplig i ett fall eller inte, prövas i enlighet med 4 § SkfL av förvaltningsrätten där underlag framställts av skatteverket.

---

<sup>85</sup> Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s 655.

<sup>86</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt

Under årens lopp har skatteflyktslagen ändrats ett flertal gånger.<sup>87</sup> Den ursprungliga versionen av lagrummet som trädde i kraft år 1980 var väldigt restriktiv och hade mycket stort fokus på rättssäkerhet i dess utformning. Detta bidrog till att den sällan kunde tillämpas.<sup>88</sup> Trots att lagen tidigare ansågs vara mycket svår att tillämpa kan det faktum att den ändrats under årens gång, ha bidragit till en minskad rättssäkerhet då ett flertal av de praxis som kommit fram nu anses vara föråldrade.<sup>89</sup>

Skatteflyktslagens mening är inte att medföra ett hårdare beskattningsresultat än vad det skulle ha blivit av ett normalt agerande. Meningen är snarare att det ska bli en rättvis beskattning.<sup>90</sup>

### 3.5 Legalitetsprincipen och skatteflyktslagen

Legalitetsprincipen är ett uttryck som förekommer inom ett flertal rättsområden och innebär att det brott den enskilde står åtalad för ska finna stöd i lag.<sup>91</sup> Inom skatterätten kan detta benämnas som *nullum tributum sine lege*, även känt som ingen skatt utan lag.<sup>92</sup> Som meningen lyder får en skattskyldig inte lov att påföras någon skatt utan att detta finner stöd av lagstiftning.<sup>93</sup>

Som bekant har skatteflyktslagen, och i synnerhet dess generalklausul, mötts av kritik då den anses strida mot legalitetsprincipen. En stor orsak till denna kritik grundar sig i att samtliga fyra rekvisit i generalklausulen måste vara uppfyllda för att den ska bli tillämplig och att skatt därmed skulle kunna utgå trots att det inte regleras i aktuell lagstiftning, vilket då kan anses strida mot legalitetsprincipen.<sup>94</sup>

### 3.6 EU-direktivets påverkan på skatteflyktslagen

Att motverka skatteundandröjande beteenden har alltid varit ett viktigt mål för Sverige.<sup>95</sup> Vad beträffar GAAR i svensk lagstiftning är ändamålet att detta ska speglas i 2§ SkfL som även är den svenska skatteflyktslagens generalklausul.<sup>96</sup> Som tidigare nämnts är direktivet av de

<sup>87</sup> Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s. 734.

<sup>88</sup> Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s. 734

<sup>89</sup> Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s. 734.

<sup>90</sup> Prop. 1980/81:17 s. 31. Förslag till lag om skatteflykt

<sup>91</sup> Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s. 640.

<sup>92</sup> Hultqvist, Anders. Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen.. *Skattenytt*. 2016; 730-748

<sup>93</sup> Lodin m.fl. Inkomstskatt del 2, s. 641.

<sup>94</sup> Hultqvist Anders. Ny skatteflyktslag en metodfråga för skatterätten. *Skattenytt*. nr 11, 1996; 67

<sup>95</sup> Rabe, Gunnar. Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*. 24 uppl., Norstedts Juridik 2011

<sup>96</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt

minimis karaktär och Sveriges utformning för regler beträffande artikel 6 GAAR har därav kunnat utformas efter statens egna preferenser under förutsättningarna att de uppfyller minimikraven som anges i artikeln. Om den svenska lagstiftningen skulle vara utformad på ett mer omfattande vis än GAAR:s minimikrav kan EU-rätten dock komma att begränsa dessa vid gränsöverskridande transaktioner inom EU.<sup>97</sup> EU:s syfte är inte att begränsa Sverige och övriga medlemsstater med detta direktiv, utan enbart agera efter det som krävs för att upprätthålla den inre marknaden.<sup>98</sup>

I samband med att direktiv 2016/1164 antogs av rådet fastslogs det i en promemoria av regeringen att det inte behövdes några ändringar i svensk lagstiftning beträffande skatteflykt.<sup>99</sup> Bestämmelserna i skatteflyktslagen anses alltså motsvara de bestämmelser som direktiv 2016/1164 artikel 6 GAAR medförde.

För att bestämmelserna i skatteflyktsdirektivet ska vara tillämpliga krävs det att det rör sig om ett arrangemang, alternativt en serie av arrangemang, som bedöms vara icke-genuina när de inte återspeglar den ekonomiska verkligheten i enlighet med artikel 6.1 och 6.2 i direktiv (EU) 2016/1164. I den svenska skatteflyktslagen krävs det, enligt 2 §1 och 2 p., att rättshandlingen ska ingå i ett förfarande samt att den skattskyldige antingen indirekt eller direkt ska ha varit medverkande. I promemorian bedöms det att kravet som finns i den svenska skatteflyktslagstiftningen om att det ska röra sig om ett förfarande, anses motsvara direktivets krav på att det ska röra sig om en form av arrangemang.<sup>100</sup>

I promemorian konstateras det vidare att den svenska skatteflyktslagstiftningen anses vara mer långtgående än bestämmelserna i direktivet. I svensk lagstiftning ställs det, till skillnad från i direktivet, inte krav på att arrangemangen inte ska motsvara den ekonomiska verkligheten och kan därmed vara tillämplig på fler fall än så. Då direktivet som tidigare nämnts enbart är av de minimis karaktär, är det givetvis inga problem att svensk lagstiftning kan anses vara mer täckande än vad själva direktivet kräver.<sup>101</sup> I skatteflyktsdirektivet finns där, till skillnad från

---

<sup>97</sup> Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 2018, s. 100

<sup>98</sup> Hultqvist, Anders. Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen.. *Skattenytt*. 2016; 730-748

<sup>99</sup> Prop. 2017/18:296 s. 93 ff. Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

<sup>100</sup> Prop. 2017/18:296 s. 91 ff. Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

<sup>101</sup> Rådets direktiv (EU) nr 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion. Art. 3.

den svenska lagstiftningen, inga krav på att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat i handlingen. Dock kan detta anses vara underförstått i direktivet.<sup>102</sup>

Vidare i artikel 6.1 i direktiv (EU) 2016/1164 ställs det krav på arrangemangen ska utföras med ett huvudsakligt syfte att gagna en skattefördel. I skatteflyktslagen 2§ 3 p. står det att skatteförmånen ska ha varit den bidragande orsaken till förfarandet och därför anses skatteflyktslagen omfatta de bestämmelser som finns i artikel 6.1 i direktivet.<sup>103</sup>

För tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i direktivet, artikel 6.1, krävs det att arrangemanget har gjorts med huvudsakligt syftet att få en skattefördel. Motsvarande krav enligt skatteflyktslagen, 2§ 3, är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Med detta avses att skatteförmånen vid ett objektivet betraktande ska väga tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans, som den skattskyldige har för sitt handlande.<sup>104</sup> Även i denna del får bestämmelsen från direktivet anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen.

I artikel 6.1 i direktivet framkommer det även att det krävs att skattefördelar som den skattskyldige gagnar, ska motverka målet samt syftet mot skatterättens mening. Liknande bestämmelser finns det i den svenska skatteflyktslagen 2a § 4 p, där det står att förfarandet strider mot lagens syfte under förutsättning att de bestämmelser som är direkt tillämpliga har kringgåts i samband med förfarandet. I promemorian dras slutsatsen att denna aspekt bedöms vara enhetlig med skatteflyktdirektivets bestämmelser.<sup>105</sup>

Enligt promemorian anses skatteflyktslagen uppfylla minimikraven, samt vara mer täckande än GAAR. Den stora skillnaden dessa emellan är de faktiska omständigheterna att skatteflyktslagen inte uttryckligen innehåller något krav på att arrangemangen ska vara av icke-genuin karaktär.<sup>106</sup>

---

<sup>102</sup>Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 91 ff.

<sup>103</sup>Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 92 ff.

<sup>104</sup>Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag s. 44

<sup>105</sup>Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 92 ff.

<sup>106</sup>Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 89ff

### 3.7 ATAD I och ATAD II

ATAD I syftar främst till att råda bot på skatteflyktsproblematik mellan EU:s medlemsstater.<sup>107</sup>

ATAD II kompletterar ATAD I inom de områden där det ursprungliga direktivet inte täcker upp, nämligen de sorters hybrida mismatchningar som görs mellan ett EU land och ett 3:e land. Genom ändringar av ATAD I är förhoppningen att kunna tillgodose EU med ett omfattande regelverk likt det som tagits fram av OECD.<sup>108</sup>

I enlighet med rådets direktiv (EU) 2017/952 redogörs det för vilka inplanerade ändringar där finns beträffande direktiv (EU) 2016/1164 gällande hybrida mismatchningar med tredje land.<sup>109</sup>

Här nedan följer några exempel av de ändringar som har antagits för direktivet i syfte att jämna ut kvarstående olikheter inom EU och som därigenom har införlivats i nationell lagstiftning hos EU:s medlemsstater;

Artikel 1 ska uppdateras så att den innefattar samtliga skattskyldiga som berörs av bolagsbeskattningen i någon medlemsstat. Artikeln ska även innefatta de fasta driftställen i någon av EU:s medlemsstater tillhörande subjekt som skattemässigt är hemmavarande i ett tredje land.<sup>110</sup>

Artikel 2 punkten 9 ska uppgraderas till en mer ingående förklaring till när det uppstår hybrida mismatchningar. Det klargörs att en hybrid mismatchning i form av avdrag utan inkludering äger rum när en sådan typ av betalning inte inkluderas inom väsentlig tid, samt när mismatchningen kan härledas till differenser i klassificeringen av finansiella instrument. En betalning anses enligt ändringarna för artikel 2 vara inkluderade i inkomst när den blivit inkluderad under en beskattningsperiod om 12 månader, alternativt om den kommer att

---

<sup>107</sup> Deloitte. Law implementing ATAD 2 entered into force. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-07)

<sup>108</sup> Europeiska Kommissionen. ATAD 2. Hybrid mismatch arrangements. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-08)

<sup>109</sup> Rådets direktiv (EU)2017/952 om ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer. s. 1.

<sup>110</sup> Rådets direktiv (EU)2017/952 om ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer. Art. 1.

inkluderas av betalningsmottagaren inom kommande beskattningsperiod under sådana betalningsvillkor som förväntas av fristående företag.<sup>111</sup>

För att förhindra att hybrida mismatchningar sker har artikel 9 i direktiv 2016/1164 ändrats så att de hybrida mismatchningar som orsakar dubbla avdrag ska vägras i den medlemsstat som är investerarens jurisdiktion alternativt i betalarens jurisdiktion om detta skulle vägras i den förstnämnda. Likadant när det gäller avdrag utan inkludering ska detta i första hand vägras i investerarens jurisdiktion och i andra hand i betalarens jurisdiktion.<sup>112</sup>

I rådets direktiv (EU) 2017/952 om förslag till ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 framkommer dock inga inplanerade förändringar av artikel 6 som är den artikel som främst är i liknar och berör den svenska skatteflyktslagen. I direktivet fastslås det dock att hybrida överföringar som struktureras med avsikten att framkalla ett högt avräkningsbelopp, bör förhindras av den berörda medlemsstaten genom tillämpning av en allmän regel som stämmer väl överens med artikel 6. Vikten av detta motiveras med att hybrida mismatchningar riskerar att ge upphov till stora skillnader i den skattemässiga behandlingen.<sup>113</sup>

### 3.8 Implementering av bestämmelserna i ATAD II på skatteflyktslagen

Svensk skattelagstiftning ansågs, innan införandet av ATAD II, att till viss del erbjuda ett skydd mot hybrida mismatchningar i 2§ SkfL, som även är lagrummets generalklausul.<sup>114</sup> Dock har 2 § SkfL blivit kritiserat för att vara vagt utformat och därmed bidra till att lagrummets tillämpningsområde blir oförutsägbart.<sup>115</sup> Generalklausulen i skatteflyktslagen kan tillämpas på situationer där olikheter utnyttjas och där hybrida mismatchningar därav uppstår. För detta krävs det dock att samtliga fyra rekvisit i skatteflyktslagen är uppfyllda.<sup>116</sup>

---

<sup>111</sup> Rådets direktiv (EU)2017/952 om ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer Art. 2. p-9.

<sup>112</sup> Rådets direktiv (EU)2017/952 om ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer. Art. 9.

<sup>113</sup> Rådets direktiv (EU)2017/952 om ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer. Art. 6.

<sup>114</sup> Arwidsson, Autilia. Hybridregeln i ATAD. *Skattenytt* nr 9, 2017; 574

<sup>115</sup> Pahlsson, Robert. Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut. *Skattenytt*. nr. 3, 2016;118.

<sup>116</sup> Pahlsson, Robert. Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut. *Skattenytt*. nr. 3, 2016; 121

Skatteflyktslagen har överlag mötts av kritik gällande att den anses ha en vag lydelse samt för att dess nuvarande tillämpningsområde inte anses uppfylla det grundläggande legalitetskravet.<sup>117</sup>

I en rapport gjord av OECD från år 2012 anses det att generella regler för att motverka skatteflykt i form av generalklausuler är opassande vad gäller att neutralisera hybrid missmatchningar.<sup>118</sup> Anledningen till att en generalklausul likt den som finns i den svenska skatteflyktslagstiftningen anses mindre lämplig för motverkandet av hybrida missmatchningar beror på att regler likt denna främst syftar till att undvika skatt i den aktuella staten. Hybrida missmatchningar faller dock ofta utanför lagstiftningars tillämpningsområden likt denna då de vanligen är förenliga med nationella bestämmelser.<sup>119</sup> Baserat på dessa antaganden kan ett utvidgande av skatteflyktslagen från det uppdaterade direktivet anses vara mindre lämpliga.<sup>120</sup>

Bestämmelserna om förändringarna av det ursprungliga direktivet har främst implementerats i 24§ Inkomstskattelagen, då regler om avdragsrätten hade sitt ursprung i denna och därav ansågs en implementering av hybridreglerna i detta lagrum som ett naturligt införande.<sup>121</sup>

### 3.9 Relevant praxis

#### 3.9.1 (C-196/04) Cadbury Schweppes

Fallet om Cadbury Schweppes (mål 196/04) handlar om Storbritanniens CFC-regler.<sup>122</sup> CFC-regler (Controlled Foreign Company) är ett regelverk utformade för utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Direktiv 2016/1164 innehåller ett antal bestämmelser gällande CFC-regler.<sup>123</sup> CFC-regler kommer inte att förklaras djupgående i denna uppsats då vikten istället vilar på artikel 6, hybrida missmatchningar samt skatteflyktslagen. Dock förklaras det flyktigt här då målet om Cadbury Schweppes bedöms kunna utgöra relevans för de rättsliga frågor som väcks kring skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten.

---

<sup>117</sup> Hultqvist, SvSkT 2005, s. 320 f.

<sup>118</sup> OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: tax policy and compliance issues, OECD publishing, 2012 (cit. OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: tax policy and compliance issues).

<sup>119</sup> OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: tax policy and compliance issues, s. 13

<sup>120</sup> Arwidsson, Autilia. Hybridregeln i ATAD. Skattenytt nr 9, 2017; 574

<sup>121</sup> Arwidsson, Autilia. Hybridregeln i ATAD. Skattenytt nr 9, 2017; 574

<sup>122</sup> Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 51.

<sup>123</sup> Skatteverket. Beskattning av CFC-bolag och dess delägare. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-25)

I målet Cadbury Schweppes diskuteras det huruvida Storbritanniens CFC-regler var proportionerliga samt om de var acceptabla eller inte. Enligt brittiska regler skulle beskattning på CFC-bolag enbart ske när skattesatsen i den andra staten uppgick till tre fjärdedelar av den skatt som bolaget hade varit skyldig till att betala, under förutsättningar att de hade hemvist i Storbritannien. I vissa fall kunde dock vissa motiv utgöra undantag om moderbolaget till ett CFC-bolag slapp CFC-beskattning om förutsättningarna var sådana att skatteförmåner och skattelättnader inte var anledningen till upprättandet av CFC-bolaget.<sup>124</sup>

CS, ett brittisk moderbolag till Cadbury Schweppes som bestod av några bolag i Storbritannien, några i andra EU medlemsstater samt en del i tredjeländ. Två av dotterbolagen var belägna på Irland där skattesatsen uppgick till 10%. CS ansåg sig uppfylla de motiv för undantag som fanns inom de brittiska CFC-reglerna. Dock ansåg den brittiska skattemyndigheten annorlunda och krävde därav bolaget på restskatt för utebliven beskattning.<sup>125</sup> Detta kom att bli ett beslut som moderbolaget CS valde att bestrida detta då de ansåg att beslutet samt de brittiska reglerna stred mot den fria rörligheten som anges i artiklarna 43, 49 samt 56 i EUF.<sup>126</sup> Fallet hänvisades till EU-domstolen för ett förhandsbesked, där frågorna gällande huruvida moderbolaget medvetet använt ett arrangemang i en annan stat för att aktivt sänka sin skattesats samt huruvida de brittiska CFC-reglerna utgjorde ett faktiskt hinder mot den fria rörligheten som ska råda inom EU.<sup>127</sup>

I EU-domstolen gjordes ett klagörande att det inte kan utgöra en presumtion för att ett bolag bedriver skatteflykt enbart för att de väljer att etablera ett dotterbolag i en annan medlemsstat. och att en bestämmelse för detta därav kan anses begränsa den fria rörligheten.<sup>128</sup> Dock ska det enligt EU-domstolen anses vara acceptabelt med regler dylikt som reglerar detta under förutsättningar att de riktar sig mot rent konstlade arrangemang där det enda ändamålet är att kringgå den nationella lagstiftningen.<sup>129</sup>

---

<sup>124</sup> Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 51.

<sup>125</sup> Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 20.

<sup>126</sup> Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 28.

<sup>127</sup> Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 28.

<sup>128</sup> Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 50.

<sup>129</sup> Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 75.

### 3.9.2 RÅ 2007 ref 52 och RÅ 2010 ref 51

Två svenska praxis som utgör relevans kring skatteflyktslagens tillämplighet är RÅ 2007 ref 52 och RÅ 2010 ref 51.

I målet RÅ 2007 ref 52 har högsta förvaltningsdomstolen (HFD) behandlat huruvida skatteflyktslagen är tillämplig när vissa inkomstskattebestämmelser anses oeniga med gemenskapsrätten. Målet gällde makar som var bosatta i Storbritannien och begränsat skattskyldiga i Sverige. Makarna ägde hälften var av aktierna i ett svenskt bolag. De ägde även hälften var av aktierna i ett bolag(1) i Luxemburg som i sin tur äger samtliga aktier i ytterligare ett bolag(2). Vidare hade de för avsikt att avyttra de svenska aktierna till bolaget (2) i Luxemburg för att senare likvidera det svenska bolaget så att det istället ägs direkt av det bolaget (2). Bolag(2) skulle därefter avvecklas genom utdelning av bolagets (2) tillgångar till bolag (1). Inför detta undrade makarna i ett förhandsavgörande om skatteflyktslagen kunde bli tillämplig i denna situation om makarna var fortsatt begränsat skattskyldiga i Sverige. I fallet konstateras det att skatteflyktslagen inte får lov att ge ett resultat som inte stämmer överens med EU-rätten. Vidare i RÅ 2007 ref 52 lade HFD fram att om en regel anses vara för långtgående gentemot EU-rätten och exempelvis strida mot rätten till fri rörlighet kan det i vissa situationer ge stöd åt enstaka fall av skatteflykt.<sup>130</sup>

Ett mål där HFD ansåg att en tillämpning av skatteflyktslagen inte hindrades av EU-rätten är RÅ 2010 ref 51. I fallet RÅ 2010 ref 51 skriver HFD att kapitalvinst vid avyttring av aktier i ett bolag beskattas hos den som arbetat i bolaget efter det att aktierna sålts av ett annat bolag, vars aktier bestod av tillgångar i en av den anställdes utländskt ägda kapitalförsäkringar. Målet grundar sig i vederbörande inte redovisat samtliga inkomster vid deklarationen. I den uteblivna redovisningen fanns bland annat kapitalförsäkringar tecknat av en svensk företagare. Kapitalförsäkringsbolaget investerar i företagens räkning i två olika bolag med hemvist i Luxemburg. Bolagen är så kallade nominee-bolag där ägare finns registrerade men som endast förvaltar aktierna för andras räkning med avsikt av att de verkliga ägarna inte ska kunna gå att identifiera. Vinsterna upptas i det svenska företaget där de sedan avyttras innan slutet på aktuellt räkenskapsår. Då företagen är upplagda så att inte ska gå att identifiera de riktiga ägarna anses det uppenbart att det föreligger ett arrangemang för att slippa skatt. Skatteflyktslagen

---

<sup>130</sup> RÅ 2007 ref 52

anses enligt målet som inte tillämplig om det föreligger särbehandling av inhemska transaktioner. I detta fall bedömdes det dock att bedömningen vore densamma även om det rörde sig om svenska bolag. I målet dömde HFD att skatteflyktslagen var tillämplig och att beskattningen skulle ske hos den som arbetade i bolaget.<sup>131</sup>

### 3.10 Vidare analys om skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten och de rättsliga frågor lagstiftningen ger upphov till

Den svenska skatteflyktslagens egentliga förhållande till EU-rätten har blivit omdiskuterat.<sup>132</sup>

I fallen RÅ 2007 ref 52 samt RÅ ref 51, som båda är avgjorda innan antagandet av direktiv 2016/1164, visar HFD på att skatteflyktslagen inte alltid är tillämplig utan enbart i de fall där den inte anses strida mot gemenskapsrätten.

I enlighet med den promemoria som gjordes av regeringen, som nämns i avsnitt 3.6, ansågs det att inga förändringar av Skatteflyktslagen var nödvändiga vid införandet av skatteflyktsdirektivet (ATAD I) och att de minimikrav som ställs i artikel 6 redan återspeglas i skatteflyktslagens generalklausul. En rättslig frågeställning som väcks kring skatteflyktslagen och dess förhållningssätt till artikel 6 är om de verkligen är helt eniga med varandra. En stor anledning till detta är de faktiska omständigheterna att artikel 6 anger ett krav på att de arrangemang som går under rättstillämpningen ska vara "icke-genuina", medan ett sådant krav inte ställs i SkfL, som således blir mer långtgående än artikel 6 i direktivet. Detta skulle, efterhand som lagrummet tillämpas, kunna bidra till frågor gällande om skatteflyktslagen rentav är för långtgående och därav begränsar den fria rörligheten på EU:s inre marknad. Likt fallet om Cadbury Schweppes, där det konstaterades att lagstiftningen i vissa fall resonerade att företag ägnade sig åt skatteundandröjande beteende enbart för att de valde att etablera sig i ett annat land, som förklaras i avsnitt 3.9.1. Precis som i fallet Cadbury Schweppes skulle ett fall om skatt mycket väl kunna stämma in på generalklausulens fyra rekvisit utan att det egentligen rör sig om ett konstlat arrangemang. I sådana fall skulle det kunna strida mot den fria rörligheten och begränsa de företag som önskar bedriva en genuin verksamhet av affärsmässiga skäl i ett annat land. Redan i målen RÅ 2007 ref 52 och RÅ 2010 ref 51

---

<sup>131</sup> RÅ 2010 ref 51

<sup>132</sup> Ståhl, Kristina. EG-rätt och skatteflykt. Skattenytt 2007, nr. 10; 593.

klargjordes det att skatteflyktslagen enbart var tillämplig i enstaka fall då den ansågs vara mer begränsande. Frågan som väcks efter antagandet av direktiv 2016/1164 inom EU är således om skatteflyktslagen ger upphov till en ännu större begränsning av den fria rörligheten och bli ännu svårare att tillämpa?

Som framgår av promemorian gjord av regeringen, som nämnd avsnitt i 3.6, anser regeringen att inga förändringar behövs göras i skatteflyktslagen. Dock kan det diskuteras huruvida där kanske behövs en korrigerande med hänseende till det faktum att den befintliga lagen mot skatteflykt skulle kunna strida mot den fria rörligheten inom EU. Vid diskussioner kring detta dilemma har det argumenterats för att det mycket väl skulle kunna avhjälpas genom direktivkonform tillämpning samt tolkning av bestämmelserna.<sup>133</sup> Detta gör dock att artikel 6 adderar större krav på rättstillämparen, då Sverige som en av EU:s medlemsstater trots allt har som skyldighet att återspegla direktivets ändamål i rättstillämpningen.

Inte heller efter antagandet av ATAD II har några ändringar gjorts på den svenska skatteflyktslagen. Dock kan det tänkas att skatteflyktslagen kan komma att påverkas när nya praxis av EU-domstolen tagits i fram i samband med att mål gällande de nya bestämmelserna blir prövade.

En rättslig fråga som funnits sedan införandet av direktiv 2016/1164 och som kvarstår är skatteflyktslagens förhållande till legalitetsprincipen. Då inga ändringar i skatteflyktslagen gjorts kan detta fortfarande anses vara ett rättsligt bekymmer. Genom implementering av bestämmelserna i annan skattelagstiftning, exempelvis i inkomstskattelagen, finns där dock en möjlighet att ett bredare spektra av skattemässiga situationer kan finna stöd i lag och att skatteflyktslagen indirekt påverkas på så vis genom att skatterättsliga problem kan finna rättsligt stöd i annan lagstiftning utöver skatteflyktslagen.

---

<sup>133</sup> Ståhl, Kristina. EG-rätt och skatteflykt. Skattenytt 2007, nr. 10; 593.

## 4. Ändringen i direktiv 2016/1164 - Hybrida mismatchningar

*Efter införandet av direktiv 2016/1164 har problem kring hybrida mismatchningar kvarstått. I detta kapitel reds det ut ytterligare vad begreppet hybrida mismatchningar innebär samt varför det var ett kvarstående problem efter införandet av ATAD I. Det förs även en diskussion kring varför det är av så stor vikt med ett uppdaterat direktiv med fokus på just hybrida mismatchningar.*

### 4.1 Begreppet hybrida mismatchningar

Ett finansiellt instrument kan vara klassificerat som eget kapital i ett land medan det är ansett en skuld i ett annat. Det finansiella instrumentet kallas då vara hybrid. Hybridinstrument är finansiella instrument som kan bestå av både eget samt främmande kapital.<sup>134</sup>

Hybrida mismatchningar är arrangemang som främst används av multinationella företag.<sup>135</sup> Olikheter av klassificering av finansiella instrument i olika länder öppnar upp för företag att utnyttja det vid gränsöverskridande transaktioner för att på så vis undvika, alternativt minska sin skatt.<sup>136</sup> Företagen lyckas därmed begränsa sina samlade skatteförpliktelser genom att utnyttja olikheterna i länders lagstiftning för hur organisationer, överföringar samt finansiella instrument beskattas.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> Eberhartinger, Eva. Six, Martin. Taxation of Cross-Border Hybrid Finance: A Legal Analysis. *Intertax*. Vol 37, nr 1, 2009; 6

<sup>135</sup> Europeiska unionens råd. Åtgärds paketet mot skatteflykt. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-16)

<sup>136</sup> Prop. 2017/18: 245, s. 157f.

<sup>137</sup> Europeiska unionens råd. Åtgärds paketet mot skatteflykt. 2020. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-16)

Hybrida mismatchningar förklaras här i form av två situationer, detta i enlighet med OECD:s rekommendationer för utformningen av direktiv mot aggressiv skatteplanering.<sup>138</sup> Den ena situationen är avdrag utan inkludering där avdrag kan göras för en betalning i en stat utan att den tas upp till beskattning i den stat där inkomsten tagits emot.<sup>139</sup> Den andra situationen av hybrida mismatchningar som nämns i OECD:s rekommendationer är dubbla avdrag där avdrag för en betalning går att göra i två olika stater.<sup>140</sup>

#### 4.1.1 Avdrag utan inkludering

Vad beträffar hybrida mismatchningar i form av avdrag utan inkludering innebär detta att ett skatteskyldigt subjekt gör avdrag för en betalning i en medlemsstat medan motsvarande inkomst för motparten inte tas upp till beskattning då skillnader i de rättsliga lägena medlemsstaterna emellan möjliggör detta.<sup>141</sup>

#### 4.1.2 Dubbla avdrag

Dubbla avdrag innebär att två olika företag kan utnyttja lagstiftningen och på så vis göra samma avdrag för en och samma utgift i två olika stater.<sup>142</sup> När det gäller hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag rör det sig vanligtvis om företag i olika medlemsstater och ett planerat arrangemang dessa emellan. Dessa arrangemang görs för att kunna utnyttja möjligheten till att göra avdrag i det land där utbetalningen samt förluster har sin ursprungliga källa, samtidigt som avdraget går att göra i det andra medlemslandet till följd av den rättsliga läget.<sup>143</sup>

## 4.2 Varför behövdes ATAD I kompletteras med bestämmelser kring hybrida mismatchningar?

Bakgrunden till att direktivet har sin grund i det projekt som OECD startade redan år 2013 beträffande att motverka skattebasurholking och vinstöverflyttning, det vill säga BEPS-

---

<sup>138</sup> OECD:s BEPS-rekommendationer åtgärd 2, avsnitt 1, 3, 4 och 6.

<sup>139</sup> Prop. 2017/18: 245, s. 165.

<sup>140</sup> Prop. 2017/18: 245, s. 165.

<sup>141</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, artikel 2 p. 9b.

<sup>142</sup> Prop. 2017/18: 245, s. 165.

<sup>143</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion, artikel 2 p. 9a

projektet. Redan i Kommissionens förslag till ATAD I som presenterades i januari 2016 och som senare antogs senare samma år uppgavs det att det var av stor vikt att senare insatser mot hybrida missmatchningar vidtogs. Vid antagandet av direktivet blev kommissionen ålagda att ta fram ytterligare hybridregler mot tredjeland som är förenliga med OECD:S BEPS-projekt.

<sup>144</sup> En förändring av det ursprungliga direktivet har alltså varit planerat sedan antagandet av det och det har varit en brist beträffande hybrida missmatchningar ända sedan dess. Uppdateringarna av direktivet kan därav ses som en självklarhet och stämma väl överens med samt knyta an till det mål som Ekofinrådets ordförande belyste när han uttryckte önskemål om en lagstiftning som är tillämplig i hela EU.

Det kan alltså konstateras att behovet av de nya EU-gemensamma samt mer långtgående bestämmelserna som tillkom i samband med ATAD II för hybrida missmatchningar var nödvändiga. Hybrida missmatchningar är en konsekvens av gränsöverskridande transaktioner där olikheter i länders lagstiftningar utnyttjas. En lösning på detta dilemma är att gemensamma bestämmelser raderar ut dessa olikheter och som på så vis försvårar möjligheterna till ett skatteundandröjande beteende där dessa utnyttjas.

---

<sup>144</sup> Fakta-PM om EU-förslag 2016/17:FPM28 KOM (2016) 687

## 5. Slutsats

*I detta avslutande avsnitt förs en sammanfattande diskussion kring de förklaringar samt det resonemang som förts i denna uppsats. Detta följs av en presentation av den slutsats av det som konstaterats genom att analys av direktiv 2016/1164, dess ändringar samt skatteflyktslagen. Avsnittet mynnar slutligen ut i en avslutande kommentar.*

### 5.1 Diskussion

Av det insamlade materialet som använts och redogjorts i denna uppsats kan ett konstaterande göras att det är av stor vikt att ha en fungerande lagstiftning som förhindrar den redan rättsliga termen skatteflykt, men också den oreglerade aggressiva skatteplaneringen som trots allt strider mot lagens syfte och ändamål och som kan ses som en form av skatteflykt bortsett, från det faktum att det hittills inte har täckts av befintlig skatteflyktslagstiftning.

En problematik kring aggressiv skatteplanering är att det främst är stora företag som har de resurser som krävs för att ägna sig åt detta, vilket i sig leder till fler problem. Den inre marknaden är en av EU:s mest värdefulla förmåner<sup>145</sup> och den gör, tack vare de fyra friheterna, bland annat att företag kan röra sig fritt på denna marknad. Som konstaterats tidigare i denna uppsats försvinner stora summor finansiella medel i förlorade skatteintäkter till följd av skatteundandröjande beteenden och skattebaserna blir urholkade.<sup>146</sup> Ett av de främsta problemen som uppstår med detta är att välfärden som finansieras av skatteintäkter blir drabbad. I Sverige går en stor del av skatteintäkterna till att bistå med ett socialt skydd åt dess medborgare såväl som offentlig förvaltning samt skola och sjukvård. En konsekvens av de stora företagens aggressiva skatteplanering är att de genererar skattebortfall och regeringar för respektive land blir då tvungna att kompensera detta genom att höja andra skatter.<sup>147</sup>

---

<sup>145</sup> Europeiska Kommissionen. Inre marknad. 2019. (Elektronisk källa, hämtad 2020-04-30)

<sup>146</sup> Europaparlamentet. Skatteflykt: Rådet underminerar EU:S trovärdighet enligt parlamentets ledamöter. 2018. (Elektronisk källa, hämtad 2020-05-02)

<sup>147</sup> Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. COM(2016) 451 final.

Ett annat problem som skatteundandröjande beteende leder till är de facto att konkurrensen blir snedvriden. De faktiska omständigheterna är att mindre företag i de länder där skattesatsen är hög, betalar 30% mer i skatt än stora företag.<sup>148</sup> Konsekvensen av detta blir att de små företagen får det tuffare ekonomiskt och därmed svårare att klara av att etablera sig samt överleva på marknaden.

Utöver en lidande välfärd samt en snedvriden konkurrens leder stora företags aggressiva skatteplanering även till en försämrad skattemoral hos privatpersoner, för varför ska privatpersoner betala skatt om inte samhällets stora aktörer inte gör det? Effekten av stora företags aggressiva skatteplanering riskerar dessutom att bli att fler företag följer i samma led.<sup>149</sup>

En påverkad välfärd, snedvriden konkurrens samt försämrad skattemoral är de tre stora faktorerna som den aggressiva skatteplaneringen ger upphov till. Dessa faktorer har negativ effekt på varandra och på samhället i stort och motiverar därmed behovet av ökade regler inom skatteflykt.

För att besvara den första delen av den första frågeställningen kan det konstateras att det inte har inneburit några förändringar av lagtexten vad beträffar skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen är dock en lagstiftning som länge varit omdebatterad, mycket för sitt förhållande till EU-rätten. Rättsliga frågor kring lagens förhållande till legalitetsprincipen samt EU-rätten kvarstår och kan ha utökats efter införandet.

Den andra frågeställningen avser att besvara vilka förändringar som tillkom vid ändringen av direktiv 2016/1164. I enlighet med rådets direktiv (EU)2017/952 om ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 kan det konstateras att ändringarna främst rör hybrida mismatchningar mot tredje länder som ansågs vara det kvarstående problemet efter att första upplagan av direktiv 2016/1164 införlivats i EU:s medlemsstaters nationella lagstiftning. Inte heller dessa bestämmelser har inneburit några förändringar i lagen om skatteflykt.

---

<sup>148</sup> Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. COM(2016) 451 final.

<sup>149</sup> Europeiska Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

Vad beträffar tredje och sista frågeställningen kan slutsatsen dras att problemet kring hybrida mismatchningar, främst emot tredje land, kvarstod då där fortfarande fanns olikheter i lagstiftningarna hos EU:s medlemsstater. Så länge det finns olikheter i hur lagen ser ut kvarstår möjligheterna att bedriva arrangemang som kan ge upphov till dubbla avdrag samt avdrag utan inkludering. Likartade bestämmelser, som införandet av bestämmelserna från direktivet av de minimis karaktär, bidrar till att dessa olikheter raderas ut, vilket resulterar i hinder för att kunna bedriva ett skatteundandröjande beteende.

## 5.2 Avslutande kommentar

Sammanfattningsvis har inte direktiv ((EU) 2016/1164) och artikel 6 (GAAR) lett till någon ändring på lagen mot (1995:5575) skatteflykt. De ändringar som antagits för direktivet har inte heller påverkat skatteflyktslagens utformning. Ändringarna av direktivet var nödvändiga för att radera ut de olikheter i länders lagstiftning som möjliggjorde utnyttjande av att avsevärt minska skattesatsen och som bidragit till problemen kring hybrida mismatchningar.

Trots att inte några ändringar har gjorts i lagtexten gällande lagen mot skatteflykt finns det utrymme för detta lagrum att påverkas ändå medtanke på att lagen kan anses vara mer långtgående än de krav som ställs i direktivet och som därmed kan strida mot friheterna inom EU.

## Källförteckning

### Offentligt tryck

#### Sverige

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

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

Proposition 2017/18:245. *Nya skatteregler för företagssektorn.*

Proposition 2017/18:296 *Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.*

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Fakta-PM om EU-förslag 2016/17:FPM28 KOM (2016) 687

#### Europeiska Unionen

Föredraget om Europeiska unionen

Föredraget om Europeiska unionens funktionsätt

Europeiska kommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet.  
COM(2016) 451 final.

Rådets generalsekretariat, Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer. Interinstitutionellt ärende: 2016/0339 (CNS).

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

Rådets direktiv (EU)2017/952 om ändringar av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer

Europa Kommissionen. Att bekämpa aggressiv skatteplanering. EU:S planeringstermin - faktablad. 2017.

## **Litteratur**

Elgaard Karina Kim Egholm , Feldthusen, Rasmus Kristian , Hilling Axel , Kukkonen Matti. *Fair taxation and social responsibility*. Köpenhamn, Ex tuto Publisher A/S, 2019

Rabe, Gunnar. Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*. 24 uppl., Norstedts Juridik 2011

Lodin, Sven-Olof. Lindencrong, Gustaf. Melz, Peter. Silfverberg, Christer. Simon-Almendal, Teresa. Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt. Del 2*, 17:e uppl, Lund, Studentlitteratur AB

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

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*. 2a uppl, Iustus, (2003)

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*. 1 uppl, Iustus, 2018.

## **Artiklar**

Arwidsson, Autilia. Hybridregeln i ATAD. *Skattenytt*. nr 9, 2017; 574

Brokelind, Cécile och Wattel, Peter. "Free movement and Tax Base integrity". *Terra/Wattel – European Tax Law*. Volume 1, General Topics and Direct Taxation; 209.

Christians, Alison. Avoidance, evasion, and taxpayers morality. *Washington Journal of law and policy*. Vol. 44, nr 1, 2014; 59.

Eberhartinger, Eva. Six, Martin. Taxation of Cross–Border Hybrid Finance: A Legal Analysis. *Intertax*. Vol 37, nr 1, 2009; 4–18

Egger, Peter. Eggert, Wolfgang och Winner, Hannes. "Saving Taxes through Foreign Plant Ownership", *Journal of International Economics* Vol 81, 2010; s. 99–108.

Erard, Brian. Feinstein, Jonathan. *Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game*. RAND Journal of Economics, 1994, vol. 25, issue 1, 1-19

Gareth D.Myles. Robin A.Naylor. A model of tax evasion with group conformity and social customs. *European Journal of Political Economy*. Vol 12, Nr 1,1996; 49-68.

Nordblom Katarina. Skattefusk och skattemoral. *Ekonomisk Debatt*. Vol 47, nr 4, 2019; 80-90

Hultqvist, Anders. Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt? *Skattenytt*. nr 12, 2016; 853-863

Hultqvist Anders. *Ny skatteflyktslag en metodfråga för skatterätten*. *Skattenytt*. nr 11, 1996; 67

Hultqvist,Anders. Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen.. *Skattenytt*. 2016; 730-748

Krever, Richard. GAARs - General report: GAARS - A key eleemt of tax systems in the post-BEPS world. *European and international Tax and Policy series* Vol 3, 2016;1-20.

Larsson, Petter. Virusets som fick världen att älska staten. *Sydsvenskan*. 2020-04-01.

P. Egger, W. Eggert och H. Winner (2010), "Saving Taxes through Foreign Plant Ownership", *Journal of International Economics*, 81: s. 99–108.

Prebble, John. Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law. WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 - 23

Påhlsson, Robert. Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut. *Skattenytt*. nr. 3 , 2016; 105–128.

Simon- Almendal, Teresa. *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*. Stockholm. Stockholms universitet, 2005

Ståhl, Kristina. EG-rätt och skatteflykt. *Skattenytt* 2007 nr. 10, s 593.

Vanistendael, Frans. *Is Tax Avoidance the Same Thing under the OECD Base erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?* Bulletin for International Taxation, 2016 (Volume 70), No 3, s. 163.

## Elektroniska källor

Deloitte. Law implementing ATAD 2 entered into force. 2020.

<https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/law-implementing-atad-2.html> (Hämtad 2020-05-07)

Europaparlamentet. Skatteflykt: Rådet underminerar EU:S trovärdighet enligt parlamentets ledamöter. 2018.

<https://www.europarl.europa.eu/news/sv/headlines/economy/20180126STO94140/skatteflykt-radet-underminerar-eu-s-trovardighet-enligt-parlamentets-ledamoter> (Hämtad 2020-05-02)

Europeiska Kommissionen. ATAD 2. Hybrid mismatch arrangements.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/platfrom\\_presentation\\_atad2.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platfrom_presentation_atad2.pdf) (Hämtad 2020-05-08)

Europeiska Kommissionen. Inre marknad. 2019. [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/economy-works-people/internal-market\\_sv](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/economy-works-people/internal-market_sv) (Hämtad 2020-04-30)

Europeiska unionen. Basfakta om EU. 2020. [https://europa.eu/european-union/about-eu\\_sv](https://europa.eu/european-union/about-eu_sv) (Hämtad 2020-04-27)

Europeiska Unionen. Basfakta om EU-domstolen. 2020. [https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice\\_sv](https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_sv) (Hämtad 2020-05-25)

Europeiska Unionen. Skatter. [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_sv](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_sv) (Hämtad 2020-05-02)

Europeiska unionens råd. Ekofinrådet, 8 mars 2016. <https://www.consilium.europa.eu/sv/meetings/ecofin/2016/03/08/> (Hämtad 2020-04-20)

Europeiska unionens råd. Ekofinrådet, 17 Juni 2016 <https://www.consilium.europa.eu/sv/meetings/ecofin/2016/06/17/> (Hämtad 2020-04-20)

Europeiska unionens råd. Åtgärds paketet mot skatteflykt. 2020. <https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/anti-tax-avoidance-package/> (Hämtad 2020-05-16)

Eurostat. Your key to European statistics. <https://ec.europa.eu/eurostat/> (Hämtad 2020-05-05)

Jareborg, Nils. *Rättsdogmatik som vetenskap*. 2004. <https://svjt.se/svjt/2004/5> (Hämtad 2020-04-01)

Kommerskollegium. De fyra friheterna - basen i den inre marknaden. 2019. <https://www.kommerskollegium.se/om-handel/de-fyra-friheterna-basen-i-den-inre-marknaden/> (Hämtad 2020-04-29)

Nationalencyklopedin. Harmonisering av lag/föreskrift.

<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/harmonisering-av-lagf%C3%B6reskrift> (Hämtad 2020-05-03)

Paternoster, Dario. Europeiska kommissionen. Allmän skattepolitik. 2019.

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sv/sheet/92/allman-skattepolitik> (Hämtad 2020-05-02)

Skatteverket. Beskattning av CFC-bolag och dess delägare. 2020.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339197.html#h-Begreppet-CFC-bolag-i-inkomstskattelagen> (Hämtad 2020-05-25)

Skatteverket. Rättskällor inom EU-rätten. 2020

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340286.html#h-Subsidiara-rattskallor> (Hämtad 2020-05-25)

Sveriges Riksdag. Fri rörlighet. <https://eu.riksdagen.se/vad-gor-eu/eus-politikomraden/fri-rorlighet/#> (Hämtad 2020-04-29)

TaxClimate. Var går skattepengarna? 2012. <https://taxclimate.com/sv/var-gar-skattepengarna/> (Hämtad 2020-05-02)

UN. The Role of a General Anti-Avoidance Rule in Protecting the Tax Base of Developing Countries. 2017. [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/11/2017TB\\_08\\_GAARs\\_D3\\_1\\_Role-of-GAAR.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/11/2017TB_08_GAARs_D3_1_Role-of-GAAR.pdf) (Hämtad 2020-05-05)

## Övriga källor

Dover, Robert. Ferrett, Benjamin. Gravino, Daniel. Jones, Erik. Merler, Silvia. *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union*. Studie för Europaparlamentets utredningstjänst, 2015.

OECD:s BEPS-rekommendationer

## **Rättsfallsförteckning**

### **Sverige**

RÅ 2007 ref 52

RÅ 2010 ref 51

## **Europeiska Unionen**

### EU-domstolen:

Domstolens dom av den 10 april 1984 i mål 14/83, Sabine von Colson och Elisabeth Kamman mot Nordrhein-Westfalen, ECLI:EU:C:1984:153

Domstolens dom den 5 oktober 2004 i de förenade målen C-397/01-C-403/01, Pfeiffer m.fl. mot Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV, ECLI:EU:C:2004:584

Domstolens dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål C- 196/04, ECLI:EU:C:2006:544

