



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Tobias Karopka Johansson

# Skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk

- En analys av bestämmelsens räckvidd

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Cécile Brokelind

Termin för examen: HT2020

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Forskningsläge	11
1.5 Avgränsningar	12
1.6 Upplägg	12
<b>2 SKATTEFLYKTSKONVENTIONEN</b>	<b>13</b>
<b>3 EU-DOMSTOLENS PRAXIS PÅ BESKATTNINGSRÄTTENS OMRÅDE</b>	<b>15</b>
3.1 Introduktion	15
3.2 Missbruk på mervärdesskatterättens område	16
3.2.1 Introduktion	16
3.2.2 Halifax målet	17
3.2.2.1 Målet	17
3.2.2.2 Analys	20
3.2.3 Part Service målet	21
3.2.3.1 Målet	21
3.2.3.2 Analys	23
3.2.4 Neway målet	24
3.2.4.1 Målet	24
3.2.4.2 Analys	26
3.2.5 WebMindLicenses målet	27
3.2.5.1 Målet	27
3.2.5.2 Analys	28
3.2.6 Cussens målet	29
3.2.6.1 Målet	29
3.2.6.2 Analys	30
3.3 Missbruk på området direkt beskattning	31
3.3.1 De grundläggande friheterna i FEUF	31

3.3.1.1	Introduktion	31
3.3.1.2	Cadbury Schweppes målet	32
3.3.1.2.1	Målet	32
3.3.1.2.2	Analys	36
3.3.1.3	Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation målet	37
3.3.1.3.1	Målet	37
3.3.1.3.2	Analys	39
3.3.1.4	Glaxo Wellcome målet	41
3.3.1.4.1	Målet	41
3.3.1.4.2	Analys	44
3.3.1.5	X GmbH målet	46
3.3.1.5.1	Målet	46
3.3.1.5.2	Analys	50
3.3.2	Moder- och dotterbolagsdirektivet	52
3.3.2.1	Introduktion	52
3.3.2.2	T Danmark och Y Denmark målen	54
3.3.2.2.1	Introduktion	54
3.3.2.2.2	Den allmänna vägledningen	55
3.3.2.2.3	Rättsmissbruk, indicierna och bevisbördan	56
3.3.2.2.4	Analys	60
3.3.3	Fusionsdirektivet	65
<b>3.4</b>	<b>Samlad analys av EU-domstolens praxis</b>	<b>67</b>
3.4.1	Introduktion	67
3.4.2	Den artificiella bedömningen	69
3.4.3	Syftesbedömningen	73
3.4.4	Fusionsdirektivet	75
<b>4</b>	<b>ANALYS</b>	<b>76</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>80</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>84</b>

# Summary

In this essay, an analysis is made of how Article 6 of ATAD 1 is likely to be interpreted by the CJEU. The case-law of the CJEU in the field of VAT and in the field of direct taxation has first been analyzed separately, after which a compilation is made of abuse in the field of tax law. This compilation of abuse in the field of tax law has then been used to seek the answer to how Article 6 of ATAD 1 is likely to be interpreted by the CJEU. Overall, the author of this essay considers it likely that the artificial assessment developed by the CJEU is likely to have a major impact through the transposition of Article 6 by Member States into their national law.

# Sammanfattning

I detta arbete görs en analys av hur artikel 6 i skatteflyktsdirektivet troligen kommer att tolkas av EU-domstolen. EU-domstolens praxis på mervärdesskatterättens område och på området direkt beskattning har först analyserats avskilt varefter en sammanställning gjorts av missbruk på beskattningsrättens område. Denna sammanställning av missbruk på beskattningsrättens område har sedan använts för att söka svaret på hur artikel 6 i skatteflyktsdirektivet troligen kommer att tolkas av EU-domstolen. Sammantaget finner författaren av denna uppsats det troligt att den artificiella bedömningen som EU-domstolen har utvecklat i sin praxis kommer att få en stor genomslagskraft genom medlemsstaternas införlivande av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet i de nationella lagstiftningarna.

# Förord

Jag vill tacka alla enastående lärare som jag har haft på såväl juristprogrammet som masterprogrammet. Vidare vill jag tacka min familj som har varit ett starkt stöd under mina studier.

# Förkortningar

EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I varje rättssystem finns det en inneboende risk att handlingar kan utföras som utgör ett otillbörligt utnyttjande av bestämmelserna och strider mot bestämmelsernas syften och målsättningar trots att bestämmelsernas formella krav är uppfyllda. För att förhindra sådana handlingar behöver rättssystemet ett självförsvar vilket även gäller inom skatterätten.<sup>1</sup>

När det gäller den svenska skatterättsliga tolkningen på området direkt beskattning präglas den av bundenhet till lagtextens lydelse och att civilrättsliga giltiga handlingar, vilket i detta arbete benämns den formella verkligheten, ska tillerkännas rättslig betydelse. Detta föranleder att skattelagstiftningen kan ha luckor och gråzoner som möjliggör skatteplanering.<sup>2</sup> I situationer där det uppkommer en konflikt mellan lagtextens lydelse och andra rättskällor såsom förarbeten tenderar Högsta förvaltningsdomstolen att följa lagtexten även om det materiella resultatet inte är förenligt med den skatterättsliga bestämmelsens syfte.<sup>3</sup> Detta är under förutsättning att den relevanta skatterättsliga bestämmelsen inte har ett öppet språk och vaga rekvisit vilket föranleder att lagtextbundenheten inte får så avgörande betydelse.<sup>4</sup> För att förhindra kringgående av den svenska skatterätten innehåller inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) emellertid specialregler som syftar till att förhindra sådana kringgåenden. Ett exempel på sådana regler är ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kapitlet i IL. Men även om ett visst skydd uppnås genom specialregler skulle det vara olyckligt om i princip varje slags opportunistiskt beteende godtas under förutsättning att de formella villkoren i den svenska skattelagstiftningen var uppfyllda och lagstiftningen inte innehåller specifika bestämmelser som förhindrar ett sådant beteende. Den svenska skatterätten skulle under sådana förhållanden kunna betraktas som någon sorts vilda västern vilket skulle föranleda att den svenska skattebasen skulle urholkas.<sup>5</sup> För att komma till bukt med sådana oönskade opportunistiska beteenden behövs ett skydd i form av en allmän missbruksbestämmelse. År 1981 trädde för första gången en lag med karaktären av en allmän missbruksbestämmelse i kraft inom den svenska direkta skatterättsens område och den nu gällande lagen är lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen).<sup>6</sup> Skatteflyktslagen är ett tydligt exempel på en bestämmelse med öppet språk och vaga rekvisit som föranleder att otillbörligt skatteundandragande kan förhindras.<sup>7</sup> Det ska vidare framhållas att principen om rättshandlingars verkliga innebörd också gör sig gällande på beskattningsrättens område vilket visserligen inte rör sig om en metod som bara har till syfte att motverka kringgåenden men kan ha en sådan effekt.<sup>8</sup> Vidare innehåller

---

<sup>1</sup> Se generaladvokat Miguel Poyares Maduro's förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl, punkt 73. Se även generaladvokat Giuseppe Tesaro's förslag till avgörande i mål C-367/96, Kefalas m.fl., punkt 24.

<sup>2</sup> Se Persson Österman, Roger, Till försvar för en oförutsebar lag - en studie av tillämpningen av skatteflyktslagen, Stiftelsen juridisk fakultetslitteratur, 2020, sida 11 och 12. Uttrycket att den svenska skatterättsliga tolkningen präglas av bundenhet till lagstiftningens lydelse är hämtat från Mats Tjernberg's verk. Se Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018, sida 100.

<sup>3</sup> Se Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018, sida 21.

<sup>4</sup> Se Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018, sida 100.

<sup>5</sup> Författaren av denna uppsats har inspirerats av generaladvokat Maduro när det gäller formuleringen. Se generaladvokat Miguel Poyares Maduro's förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl, punkt 77.

<sup>6</sup> Se Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2015, sida 25.

<sup>7</sup> Se Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018, sida 100 och generaladvokat Miguel Poyares Maduro's förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl, punkt 77 där han bland annat refererar till den svenska skatteflyktslagen i fotnot 72.

<sup>8</sup> Se Pålsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo, Grundläggande inkomstskatterätt, Upplaga 1, Iustus, Uppsala, 2019, sida 412.



kupongskattelagen en allmän bestämmelse som avser att motverka skattebortfall och kringgåenden.<sup>9</sup> Särskilda skyddsregler finns också när det gäller skatteavtalsmissbruk.<sup>10</sup> Men skatteflyktslagen är Sveriges generella skydd på området direkt beskattning och kan sammanfattningsvis beskrivas som en lagstadgad analog tolkningsmodell som möjliggör att beskattning kan ske även om den underliggande skattebestämmelsen enligt sin formella lydelse inte träffar ett visst förfarande genom att den underliggande lagstiftningens syfte beaktas.<sup>11</sup>

När det gäller EU-rätten fanns det fram till 2019 ingen skyldighet för medlemsstaterna att bekämpa missbruk på området direkt beskattning bortsett från när det gällde missbruk av förmåner som grundar sig på direktiv.<sup>12</sup> Detta förändrades när Europeiska unionens råd den 12 juli 2016 antog direktiv (EU) 2016/1164<sup>13</sup> (skatteflyktsdirektivet) vilket är ett minimidirektiv. Genom skatteflyktsdirektivet blev medlemsstaterna skyldiga att ha en allmän bestämmelse som ska bekämpa missbruk vilken ska vara tillämplig i såväl rent interna situationer som i gränsöverskridande situationer. Denna allmänna missbruksbestämmelse återfinns i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet vilken ska ha införlivats i medlemsstaternas nationella rätt och ska tillämpas från och med 1 januari 2019.<sup>14</sup> För svensk del ansågs det inte vara nödvändigt med någon lagändring för att införliva artikel 6 i skatteflyktsdirektivet sedan skatteflyktslagen ansågs omfatta artikeln.<sup>15</sup> I det rådande rättsläget finns det två huvudsakliga problem från ett svenskt perspektiv när det gäller införlivandet av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet enligt författaren av denna uppsats.

Den första problematiken gäller huruvida skatteflyktslagens är förenlig med artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Maria Fritz har i sin doktorsavhandling anført att det lär krävas en radikal omtolkning av skatteflyktslagen för att den ska kunna tillämpas i enlighet med artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>16</sup> Vad som är särskilt anmärkningsvärt när det gäller skatteflyktslagens formella utformning är enligt författaren av denna uppsats att skatteflyktslagen inte innehåller nyckelrekvisitet i artikel 6 skatteflyktsdirektivet. Nyckelrekvisitet är att det ska vara fråga om ett icke-genuint arrangemang vilket innebär att arrangemanget ”inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten”.<sup>17</sup> Det ska vidare framhållas att kommissionen inte har riktat någon kritik mot det svenska införlivandet av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>18</sup> För att en betydelsefull analys av skatteflyktslagens förenlighet med artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ska kunna göras måste en analys göras av skatteflyktslagens ordalydelse, en genomgripande analys av skatteflyktslagens faktiska tillämpning och en analys av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Detta kommer inte att göras i detta arbete.

---

<sup>9</sup> Se 4 § tredje stycket i kupongskattelagen (SFS 1970:624). Finansdepartementet har i skrivande stund lämnat ett förslag gällande en ny lag om källskatt på utdelning vilket återfinns i Ds 2020:10.

<sup>10</sup> Se exempelvis artikel 26 punkt 4 i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna och prop. 2018/19:126 sida 11.

<sup>11</sup> När det gäller den generella beskrivningen av skatteflyktslagen har inspiration tagits från Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018, sida 102 och Persson Österman, Roger, Till försvar för en oförutsebar lag - en studie av tillämpningen av skatteflyktslagen, Stiftelsen juridisk fakultetslitteratur, 2020, sida 12.

<sup>12</sup> Se C-417/10, 3M Italia, punkt 32 och exempelvis de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 91.

<sup>13</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

<sup>14</sup> Se artikel 11 punkt 1 i skatteflyktsdirektivet.

<sup>15</sup> Se prop. 2017/18:296, kapitel 5.17.1.

<sup>16</sup> Se Fritz, Maria, 'Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten', Doctor, Lund University School of Economics and Management, LUSEM, Lund, 2020, sida 350.

<sup>17</sup> Uttrycket ”nyckelrekvisitet” är taget från Maria Fritz’s verk. Se Fritz, Maria, 'Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten', Doctor, Lund University School of Economics and Management, LUSEM, Lund, 2020, sida 347.

<sup>18</sup> Se rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer (19.8.2020, COM(2020) 383 final).

Den andra problematiken är att det finns oklarheter gällande hur artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ska tolkas vilket föranleder att det finns oklarheter när det gäller hur en nationell bestämmelse som införlivar artikeln ska tillämpas för att vara förenlig med artikeln. Artikel 6 i skatteflyktsdirektivet har i litteraturen delats upp i tre kumulativa tester vilka är att arrangemanget (1) ska ha det ”huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel” (det subjektiva testet); (2) erhållandet av skattefördelen ska motverka ”målet eller syftet med tillämplig skatterätt” (det objektiva testet); och (3) arrangemanget ska inte vara genuint vid ”beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter” (det icke-genuina testet).<sup>19</sup> När det gäller hur rekvisiten som återfinns i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ska tolkas råder inte en enighet i litteraturen. När det gäller det subjektiva testet har Andrés Báez Moreno och Juan Zornoza Pérez ansett att företag som ska genomföra ett arrangemang kommer att analysera skattekonsekvenserna av arrangemanget och att det därför kommer att vara svårt att visa att ett av huvudsyftena med arrangemanget inte var att erhålla en gynnsam skattebehandling. En sådan tolkning av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet har ansetts oacceptabel då det subjektiva testet alltid skulle vara uppfyllt. Mot denna bakgrund har de spekulerat i om man istället ska förstå det subjektiva testet såsom att det ska vara fråga om att arrangemangets enda, väsentliga eller övervägande syfte ska vara att erhålla en skattefördel. En sådan tolkning skulle då inte vara förenlig med själva lydelsen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet och skulle således resultera i att artikeln tolkas *contra legem* enligt dem.<sup>20</sup> Daniël Smit har varit av uppfattningen att EU-domstolen kommer att ignorera den språkliga skillnaden mellan artikel 6 i skatteflyktsdirektivet och EU-domstolens praxis vad gäller missbruk. Mot denna bakgrund och med beaktande av bland annat Emsland-Stärke, Part service och Foggia målen vilka gällde exportbidrag, mervärdesskatt och fusionsdirektivet har han ansett att det är det väsentliga eller övervägande syftet som är relevant vad gäller det subjektiva testet i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>21</sup> Inom den svenska litteraturen har Mattias Dahlberg anfört att artikel 6 i skatteflyktsdirektivet enligt hans uppfattning är ”inriktad mot konstlade upplägg som endast är styrda av motivet att undandra sig beskattning”. Mattias Dahlberg grundade detta ställningstagande bland annat på Cadbury Schweppes-doktrinen och ställde sig även frågande till huruvida det är språkligt möjligt för en transaktion att ha flera huvudsyften.<sup>22</sup> Vidare förekommer det exempelvis delade meningar gällande hur det subjektiva testet, det objektiva testet och det icke-genuina testet förhåller sig till varandra. Dorien Beckers och Luc De Broe har ansett att det icke-genuina testet har mindre betydelse när det subjektiva testet och det objektiva testet tillämpas korrekt.<sup>23</sup> Blazey Kuzniacki har en omvänd uppfattning och anser istället att det icke-genuina testet är avgörande vid tillämpningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>24</sup> Vidare har Andrés Báez Moreno och

---

<sup>19</sup> Se Almudí Cid, José Manuel, Ferreras Gutiérrez, Jorge A. & Hernández González-Barreda, Pablo A. (red.), *Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 125.

<sup>20</sup> Se Almudí Cid, José Manuel, Ferreras Gutiérrez, Jorge A. & Hernández González-Barreda, Pablo A. (red.), *Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 127 och 128.

<sup>21</sup> Se Terra, B. J. M., Wattèl, Peter Jacob, Marres, O. C. R. & Vermeulen, Hein, *Terra/Wattel - European tax law Volume 1 General topics and direct taxation*, Seventh edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 530 och 533.

<sup>22</sup> Se Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020, sida 478.

<sup>23</sup> Se De Broe, Luc och Beckers, Dorien, 'The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law', *EC Tax Review*, Vol. 26, Issue 3, 2017, s. 133-144, sida 143: "In any case, if the objective and subjective tests are applied correctly, the genuine nature test adds little value".

<sup>24</sup> Se Haslechner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg & Rust, Alexander (red.), *A guide to the anti-tax avoidance directive*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, sida 154: "the artificiality test is said to constitute the overarching operative element of Article 6 insofar as it has an impact on the passing or not passing of the first and the second tests under that rule" och sida 154 fotnot 103: "Accordingly, it is impossible to appropriately interpret the ATAD's GAAR, and thus apply its tests, without paying attention to the degree of artificiality. And this is the essence of the third test".

Juan Zornoza Pérez ansett att det icke-genuina testet tar bort den praktiska betydelsen av det lägre ställda kravet i det subjektiva testet.<sup>25</sup>

Det är den andra ovan angivna problematiken som detta arbete gäller. Det vill säga vilken miniminivå är det som medlemsstaterna ska rätta sig efter vid tillämpningen av deras nationella missbruksregler som införlivar artikel 6 i skatteflyktsdirektivet?

## 1.2 Syfte och frågeställningar

I det rådande rättsläget har EU-domstolen ännu inte givit någon vägledning gällande hur artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ska tolkas. Sedan oklarheter råder gällande artikelns tillämpning och att medlemsstaterna är skyldiga att upprätthålla minimistandarden vid tillämpningen av deras nationella regler som införlivar artikeln i nationell rätt uppstår ett rättsligt problem. Detta problem består i att oklarheten vad gäller minimistandardens räckvidd i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet kan föranleda att medlemsstater bryter mot EU-rätten. Syftet med detta arbete är att bringa klarhet när det gäller vilken räckvidd minimistandarden har i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet som medlemsstaterna är skyldiga att upprätthålla. För att uppnå detta syfte kommer författaren av denna uppsats söka svaret på följande fråga:

- Vilken räckvidd har artikel 6 i skatteflyktsdirektivet?

## 1.3 Metod och material

För att svara på frågeställningen i detta arbete kommer en EU-rättslig metod att användas. När EU-rätten ska tillämpas i Sverige krävs det att man använder en EU-rättslig metod om resultatet ska bli korrekt. EU-rättsliga bestämmelser, även om de återfinns i exempelvis nationella lagar, måste således tolkas och tillämpas i enlighet med den juridiska metod som EU-domstolen har utvecklat.<sup>26</sup> Detta innebär att det vid tillämpningen av skatteflyktslagen som införlivar artikel 6 i skatteflyktsdirektivet måste göras en kontroll så att miniminivån i artikeln upprätthålls genom att den juridiska metoden som EU-domstolen har utvecklat används.

De EU-rättsliga bindande rättskällorna är bland annat primärrätten (de grundläggande fördragen), sekundärrätten i form av exempelvis direktiv och allmänna unionsrättsliga rättsprinciper. Detsamma gäller i princip EU-domstolens praxis. Rättstillämparen är skyldig att rätta sig efter ovan angivna bindande rättskällor.<sup>27</sup>

Primärrätten är den överordnade bindande rättskällan. Om en konflikt skulle uppkomma mellan primärrätten och sekundärrätten har primärrätten företräde enligt artikel 263 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).<sup>28</sup> När det gäller skatteflyktsdirektivet ska det anföras att det inte har ansetts sannolikt i litteraturen att EU-domstolen skulle anse att direktivet

---

<sup>25</sup> Se Almuđí Cid, José Manuel, Ferreras Gutiérrez, Jorge A. & Hernández González-Barreda, Pablo A. (red.), *Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 131.

<sup>26</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 34.

<sup>27</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 40.

<sup>28</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 42 och 43.

inte är kompatibelt med primärrätten och underkänna direktivet.<sup>29</sup> När det gäller allmänna unionsrättsliga principer finns det både allmänna principer som har kodifierats genom fördragen eller rättighetsstadgan och allmänna principer som har utvecklats i EU-domstolens praxis. Allmänna unionsrättsliga principer har samma rang som fördragen och har således företräde framför sekundärrätten.<sup>30</sup>

När det gäller direktiv hindrar rättssäkerhetsprincipen, vilket utgör en allmän unionsrättslig princip, att direktivet i sig skapar skyldigheter för enskilda och således att medlemsstaterna kan åberopa direktivet mot den enskilda.<sup>31</sup> Däremot kan direktiv ha vertikal direkt effekt vilket inte är relevant när det gäller artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>32</sup> Vidare finns det något som benämns indirekt effekt eller kravet på unionsrättskonform tolkning som gör sig gällande när det gäller direktiv. I enlighet med direktivens indirekta effekt är myndigheter i en medlemsstat vid tillämpningen av den nationella rätten skyldiga att så långt som möjligt tolka den nationella rätten i enlighet med direktivets ordalydelse och ändamål.<sup>33</sup> Det är denna indirekta effekt som är relevant när det gäller artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. När den EU-rättsliga metoden ska användas för att tolka ett direktiv är EU-domstolens praxis, allmänna unionsrättsliga principer, skälen i direktivet, generaladvokaternas förslag till avgörande, och förarbetena relevanta.

Som ovan angivits är EU-domstolens praxis en väldigt betydelsefull rättskälla. EU-domstolen har genom artikel 19.1 i fördraget om Europeiska unionen (FEU) fått mandat att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen och därpå baserad unionsrätt.<sup>34</sup> Vid tolkning av EU-domstolens praxis är det viktigt att inte endast beakta en dom avskilt från EU-domstolens andra domar. EU-domstolens domar ska istället förstås både mot bakgrund av tidigare domar och i förkommande fall senare domar. Varje dom från EU-domstolen kan beskrivas som en länk i en kedja som tillsammans bildar en helhet.<sup>35</sup> Vidare är EU-domstolarnas sammansättning av betydelse och desto fler ledamöter som har deltagit i det aktuella fallet desto högre prejudikatvärde har domen.<sup>36</sup>

När det gäller generaladvokatens förslag till avgörande utgör sådana förslag inte domar och har således inte ett motsvarande värde som rättskälla. I situationer där EU-domstolen direkt hänvisar eller det klart framgår att EU-domstolen följer generaladvokatens förslag till avgörande, har förslaget ett direkt rättskällevärde. Men även när generaladvokatens förslag till avgörande inte har ett direkt rättskällevärde kan värdefull information hittas i förslagen som gör att man får en bättre förståelse för EU-domstolens dom. Vidare återfinns även värdefulla synpunkter och argument för tolkningen och tillämpningen av EU-rätten i sådana förslag.<sup>37</sup>

I det rådande rättsläget finns det emellertid inga domar från EU-domstolen eller förslag till avgörande från generaladvokater som berör mål som gäller artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Däremot har generaladvokaten Juliane Kokott anfört en del synpunkter vad gäller tolkningen

---

Se Terra, B. J. M., Wattèl, Peter Jacob, Marres, O. C. R. & Vermeulen, Hein, Terra/Wattel - European tax law Volume 1 General topics and direct taxation, Seventh edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 656.

<sup>30</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 44 och Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, sida 185.

<sup>31</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 86. Se även exempelvis C-251/16, Cussens m.fl., punkt 26.

<sup>32</sup> Vad gäller vertikal direkt effekt se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 185. Se även exempelvis C-251/16, Cussens m.fl., punkt 26.

<sup>33</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 87.

<sup>34</sup> Se Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, sida 187 och 188.

<sup>35</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 37.

<sup>36</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 58.

<sup>37</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 117-119.

av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet, när det gäller mål som inte gäller artikeln, men sådana yttranden utgör inte en rättskälla som ovan angivits.<sup>38</sup> Vad som finns att tillgå när det gäller tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet förutom själva lydelsen av artikeln är allmänna unionsrättsliga principer, skälen i direktivet och förarbeten.

När EU-domstolen ska utröna en EU-rättslig bestämmelses innehåll jämför EU-domstolen ofta hur bakomliggande unionsrättsliga principer har tillämpats på andra rättsområden och tillämpar sedan den relevanta EU-rättsliga bestämmelsen med vägledning av sådana unionsrättsliga principer.<sup>39</sup> Allmänna unionsrättsliga principer har ansetts förmodligen utgöra den viktigaste tolkningsbakgrunden för EU-domstolen och kan sägas fungera som unionsrättsens ryggrad.<sup>40</sup> En regel kan vidare även vara ett konkret uttryck för en allmän unionsrättslig princip och bör tolkas mot bakgrund av densamma.<sup>41</sup> När det gäller missbruk på beskattningsrättsens område använder EU-domstolen tydligt en sådan princip. Denna princip benämns principen om förbud mot rättsmissbruk och EU-domstolen har explicit anfört att denna princip utgör en allmän unionsrättslig princip.<sup>42</sup> Principen innebär ”att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte”. Principen är tillämplig på vitt skilda områden inom EU-rätten och är inte beroende av huruvida rättigheterna och förmånerna grundar sig på de grundläggande fördragen, en förordning eller ett direktiv.<sup>43</sup> Principen har således en annan natur än rättigheterna och förmånerna som den tillämpas på. Inom beskattningsrättsens område ska principen tillämpas gentemot en skattskyldig person för att neka en förmån eller en rättighet enligt ett direktiv även om det inte finns någon nationell bestämmelse som medger ett sådant nekande när missbruk av förmånen eller rättigheten föreligger.<sup>44</sup> Enligt EU-domstolens synsätt utgör ett sådant nekande av en rättighet eller förmån, när missbruk föreligger, en konsekvens av att de objektiva villkoren som uppställs för att erhålla den sökta förmånen eller rättigheten inte är uppfyllda i verkligheten eller, som EU-domstolen också har uttryckt det, är uppfyllda rent formellt.<sup>45</sup> Vidare kan unionsrättsliga missbruksbestämmelser vara ett konkret uttryck av principen om förbud mot rättsmissbruk och ska då tolkas i enlighet med principen.<sup>46</sup> När det gäller principens räckvidd på beskattningsrättsens område, det vill säga vad som enligt principen utgör missbruk, förekommer det delade meningar i litteraturen när det gäller frågan om principen har samma räckvidd inom beskattningsrättsens område.<sup>47</sup> Författaren av denna uppsats

<sup>38</sup> Se exempelvis generaladvokat Juliane Kokott's förslag till avgörande i målet C-116/16, T Danmark.

<sup>39</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 38.

<sup>40</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 73.

<sup>41</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 62.

<sup>42</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 71, 74 och C-251/16, Cussens m.fl., punkt 75 och 77. Se även De Broe, Luc och Gommers, Sam, 'Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases', EC Tax Review, Vol. 28, Issue 6, 2019, s. 270-299, kapitel 3.3.

<sup>43</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 71, 74 och C-251/16, Cussens m.fl., punkt 30.

<sup>44</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 30, 33 och de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 83.

<sup>45</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 32 och de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 91.

<sup>46</sup> Exempel kommer ges i detta arbete.

<sup>47</sup> Se exempelvis Loutzenhiser, Glen och La Feria, Rita de, the dynamics of taxation, Oxford: Hart Publishing, 2020, Sida 181: ”The second, probably more significant, difference is the use of “main purpose or one of the main purposes” as another key criteria for assessing artificiality. This is a very different artificiality threshold from that used by the Court in direct taxation cases, where the criterion under the principle of prohibition of abuse of law has tended to be “wholly artificial transactions”, a much higher artificiality threshold. Why the preference for a lower threshold in the new GAAR one can only speculate: a lower threshold is used in VAT, where the standard artificiality test has been, since Part Service, the “principle aim”, and the new SAARs in the PSD and the Merger Directive also include a lower threshold, so it is possible that some contamination across tax areas was at play”; Terra, B. J. M., Wattel, Peter Jacob, Marres, O. C. R. & Vermeulen, Hein, Terra/Wattel - European tax law Volume 1 General topics and direct taxation, Seventh edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 529: ”In our view, however, the CJ adheres to one single principle of abuse in the field of tax law, irrespective of whether the TFEU

kommer att analysera såväl hur principen om förbud mot rättsmissbruk har tillämpats på mervärdesskatterättens område som på området direkt beskattning för att utröna hur EU-domstolen sannolikt kommer att tolka artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. I denna del kommer EU-domstolens praxis, generaladvokaternas förslag till avgörande och litteraturen att beaktas. Det ska framhållas att doktrinen inte är en bindande rättskälla utan är istället endast vägledande.<sup>48</sup>

När det gäller skälen i direktivet, det vill säga vad som står i ingressen som inleder rättsakten där direktivets syften preciseras i form av skäl, är de viktiga att beakta vid tolkningen av direktivet och kommer således beaktas i detta arbete.<sup>49</sup>

När det gäller tolkningsvärdet av förarbeten till direktiv, även kallat historisk tolkning, råder det delade meningar om vilket tolkningsvärde sådana förarbeten har. Författaren av denna uppsats kommer inte att beakta förarbetena till skatteflyktsdirektivet som en rättskälla utan endast som vägledning.<sup>50</sup>

Vidare kommer även litteraturen att beaktas i viss utsträckning vid tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Men författaren av denna uppsats kommer i stor utsträckning att grunda sin slutsats på ovan angivna rättskällor och således göra en egen bedömning av hur artikel 6 i skatteflyktsdirektivet troligen kommer tolkas av EU-domstolen. När litteraturen emellertid gäller EU-domstolens praxis vad gäller missbruk på beskattningsrättens område kommer litteraturen att beaktas i större utsträckning i detta arbete.

## 1.4 Forskningsläge

Vad som utgör missbruk i den EU-rättsliga kontexten har analyserats flitigt i årtionden. En del av dessa verk kommer att nämnas i detta arbete men långt ifrån alla analyser av missbruk på EU-rättens område kommer att tas upp i detta arbete. Vidare har även ett flertal analyser gjorts av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Men trots att såväl missbruk som artikel 6 i skatteflyktsdirektivet har varit föremål för omfattande analyser råder det ingen enighet i litteraturen gällande huruvida principen om förbud mot rättsmissbruk har samma räckvidd inom beskattningsrättens område eller tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>51</sup> Avsikten med detta arbete är att bidra i denna gamla men även genom artikel 6 i skatteflyktsdirektivet förhållandevis nya diskussion med förhoppningen att bidra med att skapa klarhet gällande räckvidden av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.

---

freedoms or the Directives or regulations on agriculture are concerned” och Fritz, Maria, 'Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten', Doctor, Lund University School of Economics and Management, LUSEM, Lund, 2020, sida 282: "De Charette anser att artikel 6 är ett uttryck för ett paradigmskifte, eftersom det förändrar rättsläget genom att utjämna den skillnad som hittills funnits mellan rättspraxis på området för direkt beskattning och mervärdesskatt. Personligen anser jag dock som framgått att det är en missuppfattning att det (någonsin) har förelegat missbruksprinciper med olika räckvidd på skatteområdet”.

<sup>48</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 40.

<sup>49</sup> Se Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, Europarättens grunder, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, sida 198.

<sup>50</sup> Se Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011, sida 40 "Däremot är" ... "förarbeten" ... "enbart vägledande". Se även sida 115 i det angivna verket. Se även exempelvis Terra, Ben J. M. & Kajus, Julie, A guide to the European VAT directives Volume 2 Integrated texts of the VAT directives : 2019, IBFD, [Amsterdam], 2019, sida 240: "We do not share the opinion of several writers that preparatory documents are of little value and hardly used by the Court of Justice" och Fritz, Maria, 'Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten', Doctor, Lund University School of Economics and Management, LUSEM, Lund, 2020, kapitel 3.3.5.4.

<sup>51</sup> Se kapitel 1.1 i detta arbete och fotnot 47 i detta arbete.

## 1.5 Avgränsningar

På området direkt beskattning görs en fördjupad analys av de mål som författaren av denna uppsats ansett vara särskilt belysande när det gäller missbruk. Andra mål nämns även i de delar författaren av denna uppsats ansett att de tydliggjort vissa förhållanden när det gäller missbruk på området direkt beskattning.

När det gäller mervärdesskatterättens område görs ingen fördjupad analys av samtliga relevanta fall som är vägledande för missbruk utan ett urval har gjorts så att en tillräcklig klar bild kan ges för att förstå hur EU-domstolen resonerar kring missbruk på mervärdesskatterättens område. Även när det gäller mervärdesskatterättens område kommer även andra mål, än de som det görs en fördjupad analys av, tas upp i detta arbete när de tydliggör något förhållande som är av intresse för förståelsen av missbruk på mervärdesskatterättens område.

Analysen i detta arbete kommer att baseras på rättskällorna som finns att tillgå och icke-bindande rättsakter (soft law) i form av kommissionens rekommendationer kommer inte att återges i detta arbete.

## 1.6 Upplägg

Den fortsatta framställningen av detta arbete är indelat i tre delar vilka består utav kapitel 2, kapitel 3 och kapitel 4. I kapitel 2 kommer artikel 6 i skatteflyktsdirektivet, skälen i direktivet och förarbetena till direktivet att presenteras. I kapitel 3 kommer EU-domstolens rättspraxis på skatterättens område att presenteras vad gäller missbruk, vilket är relevant vid tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Författaren av denna uppsats kommer först att presentera målen varefter, i direkt anslutning, en analys av målen kommer att göras. I kapitel 3.4 görs sedan en samlad analys av missbruk på beskattningsrättens område. Den samlade analysen av missbruk på beskattningsrättens område som görs i kapitel 3.4 kommer sedan att användas i kapitel 4 där det görs en analys av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet tillsammans med beaktandet av artikelns lydelse, skälen i direktivet och förarbetena.

## 2 Skatteflyktsdirektivet

Syftet med skatteflyktsdirektivet är att ”fastställa regler för att stärka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering på den inre marknaden”.<sup>52</sup> Enligt artikel 3 i skatteflyktsdirektivet klargörs att skatteflyktsdirektivet är ett minimidirektiv genom att det framgår att direktivet kan vara mer betungade för den enskilde men inte mer gynnsam. Skatteflyktsdirektivet innehåller regler om ränteavdragsbegränsning, regler om utflyttningsbeskattning, regler om kontrollerade utländska bolag (även kallat CFC-regler), regler för att motverka hybrida mismatchningar och en allmän regel om förhindrande av missbruk. Detta arbete gäller den allmänna regeln om förhindrande av missbruk vilket återfinns i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet, vilket föranleder att de andra bestämmelserna inte kommer att beröras i detta arbete. Artikel 6 i skatteflyktsdirektivet har rubriken allmän regel mot missbruk och har följande lydelse:

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

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

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

Vilket framgår av ordalydelsen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet gäller bestämmelsen endast beräkning av bolagsskatt, vilket således utesluter andra skatter.<sup>53</sup> Syftet med artikel 6 i skatteflyktsdirektivet är att ”motverka skatteflyktsmetoder som ännu inte har behandlats genom särskilt riktade bestämmelser” och bör inte påverka sådana riktade bestämmelser.<sup>54</sup>

När det gäller vad som avses med icke-genuina arrangemang framgår det av skälen till skatteflyktsdirektivet att inom ”unionen bör de allmänna reglerna mot missbruk tillämpas på arrangemang som inte är genuina. Annars bör den skattskyldige ha rätt att välja den skattemässigt mest effektiva strukturen för sin kommersiella verksamhet”.<sup>55</sup> Med andra ord ska arrangemanget inte vara genuint för att missbruk ska föreligga, vilket framgår av lydelsen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet, och om arrangemanget är genuint bör inte den skattskyldiges val att välja den mest skattemässigt effektiva strukturen kritiserats, när det gäller minimistandarden som uppställs i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Vidare framgår det av skälen till skatteflyktsdirektivet att vid ”bedömningen av om ett arrangemang ska betraktas som icke-genuint skulle medlemsstaterna kunna beakta alla giltiga ekonomiska skäl, inbegripet finansiell verksamhet”.<sup>56</sup> Enligt motiveringen till skatteflyktsdirektiv förslaget, det vill säga förarbetet, anfördes följande vad gäller den allmänna regeln om förhindrande av missbruk: ”I

<sup>52</sup> Se skäl 3 i skatteflyktsdirektivet.

<sup>53</sup> Se Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020, sida 477.

<sup>54</sup> Se skäl 11 i skatteflyktsdirektivet.

<sup>55</sup> Se skäl 11 i skatteflyktsdirektivet.

<sup>56</sup> Se skäl 11 i skatteflyktsdirektivet.



överensstämmelse med unionens regelverk är den allmänna regeln för att motverka skatteflykt utformad för att återspegla EU-domstolens tester av om arrangemangen är konstlade, när denna används inom unionen”.<sup>57</sup> En av skillnaderna mellan förslaget till skatteflyktsdirektivet när det gäller den allmänna regeln om förbindande av missbruk och den slutliga utformningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet är att det i förslaget anges att det ska vara fråga om det ”huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel”. I övrigt korresponderar lydelserna i huvudsak vad gäller förslagets artikel gällande den allmänna regeln om förbindande av missbruk och artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>58</sup> Mot bakgrund av dels den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk, dels förarbetena är således EU-domstolens omfattande praxis vad gäller missbruk relevant vid tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Vidare är utformningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet en näst intill identisk utformning i jämförelse med den generella missbruksregeln som infördes 2015 i moder- och dotterbolagsdirektivet.<sup>59</sup> I likhet med vad Eleonor Kristofferson har anfört är författaren av denna uppsats av uppfattningen att EU-domstolens praxis vad gäller den generella missbruksregeln i moder- och dotterbolagsdirektivet sannolikt även kommer ge god vägledning vad gäller tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>60</sup> Sådan praxis finns emellertid inte i skrivande stund.

Av skälen till skatteflyktsdirektivet framgår det även att det är viktigt när det gäller artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ”att se till att de allmänna reglerna mot missbruk tillämpas på ett enhetligt sätt i inhemska situationer, inom unionen och gentemot tredjeländer, så att deras räckvidd och resultatet av deras tillämpning i inhemska och gränsöverskridande situationer inte skiljer sig åt”.<sup>61</sup> Medlemsstaterna får således ha en nationell allmän missbruksbestämmelse som går längre än artikel 6 i skatteflyktsdirektivet, vilket framgår av artikel 3 i skatteflyktsdirektivet, och tanken är att tillämpningen ska ske på ett icke-diskriminerande sätt. Det ska emellertid framhållas att om det sker en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i FEUF i en gränsöverskridande situation måste givetvis de grundläggande friheterna i FEUF respekteras.<sup>62</sup> Det kan i ett sådant scenario röra sig om en indirekt diskriminering om den faktiska tillämpningen är diskriminerande även om den nationella lagstiftningen inte enligt sin lydelse särskiljer mellan inhemska och gränsöverskridande situationer.<sup>63</sup> Förutsättningen för att en medlemsstats nationella allmänna missbruksbestämmelse, som införlivar artikel 6 i skatteflyktsdirektivet i nationell rätt, inte ska behöva prövas mot de grundläggande friheterna i FEUF är således att den faktiska tillämpningen inte diskriminerar gränsöverskridande situationer.<sup>64</sup>

---

<sup>57</sup> Se Förslaget till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, COM (2016) 26 final den 28 January 2016, motivering 5: ”övriga delar”, sida 9.

<sup>58</sup> Se Förslaget till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, COM (2016) 26 final den 28 January 2016, kapitel 2, artikel 7.

<sup>59</sup> Se artikel 1.2 och 1.3 i rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

<sup>60</sup> Se Bjuvberg, Jan & Monsenego, Jérôme (red.), Vänbok till Bertil Wiman, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2019, sida 185: ”Än har någon praxis inte vuxit fram på dessa områden, men när den kommer, torde det finnas goda möjligheter att den är relevant för tolkningen av båda direktiven”.

<sup>61</sup> Se skäl 11 i skatteflyktsdirektivet.

<sup>62</sup> Se Terra, B. J. M., Wattel, Peter Jacob, Marres, O. C. R. & Vermeulen, Hein, Terra/Wattel - European tax law Volume 1 General topics and direct taxation, Seventh edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 655: ”If a member state goes beyond the minimum anti-abuse standard the ATAD calls for, then there is no violation of the ATAD (se Article 3 ATAD), but it may be a violation of primary EU law if it disproportionately restricts free movement rights”. För en annan uppfattning se De Broe, Luc och Beckers, Dorien, 'The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law', EC Tax Review, Vol. 26, Issue 3, 2017, s. 133-144, kapitel 4.1.

<sup>63</sup> Se Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef & Staringer, Claus (red.), Introduction to European tax law on direct taxation, 5th edition, Linde, Wien, 2018, sida 73.

<sup>64</sup> Se Haslehner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg & Rust, Alexander (red.), A guide to the anti-tax avoidance directive, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, sida 30.

# 3 EU-domstolens praxis på beskattningsrättens område

## 3.1 Introduktion

Medlemsstaternas skyldighet och rätt att bekämpa missbruk har en lång historia och gällde långt innan skatteflyktsdirektivet trädde i kraft. Förbudet mot rättsmissbruk, innebärande att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte, kan spåras ända tillbaka till 1970 talet i EU-domstolens praxis.<sup>65</sup> Räckvidden av förbudet mot rättsmissbruk var emellertid under en lång tid oklar. Detta förändrades år 2000 genom Emsland-Stärke målet, vilket gällde exportbidrag, där EU-domstolen upprättade två kumulativa tester i sin vägledning gällande frågan huruvida missbruk förelåg.<sup>66</sup> De två kumulativa testerna som skulle vara uppfyllda för att missbruk skulle konstateras var följande:

”För att det skall kunna fastställas att det är fråga om ett sådant förfarande som utgör missbruk av rättigheter krävs det dels att vissa objektiva förhållanden skall föreligga varav det framgår att målsättningen med den berörda gemenskapsbestämmelsen inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt har uppfyllts”.<sup>67</sup>

”Vidare krävs det att en subjektiv faktor föreligger, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få förmånen”.<sup>68</sup>

Det första ovan angivna testet kommer i detta arbete benämnas det objektiva elementet och det andra ovan angivna testet kommer i detta arbete benämnas det subjektiva elementet. EU-domstolen använde efter Emsland-Stärke målet liknande tester på mervärdesskatterättens område i Halifax målet och på området direkt beskattning i Cadbury Schweppes målet.<sup>69</sup> Genom dessa två senare mål gavs en klar bild av kriterierna som krävs för att missbruk ska kunna konstateras föreligga. I det följande kommer EU-domstolens vägledning gällande missbruk att analyseras på mervärdesskatterättens område och på området direkt beskattning. Efter detta kommer en analys att göras gällande missbruk på beskattningsrättens område.

---

<sup>65</sup> Se Haslehner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg & Rust, Alexander (red.), A guide to the anti-tax avoidance directive, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, sida 66.

<sup>66</sup> Se Loutzenhiser, Glen och La Feria, Rita de, the dynamics of taxation, Oxford: Hart Publishing, 2020, sida 157.

<sup>67</sup> Se C-110/99, Emsland-Stärke, punkt 52.

<sup>68</sup> Se C-110/99, Emsland-Stärke, punkt 53.

<sup>69</sup> Se C-255/02, Halifax m.fl., punkt 74, 75 och C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 64.

## 3.2 Missbruk på mervärdesskatterättens område

### 3.2.1 Introduktion

På mervärdesskatterättens område anförde EU-domstolen i sin tidiga praxis att principen om förbud mot rättsmissbruk, eller principen om förbud mot förfarandemissbruk som principen också kallas inom mervärdesskatterätten, innebär att tillämpningen av unionslagstiftningen ”inte kan utsträckas till att omfatta transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i” unionslagstiftningen.

Ovannämnda definition av innebörden av principen om förbud mot rättsmissbruk på mervärdesskatterättens område användes för första gången i Halifax målet och bibehölls senare i bland annat *Ampliscientifica*, *Weald Leasing* och *A* målen.<sup>70</sup> EU-domstolen anförde emellertid redan *Ampliscientifica* målet, som avkunnades två år efter Halifax målet, att ovannämnda definition av innebörden av principen om förbud mot rättsmissbruk innebär ”att det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel”, vilket är den definition som har använts av EU-domstolen i senare praxis.<sup>71</sup> I *Ampliscientifica* målet hänvisade EU-domstolen till *Cadbury Schweppes* målet, som avkunnades efter Halifax målet, när ovannämnda nya definition av principen om förbud mot rättsmissbruk på mervärdesskatterättens område introducerades. Anledningen till att den nya definitionen introducerades får därför antagas vara att EU-domstolen avsåg att göra definitionen av principen om förbud mot rättsmissbruk på mervärdesskatterättens område och definitionen av missbruk på området direkt beskattning mer enhetliga.

Att det ska föreligga ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring är detsamma som att det ska föreligga ett rent konstlat/fiktivt<sup>72</sup> upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten, vilket gäller både på mervärdesskatteområdet och det direkta beskattningens område.<sup>73</sup> Någon definition av begreppet ekonomiska verkligheten finns emellertid varken i de grundläggande fördragen, direktivet på mervärdesskatterättens område eller direktiven på området direkt beskattning, utan har istället utvecklats i EU-domstolens praxis.<sup>74</sup> Den ekonomiska verkligheten är både relevant som ett instrument vilket EU-domstolen använder sig av för att uppnå en ändamålsenlig tillämpning av mervärdesskatterätten och när det gäller frågan huruvida principen om förbud mot rättsmissbruk är tillämplig på

<sup>70</sup> Se Mål C-255/02, *Halifax m.fl.*, punkt 69 samt punkt 80 där EU-domstolen utgår ifrån denna definition av principen om förbud mot rättsmissbruk i sin prövning. Se även C-162/07, *Ampliscientifica* och *Amplifin*, punkt 27, C-103/09, *Weald Leasing*, punkt 26 och C-33/11, *A*, punkt 62.

<sup>71</sup> Se C-162/07, *Ampliscientifica* och *Amplifin*, punkt 27-28 och även exempelvis C-33/11, *A*, punkt 62-63 där EU-domstolen sammanlänkade de båda definitionerna. Vad gäller att det är den senare definitionen som har använt i senare praxis se exempelvis C-653/11, *Newey*, punkt 46 och C-419/14, *WebMindLicenses*, punkt 35. Den senare definitionen användes även av EU-domstolen i C-276/18, *KrakVet Marek Batko*, punkt 84 med något annorlunda formulering: ”rent konstlade upplägg som inte motsvarar faktiska ekonomiska förhållanden”.

<sup>72</sup> Ett rent konstlat upplägg används synonymt med ett rent fiktivt upplägg på området direkt beskattning och ska därför förstås på samma sätt på mervärdesskatterättens område enligt författaren av denna uppsats. Vad gäller det direkta beskattningens område se exempelvis C-196/04 *Cadbury Schweppes* punkt 55 i jämförelse med C-282/12, *Itelcar*, punkt 34 och C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*, punkt 55.

<sup>73</sup> På mervärdesskatterättens område framgår detta tydligt genom C-653/11, *Newey* som kommer att analyseras i detta arbete. På området direkt beskattning se exempelvis C-196/04, *Cadbury Schweppes*, punkt 55 och C-135/17, *X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland)*, punkt 73 i de engelska versionerna. Se även C-464/14, *SECIL*, punkt 59 och C-685/16, *EV*, punkt 95 i de svenska versionerna.

<sup>74</sup> Vad gäller mervärdesskatteområdet se *Doesum, Ad van och Nellen, Frank, 'Economic Reality in EU VAT', EC Tax Review, Vol. 29, Issue 5, 2020, s. 213-226*, sida 213.

mervärdesskatterättens område.<sup>75</sup> I detta arbete kommer endast den ekonomiska verkligheten i missbrukskontexten att analyseras.

Vid fastställandet av huruvida missbruk på mervärdesskatterättens område föreligger har EU-domstolen anfört att två kumulativa villkor ska vara uppfyllda. Det är viktigt att särskilja definitionen av principen om förbud mot rättsmissbruk och själva testet, bestående av de två kumulativa villkoren, som ska vara uppfyllt för att det ska kunna konstanteras att missbruk föreligger. Det är nämligen testet som är avgörande vid missbruksbedömningen vilket är betydelsefullt sedan testet innehåller ett mindre strängt syftesrekvisit.<sup>76</sup>

## 3.2.2 Halifax målet

### 3.2.2.1 Målet

Halifax målet gällde rådets sjätte direktiv 77/388/EEG<sup>77</sup> (sjätte mervärdesskattedirektivet) vilken numera är ersatt av rådets direktiv 2006/112/EG<sup>78</sup> (mervärdesskattedirektivet). Mervärdesskatt är en indirekt skatt på konsumtion som är avsedd att slutligen bäras av enskilda konsumenter.<sup>79</sup> I både sjätte mervärdessdirektivet och mervärdessdirektivet finns ett avdragssystem vars syfte är att säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare betalar eller har betalat i samband med sin ekonomiska verksamhet inte belastar näringsidkaren.<sup>80</sup> Den utgående mervärdesskatten för en näringsidkare blir avdragsgill ingående mervärdesskatt för nästa part ”i försäljningskedjan till dess varan eller tjänsten når en slutkonsument eller annan person som saknar avdragsrätt”.<sup>81</sup> Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt är en av kärnfunktionerna som gör en mervärdesskatt till en mervärdesskatt och förhindrar en kumulativ beskattning.<sup>82</sup>

Halifax målet gällde Halifax vilket var en bank som innehade ett antal fastigheter varpå det skulle utföras byggnadsarbeten. Verksamheten som Halifax bedrev bestod huvudsakligen av tillhandahållande av finansiella tjänster vilka var undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13(b)(d) i det sjätte mervärdessdirektivet. Ovannämnda skattebefrielse påverkade avdragsmöjligheten för den ingående mervärdesskatten enligt artikel 17.5 i det sjätte mervärdessdirektivet, vilket resulterade i att Halifax endast skulle kunna återfå mindre än fem procent av den ingående mervärdesskatten om Halifax hade kontrakterat byggföretag för utförande av byggnadsarbetena.<sup>83</sup>

---

<sup>75</sup> Se Doesum, Ad van och Nellen, Frank, 'Economic Reality in EU VAT', EC Tax Review, Vol. 29, Issue 5, 2020, s. 213-226, kapitel 3.2 där de bland annat anför: "the CJEU also applies the notion of economic reality outside the scope of the abuse of rights doctrine. In that fashion, economic reality does not serve as an external benchmark of normality, but rather as a combination of judiciary instruments that is aimed at realizing a purposeful application of VAT through the selection of the relevant facts and their fiscal classification for VAT purposes".

<sup>76</sup> Se C-276/18, KrakVet Marek Batko, punkt 84 och 85.

<sup>77</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

<sup>78</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>79</sup> Se generaladvokat Miguel Poiares Maduro's förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl., punkt 93.

<sup>80</sup> Se C-255/02, Halifax m.fl., punkt 78.

<sup>81</sup> Se Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, sida 58.

<sup>82</sup> Se Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, sida 58 och Kristoffersson, Eleonor & Rendahl, Pernilla, Textbook on EU VAT, 2nd edition, Iustus Förlag, Uppsala, 2019, sida 161.

<sup>83</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 12 och generaladvokat Miguel Poiares Maduro's förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl., punkt 11.

För att full avdragsrätt istället skulle föreligga för den ingående mervärdesskatten på byggnadsarbetena konstruerades ett upplägg som involverade tre helägda dotterbolag till Halifax som förenklat kan sammanfattas enligt följande: i vad som kan beskrivas som ett första steg ingick Halifax och dotterbolag 1 ett låneavtal enligt vilket Halifax skulle låna ut en stor summa pengar till dotterbolag 1 för byggnadsarbetena som skulle utföras på fastigheterna och för att dotterbolag 1 skulle förvärva rättigheter till fastigheterna. Halifax och dotterbolag 1 slöt ytterligare ett avtal enligt vilket dotterbolag 1 skulle arrendera fastigheterna.<sup>84</sup> I vad som kan beskrivas som ett andra steg ingick dotterbolag 1 och dotterbolag 2 ett avtal enligt vilket dotterbolag 2 åtog sig att genomföra byggnadsarbetena. Halifax gav förskott på lånen till dotterbolag 1 vilket i sin tur gav order om förskottsbetalning till dotterbolag 2. Dotterbolag 2 sände sedan en faktura på erlagd mervärdesskatt till dotterbolag 1. Transaktionerna skedde tidsmässigt på ett sådant sätt att dotterbolag 1 skulle ha full återbetalningsrätt av mervärdesskatt vilket gjordes möjligt genom att dotterbolag 1 inte gjort några tillhandahållanden som var undantagna från mervärdesskatt under relevant beskattningsår.<sup>85</sup> I vad som kan beskrivas som ett tredje steg arrenderade Halifax ut fastigheterna till dotterbolag 1 som i sin tur ingick ett avtal om överlåtelse av arrenderättigheterna med dotterbolag 3, vilket skulle ske när byggnadsarbetena hade slutförts. Båda ovannämnda transaktioner var undantagna från mervärdesskatt. Dotterbolag 2 anlät i sin tur fristående byggnadsentreprenörer för utförande av byggnadsarbetena för vilka dotterbolag 2 ville ha full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och dotterbolag 3 hyrde i andra hand ut fastigheterna till Halifax.<sup>86</sup> Det framgick även i målet att ledande personer i Halifax, företag 1 och företag 2 hade avgett vittnesmål att transaktionerna som utförts av företag 1 och företag 2 endast syftade till att undgå mervärdesskatt.<sup>87</sup>

När det gällde den nationella domstolens frågor till EU-domstolen delades dessa frågor upp i tre frågor. Den första frågan var huruvida sådana transaktioner som i det nationella målet kunde anses utgöra ”leverans av varor” eller ”tillhandahållande av tjänster” och ”ekonomisk verksamhet” enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet, när det enda syftet med transaktionerna var att uppnå en skattefördel utan något annat ekonomiskt syfte.<sup>88</sup> Den andra frågan gällde huruvida hinder förelåg för de skattskyldiga att göra avdrag för mervärdesskatt när transaktionerna som låg till grund för denna rättighet innebar förfarandemissbruk.<sup>89</sup> Den tredje frågan var under vilka villkor mervärdesskatt kunde debiteras när förfarandemissbruk konstaterats.<sup>90</sup>

Vad gäller den första frågan anförde EU-domstolen att begreppen ”leverans av varor” och ”tillhandahållande av tjänster” har en objektiv karaktär och är tillämpliga oberoende av transaktionernas syften och resultat.<sup>91</sup>

När det gäller andra frågan anförde EU-domstolen att tillämpningen av gemenskapsbestämmelser inte kan omfatta förfarandemissbruk från näringsidkarens sida. EU-domstolen anförde vidare att transaktioner som inte genomförts i samband med ”normala affärstransaktioner” utan genomförts ”endast i syfte” att genom ”missbruk” erhålla förmåner som föreskrivits i gemenskapslagstiftningen utgör förfarandemissbruk.<sup>92</sup> EU-domstolen klargjorde sedan att ”principen om förbud mot förfarandemissbruk” även gäller på mervärdesskatteområdet och att kravet på rättssäkerhet gör sig särskilt gällande när lagstiftning

<sup>84</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 18 och 19.

<sup>85</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 20-23.

<sup>86</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 24, 25 och 30.

<sup>87</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 42.

<sup>88</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 44.

<sup>89</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 61.

<sup>90</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 87.

<sup>91</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 55 och 56.

<sup>92</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 69.

kan vara ekonomiskt betungande.<sup>93</sup> Vidare anförde EU-domstolen att inom mervärdesskatten kan en företagares val mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner ”grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur”. När en skattskyldig har rätt att välja mellan två transaktioner har den skattskyldiga rätt ”att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas” och är ”inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt”.<sup>94</sup>

För att bedöma huruvida missbruk förelåg upprättade EU-domstolen ett test bestående av två kumulativa villkor vilka skulle vara uppfyllda för att missbruk skulle kunna konstateras. Det ankom på den nationella domstolen att pröva huruvida dessa villkor var uppfyllda.<sup>95</sup> Dessa två kumulativa villkor var följande:

”Av vad ovan anförts framgår att det för att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet dels fordras att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte”.<sup>96</sup>

”Det skall vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel. Såsom generaladvokaten preciserat i punkt 89 i sitt förslag till avgörande är förbudet mot förfarandemissbruk nämligen inte relevant när det kan finnas en annan motivering för de ifrågavarande transaktionerna än att uppnå skattefördelar”.<sup>97</sup>

Författaren av denna uppsats benämner det första ovan angivna kumulativa villkoret det objektiva elementet och det andra ovan angivna kumulativa villkoret det subjektiva elementet i det följande. Anledningen till att det andra ovan angivna villkoret benämns det subjektiva elementet kommer att förklaras i analysen av Halifax målet.

När det gällde det objektiva elementet erinrade domstolen först om att syftet med avdragssystemet i sjätte mervärdessdirektivet är säkerställandet av att en näringsidkare som betalar eller har betalat mervärdesskatt i samband med sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belastas av mervärdesskatten. EU-domstolen anförde vidare att det ”gemensamma mervärdesskattesystemet säkerställer följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett denna verksamhets syften och resultat, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt”.<sup>98</sup> Ovan anförda neutralitet definierar neutralitetsprincipen i avdragshänseende och innebär att när den ingående mervärdesskatten är hänförlig till verksamhet som är befriad från mervärdesskatt är den ingående mervärdesskatten inte avdragsgill.<sup>99</sup> Halifax var föremål för en sådan begränsning vad gäller avdragsmöjligheten enligt neutralitetsprincipen vilket angivits ovan. Gällande vad den nationella domstolen skulle beakta vid bedömningen av det objektiva elementet anförde EU-domstolen följande:

”Det skulle strida mot principen om skatteneutralitet och därmed mot syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet om skattskyldiga tilläts göra avdrag för all ingående

---

<sup>93</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 72.

<sup>94</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 73.

<sup>95</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 76.

<sup>96</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 74.

<sup>97</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 75.

<sup>98</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 78.

<sup>99</sup> Se Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, sida 58 och 59.

mervärdesskatt trots att ingen transaktion i samband med deras normala affärsverksamhet i enlighet med bestämmelserna i detta system eller med nationella bestämmelser om införlivande av den hade medfört rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt eller en del av den”.<sup>100</sup>

Någon vägledning vad gäller vilka omständigheter i det nationella målet som kunde utgöra indicier för att det inte var fråga om normal affärsverksamhet gavs inte av EU-domstolen.

När det gällde det subjektiva elementet anförde EU-domstolen att, när det gällde bedömningen av huruvida det huvudsakliga syftet med transaktionerna var att uppnå en skattefördel, det åligger den nationella domstolen att fastställa de ifrågavarande transaktionernas verkliga innehåll och innebörd. Vid denna bedömning kunde det beaktas huruvida transaktionerna ”är helt konstruerade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan de aktörer som är delaktiga i planen att minska skattebördan”.<sup>101</sup>

När det gällde den tredje frågan, under vilka villkor mervärdesskatt kunde debiteras, framgick det att om förfarandemissbruk har kunnat konstateras föranledde detta att dotterbolagen varit konstruerat skattskyldiga.<sup>102</sup>

### 3.2.2.2 Analys

EU-domstolen gav ingen vägledning gällande vilka omständigheter i det nationella målet som var relevanta vid bedömningen av huruvida det objektiva elementet och det subjektiva elementet var uppfyllda. Däremot klargjorde EU-domstolen vilka krav som ska vara uppfyllda för att missbruk ska föreligga och gav generell vägledning gällande under vilka omständigheter det objektiva elementet och det subjektiva elementet var uppfyllda.

Till skillnad från Emsland-Stärke målet hänvisade inte EU-domstolen i Halifax målet till någon subjektiv faktor när det gäller det andra kumulativa villkoret. Grunden till detta har bland annat misstänkts ligga i att generaladvokat Maduro var skeptiskt till den subjektiva faktorn i sitt förslag till avgörande i Halifax målet.<sup>103</sup> Generaladvokat Maduro anförde i sitt förslag till avgörande att det inte var den skattskyldiges subjektiva avsikt som skulle eftersökas utan förespråka ett objektiva kriterium vid bedömningen av huruvida missbruk förelåg. Han anförde vidare att det av de objektiva omständigheterna kommer framgå att personen med största sannolikhet hade för avsikt att missbruka EU-rätten men att det inte var denna avsikt i sig som är avgörande vid bedömningen.<sup>104</sup> Det har förekommit olika uppfattningar i litteraturen gällande huruvida den skattskyldiges avsikt är relevant om den skattskyldige har anført att avsikten var att erhålla skattefördelen.<sup>105</sup> Denna fråga har besvarats i senare praxis på mervärdesskatterättens område där det framgår att när de skattskyldiga klargör att deras avsikt var att erhålla skattefördelen utgör detta en omständighet som ska beaktas.<sup>106</sup> Mot bakgrund av att den subjektiva avsikten är relevant vid bedömningen av det andra kumulativa villkoret benämner författaren av denna uppsats detta villkor det subjektiva elementet. Enligt den engelska språkversionen av Halifax målet skulle det vara fråga om ”the essential aim” när det gällde det subjektiva elementet. Men det förtydligades sedan i Part Service målet att det ska

---

<sup>100</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 80.

<sup>101</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 81.

<sup>102</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 96.

<sup>103</sup> Se Lenaerts, Koen, The concept of “abuse of law” in the case law of the European Court of justice on direct taxation, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 22, No3, 2015, s. 329–351, sida 335.

<sup>104</sup> Se generaladvokat Miguel Poiras Maduro’s förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl., punkt 70.

<sup>105</sup> Se exempelvis Weber, D. M. (red.), *EU Income Tax Law: issues for the years ahead*, IBFD, Amsterdam, 2013, sida 25-26.

<sup>106</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 61.

vara fråga om ”the principal aim”, det vill säga det huvudsakliga syftet.<sup>107</sup> I enlighet med det subjektiva elementet, vilket gäller huruvida det huvudsakliga syftet var att erhålla en skattefördel, skulle den nationella domstolen avgöra transaktionernas verkliga innehåll och innebörd. Vid denna bedömning kunde det beaktas huruvida transaktionerna var ”helt konstruerade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan de aktörer som är delaktiga i planen att minska skattebördan”. Vidare anförde EU-domstolen att det subjektiva elementet inte var uppfyllt när det kunde finnas en annan motivering för transaktionerna. Med beaktande av det ovan anförda kan det vid en första anblick verka som att det är den ekonomiska verkligheten som ska bedömas när det gäller det subjektiva elementet och att bedömningen av huruvida transaktionerna har utförts inom ramen för normala affärstransaktioner är hänförlig till det subjektiva elementet.<sup>108</sup> Det har emellertid visats sig i senare praxis att även andra omständigheter än att transaktionerna är helt konstruerade och sambandet mellan parterna kan vara relevanta vid bedömningen av huruvida det huvudsakliga syftet var att erhålla en skatteförmån, att det subjektiva elementet kan vara uppfyllt även om ekonomiska syften föreligger och att den skattskyldiges uttalade avsikt utgör en relevant omständighet vid bedömningen av det huvudsakliga syftet.<sup>109</sup> Mot bakgrund av det ovan anförda får det subjektiva elementet betraktas just som en bedömning av huruvida det huvudsakliga syftet var att erhålla en skattefördel. Vidare ska omständigheterna att transaktionerna är helt konstruerade och sambandet mellan parterna endast betraktas som relevanta omständigheter som kan föranleda att det kan fastställas att det huvudsakliga syftet är att erhålla en skattefördel.

Vad gäller att något inte har genomförts i samband med ”normala affärstransaktioner” eller inom normal affärsverksamhet, vilket var relevant vid det objektiva elementet, är detta formuleringar som EU-domstolen använde sig av i sin tidigare praxis såsom i Halifax målet. Vad som är normala affärstransaktioner eller normal affärsverksamhet ska inte förväxlas med vad en skattskyldig normalt gör.<sup>110</sup> Det som är relevant när det gäller mervärdesskatterätten är istället den ekonomiska verkligheten vilket utgör ett grundläggande kriterium inom mervärdesskatterätten och är vad som är relevant när det gäller det objektiva elementet enligt författaren av denna uppsats.<sup>111</sup>

## 3.2.3 Part Service målet

### 3.2.3.1 Målet

Part Service målet gällde IFIM Leasing Sas (fortsättningsvis IFIM) och Italservice vilka var två bolag som tillsammans genomförde leasingtransaktioner och ingick i samma koncern. Leasingtransaktionerna som genomfördes till tredje part delades upp i två avtal där IFIM ingick avtal som gällde nyttjanderätt till motorfordon och möjlighet att förvärva fordonet. I gengäld erhöll IFIM leasingavgifter och nyttjaren skulle även ställa en säkerhet och åta sig ett obegränsat

<sup>107</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 75 och C-425/06, Part Service, punkt 45.

<sup>108</sup> Se exempelvis generaladvokat Ján Mazák’s förslag till avgörande i mål C-103/09, Weald Leasing, punkt 33 där han ansåg att prövningen av huruvida transaktionerna utförts inom ramen för normala affärstransaktioner var hänförligt till det subjektiva elementet. EU-domstolen behandlar emellertid frågan gällande huruvida transaktionerna utförts inom ramen för normala affärstransaktioner vid det objektiva elementet. Se C-255/02, Halifax m.fl, punkt 80, C-103/09, Weald Leasing, punkt 32, 44 och Weber, D. M. (red.), EU Income Tax Law: issues for the years ahead, IBFD, Amsterdam, 2013, sida 23. Vad som indikerar att den ekonomiska verkligheten ska bedömas när det gäller det subjektiva elementet har sin grund i EU-domstolens formulering att transaktionernas verkliga innehåll och innebörd ska fastställas vid denna bedömning. Se exempelvis C-255/02, Halifax m.fl, punkt 81.

<sup>109</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 62 och C-251/16 - Cussens m.fl, punkt 60-61.

<sup>110</sup> Se C-103/09 - Weald Leasing punkt 43 och 44.

<sup>111</sup> Se exempelvis C-73/06, Planzer Luxembourg, punkt 43 och C-103/09, Weald Leasing, punkt 39.



borgensåtagande. Italservice ingick avtal med nyttjaren om försäkring av motorfordonet och säkerställde skyldigheterna som nyttjaren åtagit sig i form av att ställa säkerhet och det obegränsade borgensåtagandet. I gengäld erhöll Italservice ett vederlag från användaren som i sin tur sänkte avgifterna som användaren skulle betala till IFIM i motsvarande mån. Konsekvensen blev att IFIM endast erhöll en ersättning i form av avgifter från användaren som i de flesta fall endast till ett obetydligt belopp översteg egendomens värde.<sup>112</sup> IFIM erhöll emellertid även en förmedlingsersättning av Italservice.<sup>113</sup> Genom ovan angivna uppdelning av leasingtransaktionen blev transaktionen delvis en mervärdesskattfri finansiell tjänst istället för att helt vara en skattepliktig leasingtjänst vilket hade varit fallet om leasingtransaktionen inte delats upp. Frågan i målet var bland annat huruvida transaktionerna i det nationella målet utgjorde missbruk enligt sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>114</sup>

EU-domstolen erinrade inledningsvis om att företagare har rätt att välja mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner. Vidare anförde EU-domstolen att när en transaktion består av flera prestationer uppstår frågan huruvida det är fråga om en enda transaktion eller flera separata självständiga prestationer som ska bedömas var för sig.<sup>115</sup> Utgångspunkten var att varje prestation ska anses vara separat och självständig enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, innebärande att den formella verkligheten enligt avtalen utgör utgångspunkten för hur prestationerna ska betraktas från det mervärdesskatterättsliga perspektivet.<sup>116</sup> EU-domstolen ansåg vidare att det var möjligt att tolkningsvägen, genom att använda en ekonomisk synvinkel, komma fram till att det var fråga om ett enda odelbar ekonomisk tillhandahållande och att det vore konstlat att skilja handlingarna eller delarna från varandra.<sup>117</sup> Under sådana omständigheter kunde den formella verkligheten, i form av avtalsvillkoren, brytas och det kunde anses föreligga ett enda tillhandahållande.<sup>118</sup> Vidare anförde EU-domstolen att det i detta sammanhang kan vara nödvändigt att utvidga prövningen och undersöka huruvida det föreligger missbruk.<sup>119</sup>

När EU-domstolen gav vägledning gällande huruvida missbruk förelåg framhöll EU-domstolen vissa omständigheter som ansågs vara betydelsefulla för bedömningen. En av omständigheterna var att de två bolagen ingick i samma koncern och de övriga omständigheterna riktade sig mot IFIM och var bland annat att avgiften som IFIM erhåller från leasingtagaren obetydligt överstiger inköpspriset för fordonet, IFIM:s prestation i form av uthyrning av fordonet ”inte förefaller vara lönsam” och att IFIM:s ”fortlevnad inte säkerställs endast genom de avtal som ingås med leasingtagaren”.<sup>120</sup> Författaren av denna uppsats instämmer med vad Dennis Weber har anfört, vad gäller ovannämnda omständigheter, att även om EU-domstolen inte explicit anförde det så verkar det som om EU-domstolen undrade huruvida transaktionerna hade någon ekonomisk verklighet.<sup>121</sup>

Efter att EU-domstolen framhållit ovannämnda omständigheter gick EU-domstolen vidare och gav vägledning gällande det objektiva elementet. I denna del anförde EU-domstolen att en skattefördel genom undantaget från mervärdesskatt i artikel 13(b)(a) och (d) i sjätte mervärdesskattedirektivet kunde uppnås genom att prestationer anförtros till Italservice.<sup>122</sup> Ovannämnda skattefördel stred mot syftet med artikel 11(a)(1) i sjätte

---

<sup>112</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 10 och 11.

<sup>113</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 14.

<sup>114</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 46.

<sup>115</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 47 och 48.

<sup>116</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 50, 51 och 54.

<sup>117</sup> Se C-425/06, Part Service punkt 53 och C-41/04, Levob Verzekeringen and OV Bank, punkt 20-22.

<sup>118</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 54.

<sup>119</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 55.

<sup>120</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 57.

<sup>121</sup> Se Weber, D. M. (red.), EU Income Tax Law: issues for the years ahead, IBFD, Amsterdam, 2013, sida 46: "Here, the Court does not in fact say so, but it seems as if it wonders whether the transactions do have economic reality".

<sup>122</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 59.

mervärdesskattedirektivet för att uthyrning av fordon enligt leasingavtal utgör tillhandahållande av tjänst och är ”normalt” mervärdesskattepliktig. EU-domstolen anförde vidare att detta föranleder att vederlaget ska ingå i beskattningsunderlaget enligt artiklarna 6, 9 och 11(a)(1) i sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>123</sup> Av det ovan framförda framgår det, enligt författaren av denna uppsats, att EU-domstolen ansåg att det rörde sig om en enda prestation istället för flera separata självständiga prestationer som skulle bedömas var för sig.<sup>124</sup> Värt att uppmärksamma är också att EU-domstolen använder ordet ”normalt”, vilket troligtvis ska förstås som att leasingen ”i samband med normala affärstransaktioner” skulle ha beskattats i sin helhet, mot bakgrund av hur missbruk definierats två år tidigare i Halifax målet.

När det gällde det subjektiva element anförde EU-domstolen att den nationella domstolen kunde beakta att transaktionerna är helt konstlade ”och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga band som föreligger mellan aktörerna i fråga” vilka utgör omständigheter som ”kan visa att det huvudsakliga syftet var att uppnå en skattefördel”. EU-domstolen tillade att detta ”gäller oaktat att det dessutom eventuellt föreligger andra ekonomiska syften, exempelvis avseende marknadsföring, organisation och garantier”.<sup>125</sup>

Efter ovan angivna vägledning anförde EU-domstolen att det ankom den nationella domstolen att avgöra huruvida missbruk kunde anses föreligga i det nationella målet vid beaktande av EU-domstolen vägledning.<sup>126</sup>

### 3.2.3.2 Analys

Utgångspunkten för den mervärdesskatterättsliga bedömningen, gällande om transaktionen utgjorde en eller flera prestationer, var den formella verkligheten i form av avtalsvillkor. Den formella verkligheten kunde antingen brytas genom att ett ekonomiskt perspektiv används vid tolkningen, det vill säga att den ekonomiska verkligheten beaktas, av artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet eller om det kunde konstateras att missbruk förelåg. När det gällde vägledningen till den nationella domstolen angående huruvida missbruk kunde anses föreligga beaktade EU-domstolen inledningsvis sådana omständigheter som gäller den ekonomiska verkligheten enligt författaren av denna uppsats. Det som EU-domstolen beaktade var, sammanfattningsvis, att det var fråga om två närstående parter och att det var ologiskt ur ett ekonomiskt perspektiv att IFIM skulle ingå leasingavtal som inte var lönsamma när avtalen betraktades isolerat. Efter beaktandet av denna ekonomiska verklighet gick EU-domstolen vidare till bedömningen gällande huruvida det objektiva elementet var uppfyllt och konstaterade att det rörde sig om en skattefördel, att uthyrning av fordon ”normalt” skulle vara skattepliktiga och att vederlaget skulle ingå i beskattningsunderlaget. Det verkar således som att EU-domstolen ansåg att det objektiva elementet var uppfyllt sedan avtalsvillkoren inte återspeglade den ekonomiska verkligheten enligt författaren av denna uppsats.

Vad gäller det subjektiva elementet får detta krav också anses vara uppfyllt, enligt författaren av denna uppsats, sedan transaktionerna får anses vara konstlade när den formella verkligheten i form av avtalsvillkor som utgjorde utgångspunkten för den mervärdesskatterättsliga bedömningen inte återspeglade den ekonomiska verkligheten.

---

<sup>123</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 60 och 61.

<sup>124</sup> För ett liknande resonemang se Terra, Ben J. M. & Kajus, Julie, A guide to the European VAT directives Volume 1 Introduction to European VAT : 2019, IBFD, [Amsterdam], 2019: "it seems to us that the court here implicitly assumes that leasing is a single taxed composity, disregarding the possibility that for example insurance costs charged by the supplier to the purchaser or costumer can be covered by a separate arrangement under the same Article 11A, now Article 78 of the VAT Direktive, and need not to be treated as part of the taxable amount".

<sup>125</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 62.

<sup>126</sup> Se C-425/06, Part Service, punkt 63.

Slutligen ska det anföras att anledningen till att EU-domstolen först beaktade omständigheterna gällande den ekonomiska verkligheten innan bedömningen av det objektiva elementet och det subjektiva elementet var troligtvis för att sådana omständigheter var relevanta vid bedömningen av båda elementen.

## 3.2.4 Neway målet

### 3.2.4.1 Målet

Omständigheterna i Neway målet var sammanfattningsvis följande: Paul Neway var en person som tillhandahöll låneförmedlingstjänster och var etablerad i Förenade kungariket. Paul Neway's tillhandahållande av låneförmedlingstjänster i Förenade kungariket var undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13(b)(d) i sjätte mervärdesskattedirektivet. Sedan tjänsterna som Paul Neway tillhandahöll var undantagna från mervärdesskatt kunde inte Paul Neway återfå den mervärdesskatt som han betalade för reklamtjänster vilka var mervärdesskattepliktiga.<sup>127</sup> För att undvika beskattningen av reklamtjänsterna, som Paul Neway inte kunde återfå, bildade Paul Neway bolaget Alabaster etablerat på Jersey som ingick följande avtal:<sup>128</sup>

Tillhandahållandet av låneförmedlingstjänsterna förflyttades till Alabaster genom att Alabaster slöt avtal med långivarna, vilket medförde att förmedlingsprovisionerna betalades till Alabaster istället för Paul Neway. Mellan Alabaster och Paul Neway slöts vidare ett underleverantörsavtal som huvudsakligen gick ut på att Paul Neway anlätades för att tillhandahålla tjänster i form av handläggningen av låneförmedlingsverksamheten. Paul Neway hade även rätt enligt avtalet att förhandla fram villkoren i avtalen som ingicks mellan Alabaster och långivarna.<sup>129</sup>

Vad gäller reklamtjänsterna tillhandahöll Wallace Barnaby, vilket var ett bolag etablerat på Jersey, dessa tjänster till Alabaster i enlighet med ett avtal som slöts mellan dessa bolagen. Wallace Barnaby köpte i sin tur sina reklamtjänster från reklambyråer i Förenade kungariket. Paul Neway hade inte någon rätt att beställa reklamtjänster för Alabasters räkning och var inte betalningsskyldig för tjänsterna men hade befogenhet att godkänna innehållet i reklamen.<sup>130</sup>

I enlighet med ovan angivna avtal hade således tillhandahållandet av låneförmedlingstjänsterna och mottagandet av reklamtjänsterna förflyttats från Förenade kungariket till Jersey vilket var ett område där sjätte mervärdesskattedirektivet inte var tillämpligt.

Den nationella domstolen ställde sig frågande till huruvida avtalsvillkoren var avgörande vid bedömningen av vem som anses vara tillhandahållare och mottagare i en transaktion om ”tillhandahållande av tjänster” enligt artiklarna 2 led 1 och 6.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Den nationella domstolen ställde vidare frågan, ifall avtalsvillkoren inte ansågs vara avgörande, under vilka omständigheter som villkoren kunde omkvalificeras.<sup>131</sup>

EU-domstolen anförde att begreppet tillhandahållande av tjänster har en objektiv karaktär som inte är beroende av transaktionernas syften eller resultat.<sup>132</sup> Vad som däremot är av betydelse när avtalsvillkor har kvalificerat en transaktion som skattepliktig är den ”ekonomiska

---

<sup>127</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 17.

<sup>128</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 18.

<sup>129</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 21-24.

<sup>130</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 25-28.

<sup>131</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 38.

<sup>132</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 41.

och affärsmässiga verkligheten”.<sup>133</sup> Vidare anförde EU-domstolen att sedan avtalsvillkoren normalt återspeglar transaktionernas ”ekonomiska och affärsmässiga verklighet” och för att kravet på rättssäkerhet ska beaktas, utgör avtalsvillkoren en omständighet som ska beaktas vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare vid en transaktion.<sup>134</sup> Det kan emellertid ibland visa sig att avtalsvillkoren inte återspeglar den ”ekonomiska och affärsmässiga verkligheten”, vilket bland annat är fallet när rättsmissbruk föreligger.<sup>135</sup> Vad gäller begreppet den ”ekonomiska och affärsmässiga verkligheten” är detta samma sak som den ekonomiska verkligheten.<sup>136</sup>

När det gällde rättsmissbruk anförde EU-domstolen att principen om förbud mot rättsmissbruk är tillämplig om avtalsvillkoren ”inte återspeglar den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten utan utgör ett helt konstlat upplägg, utan ekonomisk förankring, som har utformats med det enda syftet att uppnå en skattefördel”.<sup>137</sup>

Vid bedömningen av huruvida rättsmissbruk förelåg, anförde EU-domstolen inledningsvis att det inte hade bestritts att ”Alabaster formellt, enligt avtalsvillkoren,” både tillhandahållit långivarna låneförmedlingstjänsterna och var mottagare av reklamtjänsterna.<sup>138</sup> Vidare, vid bedömningen av den ekonomiska verkligheten, anförde EU-domstolen att det var den ”ekonomiska verkligheten bakom affärsförbindelserna dels mellan Paul Newey, Alabaster och långivarna, dels mellan Paul Newey, Alabaster och Wallace Barnaby” som var relevanta.<sup>139</sup> EU-domstolen anförde vidare att det inte kunde uteslutas vid beaktande av den ekonomiska verkligheten, såsom den framgick av begäran av förhandsavgörandet och vissa av de faktiska omständigheter som angetts av den nationella domstolen, ”att det faktiska användandet och utnyttjandet av de berörda tjänsterna har skett i förenade kungariket, till gagn för Paul Newey”.<sup>140</sup> De faktiska omständigheterna som hade angetts av den nationella domstolen, som var relevanta vid bedömningen av den ekonomiska verkligheten, var bland annat följande: huruvida Alabaster enligt avtal helt kontrollerades av Paul Newey, ”huruvida affärskunnande, affärsförbindelser och erfarenhet” fanns hos Paul Newey och inte Alabaster, ”huruvida alla eller de flesta avgörande delarna i tjänsten” tillhandahölls av Paul Newey och inte Alabaster. Vidare ansågs det också utgöra en relevant omständighet om Alabaster enligt avtal låter Paul Newey i egenskap av underleverantör, när Alabaster kontrolleras av Paul Newey, ”tillhandahålla vissa nödvändiga delar av tjänsten varvid dessa underleverantörsavtal i vissa avseenden inte är affärsmässiga”.<sup>141</sup>

Slutligen anförde EU-domstolen att den nationella domstolen ska pröva samtliga omständigheter för att kontrollera huruvida avtalsvillkoren sanningsenligt återspeglar den ekonomiska verkligheten och om det i praktiken var Paul Newey som tillhandahållit låneförmedlingstjänsterna och var mottagare av reklamtjänsterna.<sup>142</sup>

---

<sup>133</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 42.

<sup>134</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 43.

<sup>135</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 44-46.

<sup>136</sup> Se C-73/06, Planzer Luxembourg, punkt 43 i jämförelse med C-653/11, Newey, punkt 42. Se även Doesum, Ad van och Nellen, Frank, 'Economic Reality in EU VAT', EC Tax Review, Vol. 29, Issue 5, 2020, s. 213-226, kapitel 2.1.

<sup>137</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 46 och 52.

<sup>138</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 47.

<sup>139</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 48.

<sup>140</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 48.

<sup>141</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 37 och 48.

<sup>142</sup> Se C-653/11, Newey, punkt 49.

### 3.2.4.2 Analys

På samma sätt som i Part Service målet utgjorde avtalsvillkoren utgångspunkten för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Detta kan även uttryckas som att den formella verkligheten i form av avtalsvillkoren, det vill säga den civilrättsliga verkligheten, utgjorde utgångspunkten för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Denna formella verklighet utgjorde utgångspunkten för vem som mottagit och tillhandahållit tjänsterna i Neway målet. Anledningen till att den formella verkligheten i form av avtalsvillkoren utgjorde utgångspunkten berodde på att avtalsvillkoren normalt återspeglar den ekonomiska verkligheten och för att rättssäkerheten skulle iakttas. Denna formella verklighet kunde emellertid brytas om missbruk förelåg. Vid bedömningen av huruvida missbruk förelåg skulle den nationella domstolen kontrollera om den formella verkligheten i form av avtalsvillkor inte sanningsenligt återspeglar den ekonomiska verkligheten och om det istället var Paul Neway som mottagit och tillhandahållit tjänsterna. Det som skulle fastställas var att det var fråga om ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som har utförts i det enda syftet att erhålla skattefördelen.

Mot bakgrund av det ovan anförda kan det konstateras att om avtalsvillkoren som utgjorde utgångspunkten för det mervärdesskatterättsliga beskattningsutfallet inte återspeglar den ekonomiska verkligheten var det också fråga om ett rent konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring. Av det ovan anförda framgår det även att den ekonomiska verkligheten användes både vid bedömningen av huruvida den formella verkligheten är förenlig med den ekonomiska verkligheten och vid bedömningen av vad som faktiskt har skett. I Paul Neway målet övergav också EU-domstolen tydligt begreppet ”normala affärstransaktioner” för att istället gå över till att explicit använda begreppet den ekonomiska verkligheten och uttrycket ”faktiskt” gällande vad som har skett enligt den ekonomiska verkligheten. När det gällde omständigheterna som var relevanta vid bedömningen av huruvida den formella verkligheten i form av avtalsvillkor var förenlig med den ekonomiska verkligheten var bland annat omständigheter såsom att prestationerna som utfördes och förmågan att utföra prestationerna hade en stark koppling till Paul Neway istället för Alabaster. Genom dessa omständigheter kan det utläsas att när en part ska utföra prestationer i form av tillhandahållande av tjänster är också tanken, enligt den ekonomiska verkligheten, att denna part faktiskt ska ha en förmåga att utföra tjänsterna och faktiskt själv utför tjänsterna istället för att i stor utsträckning använda sig av en närstående part. Vidare torde omständigheten att Alabaster använde Paul Neway som en underleverantör när underleverantörsavtalen inte är affärsmässiga utgöra en stark indikation på att upplägget inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Detta ställningstagande har sin grund i att EU-domstolen generellt anser att avtalsvillkor ska vara affärsmässiga för att avtalen ska återspeglar den ekonomiska verkligheten, vilket även gäller på det direkta beskattningens område.<sup>143</sup> En sådan omständighet utgör därför ett starkt indicium för att utförandet av tjänsterna förflyttas från Alabaster till Paul Neway genom underleverantörsavtalen på ett konstlat sätt, innebärande att Paul Neway torde betraktas som den som faktiskt tillhandahåller tjänsterna och inte endast betraktas som en underleverantör enligt den ekonomiska verkligheten.

Vidare får det antas även om EU-domstolen inte explicit använde det objektiva elementet och det subjektiva elementet att det var underförstått i målet att dessa element var uppfyllda om avtalsvillkoren inte återspeglar den ekonomiska verkligheten och om Paul Neway i ”praktiken”

---

<sup>143</sup> Se exempelvis C-103/09, Weald Leasing, punkt 39 och C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 80.

tillhandahållit och mottagit tjänsterna.<sup>144</sup> Detta indikerar även att bedömningen av det objektiva elementet och det subjektiva elementet har ett nära samband.

## 3.2.5 WebMindLicenses målet

### 3.2.5.1 Målet

WebMindLicenses målet gällde bolaget WML registrerat i Ungern som förvärvade known-how vilket ”avsåg driften av en webbplats för tillhandahållande av interaktiva audiovisuella erotiktjänster” från ett bolag i Portugal utan vederlag. Samma dag som förvärvet hyrdes ovannämnda known-how ut till ett annat bolag i Madeira (Portugal) vilket var Lalib genom ett licensavtal.<sup>145</sup> Licensavtalet resulterade i att Madeira blev platsen för tillhandahållande av tjänsten istället för Ungern vilket hade en högre mervärdesskattesats än Madeira. Det som Ungerns nationella domstol ställde sig frågande till var bland annat huruvida licensavtalet under omständigheterna i det nationella målet utgjorde rättsmissbruk som syftade till att dra nytta av en annan medlemsstats lägre mervärdesskattesats.<sup>146</sup>

När det gällde det objektiva elementet anförde EU-domstolen att begreppet ”platsen för tillhandahållande av tjänster” har en objektiv karaktär och är oberoende av transaktionernas syfte och resultat.<sup>147</sup> Vidare anförde EU-domstolen att skillnaden mellan de normala mervärdesskattesatserna som medlemsstaterna tillämpar beror på att mervärdesskattedirektivet endast innehåller regler om en lägsta skattesats och att någon fullständig harmonisering inte föreligger vad gäller de normala mervärdesskattesatserna.<sup>148</sup> Med beaktande av det ovan anförda ansågs det inte vara fråga om en skattefördel som strider mot mervärdesskattedirektivets syfte när någon i en medlemsstat drar nytta av en lägre mervärdesskattesats i den medlemsstaten.<sup>149</sup> Vad som däremot ansågs vara oförenligt med mervärdesskattedirektivets syfte var om någon i en medlemsstat genom ett licensavtal anses vara tillhandahållare av tjänsterna när tjänsterna ”i själva verket” tillhandahålls i en annan medlemsstat.<sup>150</sup> Det vill säga det skulle vara oförenligt med mervärdesskattedirektivets syfte om Lalib, som var föremål för en lägre mervärdesskatt, anses vara tillhandahållare av tjänsterna enligt licensavtalet när det ”i själva verket” var WML som tillhandahöll tjänsterna.

När det gällde det subjektiva elementet erinrade EU-domstolen inledningsvis om att när en beskattningsbar person har ett val mellan två transaktioner är den beskattningsbara personen inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt utan har rätt att utforma verksamhetsstrukturen så att skatteskulden begränsas.<sup>151</sup>

Efter att EU-domstolen givit ovannämnda vägledning vad gäller det objektiva elementet och det subjektiva elementet gjorde EU-domstolen en samlad bedömning vilket gällde både det objektiva elementet och det subjektiva elementet. I den samlade bedömningen framhöll EU-domstolen inledningsvis att Lalib varken utgjorde ”en filial, ett dotterbolag eller ett kontor”

---

<sup>144</sup> För samma uppfattning gällande att det objektiva elementet och det subjektiva elementet får anses vara underförstådda i Newway målet se Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, sida 32.

<sup>145</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 20.

<sup>146</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 20 och 33.

<sup>147</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 37 och 38.

<sup>148</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 39.

<sup>149</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 40.

<sup>150</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 41.

<sup>151</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 42.

tillhörande WML.<sup>152</sup> Med andra ord var inte Lalib och WML närstående parter. För att licensavtalet under ovan angivna omständigheter skulle anses utgöra missbruk i syfte att dra nytta av en lägre mervärdesskattesats i Madeira, skulle det visas att licensavtalet utgjorde ett ”rent konstlat upplägg” som gjorts för att dölja det faktum att tjänsterna i ”själva verket” inte tillhandahölls av Lalib utan av WML. Fastställandet av vilken plats som var ”den faktiska platsen för tillhandahållande av tjänsterna”, skulle baseras på ”objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående, till exempel Lalibs fysiska existens i form av lokaler, personal och utrustning”.<sup>153</sup> När det sedan gällde huruvida det kunde fastställas om licensavtalet utgjorde ett helt konstlat upplägg som angivits ovan anförde EU-domstolen följande: ”För att fastställa huruvida nämnda avtal utgjorde ett sådant upplägg, ankommer det på den hänskjutande domstolen att analysera samtliga faktiska omständigheter, och att bland annat undersöka huruvida etableringen av Lalibs säte för dess ekonomiska verksamhet eller dess fasta etableringsställe i Madeira var fiktiv eller huruvida detta bolag saknade lämplig struktur i form av lokaler, personalresurser och tekniska resurser för att bedriva den aktuella ekonomiska verksamheten. Den hänskjutande domstolen ska också undersöka huruvida det förhåller sig så, att nämnda bolag inte utövade denna ekonomiska verksamhet i eget namn eller för egen räkning, under eget ansvar och på egen risk”.<sup>154</sup>

### 3.2.5.2 Analys

Utgångspunkten i målet gällande vem som tillhandahållit tjänsterna var den formella verkligheten i form av licensavtalet. Enligt denna formella verklighet i form av licensavtalet var det Lalib som tillhandahöll tjänsterna och den lägre mervärdesskatten i Madeira, i jämförelse med mervärdesskatten i Ungern, var tillämplig. Denna formella verklighet kunde brytas om missbruk förelåg.

Missbruk kunde konstateras om den formella verkligheten i form av licensavtalet utgjorde ett rent konstlat upplägg för att dölja att det var WML som ”i själva verket” tillhandahöll tjänsterna. I detta stadiet verka det röra sig om det objektiva elementet sedan det skulle undersökas huruvida tjänsterna ”i själva verket” skulle utföras av WML. När sedan EU-domstolen gick vidare och anförde att ”den faktiska platsen för tillhandahållande av tjänsterna” ska fastställas, det vill säga huruvida WML faktiskt tillhandahållit tjänsterna, gällde detta den ekonomiska verkligheten.<sup>155</sup> De objektiva omständigheterna som var relevanta för detta fastställande var högt ställda krav, vilka gällde Lalibs fysiska existens, i jämförelse med omständigheterna som kunde föranleda att licensavtalet utgjorde ett rent konstlat upplägg. När det gällde omständigheterna som var relevanta vid fastställandet av huruvida licensavtalet var ett rent konstlat upplägg tilläts en friare bedömning där bland annat Lalibs lämpliga struktur med beaktande av den aktuella ekonomiska verksamheten var relevant. I en sådan bedömning är det inte fråga om en bedömning av huruvida Lalib fysiskt existerar utan istället om Lalib har en lämplig struktur, det vill säga huruvida Lalib kan anses bedriva en verklig ekonomisk verksamhet. Enligt författaren av denna uppsats verkar det som att det ställdes ett högre krav för konstaterandet att WML tillhandahållit tjänsterna i jämförelse med konstaterandet att licensavtalet utgjorde ett rent konstlat upplägg vilket föranleder att det inte var Lalib som tillhandahållit tjänsterna. Denna uppfattning är grundad på hur EU-domstolen formulerar sig. Samtidigt anser författaren av denna uppsats att en sådan åtskillnad skulle vara märklig sedan ett konstaterande av att den formella verkligheten

<sup>152</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 43.

<sup>153</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 44.

<sup>154</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 45.

<sup>155</sup> I Neway målet var den ekonomiska verkligheten relevant vid bedömningen av ”det faktiska användandet och utnyttjandet av de berörda tjänsterna”. Se C-653/11, Newey, punkt 48.

i form av licensavtalet är helt konstlad och således inte återspeglar den ekonomiska verkligheten torde föranleda att tillhandahållandet av tjänsterna ska tillskrivas WML. Vid beaktande av EU-domstolens slutsats där det inte anges någon sådan ovannämnd åtskillnad och där omständigheterna för fastställandet av huruvida licensavtalet utgjorde ett helt konstlat upplägg endast anges, anser författaren av denna uppsats att den senare av de ovan angivna tolkningarna är korrekt.<sup>156</sup> I övrigt kan det konstateras att EU-domstolen använde sig av den ekonomiska verkligheten i sin vägledning gällande huruvida missbruk förelåg och att det verka som att en samlad bedömning skulle göras för fastställandet av att det objektiva elementet och det subjektiva elementet var uppfyllda. Det ska även uppmärksammas att det rörde sig om två icke närstående parter i målet.

## 3.2.6 Cussens målet

### 3.2.6.1 Målet

Cussens målet gällde ett flertal delägare till ett utvecklingsområde där det uppförts fritidshus på Irland vilka var avsedda för försäljning. Innan fastigheterna såldes till tredje part ingick delägarna hyresavtal med ett bolag knutet till dem, genom vilket fastigheterna uppläts för en period av 20 år och en månad. Hyresavtalen ingicks under mars och april månad 2002. Vidare ingicks även ett annat hyresavtal där bolaget hyrde ut fastigheterna till delägarna under en period av två år. Hyresavtalen sades sedan upp i april månad 2002, vilket medförde att delägarna återfick full äganderätt varefter delägarna sålde fastigheterna till tredjeman i maj 2002.<sup>157</sup> Hyresavtalet varigenom fastigheterna tillhandahölls bolaget föranledde att försäljningen av fastigheterna inte mervärdesbeskattades, vilket var skattemässigt förmånligt för delägarna. Anledning till att någon beskattning inte skedde vid försäljningen hade sin grund i att den irländska lagstiftningen, som införlivade artiklarna 13(b)(g) och 4.3(a) i sjätte mervärdesskattedirektivet, sammanfattningsvis föreskrev att tillhandahållande av fastigheter var undantagna från mervärdesskatt under förutsättning att tillhandahållandet inte skett före första inflyttning.<sup>158</sup> Frågorna i målet gällde bland annat huruvida det subjektiva elementet var uppfyllt, det objektiva elementet var uppfyllt och huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk var tillämplig.<sup>159</sup>

När det gällde det subjektiva elementet anförde EU-domstolen att vid bedömningen gällande huruvida det huvudsakliga syftet var att erhålla en skattefördel ska endast syftet med den eller de transaktioner som eventuellt utgör missbruk beaktas.<sup>160</sup> Detta medförde att det endast var syftet med hyresavtalen som föregick försäljningen som var relevant vid syftesbedömningen.<sup>161</sup> Som vägledning för denna bedömning anförde EU-domstolen att den nationella domstolen kunde beakta, för att fastställa hyresavtalens verkliga innehåll och innebörd, omständigheter såsom huruvida transaktioner ”var rent fiktiva, och till de inblandade parternas rättsliga, ekonomiska och/eller personliga förhållanden till varandra”. EU-domstolen anförde vidare att liknande omständigheter även kan påvisa att det huvudsakliga syftet var att erhålla en skattefördel även om andra ekonomiska mål föreligger.<sup>162</sup> När det gällde det nationella målet

---

<sup>156</sup> Se C-419/14, WebMindLicenses, punkt 50 och 92.

<sup>157</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 12-15.

<sup>158</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 4-9, 16, 71.

<sup>159</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 52, 69, 76.

<sup>160</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 56

<sup>161</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 58.

<sup>162</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 60.



anförde EU-domstolen att det framgick att hyresavtalen ”var ett kommersiellt falsarium och att de” hade ingåtts mellan närstående parter för att minska mervärdesskatten vid försäljningen av fastigheterna. EU-domstolen beaktade sedan omständigheten att delägarna hade hävdade att syftet med hyresavtalen var att försäljningen av fastigheterna skulle ske ”på ett så skattemässigt effektivt sätt som möjligt” vilket föranledde att syftet uteslutande ansågs vara att erhålla en skattefördel.<sup>163</sup>

När det gällde det objektiva elementet anförde EU-domstolen att artiklarna 13(b)(g) och 4.3(a) i sjätte mervärdesskattedirektivet, gällande att tillhandahållande av fastigheter efter första inflyttning är undantagna från mervärdesskatt, avser tillhandahållanden av fastigheter som skett efter att ägare eller hyresgäst ”faktiskt” har nyttjat fastigheten.<sup>164</sup> Mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet ansåg EU-domstolen att det verka röra sig om en skattefördel som stred mot ovannämnda bestämmelsers syfte med anledning av att ägaren eller hyresgästen inte verka ha ”faktiskt” nyttjat fastigheterna innan försäljningen till tredje man. De första omständigheterna som var relevanta var att hyresavtalen ingicks samma dag mellan delägarna och det till dem knutna bolaget, varigenom fastigheterna hyrdes ut och sedan hyrdes ut i andra hand. De andra omständigheterna som var relevanta var att hyresavtalen sades upp genom en ömsesidig överenskommelse mindre än en månad efter de ingåtts, varefter inom kort tid, fastigheterna överläts till tredje män.<sup>165</sup>

När det gällde huruvida principen om förbud mot rättsmissbruk var tillämplig anförde EU-domstolen att det i princip endast är första tillhandahållandet av fastigheter som är mervärdesskattepliktigt. Vid fastställandet av vad som utgjorde det första tillhandahållandet ska inte ”rent fiktiva tillhandahållanden, vars huvudsakliga syfte är att erhålla en skattefördel” beaktas.<sup>166</sup>

### 3.2.6.2 Analys

Det som skulle fastställas för att missbruk skulle föreligga var att tillhandahållandet som formellt sett hade skett enligt hyresavtalet där delägarna upplät fastigheterna till sitt närstående bolag var ett rent fiktivt tillhandahållande ”vars huvudsakliga syfte” var ”att erhålla en skattefördel”. Det var således detta avtal som utgjorde den formella verkligheten som utgjorde utgångspunkten för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. För att denna formella verklighet skulle brytas genom missbruksbedömningen skulle både det objektiva elementet och det subjektiva elementet vara uppfyllda.

När det gällde det objektiva elementet skulle det fastställas att varken ägaren eller hyresgästen ”faktiskt” hade nyttjat fastigheterna. Omständigheterna som EU-domstolen beaktade i denna del kan sammanfattningsvis beskrivas som omständigheter som visade att det rörde sig om ett cirkulärt arrangemang. Det rörde sig sammanfattningsvis om avtal som innebar att fastigheterna uppläts till det närstående bolaget, hyrdes ut i andra hand till delägarna och sedan återgick till delägarna genom att hyresavtalen sades upp inom kort tid. Det var genom denna bedömning som det kunde fastställas att det var fråga om ett rent fiktivt tillhandahållande om det inte var fråga om ett ”faktiskt” nyttjande av fastigheterna innan försäljningen till tredje part. Med andra ord ansåg EU-domstolen att tillhandahållandet inte verkade återspegla den ekonomiska verkligheten.

---

<sup>163</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 61.

<sup>164</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 71 och 72.

<sup>165</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 74 och 75.

<sup>166</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 79.

När det gällde det subjektiva elementet anförde EU-domstolen att hyresavtalen utgjorde ett kommersiellt falsarium och hade ingåtts mellan närstående parter. Hur EU-domstolen kom fram till att det var fråga om ett kommersiellt falsarium framgick inte i målet men det var sannolikt samma omständigheter som vid bedömningen av det objektiva elementet som var relevanta. Vidare beaktade EU-domstolen delägarnas uttalade avsikt vad gäller syftet med hyresavtalen vid bedömningen av det subjektiva elementet.

## 3.3 Missbruk på området direkt beskattning

### 3.3.1 De grundläggande friheterna i FEUF

#### 3.3.1.1 Introduktion

Författaren av denna uppsats kommer att använda begreppet de grundläggande friheterna som ett samlingsnamn för friheterna som återfinns i del tre, avdelning fyra i FEUF. Friheterna som kommer behandlas i detta arbete är etableringsfriheten<sup>167</sup>, friheten att tillhandahålla tjänster<sup>168</sup> och den fria rörligheten för kapital<sup>169</sup>. När det gäller vad som utgör en inskränkning av en grundläggande frihet kommer detta inte att behandlas i detta arbete sedan detta arbete gäller missbruk vilket föranleder att fokus kommer att vara på rättfärdigandegrunden missbruk.

När det gäller de grundläggande friheterna har EU-domstolen anförts att en restriktion av en grundläggande frihet ”endast är tillåten om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse, och om detta är fallet, endast i den mån den är ägnad att säkerställa att det aktuella ändamålet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål”.<sup>170</sup> Det krävs således när en nationell bestämmelse utgör en restriktion av en grundläggande frihet att denna nationella bestämmelsen är ägnad att säkerställa ett ändamål som utgör ett tvingande skäl av allmänintresse och är proportionerlig i förhållande till ändamålet, för att restriktionen ska rättfärdigas.<sup>171</sup>

På området direkt beskattning utgör bland annat behovet av att undvika skatteflykt och skatteundandragande tvingande skäl av allmänintresse. Dessa två rättfärdigandegrunder ansågs ursprungligen innebära att en åtgärd som utgör en inskränkning av en grundläggande frihet kan vara ”motiverad när den specifikt avser rent konstlade upplägg som görs för att kringgå” den nationella ”lagstiftningen i den berörda medlemsstaten”.<sup>172</sup> Behovet av att undvika skatteflykt eller skatteundandragande, när de har ovan angivna syfte, kan emellertid inte självständigt rättfärdiga en inskränkning av en grundläggande frihet, utan det krävs att målet som eftersträvas med den tillämpliga grundläggande friheten beaktas.<sup>173</sup>

Med anledning av att målet som eftersträvas med den tillämpliga grundläggande friheten ska beaktas har EU-domstolen anförts, när det gäller etableringsfriheten, att en inskränkning endast

<sup>167</sup> Del tre, avdelning fyra, kapitel två i FEUF.

<sup>168</sup> Del tre, avdelning fyra, kapitel tre i FEUF.

<sup>169</sup> Del tre, avdelning fyra, kapitel fyra i FEUF.

<sup>170</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 70 och C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 47.

<sup>171</sup> C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 59, 60 och C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 78, 79.

<sup>172</sup> Vad gäller skatteflykts se exempelvis C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 48 och 51. Vad gäller skatteundandragande se exempelvis C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 63.

<sup>173</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 51, 52, 55, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 63, 64 och C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 72,74.

kan motiveras när inskränkningen har som specifikt ändamål att ”hindra beteenden som består i att rent” konstlade/fiktiva ”upplägg som inte har någon ekonomisk förankring skapas i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet”. Detta anfördes för första gången i Cadbury Schweppes målet och har sedan dess upprätthållits av EU-domstolen i senare praxis när det gäller etableringsfriheten.<sup>174</sup> När det gäller den fria rörligheten för kapital och friheten att tillhandahålla tjänster har EU-domstolen i vissa mål anført att syftet uteslutande ska vara att uppnå en skattelättnad istället för att syftet ska vara att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.<sup>175</sup> I övrigt korresponderar definitionerna vad gäller ovannämnda ändamål. EU-domstolen har i ett flertal mål anført att när en inskränkning av en grundläggande frihet har ovan anförda ändamål kan inskränkningen motiveras av behovet av att motverka missbruk.<sup>176</sup> Det förekommer emellertid även mål där EU-domstolen bibehåller rättfärdigande grunder såsom motverkande av skatteflykt, skatteundandragande, skattebedrägeri eller ändamålet att bekämpa skatteparadis, istället för att använda rättfärdigande grunden behovet av att motverka missbruk, under förutsättning att rättfärdigande grunderna har ovannämnda ändamål.<sup>177</sup> För klarhetens skull kommer författaren av denna uppsats använda rättfärdigande grunden motverkande av missbruk när det är fråga om huruvida en inskränkning av en grundläggande frihet uppfyller ovannämnda ändamål och missbruk när författaren av denna uppsats hänvisar till ovannämnda ändamål.

### 3.3.1.2 Cadbury Schweppes målet

#### 3.3.1.2.1 Målet

Cadbury Schweppes målet gällde Förenade kungarikets lagstiftning om kontrollerade utländska företag (fortsättningsvis CFC-lagstiftning) förenlighet med de grundläggande friheterna samt huruvida bolagets utövande av de grundläggande friheterna i det nationella målet utgjorde missbruk. Den tillämpliga friheten var etableringsfriheten.<sup>178</sup>

Enligt den nationella lagstiftningen var huvudregeln att moderbolag med hemvist i Förenade kungariket inte beskattas för dotterbolagens vinster när dessa vinster har genererats i dotterbolagen.<sup>179</sup> Förenade kungariket hade emellertid en CFC-lagstiftning vilket utgjorde ett undantag från ovannämnda huvudregeln. I enlighet med CFC-lagstiftningen var vinster i utländska bolag skattepliktiga för bolag med hemvist i Förenade kungariket som innehar en andel i det utländska bolaget som överstiger 50 procent när det utländska bolaget beskattas med

---

<sup>174</sup> C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 55, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74, C-105/07, Lammers & Van Cleeff, punkt 28, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 65, C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., punkt 33 och C-593/14, Masco Denmark och Damixa, punkt 44.

<sup>175</sup> När det gäller Friheten att tillhandahålla tjänster se C-330/07, Jobra, punkt 35, C-287/10, Tankreederei I, punkt 28 vad gäller att syftet uteslutande ska vara att uppnå en skattelättnad och C-318/10, SIAT, punkt 40 vad gäller att syftet ska vara att undvika den skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. När det gäller den fria rörligheten för kapital se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 89 vad gäller att syftet uteslutande ska vara att uppnå en skattelättnad och C-282/12, Itelcar, punkt 34 vad gäller att syftet ska vara att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.

<sup>176</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 55, C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 64, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74, C-105/07, Lammers & Van Cleeff, punkt 28, C-330/07, Jobra, punkt 35 och C-287/10, Tankreederei I, punkt 28.

<sup>177</sup> Se C-322/11, K, punkt 61 vad gäller Skatteundandragande och skattebedrägeri. Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 71 vad gäller Skatteflykt och skatteundandragande. Se C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., punkt 32 och 33 vad gäller ändamålet att bekämpa skatteparadis.

<sup>178</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 34 och 39.

<sup>179</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 4.

en lägre beskattningsnivå.<sup>180</sup> När ovannämnda ägarförhållande förelåg ansågs det utländska bolaget vara ett CFC-bolag.<sup>181</sup> Vad som avsågs med en lägre beskattningsnivå var en erlagd skatt som understeg tre fjärdedelar av den skatt som skulle ha erlagts i Förenade kungariket om CFC-bolagets vinst skulle ha beskattats i Förenade kungariket.<sup>182</sup> Från ovannämnda CFC-beskattningsnivå, som innebar en inkludering av CFC-bolagets vinst i beskattningsunderlaget för bolag med hemvist i Förenade kungariket, fanns vissa undantag i CFC-lagstiftningen. Dessa undantag kan delas upp i två kategorier. Den första kategorin bestod av fyra undantag varav det redogörs för två av dem i det följande. Det första undantaget innebar att CFC-beskattningsnivå inte skulle ske om 90 procent av vinsten i CFC-bolaget delats ut senast 18 månader efter att vinsten genererats och har beskattats av ett bolag i Förenade kungariket. I enlighet med det andra undantaget, undantogs CFC-bolag som bedrev vissa verksamheter som definierades i CFC-lagstiftningen.<sup>183</sup> Den andra kategorin bestod av ett undantag som benämndes ”motivtestet”. Motivtestet bestod av två kumulativa villkor. Det första kumulativa villkoret gällde situationer där transaktionerna mellan moderbolaget i Förenade kungariket och CFC-bolaget har medfört en skatteminskning i Förenade kungariket, det vill säga en minskning i förhållande till om sådana transaktioner inte hade ägt rum, som överskrider en viss gräns. Om moderbolaget i en sådan situation kan visa att det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga syftena med transaktionerna inte var att en skatteminskning i Förenade kungariket skulle erhållas var det första kumulativa villkoret uppfyllt. Det andra kumulativa villkoret innebar sammanfattningsvis att moderbolaget i Förenade kungariket skulle visa att det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena till bildandet av CFC-bolaget inte ”var att minska skatten i Förenade kungariket genom undanhållande av vinster”.<sup>184</sup> Motivtestet gällde således både transaktionerna och själva bildandet av CFC-bolaget.

När det gällde huruvida bolagets utövande av etableringsfriheten i det nationella målet utgjorde missbruk, utvecklade inte EU-domstolen vad som avses med missbruk i någon större mån. I denna del ska det endast anföras att när ett bolag har bildats i en medlemsstat för att nyttja ett mer förmånligt skattesystem inte är tillräckligt för att konstatera att det föreligger missbruk av etableringsfriheten.<sup>185</sup> Detta är fallet, enligt författaren av denna uppsats, sedan en subjektiv intention att erhålla en skattefördel inte är relevant under förutsättning att arrangemanget inte är helt konstlat.<sup>186</sup> Ett betydligt längre och mer klagande resonemang fördes emellertid när det gällde huruvida den nationella lagstiftningen var förenlig med etableringsfriheten.

När det gällde huruvida lagstiftningen var förenlig med etableringsfriheten klargjorde EU-domstolen att CFC-lagstiftningen utgjorde en restriktion och när det gällde huruvida lagstiftning kunde rättfärdigas ansåg Förenade kungariket att CFC-lagstiftningen var avsedd att hindra en särskild typ av skatteflykt.<sup>187</sup> Vid denna bedömning klargjorde EU-domstolen inledningsvis att ett dotterbolags låga beskattning inte i sig ger moderbolagets hemviststat rätt att kompensera en sådan fördel med en sämre behandling av moderbolaget. EU-domstolen anförde vidare att en åtgärd som inskränker etableringsfriheten kan vara motiverad om åtgärden ”specifikt avser rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda

<sup>180</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 6 och 7.

<sup>181</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 6.

<sup>182</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 7.

<sup>183</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 8.

<sup>184</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 10, 62 och generaladvokat Philippe Léger`s förslag till avgörande i mål C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 16.

<sup>185</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 37.

<sup>186</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 55. För ett liknande resonemang se Haslehner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg & Rust, Alexander (red.), A guide to the anti-tax avoidance directive, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, sida 14.

<sup>187</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 48.

medlemsstaten”.<sup>188</sup> När denna bedömning görs måste emellertid målet som eftersträvas med etableringsfriheten beaktas.<sup>189</sup> Etableringsfriheten är avsedd ”att möjliggöra för en medborgare i en medlemsstat att inrätta en sekundär etablering i en annan medlemsstat för att där bedriva sin verksamhet och att därigenom främja det ekonomiska och sociala utbytet inom gemenskapen på den fria yrkesutövningens område”. ”Etableringsfriheten är i detta avseende avsedd att ge medborgare i gemenskapen en möjlighet att stadigvarande och kontinuerligt delta i det ekonomiska livet i en annan medlemsstat än ursprungsstaten och dra fördel av detta”.<sup>190</sup> Mot bakgrund av ovan anförda ändamål ansågs begreppet etablering förutsätta, när det gäller inrättande av en sekundär etablering i form av bolag, att bolaget verkligen har etablerats i värdmedlemsstaten och att det bedrivs en faktiskt ekonomisk verksamhet i värdmedlemsstaten.<sup>191</sup> Med beaktande av vad som eftersträvas med etableringsfriheten anförde EU-domstolen följande vilket utgör definitionen av vad som utgör missbruk när det gäller etableringsfriheten:

”Av detta följer att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring skapas i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet”.<sup>192</sup>

Sammanfattningsvis kan en nationell lagstiftning endast rättfärdigas av behovet att motverka missbruk när ändamålet med etableringsfriheten beaktas. Att missbruk skulle föreligga endast mot bakgrund av den nationella lagstiftningen är således otillräckligt.

Vidare ansågs CFC-lagstiftningen vara ägnad att motverka missbruk. Vid proportionalitetsbedömningen beaktade EU-domstolen först den första kategorin av undantag i den nationella lagstiftningen. EU-domstolen anförde att vissa av undantagen i den första kategorin omfattade situationer där det till synes var uteslutet att det var fråga om rent konstlade upplägg för skatteändamål. EU-domstolen anförde att när i stort sett hela vinster delas ut från CFC-bolaget till ett bolag med hemvist i Förenade kungariket anses detta ge uttryck för att det inte finns någon intention att undgå beskattning i Förenade kungariket. EU-domstolen ansåg således att det första undantaget i den första kategorin av undantag i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning uteslöt situationer där det framgår att någon intention inte föreligger att undgå beskattningen i Förenade kungariket. Vidare anförde EU-domstolen att när ett bolag bedriver kommersiell verksamhet föreligger det inte ett ”rent konstlat upplägg utan någon verklig ekonomisk koppling till värdmedlemsstaten”.<sup>193</sup> Detta var hänförligt till det andra undantaget i den första kategorin av undantag i CFC-lagstiftningen. EU-domstolen anförde vidare att det faktum att första kategorin av undantag inte var tillämpliga och att motivtestet inte var tillämpligt, inte var tillräckligt för ett konstaterande att det förelåg ”ett rent konstlat upplägg som uteslutande” var avsedd att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. Ovannämnda ställningstagande gällde om motivtestet endast resulterade i konstaterandet att ”viljan att uppnå en skatteminskning” hade ”bidragit till bildandet av CFC-bolaget” samt om transaktionerna som föreskrevs i motivtestet hade utförts.<sup>194</sup> För att CFC-lagstiftningen skulle vara förenlig med etableringsfriheten anförde EU-domstolen följande:

---

<sup>188</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 51.

<sup>189</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 52.

<sup>190</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 53.

<sup>191</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 54.

<sup>192</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 55.

<sup>193</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 61.

<sup>194</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 63.

”Konstaterandet att det föreligger ett sådant upplägg förutsätter nämligen, förutom ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, att det av de objektiva omständigheterna framgår att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten, sådant det beskrivits i punkterna 54 och 55 i förevarande dom, inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sett har iakttagits”.<sup>195</sup>

Av det ovan anförda framgår det att ett objektivt element och ett subjektivt element ska vara uppfyllda för att missbruk ska anses föreligga. Det har inom litteraturen ansetts att EU-domstolen med uttrycket ”sådant upplägg” avsåg ”rent konstlade upplägg” innebärande att begreppet ”rent konstlat upplägg” innefattar både det objektiva elementet och det subjektiva elementet.<sup>196</sup> Författaren av denna uppsats uppfattar det istället som att EU-domstolen med begreppet ”sådant upplägg” avsåg ett rent konstlat upplägg som uteslutande var avsedd att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. Med andra ord hänvisade EU-domstolen till missbruksdefinitionen och det är denna definition som både innehåller ett objektivt element och ett subjektivt element.

Vid EU-domstolens vägledning gällande det objektiva elementet och det subjektiva elementet anförde EU-domstolen inledningsvis att den relevanta CFC-lagstiftningen endast kunde vara förenlig med etableringsfriheten om den uteslutande var tillämplig när bildandet av CFC-bolaget inte hade en ekonomisk förankring. EU-domstolen anförde vidare att detta var fallet oavsett om det även förelåg skattemässiga skäl för bildandet.<sup>197</sup> Det som var problematiskt när det gällde Förenade kungarikets CFC-lagstiftning var således inte det subjektiva elementet enligt författaren av denna uppsats.

När det gällde frågan när det kan anses att CFC-bolag har ekonomisk förankring hänvisade EU-domstolen till ändamålet med etableringsfriheten och anförde att bolagsbildandet ”måste utgöra en verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet i form av rörelse i värdmedlemsstaten”.<sup>198</sup> Denna fråga gäller således det objektiva elementet. Vidare anförde EU-domstolen att ett konstaterande att det inte var fråga om verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet ska ”grundas på objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående”. Sådana objektiva omständigheter kunde bland annat vara ”vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning”. Om de objektiva omständigheterna leder till att man kunde konstatera att CFC-bolaget utgör en ”fiktiv etablering och inte bedriver någon faktisk ekonomisk verksamhet” resulterar detta i att bildandet av CFC-bolaget kan anses utgöra ett rent konstlat upplägg.<sup>199</sup> Detta skulle kunna vara fallet exempelvis om det var fråga om ett brevlådeföretag eller bulvanföretag.<sup>200</sup> Av det ovan anförda framgår det att frågan huruvida ett upplägg var helt konstlat var hänförlig till det objektiva elementet. EU-domstolen anförde vidare att bolag hemmahörande i Förenade kungariket ska ges möjlighet att lägga fram omständigheter som rör skälet för CFC-bolagets etablering och omständigheter som visar om CFC-bolaget bedriver faktisk ekonomisk verksamhet.<sup>201</sup>

EU-domstolen anförde slutligen att det ankom på den nationella domstolen att pröva huruvida motivtestet, enligt dess definition i CFC-lagstiftningen, kunde tolkas på ett sådant sätt att den begränsade CFC-lagstiftningen till att endast omfatta rent konstlade upplägg. Om detta var

---

<sup>195</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 64.

<sup>196</sup> Se Saydé, Alexandre, Abuse of EU law and regulation of the internal market, Hart, Oxford, 2014, sida 68.

<sup>197</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 65.

<sup>198</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 66.

<sup>199</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 67 och 68.

<sup>200</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 68 i den engelska språkversionen och C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 82.

<sup>201</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 70.

fallet var CFC-lagstiftningen förenlig med etableringsfriheten och om detta inte var fallet var CFC-lagstiftningen oförenlig med etableringsfriheten.<sup>202</sup>

### 3.3.1.2.2 Analys

När det gäller det objektiva elementet är det viktigt att uppmärksamma att kriterierna ”verklig etablering i syfte att bedriva faktisk ekonomisk verksamhet” som användes vid bedömningen av det objektiva elementet var hämtade direkt från etableringsfrihetens ändamål.<sup>203</sup> Det är därför möjligt att EU-domstolen inte helt vilade på en bedömning av den ekonomiska verkligheten utan istället mer på vad etableringsfriheten är avsedd att skydda. Mot bakgrund av att de objektiva omständigheterna som var relevanta vid det objektiva elementet gällde huruvida CFC-bolaget fysiskt existera, finner författaren av denna uppsats det sannolikt att det inte var fråga om en fri bedömning av huruvida CFC-bolaget återseglade den ekonomiska verkligheten. Vid beaktande av de objektiva omständigheterna som EU-domstolen anförde verkar det som om ett bolag faktiskt fysiskt existerar och har någon sorts ekonomisk verksamhet så har inte syftet med etableringsfriheten förfelats, innebärande att det objektiva elementet inte är uppfyllt. Att CFC-bolaget inte fysiskt existerar och inte bedriver någon sorts ekonomisk verksamhet resulterar givetvis i att CFC-bolagets inte återspeglar den ekonomiska verkligheten, men ett konstaterande av att CFC-bolaget inte fysiskt existerar och inte bedriver någon sorts ekonomisk verksamhet är ett mer långtgående krav för att konstatera att missbruk föreligger. Om en friare bedömning av den ekonomiska verkligheten skulle göras hade det varit mer lämpligt att bedöma huruvida CFC-bolaget faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet mot bakgrund av verksamheten i fråga, där en analys av samtliga relevanta omständigheter ska göras. En sådan bedömning var relevant i det senare målet WebMindLicenses och har också varit relevant när det gäller ränte- och royaltydirektivet samt moder- och dotterbolagsdirektivet.<sup>204</sup> När det gäller att beakta EU-domstolens resonemang som förts i andra mål som gäller andra unionsbestämmelser måste försiktighet iaktas mot bakgrund av att det gäller olika bestämmelser som har olika krav för att vara tillämpliga och har olika syften.<sup>205</sup> Gällande att ovan angivna bedömning av huruvida ett bolag bedriver en faktisk ekonomisk verksamhet utgör ett mindre strikt krav för en skattemyndighet än bedömningen som EU-domstolen gav uttryck för i Cadbury Schweppes målet är bland annat Joachim Englisch även av denna uppfattning.<sup>206</sup> Det ska dock framhållas att de angivna objektiva omständigheterna i Cadbury Schweppes målet utgjorde en exemplifiering av relevanta omständigheter och det kan således finnas andra objektiva omständigheter som kan vara relevanta när det gäller rättfärdigandet av en CFC-lagstiftning. Vidare är det så att en bedömning av huruvida en etablering utgör ett helt konstlat upplägg inte alltid är nödvändigt sedan den artificiella bedömningen, det vill säga bedömningen av huruvida upplägget är helt konstlat, är beroende av vad det är för arrangemang det är fråga om.<sup>207</sup>

<sup>202</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 72-74.

<sup>203</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 66.

<sup>204</sup> Se de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxembourg 1 m.fl., punkt 131 och de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 104.

<sup>205</sup> För samma uppfattning se Weber, Dennis: The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax 44(2), 2016, sida 117.

<sup>206</sup> Se Englisch, Joachim, The Danish tax avoidance cases: New milestones in the Court's anti-abuse doctrine, Common Market Law Review, Vol. 57, Issue 2, 2020, s. 503-538, sida 528 och 529.

<sup>207</sup> Se Lenaerts, Koen, The concept of “abuse of law” in the case law of the European Court of justice on direct taxation, Maastricht Journal of European and Comparative Law, Vol. 22, No3, 2015, s. 329-351, sida 350: ”In order to determine whether an arrangement is wholly artificial, Cadbury Schweppes tells national courts to examine the intention of the taxpayer concerned and to look at objective factors which are ascertainable by third parties. To state the obvious, those objective factors are not always the same but may vary in accordance with the arrangement in question”.

Slutligen ska det framhållas att det kan argumenteras för en vidare tolkning av vad som kunde utgöra objektiva omständigheter i Cadbury Schweppes målet än att CFC-bolaget inte fysiskt existera, mot bakgrund av att EU-domstolen anförde att brevlådeföretag och bulvanföretag skulle kunna utmynna i ett konstaterande att det förelåg ett rent konstlat upplägg.<sup>208</sup> Sammanfattningsvis anser författaren av denna uppsats att ett bolag erhåller ett starkt skydd när den artificiella bedömningen gäller etableringen och mot bakgrund av de objektiva omständigheterna som angavs i målet verkar det som att ett bolag skyddas under förutsättning att bolaget har en fysisk existens i värdmedlemsstaten och bedriver någon sorts ekonomisk verksamhet när det gäller etableringsfriheten.

När det gäller vilken betydelse det subjektiva elementet hade framgick det i målet att det första undantaget i den första kategorin av undantag i Förenade kungarikets CFC-lagstiftning uteslöt situationer där någon intention inte föreligger att undgå beskattningen och att moderbolaget skulle ges möjlighet lägga fram omständigheter gällande skälet för CFC-bolagets etablering. Motivtestet gällde också syftet med etableringen men bevisbördan låg då hos moderbolaget. Vidare anförde inte EU-domstolen att skattemyndigheten skulle visa att vissa omständigheter skulle föreligga för att det subjektiva elementet skulle vara uppfyllt. Mot bakgrund av det ovan anförda verkar det som att det subjektiva elementet var av mindre betydelse i jämförelse med det objektiva elementet och att det subjektiva elementet troligen presumerades vara uppfyllt om det kunde visas att det objektiva elementet var uppfyllt. Det som det subjektiva elementet krävde för att vara uppfyllt var således sannolikt att när det objektiva elementet var uppfyllt skulle moderbolaget ges en möjlighet att visa att avsikten med CFC-bolaget inte var att uppnå en skattefördel i form av ett undvikande av skatt i Förenade kungariket.<sup>209</sup> Vidare, i enlighet med vad EU-domstolen anförde i målet, skulle detta syfte vara det uteslutande syftet för att missbruk skulle föreligga.<sup>210</sup>

### **3.3.1.3 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation målet**

#### **3.3.1.3.1 Målet**

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation målet (fortsättningsvis Thin Cap målet) gällde huruvida Förenade kungarikets nationella regler om underkapitalisering var förenliga med etableringsfriheten. Företeelsen underkapitalisering kan sammanfattningsvis beskrivas som finansiering från moderbolag till deras dotterbolag med vad som i princip anses vara finansiering med eget kapital men som utmålats som lån av bolagen för att åstadkomma en skattemässig fördel. Finansieringen genom lån istället för eget kapital är skattemässigt fördelaktigt när dotterbolaget är föremål för högre beskattning än moderbolaget. Genom lånefinansieringen ges dotterbolaget normalt rätt till avdrag för räntebetalningarna medan ränteinkomsterna är skattepliktiga för moderbolaget. Om lånefinansiering fritt skulle beviljas

---

<sup>208</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt, punkt 68 och Weber, D. M. (red.), EU Income Tax Law: issues for the years ahead, IBFD, Amsterdam, 2013, sida 40-43.

<sup>209</sup> För en liknande uppfattning gällande det subjektiva elementets betydelse i jämförelse med det objektiva elementet se Lenaerts, Koen, The concept of “abuse of law” in the case law of the European Court of justice on direct taxation, Maastricht Journal of European and Comparative Law, Vol. 22, No3, 2015, s. 329–351, sida 350 och 351:”Moreover, it appears that the Court of Justice gives more weight to the existence of objective factors than to the intentions of the taxpayer concerned. Indeed, in Cadbury Schweppes, the Court of Justice ruled that, regardless of the motivation behind the exercise of the rights to free movement, in the absence of objective factors proving the existence of a wholly artificial arrangement, there cannot be an abuse. However, it would be very difficult for the taxpayer concerned to demonstrate that he did not intend to obtain a tax advantage where objective factors indicate the contrary”.

<sup>210</sup> Se C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 63.



inom koncernen skulle detta innebära att en koncern fritt kunde välja var deras vinst ska beskattas och därmed undvika bolagsbeskattning i den stat med högre bolagsskatt.<sup>211</sup>

Förenade kungarikets nationella regler om underkapitalisering innebar sammanfattningsvis att när ett dotterbolag hemmahörande i Förenade kungariket betalade ränta till ett moderbolag, under vissa förutsättningar, skulle räntan omklassificeras till utdelning. Genom att räntan omklassificeras till utdelning förlorade det låntagande dotterbolaget sin rätt till avdrag för betald ränta.<sup>212</sup>

De nationella reglerna ansågs utgöra en inskränkning av etableringsfriheten och när det gällde huruvida inskränkningen kunde motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse ansåg Förenade kungariket att inskränkningen bland annat kunde motiveras av behovet att motverka skatteflykt.<sup>213</sup> I likhet med Cadbury Schweppes konstaterade EU-domstolen inledningsvis att en inskränkning av etableringsfriheten kan vara motiverad när den nationella lagstiftningen ”specifikt avser fiktiva upplägg som iscensätts för att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten”.<sup>214</sup> Vidare refererade EU-domstolen till punkt 55 i Cadbury Schweppes målet och anförde att behovet att motverka missbruk kräver att det specifika ändamålet med inskränkningen av etableringsfriheten är att ”hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet”.<sup>215</sup> Med andra ord ska det vara fråga om missbruk i den nationella kontexten och i etableringsfrihets kontexten.

När det gällde syftet med de nationella underkapitaliseringsreglerna anförde Förenade kungariket att reglerna avsåg att förhindra bolagskoncerner att utnyttja underkapitalisering i syfte att minska skatt på vinster som genererats i dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket genom finansiering genom lån istället för eget kapital. Förenade kungariket anförde vidare att vinsten kunde föras över från dotterbolagen till moderbolagen genom att räntebetalningar var avdragsgilla vilket kan leda till en lägre beskattning om den stat moderbolaget har hemvist i har en lägre beskattning.<sup>216</sup> När det gällde huruvida lagstiftning var ägnad att uppnå ändamålet för vilket den antagits anförde EU-domstolen att det var fallet då underkapitaliseringsreglerna genom omklassificeringen kunde ”förhindra att bolag vidtar handlingar som har som enda syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet”.<sup>217</sup>

I Proportionalitetsbedömningen anförde EU-domstolen att en nationell lagstiftning kan vara motiverad av skäl som avser motverkande av missbruk när lagstiftningen föreskriver att räntebetalningar som betalas från ett dotterbolag med hemvist i en medlemsstat till ett moderbolag som inte har hemvist i denna medlemsstat klassificeras som utdelning. Ovannämnda omklassificering får dock endast ske om och i den utsträckning betalningarna överstiger vad bolagen skulle ha avtalat enligt marknadsmässiga villkor.<sup>218</sup> Med marknadsmässiga villkor avsågs de affärsmässiga villkor som bolagen skulle ha godtagit om det inte förelegat några särskilda förbindelser mellan parterna eller mellan parterna och tredje part.<sup>219</sup> EU-domstolen anförde vidare att icke marknadsmässiga villkor utgör ”en objektiv omständighet som kan verifieras av utomstående parter för att avgöra om den aktuella transaktionen helt eller delvis utgör ett fiktivt upplägg vars huvudsakliga syfte är att kringgå”

---

<sup>211</sup> Se generaladvokat Leendert Adrie Geelhoef's förslag till avgörande i mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 3 och 4.

<sup>212</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 38 och 39.

<sup>213</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 62, 65 och 67.

<sup>214</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 72.

<sup>215</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 74.

<sup>216</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 76.

<sup>217</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 77.

<sup>218</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 80.

<sup>219</sup> Se C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 80 och 83.

det låntagande bolagets hemviststats skattelagstiftning.<sup>220</sup> För att konstatera att transaktionen utgör ett ”fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål” krävs emellertid två ytterligare förutsättningar förutom att det ovan angivna objektiva omständigheten föreligger. Den första förutsättningen var att den skattskyldiga ska beredas möjlighet att ”utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett upplägget”.<sup>221</sup> Den andra förutsättningen var att om en slutsats kan dras efter beaktande av den skattskyldiges uppgifter att transaktionerna utgör ett ”fiktivt upplägg som inte betingades av några verkliga affärsmässiga skäl” ska korrigeringen endast ske till den del som räntorna överstiger vad som skulle ha avtalats under marknadsmässiga villkor.<sup>222</sup>

### 3.3.1.3.2 Analys

Som ovan framgår utgjorde avtalsvillkoren, det vill säga den formella verkligheten, utgångspunkten för beskattningen av transaktionerna. Enligt denna formella verklighet var det fråga om ränta. Denna utgångspunkt kunde emellertid brytas om det var fråga om missbruk. I denna del anförde EU-domstolen att icke marknadsmässiga avtalsvillkor utgör en objektiv omständighet som kunde visa att transaktionerna helt eller delvis utgör ett fiktivt upplägg och att det huvudsakliga syftet var att kringgå den nationella lagstiftningen. Vidare anförde EU-domstolen att den skattskyldiga skulle få möjlighet att visa att affärsmässiga skäl förelåg vilket var nödvändigt för att kunna fastställa att transaktionen utgör ett fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål. När det gällde affärsmässiga skäl hänvisade EU-domstolen till generaladvokaten Leendert Adrie Geelhoed’s förslag till avgörande.<sup>223</sup>

Generaladvokat Leendert Adrie Geelhoed hade tagit inspiration från det subjektiva elementet i Halifax och använde formuleringen det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel i sitt förslag till avgörande. Han ansåg att den internationella armlängdsprincipen var en objektiv omständighet som kunde ligga till grund för huruvida transaktionernas huvudsakliga syfte var att uppnå en skattefördel. Han ansåg att denna objektiva omständighet kunde verka som en presumption för att missbruk förelåg under förutsättning att motsatsen inte kunde visas.<sup>224</sup> För att motbevisa denna presumtion anförde Leendert Adrie Geelhoed att den skattskyldiga personen skulle visa att det förelåg andra genuina affärsmässiga skäl än att erhålla skatteförmånen. Han ansåg vidare att detta var förenligt med vad EU-domstolen hade anfört i Halifax målet genom formuleringen ”förbudet mot förfarandemissbruk nämligen inte relevant när det kan finnas en annan motivering för de ifrågavarande transaktionerna än att uppnå skattefördelar”.<sup>225</sup> Viktigt att uppmärksamma är att Leendert Adrie Geelhoed gav sitt förslag till avgörande innan Cadbury Schweppes målet avkunnades, vilket högst sannolikt var anledningen till hänvisningen till Halifax målet subjektiva element, och Part Service målet avkunnades. I Part Service målet anförde EU-domstolen att det subjektiva elementet ska förstås som att det huvudsakliga syftet ska ha varit att erhålla en skatteförmån och detta gäller även om det finns andra ekonomiska syften vilket även uppräthållits i senare praxis på mervärdesskatterättens område.<sup>226</sup>

<sup>220</sup> Se C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 81.

<sup>221</sup> Se C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 81.

<sup>222</sup> Se C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 83.

<sup>223</sup> Se C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82.

<sup>224</sup> Se generaladvokat Leendert Adrie Geelhoe’s förslag till avgörande i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 66.

<sup>225</sup> Se generaladvokat Leendert Adrie Geelhoe’s förslag till avgörande i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 67.

<sup>226</sup> Se c-425/06, Part Service, punkt 62 och C-251/16, Cussens m.fl., punkt 60.

Författaren av denna uppsats uppfattar EU-domstolens formulering ”fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål” som att det enda syftet med den icke marknadsmässiga delen av transaktionen ska ha varit att uppnå en mer gynnsam beskattning. För att komma fram till denna slutsats skulle det först visas att det huvudsakliga syftet var att kringgå den nationella lagstiftningen, där det låntagande dotterbolaget hade sin hemvist, varefter den skattskyldiga skulle ges möjlighet att visa att det förelåg affärsmässiga skäl för att avtalsvillkoren avvek från marknadsmässiga villkor. Om ovannämnda uppfattning är korrekt utgjorde den huvudsakliga syftesbedömningen bevisbördan för skattemyndigheten medan möjligheten att visa affärsmässiga skäl var nödvändigt för fastställandet av att det enda syftet var att erhålla en mer gynnsam beskattning. Att använda affärsmässiga skäl på ovan angivna sätt är även förenligt med vad Leendert Adrie Geelhoed anförde.

Författaren av denna uppsats instämmer i att frånvaron av affärsmässiga skäl utgör en objektiv omständighet som kan indikera att syftet enbart var att erhålla en mer gynnsam beskattning. Samtidigt är det så att icke marknadsmässiga avtalsvillkor i kombination med att affärsmässiga skäl inte kan visas, inte utesluter att det finns objektiva omständigheter som kan visa att intentionen inte har varit att erhålla en mer gynnsam beskattning. Detta är fallet när det inte är en högre beskattning i den stat där det räntebetalande dotterbolaget har sin hemvist i jämförelse med den stat där det räntemottagande moderbolagets har sin hemvist. Det är även så att affärsmässiga skäl inte bara är relevant för huruvida intentionen har varit att uppnå en mer gynnsam beskattning, utan även vid frågan om upplägget är fiktivt/konstlat. Detta är fallet sedan affärsmässiga skäl kan visa att avtalsvillkoren återspeglar den ekonomiska verkligheten i en situation där avtalsvillkoren inte är marknadsmässiga.<sup>227</sup> Med andra ord kan inte upplägget kritiseras för att vara konstlat när det faktiskt finns affärsmässiga skäl för den icke marknadsmässiga delen av transaktionen. Mot denna bakgrund anser författaren av denna uppsats att det som EU-domstolen i praktiken ansåg var relevant var huruvida den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i en verksamhet som bedrivs inom en medlemsstats nationella territoriet undgår beskattning i denna medlemsstat genom konstlade transaktioner. Det som proportionalitets bedömningen krävde i praktiken var således inte att det föreligger ett ”fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål” utan istället, vilket var en formulering som EU-domstolen också använde i Thin Cap målet, att det föreligger ett ”fiktivt upplägg som inte betingades av några verkliga affärsmässiga skäl”.

Det har i litteraturen ansetts att EU-domstolen accepterade att arrangemang som inte var helt konstlade kunde rättfärdigas i Thin Cap målet. Grunden för detta ställningstagande har varit att det var fråga om transaktioner i form av lån som faktiskt skett vilket det betalades ränta för och att parterna existerade.<sup>228</sup> Det ska först och främst anföras att EU-domstolen anförde att ”transaktionerna helt eller delvis” ska utgöra ”ett fiktivt upplägg”. EU-domstolen verkar således tillåta en uppdelning av transaktionen vilket föranleder en del av transaktionen och upplägget kan anses vara helt konstlade.<sup>229</sup> Vidare innebär inte begreppet helt konstlat upplägg, enligt författaren av denna uppsats, att det ska visas att transaktioner inte har skett eller att parterna inte finns. Det som istället ska visas är att det som har utgjort grunden för beskattningen inte sanningsenligt återspeglar den ekonomiska verkligheten. Grunden för beskattningen i Thin Cap målet var den formella verkligheten i form av de civilrättsliga avtalsvillkoren. I enlighet med denna formella verklighet var det fråga om ränta vilket föranleder att transaktionen som utgångspunkt ska betraktas som ränta i den skatterättsliga kontexten och vara avdragsbar för

---

<sup>227</sup> Författaren av denna uppsats uppfattning gällande kopplingen mellan den ekonomiska verkligheten och affärsmässiga skäl delas av Dennis Weber. Se Weber, Dennis: The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax, Vol. 44, Issue 2, 2016, sida 118 och fotnot 144.

<sup>228</sup> Se López Rodríguez, Juan, 'Some Thoughts to Understand the Court of Justice Recent Case-Law in the Danmark Cases on Tax Abuse', EC Tax Review, Vol. 29, Issue 2, 2020, s. 71-83, sida 77.

<sup>229</sup> För ett liknande resonemang se Weber, Dennis: The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax, Vol. 44, Issue 2, 2016, sida 110.

dotterbolaget i Förenade kungariket. Om emellertid denna civilrättsliga verklighet, som ur ett skattemässigt perspektiv kan betraktas som den formella verkligheten, inte är förenlig med den ekonomiska verkligheten blir transaktionerna från det skatterättsliga perspektivet helt konstlade. Även om beskattningen ofta följer av den formella verkligheten ska nämligen beskattningen återspegla den ekonomiska verkligheten.<sup>230</sup> Det är således när det uppstår en konflikt mellan den formella verkligheten, som utgjort utgångspunkten för den skatterättsliga bedömningen, och den ekonomiska verkligheten som missbruk är aktuell. Vidare tillkommer avsiktsrekvisitet vilket ibland kan framgå av konstaterandet av att upplägget är konstlat, vilket var fallet i Thin Cap målet enligt författaren av denna uppsats. Mot denna bakgrund anser författaren av denna uppsats att EU-domstolen i Thin Cap målet endast tillät att medlemsstaterna fick förhindra rent konstlade upplägg.

Mot bakgrund av det ovan anförda kan det konstateras att ett moderbolag i princip har rätt att välja att finansiera sitt dotterbolag med eget kapital eller lån.<sup>231</sup> Detta gäller även om valet har gjorts av skattemässiga skäl.<sup>232</sup> När det gäller lån är detta emellertid under förutsättning att lånet är marknadsmässigt. Vidare ska det anföras att omständigheter som kan utgöra affärsmässiga skäl i en situation där räntan inte är marknadsmässig mellan två närstående parter torde vara tämligen sällsynta.<sup>233</sup> Om det emellertid rör sig om ett moderbolag som beviljar ett lån till ett dotterbolag och räntenivån understiger den marknadsmässiga räntenivån, finner författaren av denna uppsats det emellertid sannolikt att det kan finnas affärsmässiga skäl för moderbolaget att bevilja lånet om dotterbolaget befinner sig i ekonomiska svårigheter och den låga räntan är nödvändig för dotterbolagets fortlevnad.<sup>234</sup>

Avslutningsvis ska det framhållas att det efterlängtrade Lexel målet ännu inte har avkunnats i skrivande stund. Målet kommer att ytterligare belysa hur EU-domstolen ser på nationella specifika missbruksbestämmelser som förhindrar ränteavdrag. Målet ska avgöras i EU-domstolens första avdelning, vilket föranleder att domen kommer ha ett högt prejudikatvärde, och ska avkunnas den 20 januari 2021.<sup>235</sup>

### 3.3.1.4 Glaxo Wellcome målet

#### 3.3.1.4.1 Målet

Glaxo Wellcome målet gällde frågan huruvida Tysklands nationella lagstiftning, som förhindrade aktieägare som inte hade hemvist i Tyskland att indirekt erhålla ett skattetillgodohavande som var förbehållet aktieägare med hemvist i Tyskland, kunde rättfärdigas.

Tyskland hade ett skattesystem som kallades ”full avräkning” vilket hindrade ekonomisk dubbelbeskattning när ett bolag med hemvist i Tyskland lämnade utdelning till aktieägare med hemvist i Tyskland. Enligt skattesystemet gavs den utdelningsmottagande aktieägaren rätt att

<sup>230</sup> Detta ställningstagande stöds av att EU-domstolen har anført, när det gäller moder- och dotterbolagsdirektivet samt ränte- och royaltydirektivet, att ”taxation must correspond to economic reality”. Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 109 och de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxembourg 1 m.fl., punkt 136 i den engelska och danska språkversionerna.

<sup>231</sup> Se även generaladvokat Leendert Adrie Geelhoë’s förslag till avgörande i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 66.

<sup>232</sup> Se analogt C-318/10, SIAT, punkt 51.

<sup>233</sup> Se generaladvokat Leendert Adrie Geelhoë’s förslag till avgörande i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 67 första stycket.

<sup>234</sup> Se C-382/16, Hornbach-Baumarkt, punkt 53 och 56. Målet stödjer författaren av denna uppsats uppfattning. Målet gällde rättfärdigandegrunden den välvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater och det som var ifråga i målet var vederlagsfria garantier och säkerhetsförklaringar.

<sup>235</sup> C-484/19, Lexel (i skrivande stund ej avgjort mål).

avräkna den skatt som det utdelande bolaget hade erlagt.<sup>236</sup> Utöver ovannämnda skattetillgodohavande, det vill säga ovannämnda avräkning, gavs den utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i Tyskland även rätt, under vissa förutsättningar, att skriva av värdet på andelarna när de erhöll utdelning, vilket benämndes delvärdesavskrivning.<sup>237</sup> Denna nedskrivning av värdet på andelarna resulterade i att förluster uppstod vilka fick dras av mot den skattepliktiga inkomsten som den utdelningsmottagande aktieägaren hade.<sup>238</sup> Värdet på andelen minskades då med samma belopp som värdet på utdelningen.<sup>239</sup>

Som ovan framgår innebär både skattetillgodohavandet och delvärdesavskrivningen att utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i Tyskland inte skulle betala någon skatt när de mottog utdelning från bolag med hemvist i Tyskland. När skattetillgodohavandet och delvärdesavskrivningen kombinerades innebär delvärdesavskrivningen att ingen inkomst hade genererats för den utdelningsmottagande aktieägaren samtidigt som rätten till skattetillgodohavandet kvarstod. Sedan skattetillgodohavandet kvarstod trots att delvärdesavskrivning hade gjorts kunde den utdelningsmottagande aktieägaren från övrig inkomstskatt, sedan utdelningen inte utgjorde någon inkomst till följd av delvärdesavskrivningen, räkna av den inkomstskatt som det utdelande bolaget erlagt.<sup>240</sup> Om den utdelningsmottagande aktieägaren i en sådan situation saknade inkomster omvandlades skattetillgodohavandet till en återbetalning.<sup>241</sup>

När det gällde utdelningsmottagande aktieägare som inte hade hemvist i Tyskland var de inte föremål för någon beskattning i Tyskland när de mottog utdelning från bolag med hemvist i Tyskland, med andra ord hade inte Tyskland någon källskatt på utdelning, och hade inte någon rätt till skattetillgodohavandet och delvärdesavskrivningen.<sup>242</sup>

Från rätten till ovan angivna delvärdesavskrivning fanns ett undantag som begränsade aktieägarens rätt dra av förluster från sin skattepliktiga inkomst som föranleds av avskrivningen av värdet på andelarna till följd av utdelningar, när andelarna har förvärvats av en aktieägare utan hemvist i Tyskland. Ovannämnda undantag tillämpades när och i den utsträckning den nya aktieägaren med hemvist i Tyskland förvärvat andelarna till ett pris som översteg andelarnas nominella andelsvärde. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och det nominella andelsvärdet benämndes spärrbeloppet.<sup>243</sup> Syftet med ovan angivna undantag var att förhindra att en andelsinnehavare som inte hade hemvist i Tyskland, genom vissa metoder, uppnår samma resultat i ett ekonomisk hänseende som om denna andelsinnehavare fått skattetillgodohavandet.<sup>244</sup> Ett sådant resultat hade kunnat uppnås genom följande metod om inte ovannämnda undantag hade funnits: andelsinnehavare som inte hade hemvist i Tyskland skulle sälja andelar i ett tyskt bolag till en skattskyldig person med hemvist i Tyskland innan utdelningen sker. Priset för andelarna ska då motsvara andelarnas nominella värde med en ökning av ett belopp som motsvarande skattetillgodohavandet. Detta upplägg resulterar i att den tidigare andelsinnehavaren, utan hemvist i Tyskland, kommer att få en kapitalvinst som inte beskattas i Tyskland. Vidare kommer den nya andelsinnehavaren, med hemvist i Tyskland, att kunna dra av eller återfå den bolagsskatt som det utdelande bolaget tidigare betalat genom att använda både delvärdesavskrivningen och skattetillgodohavandet när denna andelsinnehavare erhåller utdelning. På detta sätt kunde andelsinnehavaren utan hemvist i Tyskland genom det ökade priset erhålla skattetillgodohavandet indirekt. Andelarna kunde

<sup>236</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 3.

<sup>237</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 5.

<sup>238</sup> Se generaladvokat Yves Bot's förslag till avgörande i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 25.

<sup>239</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 5.

<sup>240</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 6 och 7.

<sup>241</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 7.

<sup>242</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 5, 9 och 10.

<sup>243</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 11, 53 och generaladvokat Yves Bot's förslag till avgörande i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 103-105.

<sup>244</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 61.

sedan efter utdelningen överlåtas till den ursprungliga andelsinnehavaren som inte hade hemvist i Tyskland.<sup>245</sup>

Vid bedömningen av huruvida Tyskland nationella lagstiftning var förenlig med den fria rörligheten för kapital ansågs det ovannämnda undantaget utgöra en restriktion.<sup>246</sup> Vidare ansågs en andelsinnehavare med hemvist i Tyskland som hade förvärvat andelarna av någon med hemvist i Tyskland och en andelsinnehavare med hemvist i Tyskland som förvärvat andelarna av någon som inte hade hemvist i Tyskland vara i jämförbara situationer.<sup>247</sup>

När det gällde frågan huruvida restriktionen kunde rättfärdigas var både behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att bekämpa missbruk relevanta.

Den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna var relevant på grund utav att Tyskland inte hade någon källskatt på utdelningen.<sup>248</sup> Om Tyskland under sådana omständigheter var skyldiga att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning när utdelning lämnas från bolag med hemvist i Tyskland i gränsöverskridande situationer skulle det resultera i att Tyskland ”måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom dess nationella territorium”.<sup>249</sup> Detsamma ansågs vara fallet, vilket var relevant när det gällde undantaget i den tyska lagstiftningen, om en skattskyldig person utan hemvist i Tyskland genom annan transaktion än utdelning åtnjuter i ett ekonomisk hänseende samma resultat som om den skattskyldiga personen erhållit skattetillgodohavandet.<sup>250</sup> Enligt EU-domstolen innebar en överlåtelse från en andelsinnehavare utan hemvist i Tyskland till en ny andelsinnehavare med hemvist i Tyskland, när ett belopp som motsvara skattetillgodohavandet inkluderats i försäljningspriset och den nya andelsinnehavaren kombinerade delvärdesavskrivningen med skattetillgodohavandet, att den ursprungliga andelsinnehavaren kom i åtnjutande av skattetillgodohavande indirekt.<sup>251</sup> Sedan detta indirekta skattetillgodohavande innebar att skattepliktig inkomst som normalt var skattepliktig i Tyskland flyttas till en annan medlemsstat genom att där beskattas som kapitalvinst ansåg EU-domstolen att detta skulle skada den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.<sup>252</sup>

När det gäller missbruk anförde EU-domstolen att en nationell bestämmelse som ”inskränker den fria rörligheten för kapital kan vara motiverad när den specifikt avser rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och med vilka målet uteslutande är att uppnå en skattelättnad”.<sup>253</sup> Sedan undantaget i den tyska nationella lagstiftningens syfte var att förhindra att andelsinnehavare utan hemvist i Tyskland, på ovan angivna indirekta sätt, kom i åtnjutande av skattetillgodohavandet förhindrades förfaranden som uteslutande utfördes i syfte att erhålla denna skattefördel.<sup>254</sup> Vidare kunde även undantaget i den tyska nationella lagstiftningen hindra, genom att begränsa rätten till delvärdesavskrivning, att inkomst som

---

<sup>245</sup> Se generaladvokat Yves Bot's förslag till avgörande i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 100.

<sup>246</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 59.

<sup>247</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 72-74.

<sup>248</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 83 där EU-domstolen hänvisar till C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* punkt 59. Se även Haslehner, Werner C. (red.), *Investment fund taxation: domestic law, EU law, and double taxation treaties*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, the Netherlands, 2018, sida 146: ”The lack of any UK income tax (i.e., ”a charge to income tax”) on outbound dividends was, indeed, a key element in the CJEU’s reasons for denying comparability between resident and non-resident shareholders and, thus, refusing to extend to the latter shareholders the entitlement to the imputation credit” gällande *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* målet.

<sup>249</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 83.

<sup>250</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 84.

<sup>251</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 85 och 86.

<sup>252</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 87.

<sup>253</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 89.

<sup>254</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 90 och 91.

normalt är skattepliktig i Tyskland flyttas till en annan medlemsstat genom att där beskattas som kapitalvinst.<sup>255</sup>

Mot bakgrund av det ovan anförda ansågs undantaget i den tyska nationella lagstiftningen vara ägnad att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och bekämpa missbruk.<sup>256</sup>

Vid proportionalitetsbedömningen anförde EU-domstolen inledningsvis att undantaget i den nationella lagstiftningen var tillämplig när överlåtelsepriset av andelarna oavsett skälet därtill översteg det nominella andelsvärdet.<sup>257</sup> Den nationella lagstiftningen grundade sig således på en presumption att när överlåtelsepriset översteg det nominella andelsvärdet berodde detta på ett hänsynstagande till skattetillgodohavandet och att detta uteslutande var syftet med det överstigande priset. Vad gäller ovannämnda presumption instämde EU-domstolen med vad generaladvokaten hade påpekat vilket var att det inte kan uteslutas att det fanns andra skäl som ligger till grund för att överlåtelsepriset översteg det nominella värdet än att andelsinnehavaren skulle komma i åtnjutande av skattetillgodohavandet.<sup>258</sup> Vidare anförde EU-domstolen att ”ändamålet att undvika rent konstlade upplägg som saknar all ekonomisk förankring i verkligheten och som skapas uteslutande i syfte att” erhålla den otillbörliga skattefördelen, kräver att det är möjligt för den ”nationella domstolen att göra en kontroll i varje enskilt fall med beaktande av särdragen i vart och ett av dessa, på grundval av objektiva omständigheter, för att därigenom ta hänsyn till berörda personers missbruk eller bedrägeri”.<sup>259</sup> När det gällde den tyska nationella lagstiftningen anförde EU-domstolen att om tillämpningen av denna lagstiftning inte ”begränsas till rent konstlade upplägg, vilka fastställs på grundval av objektiva omständigheter,” utan istället omfattar alla situationer där andelarna har förvärvats av en skattskyldig person utan hemvist i Tyskland när priset på andelarna överstiger det nominella andelsvärdet oavsett anledningen till det ökade priset, går lagstiftningen ”utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att förhindra rent konstlade upplägg vilka saknar ekonomisk förankring i verkligheten och vilka uteslutande tillkommit i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel”.<sup>260</sup>

### 3.3.1.4.2 Analys

Sammanfattningsvis ansåg EU-domstolen att Tyskland inte var skyldig att bevilja skattetillgodohavandet till skattskyldiga personer som inte hade hemvist i Tyskland. Detta hade sin grund i att ett sådant beviljande skulle skada den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Skattetillgodohavande till skattskyldiga personer utan hemvist i Tyskland utgjorde således en skattefördel som inte skyddades av den fria rörligheten för kapital. Däremot erhöll en skattskyldig person med hemvist i Tyskland ett sådant skydd genom den fria rörligheten för kapital och hade rätt att erhålla ett skattetillgodohavande även om denna skattskyldiga personen förvärvade tyska bolagsandelar av skattskyldiga personer utan hemvist i Tyskland. Skyddet genom den fria rörligheten för kapital var således beroende av vem som erhöll skattetillgodohavandet. Om det kunde konstateras att skattetillgodohavandet i praktiken erhöles indirekt av en skattskyldig person utan hemvist i Tyskland var det således fråga om ett scenario som inte skulle skyddas av den fria rörligheten

---

<sup>255</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 91.

<sup>256</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 93.

<sup>257</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 95.

<sup>258</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 96.

<sup>259</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 99.

<sup>260</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 100.

för kapital. Det senare angivna indirekta skattetillgodohavandet kan benämnas som ett fördragsskyddslöst skattetillgodohavande vid beaktande av den fria rörligheten för kapital. Författaren av denna uppsats uppfattar det som att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten användes för att man skulle kunna fastställa vad som utgjorde ett fördragsskyddslöst skattetillgodohavande. Med anledning av att det enligt den formella verkligheten var en andelsinnehavare med hemvist i Tyskland som erhöll skattetillgodohavandet, det vill säga utgångspunkten var att det var fråga om en skattskyldig person som skulle erhålla ett skydd av den fria rörligheten för kapital, var det således nödvändigt att bryta den formella verkligheten för att ett skydd enligt den fria rörligheten för kapital inte skulle föreligga. För att bryta den formella verkligheten utgör rättfärdigandegrunden missbruk ett lämpligt verktyg. Det ska dock framhållas att EU-domstolen i en del mål faktiskt har använt den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten i kombination med skatteflykt för att bryta den formella verkligheten trots att den nationella lagstiftningen inte var ägnad att motverka missbruk. Under sådana omständigheter krävs det också att det är fråga om ett fiktivt upplägg ”som uteslutande betingas av skattemässiga överväganden”.<sup>261</sup> Men den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten har ett betydligt bredare omfång än missbruk och kan omfatta situationer där den formella verkligheten inte behöver brytas för att den nationella lagstiftningen ska vara proportionerlig. Med andra ord kan den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten rättfärdiga en nationell lagstiftning utan att det behöver konstateras att upplägget är konstlat i vissa scenarier.<sup>262</sup> Men som ovan framgår användes rättfärdigandegrunden missbruk i Glaxo Wellcome målet sedan den nationella lagstiftningen var ägnad att motverka missbruk och det var nödvändigt i detta mål att konstatera att den tyska andelsinnehavaren inte var den som faktiskt hade rätt till skattetillgodohavandet för att skattetillgodohavandet skulle vara fördragsskyddslöst vid beaktande av den fria rörligheten för kapital.

Den formella verkligheten, vilket utgjorde utgångspunkten för den skattemässiga bedömningen, var att andelsinnehavaren med hemvist i Tyskland var den som erhöll skattetillgodohavandet. Om det kunde fastställas att det enligt den ekonomiska verkligheten var en skattskyldig person utan hemvist i Tyskland som erhöll skattetillgodohavandet kunde den formella verkligheten brytas. För att konstatera att missbruk föreligger krävdes det både att den formella verklighet bryts, det vill säga att det ska vara fråga om ett rent konstlat upplägg utan ekonomisk förankring, och att det uteslutande syftet var att erhålla skattefördelen som inte skyddades av den grundläggande friheten ifråga.<sup>263</sup>

Problematiken med den tyska lagstiftningen var att förutsättningarna för undantaget i den nationella lagstiftningen inte visade att det rörde sig om ett rent konstlat upplägg. Detta var fallet sedan det kunde finnas andra skäl för ett pris som översteg det nominella andelsvärdet än att den ursprungliga andelsinnehavaren skulle komma i åtnjutande av skattetillgodohavandet. Med andra ord kunde det inte konstateras att det fanns en avsaknad av affärsmässiga skäl för att priset översteg andelarnas nominella värde. Mot denna bakgrund kan det inte konstateras att skattetillgodohavandet på ett konstlat sätt erhöles av en skattskyldig person utan hemvist i Tyskland och den formella verkligheten kan således inte brytas. EU-domstolen följde i stora drag generaladvokatens förslag till avgörande vid missbruksbedömningen men utelämnade vad som faktiskt hade kunnat utgöra "objektiva omständigheter" som indikerade att det rörde sig om missbruk.<sup>264</sup> I enlighet med generaladvokatens förslag till avgörande kunde ett

---

<sup>261</sup> Se exempelvis C-311/08, SGI, punkt 66 och 71. Vad gäller missbruksdefinitionen se exempelvis C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 55.

<sup>262</sup> Se exempelvis C-446/03, Marks & Spencer vilket är målet där rättfärdigandegrunden den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten introducerades. Vad gäller att inget nödvändigtvis behöver vara konstlat se särskilt punkt 55 och 59 i målet. Den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten har även prövats självständigt i C-337/08, X Holding.

<sup>263</sup> Se C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 102.

<sup>264</sup> Vad gäller EU-domstolens följsamhet se särskilt C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 95, 96 och 99.



försäljningspris som överstiger andelarnas nominella värde i kombination med att andelarna inom kort tid överlåtes tillbaka till den ursprungliga andelsinnehavaren för ett pris som motsvara det nominella värdet emellertid utgöra en ”omständighet som är objektiv och som kan kontrolleras av tredje man för att avgöra huruvida den aktuella transaktionen utgör ett fiktivt upplägg”. Denna omständighet ansågs visa, enligt generaladvokaten, att det enda syftet med transaktionen var att den ursprungliga andelsinnehavaren indirekt skulle erhålla skattetillgodohavandet på ett otillbörligt sätt och att transaktionen saknar all ekonomisk betydelse.<sup>265</sup> Generaladvokaten anförde emellertid att det är viktigt att presumptionen kan brytas när de berörda aktörerna kan motivera transaktionen med ekonomiska skäl, finansiella skäl eller alldeles särskilda skäl.<sup>266</sup> Författaren av denna uppsats finner det olyckligt att EU-domstolen inte tog tillfället i akt att utveckla vad som skulle kunna utgöra ”objektiva omständigheter” i målet. Men med beaktande av EU-domstolens följsamhet av generaladvokatens förslag är det emellertid troligt, enligt författaren av denna uppsats, att EU-domstolen även dela generaladvokatens uppfattning gällande vad som faktiskt hade kunnat utgöra ”objektiva omständigheter”. Vidare har Koen Lenaerts ansett att ovannämnda tidsaspekt är relevant vid missbruksbedömningen.<sup>267</sup> Det som generaladvokaten ansåg skulle kunna utgöra en objektiv omständighet kan benämnas som ett cirkelarrangemang där något utförs för att sedan återgå där det enda som faktiskt har uppnåtts genom transaktionerna är att en skattefördel erhålls. En annan omständighet som sannolikt hade varit relevant är om undantaget i den tyska nationella lagstiftningen hade begränsats till att endast omfatta överlåtelser mellan närstående parter. Under sådana omständigheter torde undantaget ligga närmare en tillämpning som endast omfatta rent konstlade upplägg.<sup>268</sup>

Sammanfattningsvis finner författaren av denna uppsats det troligt att den nationella lagstiftningen hade kunnat rättfärdigas om den nationella lagstiftningen specifikt avsåg att förhindra cirkelarrangemang. Vidare ska den skattskyldige ges möjlighet att motbevisa en presumption som uppställs i en nationell lagstiftning.

### **3.3.1.5 X GmbH målet**

#### **3.3.1.5.1 Målet**

X GmbH målet gällde Tysklands CFC-lagstiftning som i den relevanta delen för förevarande mål innebar att en skattskyldig person med hemvist i Tyskland som innehade minst 1 procent av andelarna i ett bolag med hemvist i ett tredje land där beskattningen var låg, var föremål för beskattning i proportion till sin ägarandel för ”CFC inkomster av kapitalplaceringskaraktär”. Med ”CFC inkomster av kapitalplaceringskaraktär” avsågs vissa typer inkomster som CFC-bolaget erhöll, exempelvis inkomster från innehav och förvaltning, som inte utgjorde inkomst från i lagen definierad närliggande eller egen verksamhet. Det rörde sig således om inkomster

---

<sup>265</sup> Se generaladvokat Yves Bot’s förslag till avgörande i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 166 och 176.

<sup>266</sup> Se generaladvokat Yves Bot’s förslag till avgörande i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 177.

<sup>267</sup> Se Lenaerts, Koen, The concept of “abuse of law” in the case law of the European Court of justice on direct taxation, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 22, No3, 2015, s. 329–351, sida 350: ”Finally, regarding the offsetting reduction in share values, national courts must look at the price at which shares are sold by the non-resident shareholder. However, in light of Glaxo Wellcome, that determination is not in itself conclusive evidence of abuse. In addition, national courts may, for instance, enquire as to how much time elapsed between the sale of those shares and their resale to the original shareholder”.

<sup>268</sup> Se generaladvokat Yves Bot’s förslag till avgörande i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 167-169.

från passiv ekonomisk verksamhet. När det gällde ”låg” beskattning avsågs en skattesats som understeg 25 procent, vilket var lägre än skattesatsen i Tyskland.<sup>269</sup>

Det nationella målet gällde X GmbH, ett tyskt aktiebolag, som innehade 30 procent av andelarna i Y som var ett kapitalbolag med säte och ledning i Schweiz. Y hade ingått ett avtal med ett annat tyskt aktiebolag Z GmbH som förvaltade sporträttigheter. Avtalet innebar att Y förvärvade fordringar som Z GmbH innehade. Fordringarna hade sin grund i avtal, enligt vilka Z GmbH gav bidrag till tyska idrottsklubbar i utbyte mot vinstutdelning. Vinstutdelningen motsvarade minst det givna bidraget men kunde vara betydligt större beroende på idrottsklubbarnas idrottsresultat och intäkter som i synnerhet härrörde från upplåtandet av sändningsrättigheter. Y och Z GmbH ingick avtalet om köp och överlåtelse av fordringar i juni 2005 och Y finansierade köpet helt och hållet med extern finansiering. X GmbH gav senare i november 2005 ett lån till Y som rörde ett större belopp. Inkomster som uppburits till följd av ovan angivna fordringar ansågs utgöra ”CFC inkomster av kapitalplaceringskaraktär”, vilket medförde att Y:s vinst som var hänförlig till fordringarna som hade förvärvats av Z GmbH inkluderades i beskattningsunderlaget för X GmbH.<sup>270</sup>

Det som den nationella domstolen ställde sig frågande till var huruvida den fria rörligheten för kapital utgjorde hinder för ovan angivna CFC-lagstiftning.

EU-domstolen anförde att den nationella lagstiftningen utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital och att jämförbarhet med ett inhemskt scenario förelåg.<sup>271</sup> När det gällde huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kunde rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse var behovet av att säkerställa den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater och tredjeland, behovet av att motverka missbruk, samt behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll relevanta.

När det gällde ovannämnda rättfärdigande grunder anförde EU-domstolen att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater och tredjeland var relevant när de nationella åtgärderna syfta till att ”förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom” medlemsstatens territorium. Vidare anförde EU-domstolen att en nationell bestämmelse som utgör en restriktion kan vara motiverad om bestämmelsen ”är avsedd att motverka skatteundandragande och skatteflykt och den specifikt avser rent fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som uteslutande syftar till att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom den berörda medlemsstaten”.<sup>272</sup> EU-domstolen använde således samma missbruksdefinitionen som gäller etableringsfriheten där vinsterna ska ha en stark koppling till medlemsstaten. Att syftet med det rent konstlade upplägget uteslutande skulle vara att uppnå en skattelättnad, som EU-domstolen i andra mål har använt när det gäller den fria rörligheten för kapital, har definitionsmässigt mindre stark ovannämnd koppling.<sup>273</sup> Författaren av denna uppsats kommer fortsättningsvis benämna den ovan angivna rättfärdigande grunden motverkande av missbruk. EU-domstolen anförde vidare att de ovan angivna tvingande skälen av allmänintresse var starkt sammankopplade under de omständigheter som förelåg i det nationella målet samt att syftet med den nationella lagstiftningen i synnerhet var att motverka missbruk.<sup>274</sup>

I bedömningen gällande huruvida den nationella lagstiftningen var ägnad att säkerställa det eftersträlvade ändamålet tog EU-domstolen både hänsyn till omständigheterna i det nationella

<sup>269</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 4-8. Vad gäller att en skattesats som understiger 25% var en lägre skattesats än skattesatsen i Tyskland se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 24 fråga 3.

<sup>270</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 9-14.

<sup>271</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 58 och 69.

<sup>272</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 73.

<sup>273</sup> Vad gäller missbruksdefinitionerna se exempelvis C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 55 och C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 89.

<sup>274</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 75.

målet och den nationella lagstiftningen. När det gällde omständigheterna i det nationella målet anförde EU-domstolen att det inte kunde uteslutas att Z GmbH, som hade hemvist i Tyskland, genom överlåtelse av fordringarna till Y, som inte omfattades av Tysklands beskattningsrätt, ”kan få till följd att de inkomster som genererats genom den verksamhet som bedrivs av idrottsklubbarna i Tyskland, och som är knutna till fordringarna, åtminstone till viss del, undandras från Tysklands beskattningsrätt”.<sup>275</sup> EU-domstolen beaktade således både den omständigheten att inkomsterna genererats genom verksamhet som bedrevs i Tyskland och att inkomsterna ursprungligen skulle beskattas av någon med hemvist i Tyskland. När inkomsterna under sådana omständigheter överläts till någon som inte omfattades av Tyskland beskattningsrätt, genom överlåtelse av fordringar, ansågs inkomsterna kunna undandras Tysklands beskattningsrätt.

När det gällde huruvida ”de överföringar som” var ”ifråga i det nationella målet” byggde på ett konstlat upplägg anförde EU-domstolen att de inte förfogade över tillräckliga faktiska omständigheter för att konstatera att så var fallet men att det inte heller kunde uteslutas. Omständigheterna som föranledde att ett konstlat upplägg inte kunde uteslutas var att Y:s enda verksamhet bestod av att inneha fordringar som köpts av ett bolag etablerat i Tyskland genom extern finansiering, vilket bland annat bestod av lånet från X GmbH. Det konstlade upplägget som inte kunde uteslutas var att X GmbH:s innehav i Y saknade ”giltig företagsekonomisk grund” och att innehavet istället, ”främst eller som ett av huvudsyftena,” syftade ”till att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i Tyskland, detta genom att för detta ändamål använda Y som ett mellanliggande bolag”.<sup>276</sup>

Av det ovan anförda framgår en hel del betydelsefulla saker enligt författaren av denna uppsats, vilket det kommer att redogöras för i det här stycket. Av det ovan anförda framgår det att det var överföringarna av vinster som genererats genom idrottsklubbs verksamheterna i Tyskland till kapitalbolaget Y med hemvist i tredjeland som var relevanta vid missbruksbedömningen. Dessa vinster hade en stark koppling till Tyskland sedan de både genererats i Tyskland och ursprungligen skulle beskattas av Z GmbH med hemvist i Tyskland. För att bedöma huruvida dessa överföringar var konstlade var X GmbH:s innehav av andelarna i kapitalbolaget Y relevanta. Det var således andelsinnehavet som utgjorde den relevanta formella verkligheten i målet. Om andelsinnehavet kan anses vara konstlat, det vill säga om den formella verkligheten kan brytas, föranleder detta att vinsterna från idrottsverksamheterna inte är hänförliga till kapitalbolaget Y utan istället till X GmbH enligt den ekonomiska verkligheten. De relevanta omständigheterna som indikerade att andelsinnehavet var konstlat var att kapitalbolagets enda verksamhet bestod utav att inneha fordringar som förvärvats genom extern finansiering bland annat från X GmbH. Under sådana omständigheter kunde det inte uteslutas att innehavet av andelarna saknade giltig företagsekonomisk grund och att det främsta eller huvudsakliga syftet istället var ovannämnda vinstförflyttning. Att det inte kan uteslutas att upplägg är konstlat är en formulering som EU-domstolen använder vid stadiet när skattemyndigheten har uppfyllt sin bevisbörda och bevisbördan kan gå över på den skattskyldige som ska få möjlighet att visa att det föreligger affärsmässiga skäl.<sup>277</sup> Det verkar således, enligt författaren av denna uppsats, som att EU-domstolen ansåg att det förelåg objektiva omständigheter som indikerade att det var fråga om ett konstlat upplägg i det nationella målet och att missbruk kunde anses föreligga under förutsättning att den skattskyldige får möjlighet att visa affärsmässiga skäl och den skattskyldige inte kan visa sådana affärsmässiga skäl.

---

<sup>275</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 77.

<sup>276</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 77.

<sup>277</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 87, C-282/12, Itecar, punkt 37 och C-318/10, SIAT, punkt 50.

Vidare anförde EU-domstolen att lagstiftningen under de omständigheter som förelåg i det nationella målet var ”ägnad att neutralisera konsekvenserna av en eventuell överföring av inkomster till ett sådant tredjeland som bygger på ett konstlat upplägg och är därför i princip ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås”. Själva neutraliseringen skedde genom att inkomsterna för ett bolag med hemvist i ett tredjeland där beskattningen är låg inkluderades i beskattningsunderlaget för bolaget med hemvist i Tyskland.<sup>278</sup>

Vid proportionalitetsbedömningen anförde EU-domstolen att en nationell bestämmelse kan vara motiverad när ”den specifikt är avsedd att motverka ageranden som syftar till att skapa ett rent konstlat upplägg”.<sup>279</sup> Därefter delades proportionalitetsbedömningen upp i tre delar.

Den första delen gällde den hänskjutande domstolens frågeställning gällande huruvida begreppet ”rent konstlat upplägg” skulle tolkas på samma sätt i det nationella målet som begreppet tolkades i Cadbury Schweppes målet. I denna del påpekade EU-domstolen inledningsvis ”att den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredjeland inte är avsedd att definiera de villkor som gäller för att ett bolag ska kunna etablera sig på den inre marknaden”, utan är istället ”avsedd att få till stånd en liberalisering av gränsöverskridande kapitalrörelse”.<sup>280</sup> EU-domstolen klargjorde således att etableringsfriheten, vilken var tillämplig i Cadbury Schweppes målet, och den fria rörligheten för kapital i en tredjeland kontext har olika syften. Vidare anförde EU-domstolen att de objektiva omständigheterna i Cadbury Schweppes målet, vilka var relevanta för att utröna huruvida det bedrevs någon faktiskt ekonomisk verksamhet i en bolagsetablering, kan utgöra ”tecken” på att det föreligger ett rent konstlat upplägg även vid tillämpningen av den fria rörligheten för kapital. Men begreppet ”rent konstlat upplägg” ansågs emellertid inte nödvändigtvis endast omfatta de objektiva omständigheterna som var relevanta i Cadbury Schweppes målet när det gäller den fria rörligheten för kapital. Begreppet rent konstlat upplägg kunde istället även ”omfatta varje åtgärd vars huvudsyfte är, eller ett av huvudsyftena är, att genom ett konstlat upplägg överföra vinster som genererats genom verksamhet som bedrivs inom en medlemsstat till tredjeland, där nivån på beskattningen är låg”.<sup>281</sup>

I den andra delen, vilket gällde huruvida den nationella lagstiftningen var proportionerlig, anförde EU-domstolen att den nationella lagstiftningen inte verkade vara avsedd att motverka ageranden som bestod i att skapa något av de två ovan angivna konstlade uppläggen. EU-domstolen framhöll sedan att den nationella lagstiftningen inte gav den skattskyldiga personen ”någon möjlighet att inkomma med uppgifter som” kunde ”styrka att innehavet inte” var ”knutet till ett konstlat upplägg, såsom exempelvis att det finns affärsmässiga skäl till att den skattskyldiga personen har ett innehav i det bolaget eller att nämnda bolag faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet”. Inkomsterna inkluderades istället automatiskt i den skattskyldiga personens beskattningsunderlag när villkoren i den nationella lagstiftningen var uppfyllda.<sup>282</sup> Med anledning av att den skattskyldige inte gavs någon möjlighet att styrka att innehavet inte var knutet till ett konstlat upplägg ansågs den nationella lagstiftningen inte kunna motiveras när missbruket ”endast” baseras på villkoren i den nationella lagstiftningen. EU-domstolen framhöll vidare att såväl villkoret gällande den låga skattesatsen för bolag med hemvist i ett tredjeland som villkoret att verksamheten som genererar sådana inkomster ska vara passiv, enligt den nationella lagstiftningen, kunde utgöra ”tecken” på ett agerande som kan leda till missbruk. Dessa två villkor i den nationella lagstiftningen var emellertid otillräckliga för att konstatera att innehavet i ett bolag med hemvist i ett tredjeland ”nödvändigtvis och under alla förutsättningar” utgjorde ett konstlat upplägg.<sup>283</sup> Med beaktande av tidigare praxis gällande

<sup>278</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 78.

<sup>279</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 80.

<sup>280</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 83.

<sup>281</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 84.

<sup>282</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 85.

<sup>283</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 86.

förhållandet mellan medlemsstater, där det framgår att när ett konstlat upplägg inte kan uteslutas ska den skattskyldiga personen ges möjlighet att lägga fram uppgifter gällande eventuella affärsmässiga skäl, ansåg EU-domstolen att den nationella lagstiftningen i ”princip” var oproporionerlig.<sup>284</sup>

Den tredje delen av proportionalitetsbedömningen gällde behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Denna rättfärdigande grund var tillämplig om det inte fanns ett regelverk mellan Tyskland och Schweiz som gav Tysklands nationella skattemyndigheter möjlighet att kontrollera information som lämnas in angående det schweiziska bolaget. Om rättfärdigandegrunden var tillämplig stred inte den nationella lagstiftningen mot den fria rörligheten för kapital, trots att den skattskyldiga personen inte tilläts styrka eventuella affärsmässiga skäl. Om rättfärdigandegrunden inte var tillämplig, det vill säga om ett sådant regelverk fanns, skulle den skattskyldige ges tillfälle att styrka eventuella affärsmässiga skäl.<sup>285</sup> EU-domstolen verkar således ha ansett att den nationella lagstiftningen hade varit proportionerlig om den skattskyldige hade getts möjlighet att visa affärsmässiga skäl.

Slutsatsen i målet var att den fria rörligheten för kapital inte utgjorde hinder för den nationella lagstiftningen, under förutsättning att det inte fanns något sådant ovan angivet regelverk som gjorde att Tysklands skattemyndigheter kunde kontrollera lämnad information i förevarande fall.<sup>286</sup>

### 3.3.1.5.2 Analys

Som framgår i målet öppnade EU-domstolen upp för en friare bedömning av den ekonomiska verkligheten när det gäller missbruk. Till skillnad från Cadbury Schweppes målet, som gällde etableringsfriheten, klargjorde EU-domstolen att när det gäller den fria rörligheten för kapital i en tredjelands kontext är det inte bara relevant att bedöma huruvida ett bolag faktiskt bedriver ekonomisk verksamhet utan även om själva andelsinnehavet har en giltig företagsekonomisk grund. Med andra ord utgjorde både själva bolagsetableringen och andelsinnehavet relevanta formella verkligheter som om de inte är förenliga med den ekonomiska verkligheten kan anses vara helt konstlade. Att denna friare bedömning av den ekonomiska verkligheten var möjlig grundade sig på syftet med den fria rörligheten för kapital vid dess tillämpning i en tredjelands kontext. När det gällde att andelsinnehavet inte skulle ha en giltig företagsekonomisk grund torde detta vara samma sak som att andelsinnehavet inte ska ha affärsmässiga skäl, vilket är den formuleringen som EU-domstolen normalt använder på området direkt beskattning. Vidare anförde EU-domstolen, förutom om själva bolaget inte återspeglar den ekonomiska verkligheten, att varje annan åtgärd som har som ett av sina huvudsyften att på ett konstlat sätt förflytta vinster som genererats i verksamhet som bedrivs i en medlemsstat till tredjeland där beskattningen var låg kunde utgöra ett helt konstlat upplägg. Hur långtgående denna nya öppning, gällande vad som kan utgöra ett helt konstlat upplägg i en tredjelands kontext, är framgår inte i målet och får i skrivande stund betraktas som oklar. Det ska dock framhållas att EU-domstolen kombinerade omständigheterna i det nationella målet med den nationella CFC-lagstiftningen när det gällde frågan om den nationella lagstiftningen var ägnad att motverka missbruk. I det nationella målet rörde det sig om inkomster som hade genererats genom verksamhet i det nationella territoriet som ett kapitalbolag med hemvist i tredjeland erhöll i form av passiva inkomster. Som framgår av det ovannämnda ska det vara fråga om vinster som har genererats från verksamhet som bedrivs i den medlemsstaten som gör gällande att missbruk

<sup>284</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 88.

<sup>285</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 95.

<sup>286</sup> Se C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), punkt 96.

föreligger för att det ska vara fråga om missbruk. Mot denna bakgrund anser författaren av denna uppsats att försiktighet måste iaktas vid tolkningen av X GmbH målet och att det sannolikt ska vara fråga om inkomster som faktiskt kommer från medlemsstaten i fråga. Detta är under förutsättning att den formella verkligheten i form av bolagsetableringen inte kan visas vara oförenlig med den ekonomiska verkligheten sedan det inte uppställdes något krav i Cadbury Schweppes målet på att inkomsterna skulle ha genererats från någon verksamhet i Förenade kungariket för att Förenade kungarikets CFC-lagstiftning skulle rättfärdigas.

Vidare är det anmärkningsvärt att EU-domstolen sammanfattningsvis anförde, vid bedömning av huruvida den nationella lagstiftningen var proportionerlig, att ett av de huvudsakliga syftena inte skulle vara att på ett konstlat sätt förflytta sådan vinst. Detta kan tolkas som att EU-domstolen betraktade bedömningen av huruvida upplägget var konstlat och syftesbedömningen som en enda bedömning enligt författaren av denna uppsats.<sup>287</sup> Om EU-domstolen förenade bedömningarna är det tänkbart att endast ett av de huvudsakliga syftena behövde vara att det på ett konstlat sätt skulle förflyttas vinst och att exempelvis ett andelsinnehav inte helt behövde sakna affärsmässiga skäl. Om detta är fallet sänkte EU-domstolen kravet för ett konstaterande att det föreligger ett helt konstlat upplägg och utvidga inte endast missbruksbedömningen till att kunna omfatta andra formella verkligheter. Grunden för att standarden under sådana omständigheter kan ha sänkts är för att ett konstaterande av att något är konstlat, enligt tidigare praxis på det direkta beskattningens område, förutsätter att det inte ska föreligga några affärsmässiga skäl vilket inte är fråga om huruvida sådana skäl huvudsakligen inte föreligger. Författaren av denna uppsats finner det emellertid mer troligt att bedömningarna inte förenades och syftesbedömningen i X GmbH målet, det vill säga att ett av de huvudsakliga syftena ska vara att överföra ovannämnda vinst, därför inte utgör någon större skillnad i jämförelse med när det uteslutande syftet ska vara att överföra ovannämnda vinst. Detta har sin grund i att när det kan konstateras att upplägget är konstlat kan även syftesbedömningen normalt sätt konstateras vara uppfylld. Detta ställningstagande har gjorts mot bakgrund av EU-domstolens tidigare praxis som det redogjorts för i detta arbete. I enlighet med exempelvis Thin Cap målet är den avgörande frågan huruvida upplägget är konstlat. Detta är även logiskt sedan om det kan konstateras att ett upplägg sakna affärsmässiga skäl, det vill säga upplägget är konstlat, så kan det även konstateras, utifrån ett objektiva perspektiv, att syftet också har varit att erhålla en skattefordel under förutsättning att någon skattefordel faktiskt erhålls eller att vinstförflyttning skulle ske under förutsättning att någon vinstförflyttning faktiskt har skett.<sup>288</sup>

---

<sup>287</sup> Jämför C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeländ), punkt 77: ”saknar giltig företagsekonomisk grund och i stället, främst eller som ett av huvudsyftena, syftar till att undvika” och 84: ”varje åtgärd vars huvudsyfte är, eller ett av huvudsyftena är, att genom ett konstlat upplägg överföra vinster” med exempelvis C-182/08, Glaxo Wellcome, punkt 100: ”ändamålet att förhindra rent konstlade upplägg vilka saknar ekonomisk förankring i verkligheten och vilka uteslutande tillkommit i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefordel”.

<sup>288</sup> För liknande uppfattningar gällande betydelsen av den skattskyldiges intention vid missbruksbedömningen se Lenaerts, Koen, The concept of “abuse of law” in the case law of the European Court of justice on direct taxation, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 22, No3, 2015, s. 329–351, sida 350 och 351: ”Moreover, it appears that the Court of Justice gives more weight to the existence of objective factors than to the intentions of the taxpayer concerned. Indeed, in Cadbury Schweppes, the Court of Justice ruled that, regardless of the motivation behind the exercise of the rights to free movement, in the absence of objective factors proving the existence of a wholly artificial arrangement, there cannot be an abuse. However, it would be very difficult for the taxpayer concerned to demonstrate that he did not intend to obtain a tax advantage where objective factors indicate the contrary.”; Terra, B. J. M., Wattel, Peter Jacob, Marres, O. C. R. & Vermeulen, Hein, *Terra/Wattel - European tax law Volume 1 General topics and direct taxation*, Seventh edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, sida 651: ”Ad (i): the main difference between the abuse-defense and the fiscal-coherence/balanced-allocation defense is that the former requires two conditions to be met which do not need to be met for application of the later: (a) abuse intention and (b) objektive artificially (which also indicates subjektive intent, so the two may overlap)”; Haslehner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg & Rust, Alexander (red.), *A guide to the anti-tax avoidance directive*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, sida 141: ”Only in the X GmbH case, the CJEU used the phrase one of the primary objectives in not harmonised direct tax law, but that case regarded the artificial transfer of the profits from a MS to a low tax third country. Again, it is implausible to consider such transfers are realised by a taxpayer for one of the primary objectives to obtain a tax advantage. Rather they are deliberately design and concluded to solely or essentially/predominantly/mainly obtain

När det gällde de objektiva omständigheter som kunde indikera att det förelåg ett rent konstlat upplägg utgjorde omständigheten att ett bolag bedriver passiv ekonomisk verksamhet, vilket torde vara ett ännu starkare indicium när bolagets enda verksamhet består utav innehav av fordringar som förvärvats genom sådan extern finansiering som det var fråga om i det nationella målet, en sådan objektiv omständighet. Vidare framgick det i proportionalitetsbedömningen att ett dotterbolags låga skattesats kunna utgöra ett ”tecken” på ett agerande som kan leda till missbruk och utgör därför också sannolikt en objektiv omständighet för att exempelvis ett andelsinnehav inte har en giltig företagsekonomisk grund. Detta ställningstagande görs mot bakgrund av att EU-domstolen även ansåg att den passiva ekonomiska verksamheten kunde utgöra ett ”tecken” på ett agerande som kan leda till missbruk i proportionalitetsbedömningen. Dessa omständigheter utgjorde nya objektiva omständigheter som inte tidigare hade ansetts vara relevanta objektiva omständigheter på det direkta beskattningens område när det gäller de grundläggande friheterna.

## 3.3.2 Moder- och dotterbolagsdirektivet

### 3.3.2.1 Introduktion

Den 23 juli 1990 antogs rådets direktiv 90/435/EEG<sup>289</sup> vilket kallas moder- och dotterbolagsdirektivet. Efter direktivets antagande har direktivet ändrats ett flertal gånger och ett nytt huvuddirektiv<sup>290</sup> antogs 2011 vilket sedan ändrades bland annat genom rådets direktiv 2015/121/EU<sup>291</sup>. Fokus i detta arbete kommer att ligga på direktiv 90/435/EEG med anledning av att det är detta direktiv som varit relevant när EU-domstolen givit vägledning gällande missbruk. Direktiv 2015/121/EU kommer emellertid också beröras med anledning av att en artikel infördes genom detta direktiv som är mycket lik artikel 6 i skatteflyktsdirektivet i sin utformning.

Direktiv 90/435/EEG syftar till ”att underlätta grupperingar av bolag på unionsnivå genom att införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, att öka sin produktivitet och att förbättra sin internationella konkurrensförmåga”.<sup>292</sup> Med grupperingar, vilket är begreppet som används i direktivet, avses koncernbildningar.<sup>293</sup> För att uppnå detta syfte undantas vinstutdelningar från källskatt både i den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist och i den medlemsstat där moderbolaget har sin hemvist när vinstutdelningen sker mellan bolagen enligt artiklarna 5.1 och 6 i direktiv 90/435/EEG.

När det gäller missbruk är artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG särskilt relevant. Artikel 1.2 fanns från början i artikel 1.2 och flyttades sedan till artikel 1.4 genom direktiv 2015/121/EU. Artikel 1.4 föreskrev att detta ”direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk” och har i huvudsak samma utformning efter ändringen år 2015. EU-domstolen

---

a tax advantage” och sida 145: ”The purpose of the taxpayer who design an artificial arrangement will never be one among other main purposes; it will be at least the main purpose, or, more typically, the essential or sole purpose”.

<sup>289</sup> Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

<sup>290</sup> Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

<sup>291</sup> Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

<sup>292</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 78.

<sup>293</sup> Se Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020, sida 446.

har anfört att artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG inte kan ges en tolkning som går utöver bestämmelsens ordalydelse och har fäst särskild vikt vid uttrycket ”behövs” vilket ansetts utgöra ett nödvändighetskrav.<sup>294</sup> Att detta nödvändighetskrav ska iaktas överensstämmer med medlemsstaternas skyldighet att iaktta den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen.<sup>295</sup> För att en nationell lagstiftning ska uppfylla nödvändighetskravet/proportionalitetsprincipen har EU-domstolen anfört att den nationella lagstiftningen ska ha som specifikt ändamål ”att hindra beteenden som består i att iscensätta rent konstlade upplägg utan förankring i den ekonomiska verkligheten i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel”.<sup>296</sup> Detta utesluter allmänna presumtioner om missbruk. Att allmänna presumtioner inte är tillåtna innebär att de nationella myndigheterna inte kan använda på förhand fastställda allmänna kriterier som har en allmän räckvidd där vissa skattskyldiga automatiskt undantas från skattefördelen, utan att skattemyndigheten ens är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på missbruk. Istället måste det göras en individuell prövning av de aktuella transaktionerna i dess helhet.<sup>297</sup> Detta framgår även av EU-domstolens praxis vad gäller de grundläggande friheterna.<sup>298</sup>

EU-domstolen har även anfört att artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG återspeglar principen om förbud mot rättsmissbruk.<sup>299</sup> Även om artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG återspeglar principen om förbud mot rättsmissbruk är det viktigt att särskilja bestämmelsen från principen. Bestämmelsen är nämligen bara relevant när det finns någon nationell bestämmelse eller nationell allmän princip som kan tolkas i överensstämmelse med artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG, det vill säga om en unionsrättskonform tolkning är möjlig. Anledningen för denna begränsning är att rättssäkerhetsprincipen förhindrar att direktiv skapar skyldigheter för enskilda.<sup>300</sup> Artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG utesluter emellertid inte en tillämpning av den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk och rättigheter i unionsrätten, såsom exempelvis artikel 5.1 i direktiv 90/435/EEG, ska således nekas även utan stöd i den nationella lagstiftningen om förutsättningarna för att principen om förbud mot rättsmissbruk är uppfyllda.<sup>301</sup> Denna uppdelning kan tyckas vara obehövlig sedan missbruksregeln i artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG återspeglar den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk, vilka således verkar ha samma räckvidd och således påverkar rättssäkerheten lika mycket för den skattskyldige. Men uppdelningen är viktig, enligt författaren av denna uppsats, sedan det även finns direktiv som inte innehåller rättigheter och förmåner utan istället skapar skyldigheter för enskilda vilket skatteflyktsdirektivet gör. Under sådana omständigheter kan således inte principen om förbud mot rättsmissbruk användas för att införliva sådana missbruksregler som återfinns i skatteflyktsdirektivet i nationell rätt.

EU-domstolen har även anfört att artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG är en principbestämmelse vars innehåll närmare återges i vissa mer detaljerade missbruksbestämmelser i direktivet.<sup>302</sup> Dessa mer detaljerade bestämmelser analyseras inte i det följande då något närmare resonemang kring missbruk inte ges i målen där de har behandlats.<sup>303</sup>

Artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG utgör inte en fullständig harmonisering på unionsnivå vilket föranleder att det inte bara är bestämmelserna i moder- och dotterbolagsdirektivet utan även

<sup>294</sup> Se C-6/16, Eqiom och Enka, punkt 27-29.

<sup>295</sup> Se C-504/16, Deister Holding, punkt 55-57.

<sup>296</sup> Se C-6/16, Eqiom och Enka, punkt 30 och C-504/16, Deister Holding, punkt 60.

<sup>297</sup> Se C-6/16, Eqiom och Enka, punkt 31-32 och C-504/16, Deister Holding, punkt 61-62.

<sup>298</sup> Se exempelvis C-52/16, SEGRO, punkt 116-117 vad gäller allmänna presumtioner och kopplingen till proportionalitetsprincipen. Se C-318/10, SIAT, punkt 55 vad gäller indicium.

<sup>299</sup> Se C-6/16, Eqiom och Enka, punkt 26 och C-39/16, Argenta Spaarbank, punkt 60.

<sup>300</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 86-89.

<sup>301</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 89-92.

<sup>302</sup> Se C-39/16, Argenta Spaarbank, punkt 61.

<sup>303</sup> Se C-283/94, Denkavit Internationaal m.fl. mot Bundesamt für Finanzen, punkt 30-36 och C-39/16, Argenta Spaarbank, punkt 53.



bestämmelserna i primärrätten som kan beaktas vid en prövning av om en nationell lagstiftning är förenlig med artikeln.<sup>304</sup> EU-domstolen har i två mål, vilka avgjordes i sjätte avdelningen, anfört att missbruk har samma räckvidd oavsett om det åberopas vid tillämpningen av artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG eller som rättfärdigande grund för en inskränkning av primärrätten.<sup>305</sup> EU-domstolen anförde emellertid i de senare förenade målen T Danmark och Y Danmark målen, vilka avgjordes i stora avdelningen, att när bedrägeri eller missbruk konstaterats föreligga i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 90/435/EEG är det inte möjligt att med framgång åberopa de friheterna som föreskrivs i primärrätten. I det senare målet grunda EU-domstolen detta ställningstagande på den rättspraxis som gäller principen om förbud mot rättsmissbruk.<sup>306</sup> Det ovan anförda indikerar, enligt författaren av denna uppsats, att missbruksbedömningen sannolikt helt kan göras mot bakgrund av direktiv 90/435/EEG utan att syftet med etableringsfriheten behöver beaktas. Detta ställningstagande görs mot bakgrund av hur EU-domstolen formulerade sig och att EU-domstolen stödjer sig på principen om förbud mot rättsmissbruk.

### 3.3.2.2 T Danmark och Y Danmark målen

#### 3.3.2.2.1 Introduktion

Den 26 februari 2019 avkunnade EU-domstolen i stora avdelningen två danska mål som gällde missbruk på området direkt beskattning, vilka flitigt har analyserats i litteraturen. Dessa mål benämns ofta ”the Danish beneficial ownership cases” och gällde undantagen för källskatt i rådet direktiv 90/435/EEG, det vill säga moder- och dotterbolagsdirektivet, (de förenade målen C-116/16 och C-117/16) och rådets direktiv 2003/49/EG<sup>307</sup>, det vill säga ränte- och royaltydirektivet, (de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16). EU-domstolens resonemang i the Danish beneficial ownership cases är snarlika när det gäller missbruk och EU-domstolens resonemang kring missbruk när det gäller ränte- och royaltydirektivet kommer därför inte analyseras i detta arbete.

De förenade målen C-116/16 T Danmark och C-117/16 Y Danmark gällde sammanfattningsvis moderbolag med hemvist i en medlemsstat som omfattades av artikel 5 i direktiv 90/435/EEG och således var befriad från källskatt vid erhållande av utdelning från dotterbolag med hemvist i Danmark. Problematiken i målen var att utdelningen slussades igenom moderbolaget och koncernen för att slutligen motas av aktörer i tredjeland som inte omfattades av direktiv 90/435/EEG. Som exempel på hur ett sådant slussande av utdelning genom moderbolaget och koncernen kan ske kommer omständigheterna i C-116/16 T Danmark att presenteras i det följande.

C-116/16 T Danmark gällde fem riskkapitalfonder, med hemvist i tredjeland, som bildade en koncern i syfte att köpa T Danmark, med hemvist i Danmark, som var en stor tjänsteleverantör. Riskkapitalfonderna bildade bolag i Luxemburg varav ett av dessa bolag var N Luxemburg 2. N Luxemburg 2 förvärvade sedan 50 procent av aktierna i T Danmark. T Danmark ville få klarhet i huruvida utdelning som betalades till N Luxemburg 2 var befriad från källskatt och ansökte därför om ett bindande besked från skattemyndigheten i Danmark. I begäran om det bindande beskedet angav T Danmark att utdelningen som skulle lämnas till N Luxemburg 2 i sin tur

<sup>304</sup> Se C-6/16, Egiom och Enka, punkt, 15-18 och C-504/16, Deister Holding, punkt 45-46.

<sup>305</sup> Se C-6/16 - Egiom och Enka, punkt 64 och C-504/16 - Deister Holding punkt 97.

<sup>306</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 70, 122 och 123. Samma resonemang fördes i de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxembourg 1 m.fl., punkt 96, 155 och 177.

<sup>307</sup> 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.

skulle lämnas till N Luxemburg 2:s moderbolag. Det antogs vidare att utdelningarna till N Luxemburg 2:s moderbolag sedan till viss del skulle vidareförmedlas ”(som utdelningar och/eller räntor och/eller amorteringar av skuld)” till bolag som kontrollerades av riskkapitalfonderna eller till dess borgenärer. De belopp som vidareförmedlades till bolag som kontrollerades av riskkapitalfonderna antogs vidare i sista ledet överföras till riskkapitalfondernas investerare.<sup>308</sup>

Frågan i målen var bland annat vad som krävdes för att rättsmissbruk skulle konstateras och vilka bevisregler som gäller vid denna bedömning. Det är dessa delar av de förenade målen som kommer att analyseras i detta arbete. För att förstå EU-domstolens resonemang kring rättsmissbruk är begreppet ”den som har rätt till” utdelningen av betydelse. Den nationella domstolen hade ställt sig frågande till huruvida ett skatteavtal som har en bestämmelse med begreppet ”den som har rätt till”, det vill säga beneficial owner, föranleder att det finns en rättslig grund för att bekämpa missbruk inom ramen för direktiv 90/435/EEG.<sup>309</sup> De danska skatteavtalen hade utarbetats i enlighet med OECD:s modellavtal och beneficial owner återfinns i artikel 10 i OECD:s modellavtal när det gäller utdelning.<sup>310</sup> Artikel 10 i OECD:s modellavtal begränsar källstatens möjlighet att beskatta utdelningen och begreppet beneficial owner begränsar denna skatterättsliga förmån till verkliga mottagare som omfattas av avtalet.<sup>311</sup> EU-domstolen anförde gällande denna fråga att det inte var nödvändigt att besvara frågan med anledning av principen om förbud mot rättsmissbruk utgör en allmän unionsrättslig princip.<sup>312</sup> Detta var fallet sedan principen om förbud mot rättsmissbruk inte kräver att medlemsstaterna har införlivat en nationell bestämmelse som förhindrar missbruk när det gäller en förmån som grundar sig på ett direktiv som har missbrukats.<sup>313</sup> Att den som mottagit utdelningen inte är den som hade rätt till utdelningen var emellertid relevant i två andra kontexter. I den första kontexten var den som hade rätt till utdelningen relevant vid bedömningen av huruvida principen om förbud mot rättsmissbruk var tillämplig.<sup>314</sup> I den andra kontexten var den som hade rätt till utdelningen relevant om principen om förbud mot rättsmissbruk inte var tillämplig.<sup>315</sup> Författaren av denna uppsats kommer att återkomma till detta nedan.

I det följande kommer först EU-domstolens allmänna vägledning gällande tillämpningen av principen om förbud mot rättsmissbruk att presenteras. Efter detta kommer EU-domstolens vägledning till den nationella domstolen angående kriterierna för att fastställa rättsmissbruk, vilka indicier som var relevanta i nationella målen och vägledningen gällande bevisbördan att behandlas. Ovan angivna upplägg följer EU-domstolens resonemang i målen och författaren av denna uppsats kommer att göra en löpande analys i viss mån. Slutligen kommer en fördjupad analys att göras gällande EU-domstolens resonemang kring rättsmissbruk.

### 3.3.2.2 Den allmänna vägledningen

I den allmänna vägledningen klargjorde EU-domstolen vilken ställning principen om förbud mot rättsmissbruk har. I denna del gavs emellertid även viss vägledning gällande under vilka förutsättningar principen om förbud mot rättsmissbruk ska tillämpas. Denna vägledning var för

<sup>308</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 37-45.

<sup>309</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 93.

<sup>310</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 48 fråga 2 och punkt 64 fråga 2a.

<sup>311</sup> Se Hilling, Maria, Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016, sida 46.

<sup>312</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 93.

<sup>313</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 91 och 92.

<sup>314</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 117.

<sup>315</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 110 och 111.

det första att principen om förbud mot rättsmissbruk endast kräver att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel på skatteområdet.<sup>316</sup> För det andra anförde EU-domstolen att det inte i sig utgör missbruk att en skattskyldig person försöker finna det mest gynnsamma skattesystemet. Däremot utgör det missbruk om de ”aktuella transaktionerna är rent konstlade ekonomiskt sett och görs i syfte att kringgå” den nationella lagstiftningen.<sup>317</sup> För det tredje anförde EU-domstolen att när en skattskyldig person nekas en förmån enligt principen om förbud mot rättsmissbruk åläggs inte den skattskyldige någon skyldighet enligt ett direktiv, utan nekandet av förmånen utgör en följd av att de objektiva kriterierna för att erhålla förmånen ”endast är uppfyllda rent formellt”.<sup>318</sup>

Vad gäller den tredje ovannämnda delen är uttrycket ”endast är uppfyllda rent formellt” av särskilt intresse. EU-domstolen har uttryckt sig på ett liknande sätt på mervärdesskatterätts område där EU-domstolen har anfört följande: ”de objektiva villkor som uppställs för att få den sökta förmånen inte uppfyllda i verkligheten”.<sup>319</sup> Enligt författaren av denna uppsats återger de två ovan angivna formuleringarna två sidor av samma mynt. När de objektiva kriterierna/villkoren endast är uppfyllda rent formellt är de objektiva kriterierna/villkoren inte uppfyllda i verkligheten. När det gäller det direkta beskattningens område har EU-domstolen anfört att beskattningen ska återspegla den ekonomiska verkligheten och inom mervärdesskatterätten har EU-domstolen anfört att den ”ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet”.<sup>320</sup> Vad som fattas när de objektiva kriterierna/villkoren endast är uppfyllda rent formellt, till skillnad från när de är uppfyllda på ett icke klandervärt och korrekt sätt, är således att omständigheterna som föranlett att kriterierna formellt sett är uppfyllda inte återspeglar den ekonomiska verkligheten enligt författaren av denna uppsats.

### 3.3.2.2.3 Rättsmissbruk, indicierna och bevisbördan

När det gäller vilka kriterier som krävs för att fastställa att missbruk föreligger anförde EU-domstolen följande:

”Såsom framgår av domstolens praxis krävs det för att det ska kunna fastställas att det är fråga om ett missbruk dels att det föreligger vissa objektiva förhållanden, av vilka det – trots att de villkor som uppställs i unionsrätten formellt sett är uppfyllda – framgår att syftet med de berörda unionsbestämmelserna inte har uppnåtts, dels att det föreligger en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av unionsrätten genom att konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla den”.<sup>321</sup>

Ett objektivt element och ett subjektivt element ska således vara uppfyllda. Det subjektiva elementet förtydligades i EU-domstolens slutsats genom att EU-domstolen anförde att

<sup>316</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 79.

<sup>317</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 81.

<sup>318</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 91.

<sup>319</sup> Se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 32.

<sup>320</sup> Vad gäller direkt beskattning se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 109 och förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxembourg 1 m.fl., punkt 136. I den engelska och den danska språkversionen anges följande i de angivna målen: ”taxation must correspond to economic reality” och ”beskattning skal svare til en økonomisk realitet”. Vad gäller mervärdesskatten se exempelvis C-73/06, Planzer Luxembourg, punkt 43. Se även C-653/11, Newey, punkt 42 och Doesum, Ad van och Nellen, Frank, 'Economic Reality in EU VAT', EC Tax Review, Vol. 29, Issue 5, 2020, s. 213-226, kapitel 2.1.

<sup>321</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 97.

omständigheterna som krävdes för erhållandet av förmånen skulle vara konstruerade på ett konstlat sätt.<sup>322</sup>

EU-domstolen anförde vidare att det ska göras en ”sammantagen bedömning av omständigheterna” för att avgöra om det objektiva elementet och det subjektiva elementet var uppfyllda. Det ansågs vidare vara av särskild vikt huruvida de ekonomiska aktörerna har genomfört rent formella eller konstlade transaktioner som inte är motiverade av ekonomiska och affärsmässiga skäl, i det huvudsakliga syftet att uppnå en otillbörlig fördel.<sup>323</sup> I denna del hänvisade EU-domstolen till liknande resonemang i Neway, SICES och Cervati målen. I Neway målet fokuserade EU-domstolen på den ekonomiska verkligheten och gjorde inte någon uppdelning mellan det objektiva elementet och det subjektiva elementet i sin vägledning. I SICES och Cervati målen däremot hade det subjektiva elementet två förutsättningar vilka dels var att syftet skulle vara att erhålla den otillbörliga fördelen och dels att det inte förelåg ekonomiska och affärsmässiga motiv.<sup>324</sup> I SICES målet anförde EU-domstolen att även om syftet med transaktionen var att erhålla den otillbörliga fördelen betyder inte detta a priori att det saknas ekonomiska och affärsmässiga motiv.<sup>325</sup> Som ovan framgår delade EU-domstolen upp kriteriet att transaktionen inte ska vara motiverade av affärsmässiga skäl och ekonomiska skäl, det vill säga att transaktionen ska vara rent formell eller konstlad, och kriteriet att det ”huvudsakliga syftet” ska vara att erhålla en otillbörliga fördel i T Danmark och Y Danmark målen. Kriterierna delades således upp i T Danmark och Y Danmark målen på samma sätt som i SICES och Cervati målen. Däremot framgår det inte tydligt huruvida dessa två kriterier är relevanta vid bedömningen av det objektiva elementet, det subjektiva elementet eller båda elementen. De två ovan angivna rekvisitet kommer fortsättningsvis att benämnas transaktionsrekvisiten.

Efter det ovan anförda gick EU-domstolen mer in i detalj för att ge vägledning för hur de nationella målen skulle bedömas. Först klargjorde EU-domstolen vad som kan betraktas som ett konstlat upplägg, varefter EU-domstolen angav ett antal indicier som kunde tyda på att det var fråga om ett konstlat upplägg. Gällande vad som kan betraktas som ett konstlat upplägg, anförde EU-domstolen att tre kumulativa förutsättningar skulle vara uppfyllda genom följande formulering:

”Det kan betraktas som ett konstlat upplägg när en bolagskoncern inte upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, när den har en rent formell struktur och när dess huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål är att uppnå en skattefördel som står i strid med målet eller syftet med den gällande skattelagstiftningen”.<sup>326</sup>

Samtliga tre villkor ansågs vara uppfyllda, bland annat, om ”ett bolag undviker att betala skatt på utdelning genom att foga in en transitenhet i koncernstrukturen mellan det bolag som lämnar utdelningen och det koncernbolag som har rätt till utdelningen”.<sup>327</sup>

De ovan angivna förutsättningarna och exemplet när förutsättningarna ansågs vara uppfyllda var inte formulerade som något indicium eller indicier som kunde tyda på att det förelåg ett konstlat upplägg. De angav istället vad som kan betraktas som ett konstlat upplägg.<sup>328</sup>

<sup>322</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 114 och 124.

<sup>323</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 98 i den engelska och den danska språkversionen.

<sup>324</sup> Se C-155/13, SICES m.fl., punkt 37 och C-131/14, Cervati and Malvi, punkt 47.

<sup>325</sup> Se C-155/13, SICES m.fl., punkt 38.

<sup>326</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 100.

<sup>327</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 100.

<sup>328</sup> Författaren av denna uppsats uppfattning stöds av EU-domstolens formuleringar som görs i punkt 100 där EU-domstolen anför vad som ”kan” betraktas som ett konstlat upplägg varefter följande punkter introduceras med uttrycken ”således”/”thus” i punkt 101, ”vidare”/”likewise” i punkt 103 och ”även” (eller enligt den engelska språkversionen ”indications of an artificial arrangement may also”) i punkt 105 i C-116/16 - T Danmark. Enligt författaren av denna uppsats återkopplar EU-domstolen

Anledningen till att EU-domstolen först angav vad som kan anses utgöra ett konstlat upplägg var troligtvis för att klargöra vad indicierna faktiskt ska indikera.

Som vägledning för den nationella domstolen gällande vilka omständigheter som kunde utgöra indicier för rättsmissbruk i de nationella målen, kategoriserade EU-domstolen in indicierna i tre kategorier. Utöver dessa tre kategorier angavs även en omständighet som kunde stödja indicierna. Det ska understrykas att ett indicium inte självständigt utgjorde en grund för ett konstaterande att det förelåg rättsmissbruk. Istället ansåg EU-domstolen att ett ”antal indicier kan tillsammans utgöra bevis för att det föreligger ett rättsmissbruk, under förutsättning att dessa indicier är objektiva och samstämmiga”.<sup>329</sup> Vidare skulle de klagande i de nationella målen ges möjlighet att lägga fram motbevisning.<sup>330</sup>

Den första kategorin gällde huruvida syftet med upplägget var att otillbörligen komma i åtnjutande av befrielsen från källskatt enligt artikel 5 i direktiv 90/435/EEG. Det utgjorde ett indicium för att upplägget hade ovannämnda syfte när utdelning delas ut till ett moderbolag som uppfyller villkoren enligt direktiv 90/435/EEG vilket kort tid efter att utdelningen mottagits vidareförmedlar utdelningen, ”i sin helhet eller nästan i sin helhet”, till enheter som inte uppfyller villkoren i direktiv 90/435/EEG.<sup>331</sup> Det relevanta villkoret i de nationella målen som inte var uppfyllt av de enheter som mottog utdelningen efter vidareförmedlingen var att enheter ska ha sin skatterättsliga hemvist inom unionen enligt direktiv 90/435/EEG.<sup>332</sup>

Den andra kategorin gällde omständigheter som kunde tyda på, det vill säga utgöra indicier för, att det var fråga om ett konstlat upplägg vid beaktande av koncernens struktur. Detta ansågs vara fallet om koncernen var strukturerad på ett sådant sätt att det utdelningsmottagande moderbolaget ska vidareförmedla utdelningen till ett tredje bolag, som inte uppfyller villkoren i direktiv 90/435/EEG, och strukturen medförde ett visst resultat. Resultatet av koncernens struktur skulle vara att det utdelningsmottagande bolaget endast redovisade ett obetydlig beskattningsbar inkomst när bolaget agerar som transitbolag för att möjliggöra det finansiella flödet från dotterbolaget till den enhet som faktiskt hade rätt till utdelningen.<sup>333</sup> Att det utdelningsmottagande bolaget agerar som ett transitbolag ansågs kunna fastställas när bolagets ”enda verksamhet” var att ta emot utdelning och sedan vidareförmedla utdelningen till ett annat transitbolag eller till den som har rätt till utdelningen. Sedan bolag vars ”enda verksamhet” är att vidareförmedla utdelning inte bedriver någon ”faktiskt ekonomisk verksamhet” gav EU-domstolen vägledning för hur man ska bedöma huruvida ett bolag bedriver ”faktiskt ekonomisk verksamhet”. Med andra ord är det nödvändigt att bedöma huruvida bolag bedriver någon ”faktiskt ekonomisk verksamhet” för att fastställa att ett bolags ”enda verksamhet” är vidareförmedling av utdelningen. En sådan bedömning skulle göras mot bakgrund av de särdrag som kännetecknade ”den ekonomiska verksamheten i fråga” och analysen skulle bygga på ”samtliga relevanta faktorer, bland annat ledningen av företaget, dess balansräkning, strukturen

---

tydligt till punkt 100 genom formuleringarna i punkt 101 och 103, varefter EU-domstolen även erkänner indicierna i 103 som acceptabla indicier. Indicierna i punkt 103 var kopplade till de omständigheter som den nationella domstolen ställde sig frågande till vilket framgår i punkt 96 i målet. EU-domstolen använder sig även av formuleringar som ”tyda på att det är fråga om ett konstlat upplägg” och ”kan utgöra indicier på att det är fråga om ett konstlat upplägg” i punkt 103 och 105. Det råder delade meningar i litteraturen gällande huruvida de tre förutsättningarna och klargörandet när förutsättningarna var uppfyllda i punkt 100 utgör ett indicium eller inte. Exempelvis benämner inte Luc De Broe och Sam Gommers förutsättningarna och klargörandet som ett indicium medan Susi Bærentzen gör det. Se De Broe, Luc och Gommers, Sam, 'Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases', EC Tax Review, Vol. 28, Issue 6, 2019, s. 270-299, sida 283 och Bærentzen, Susi, Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?, 12 World Tax J., Journal Articles & Papers IBFD, 2020, sida 26.

<sup>329</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 114.

<sup>330</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 99.

<sup>331</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 101.

<sup>332</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 102.

<sup>333</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 103 i den engelska språkversionen.

på dess kostnader och de faktiska utgifterna, anställd personal samt de lokaler och den utrustning som bolaget förfogar över”.<sup>334</sup>

I den tredje kategorin anförde EU-domstolen att även vissa andra omständigheter kunde "utgöra indicier på att det" var "fråga om ett konstlat upplägg" vilka var följande: "de olika avtal som föreligger mellan de bolag som är inblandade i de aktuella ekonomiska transaktionerna och som ligger till grund för de koncerninterna ekonomiska flödena, det sätt på vilket transaktionerna finansieras, värderingen av de mellanliggande bolagens egna kapital och det förhållandet att transitbolagen inte har någon befogenhet att ekonomiskt förfoga över den utdelning som uppstår". Vidare ansågs det inte vara nödvändigt att det fanns "en avtalsenlig eller annan rättslig skyldighet" för moderbolaget att vidarefördela utdelningen utan det kunde också utgöra ett indicium om moderbolaget i själva verket "inte hade någon rätt att använda och nyttja" utdelningen.<sup>335</sup>

När det gällde omständigheten som kunde stödja indicierna anförde EU-domstolen att upprättande av komplexa ekonomiska transaktioner och att det beviljas lån inom koncernen om det sker samtidigt eller tidsmässigt nära ett ikraftträdande av ny viktig skattelagstiftning kunde utgöra en sådan omständighet.<sup>336</sup>

Vidare hade den nationella domstolen ställt sig frågande till huruvida skatteavtal påverkade bedömningen av huruvida missbruk kunde anses föreligga när den som hade rätt till utdelningen hade hemvist i tredjeland och denna stat hade ingått ett skatteavtal med Danmark.<sup>337</sup> EU-domstolen anförde inledningsvis att ett skatteavtal inte i sig påverkar bedömningen av huruvida missbruk anses föreligga.<sup>338</sup> Däremot kan det inte uteslutas att ändamålet med koncernens struktur inte hade något att göra med missbruk om utdelningen skulle ha varit undantagen från skatteplikt om utdelning hade skett direkt till bolaget med hemvist i tredjeland. Under sådana omständigheter kunde koncernens struktur inte kritiseras.<sup>339</sup> Med andra ord kan en sådan omständighet visa att den tredje förutsättningen inte är uppfylld sedan bolagskoncernens "huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål" inte under sådana omständigheter kan anses vara "att uppnå en skattefördel som står i strid med målet eller syftet med" artikel 5 i direktiv 90/435/EEG.<sup>340</sup>

Vidare anförde EU-domstolen att det emellertid inte krävs att missbruk ska föreligga för att neka en skattskyldig person rätten till skattebefrielse enligt artikel 5 i direktiv 90/435/EEG när "den som har rätt till utdelningen har sin skatterättsliga hemvist i ett tredje land".<sup>341</sup> Detta kunde fastställas, trots att artikel 5 i direktiv 90/435/EEG inte uttryckligen föreskriver att den som har rätt till utdelningen ska ha sin hemvist inom unionen, genom en systematisk tolkning av artikel 5 i direktiv 90/435/EEG gjordes.<sup>342</sup>

När det gällde bevisbördan anförde EU-domstolen att det i princip ankom det bolag som begär befrielse från källskatt som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435/EEG att styrka att bolaget uppfyller de objektiva villkoren som krävs för att förmånen ska beviljas.<sup>343</sup> När det gäller missbruk är bevisbördan omvänd och det är då istället skattemyndigheten som ska styrka att rekvisiten för rättsmissbruk är uppfyllda. Under sådana omständigheter ska alla relevanta omständigheter beaktas vilket bland annat var huruvida moderbolaget hade rätt till den

<sup>334</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 104.

<sup>335</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 105.

<sup>336</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 106.

<sup>337</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 96.

<sup>338</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 108.

<sup>339</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 110.

<sup>340</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 100 och 101.

<sup>341</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 111.

<sup>342</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 112 och 113. Gällande systematisk tolkning se Fritz, Maria, 'Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten', Doctor, Lund University School of Economics and Management, LUSEM, Lund, 2020, kapitel 3.3.3.

<sup>343</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 116.

mottagna utdelningen.<sup>344</sup> Skattemyndigheten var inte skyldig att peka ut vem som var den som hade rätt till utdelningen utan skulle endast styrka att moderbolaget var ett transitbolag som använts för ett rättsmissbruk.<sup>345</sup>

### 3.3.2.2.4 Analys

EU-domstolen anförde inledningsvis när det gällde missbruk att det objektiva elementet och det subjektiva elementet ska vara uppfyllda för att missbruk ska kunna fastställas. Efter detta anfördes att det är av särskild vikt att transaktions rekvisiten är uppfyllda. När det gällde det första transaktions rekvisitet anförde EU-domstolen att ett konstaterande av att en transaktion är rent formell eller konstlad förutsätter att det inte finns några ekonomiska och affärsmässiga skäl. Med andra ord är det inte fråga om en bedömning av det huvudsakliga syftet utan det ska istället inte finnas några sådana skäl. Vidare framgår det att begreppen rent formell och konstlad har samma innebörd genom EU-domstolens formulering. När det sedan gäller det andra transaktions rekvisitet ska det huvudsakliga syftet med transaktionen vara att uppnå en otillbörlig fördel. Det var det objektiva elementet och det subjektiva elementet som skulle vara styrkt för att missbruk skulle föreligga enligt EU-domstolens slutsats, men transaktions rekvisiten får också enligt författaren av denna uppsats anses utgöra en grundförutsättning sedan de var av särskild vikt. Frågan uppkommer då varför EU-domstolen uppställer tre förutsättningar gällande huruvida bolagskoncernen utgör ett konstlat upplägg?

För att förstå varför EU-domstolen uppställde tre förutsättningar i T Danmark och Y Denmark målen kommer författaren av denna uppsats att göra en tillbakablick på Neway målet, vilket var ett av de målen EU-domstolen hänvisade till när det gällde transaktions rekvisiten. I detta mål framgår det att det var avtalsvillkoren som utgjorde den formella verklighet som utgjorde utgångspunkten för den skatterättsliga bedömningen gällande vem som mottagit och tillhandahållit tjänsterna. Frågan i målet var då huruvida denna formella verklighet i form av avtalsvillkor återspeglade den ekonomiska verkligheten. Om den formella verkligheten i form av avtalsvillkor var oförenlig med den ekonomiska verkligheten och om det istället var Paul Neway som i praktiken hade mottagit och tillhandahållit tjänsterna kunde missbruk konstateras. Den formella verkligheten som utgjorde utgångspunkten för beskattningen i målet var således viktig sedan den ringade in vad som grundat den förmånliga beskattningen som missbruksbedömningen gällde. Det är genom att ringa in vad som grundat den förmånliga beskattningen som det blir möjligt att utföra en missbruksbedömning där det utreds om omständigheten som grundat den förmånliga beskattningen är förenlig med den ekonomiska verkligheten. Om istället en allmän bedömning av huruvida transaktionerna återspeglar den ekonomiska verkligheten hade gjorts skulle detta vara en betydligt mer oprecis bedömning som inte inriktade sig direkt på omständigheten eller omständigheterna som faktiskt utgjorde grunden för den förmånliga beskattningen. Det var därför mer lämpligt att först avgöra huruvida den formella verkligheten i form av avtalsvillkor var förenlig med den ekonomiska verkligheten. Efter ett sådant konstaterande kan det sedan konstateras att även transaktionerna är oförenliga med den ekonomiska verkligheten sedan avtalsvillkoren utgjorde utgångspunkten för hur transaktionerna skattemässigt skulle betraktas.

När det gäller T Danmark och Y Denmark målen var inte EU-domstolen lika tydlig som i Neway målet gällande den för missbruksbedömningen relevanta formella verkligheten som utgjorde grunden för skatteförmånen i artikel 5 i direktiv 90/435/EEG. Men den relevanta formella verkligheten kan emellertid utläsas ur domstolens resonemang i målen. Det som

---

<sup>344</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark, punkt 117.

<sup>345</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark, punkt 118.

skattemyndigheten skulle visa var att bolaget som tagit emot utdelningen inte var den som hade rätt till utdelningen och att syftet var att otillbörligen erhålla befrielsen från källskatt som föreskrivs i artikel 5 i direktiv 90/435/EEG.<sup>346</sup> Av uttrycket att bolaget som tagit emot utdelningen inte var den som hade rätt till utdelningen kan det utläsas att den relevanta formella verkligheten som utgjorde den relevanta grunden för skatteförmånen vid missbruksbedömningen var moderbolagets formella mottagande av utdelningen. För att denna formella verklighet inte skulle vara förenlig med den ekonomiska verkligheten skulle moderbolaget inte ha rätt till utdelningen.<sup>347</sup> För att kunna bedöma huruvida denna formella verklighet inte återspeglade den ekonomiska verkligheten upprättade EU-domstolen de tre förutsättningarna varav de två första förutsättningarna var relevanta vad gäller den ekonomiska verkligheten. De två första förutsättningarna gällde huruvida bolagskoncernen upprättats av skäl som återspeglade den ekonomiska verkligheten och hade en rent formell struktur. I denna del var det den andra kategorin av indicier som var relevanta vilka gällde koncernens struktur. Vidare anförde EU-domstolen att även vissa andra indicier som bland annat gällde huruvida moderbolaget hade befogenhet att ekonomiskt förfoga över utdelningen var relevanta. Dessa senare indicier inriktade sig mer specifikt på frågan om moderbolaget hade rätt till utdelningen. Författaren av denna uppsats kommer att återkomma till det ovan anförda. Innan detta kommer först de två första förutsättningarna för att det skulle föreligga ett konstlat upplägg att analyseras varefter den andra och tredje kategorin indicier kommer att analyseras.

När det gäller den andra förutsättningen använde EU-domstolen formuleringen att bolagskoncernen ska ha en rent formell struktur, vilket var en liknande formulering som den som användes när det gäller det första transaktions rekvisitet. I enlighet med det första transaktions rekvisitet är en transaktion rent formell eller konstlad när det inte föreligger ekonomiska skäl och affärsmässiga skäl för transaktionen. Det som begreppet rent formellt innebär i det skatterättsliga sammanhanget, enligt författaren av denna uppsats, är att något är substanslöst ur det skatterättsliga perspektivet. Det är vidare denna frånvaro av substans som eftersöks i det skatterättsliga sammanhanget när det gäller missbruk. Den substans som ska finnas i den skatterättsliga kontexten är den ekonomiska verkligheten. Detta grundar sig på att beskattningen ska återspegla den ekonomiska verkligheten.<sup>348</sup> Sedan beskattningen ska återspegla den ekonomiska verkligheten anser författaren av denna uppsats att det är korrekt att anföra att frånvaron av denna ekonomiska verklighet föranleder att något kan anses vara rent formellt ur ett skatterättsligt perspektiv. Att något kan betraktas som rent formellt ur ett skatterättsligt perspektiv har sin grund i att det finns en koppling mellan civilrätten och skatterätten. Civilrätten, med andra ord den formella verkligheten, utgör oftast utgångspunkten vid den skatterättsliga bedömningen för att vissa omständigheter föreligger. Exempelvis utgjorde avtalsvillkor utgångspunkten för att det var fråga om ränta vid en transaktion mellan två närstående parter i Thin Cap målet. När dessa omständigheter föranleder att en skattefördel erhålls är sådana omständigheter relevanta vid missbruksbedömningen. Om det kan konstateras att den formella verkligheten som utgjorde utgångspunkten för att dessa omständigheter förelåg inte är förenlig med den ekonomiska verkligheten, kan det konstateras att den formella verkligheten och omständigheterna är rent formella och konstlade. I exempelvis Thin Cap målet framgick det att om avtalsvillkoren inte är marknadsmässiga och det inte föreligger affärsmässiga skäl för denna avvikelse kan det konstateras att avtalsvillkoren är helt eller delvis konstlade. Sedan avtalsvillkoren utgjorde utgångspunkten för den skatterättsliga bedömningen

<sup>346</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 101, 110, 111 och 117.

<sup>347</sup> Den som har rätt till utdelningen är ett begrepp som hänvisar till den ekonomiska verkligheten. Detta är fallet när det gäller ränte- och royaltydirektivet och detsamma är med mycket stor sannolikhet fallet när det gäller moder- och dotterbolagsdirektivet. Se de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxembourg 1 m.fl., punkt 88.

<sup>348</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 109 och de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxembourg 1 m.fl., punkt 136. I den engelska och den danska språkversionen anges det följande: "taxation must correspond to economic reality" och "beskatning skal svare til en økonomisk realitet".



kan det även konstateras att transaktionerna är helt eller delvis helt konstlade sedan det inte var fråga om ränta enligt den ekonomiska verkligheten. I en sådan situation ska man bortse från den formella verkligheten och istället fastställa beskattningsutfallet med beaktande av övriga genuina omständigheter, omklassificera en transaktion så att den återspeglar den ekonomiska verkligheten eller helt enkelt neka skatteförmånen sedan omständigheterna som krävdes för erhållandet av skattefördelen inte var uppfyllda.<sup>349</sup> Detta är under förutsättning att syftesbedömningen, vilket också krävs för att missbruk ska föreligga, är uppfyllt. När det gäller utdelningstransaktioner, vilket framgår ovan, ansåg EU-domstolen att utdelningar från ett dotterbolag till ett moderbolag inte återspeglar den ekonomiska verkligheten när moderbolaget inte har rätt till utdelningen. Detta torde även kunna uttryckas som att när en utdelning från ett dotterbolag till ett moderbolag sker så har denna transaktion inte några ekonomiska skäl och affärsmässiga skäl om inte moderbolaget är den som har rätt till utdelningen. Utdelningstransaktionen från dotterbolaget till moderbolaget är således rent formell, konstlad och återspeglar inte den ekonomiska verkligheten, från ett skattemässigt perspektiv, om inte moderbolaget har rätt till utdelningen. När det gäller den andra förutsättningen är det inte lika självklart vilken ekonomisk verklighet som ska vara frånvarande för att bolagskoncernen ska anses ha en rent formell struktur. Författaren av denna uppsats kommer att återkomma till detta.

När det gäller den första förutsättningen att ”bolagskoncernen inte har upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten” torde denna förutsättning ha ett nära samband med den andra förutsättningen gällande att bolagskoncernen har en rent formell struktur. Författaren av denna uppsats är av denna uppfattning sedan det torde vara fråga om en oförenlighet med den ekonomiska verkligheten i båda situationerna. Den enda skillnaden verkar vara att den första förutsättningen gäller bolagskoncernens upprättande medan den andra förutsättningen gäller bolagskoncernens struktur. Anledningen till att EU-domstolen använde den ovan angivna formuleringen vad gäller den första förutsättningen var troligtvis för att förena formuleringen ”giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten” som återfinns i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet och artikel 1.2 direktiv i 2015/121/EU med EU-domstolens formulering när det gäller missbruk. De ovan angivna direktiven var emellertid inte gällande i T Danmark och Y Danmark målen och EU-domstolen använde inte uttrycket ”giltiga kommersiella skäl” utan istället bara skäl. Anledningen till att EU-domstolen kan ha velat förena formuleringarna är för att indikera att den nya formuleringen i ovan angivna direktiven inte innebär ett nytt missbrukskoncept utan istället är förenligt med EU-domstolens väletablerade missbrukskoncept. I det följande kommer andra och tredje kategorin av indicier att analyseras.

Enligt författaren av denna uppsats var den andra kategorin av indicier kopplad till den första och den andra förutsättningen, det vill säga att ”bolagskoncernen inte har upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten” och att bolagskoncernen har en rent formell struktur. Vidare var det enligt författaren av denna uppsats den andra kategorin av indicier som avsågs med indiciet att bolagskoncernens struktur var av rent formell karaktär i EU-domstolens slutsats.<sup>350</sup> Detta framgår genom att den andra kategorin av indicier inriktade sig på att bedöma huruvida upplägget var konstlad med beaktande av koncernens struktur.<sup>351</sup> Den typ av upplägg som det skulle vara fråga om när det gäller den andra kategorin av indicier var en koncernstruktur som var uppbyggd på ett sådant sätt att moderbolaget ska vidareförmedla utdelningen. Konsekvensen av en sådan koncernstruktur skulle vara att moderbolaget redovisar en obetydlig beskattningsbar inkomst när moderbolaget agerade som ett transitbolag. Vidare

<sup>349</sup> Vad gäller beaktande av övriga genuina omständigheter se C-251/16, Cussens m.fl., punkt 57. Vad gäller omklassificering av en transaktion se c-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 77. Vad gäller nekande en skatterättslig förmån se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 91.

<sup>350</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 114 och 124.

<sup>351</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 103: ”the artificiality of an arrangement is capable of being borne out by the fact that the relevant group of companies is structured in such a way that”.

skulle den ovan angivna koncernstrukturen möjliggöra ett utdelningsflöde igenom moderbolaget. Av det ovan anförda uppstår två frågor enligt författaren av denna uppsats vilka är följande: Hur kan man fastställa att ett sådant upplägg föreligger och varför kan bolagskoncernens struktur anses vara rent formell?

När det gäller den första frågan, gällande hur man kan fastställa att ett sådant upplägg föreligger, är en vanlig uppfattning i litteraturen att ovan anförda kategori av indicier är avskilt från bedömningen av huruvida det kan fastställas att moderbolaget agerar som ett transitbolag.<sup>352</sup> Enligt författaren av denna uppsats ska det ovan angivna upplägget förstås som att de relevanta objektiva omständigheterna är att moderbolaget redovisar en obetydlig beskattningsbar inkomst och att moderbolaget agerar som ett transitbolag. Det är genom dessa objektiva omständigheter som det kan fastställas att moderbolaget ska vidareförmedla utdelningen och att bolagskoncernens struktur möjliggör ett utdelningsflöde igenom moderbolaget. Att agerandet som transitbolag var relevant när det gäller den andra kategorin av indicier framgår enligt författaren av denna uppsats genom att EU-domstolen anför att moderbolaget ska ha en obetydlig beskattningsbar inkomst när moderbolaget agerar som ett transitbolag.<sup>353</sup> Det framstår således som att det rör sig om två objektiva omständigheter som kan visa att bolagskoncernens struktur är rent formell vilket utgör ett indicium som indikerar att moderbolaget inte var den som hade rätt till utdelningen. Omständigheten att moderbolaget ska vidareförmedla utdelningen utgör inte en objektiv omständighet i sig själv sedan det krävs en objektiv omständighet eller objektiva omständigheter som visar att moderbolaget ska vidareförmedla utdelningen enligt författaren av denna uppsats. En vanlig uppfattning i litteraturen är att vidareförmedlingen av utdelning i kombination med en obetydlig beskattningsbar inkomst utgjorde ett indicium för att missbruk förelåg när det gäller vad författaren av denna uppsats benämner den andra kategorin av indicier.<sup>354</sup> En sådan tolkning är emellertid osäker enligt författaren av denna uppsats. För det första beaktar EU-domstolen den faktiska vidareförmedlingen av utdelning i syftesbedömningen, vilket inte gäller bedömningen av den ekonomiska verkligheten. För det andra var det som var relevant när det gällde den andra kategorin av indicier att utdelning ”ska” vidareförmedlas och att bolagskoncernens struktur skulle möjliggöra ett utdelningsflöde igenom moderbolaget vilket inte är samma sak som att ett

---

<sup>352</sup> En vanligt förekommande uppfattning i litteraturen är att punkt 103 och 104 i C-116/16 - T Danmark utgör två olika indicier. För uppfattningen att det rör sig om två indicier se exempelvis De Broe, Luc och Gommers, Sam, 'Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases', *EC Tax Review*, Vol. 28, Issue 6, 2019, s. 270-299, sida 283; Barentzen, Susi, Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?, *12 World Tax J.*, Journal Articles & Papers IBFD, 2020, sida 26 och Hernández González-Barreda, Pablo A, Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16), *European taxation*, Vol. 59, No 9, Journal Articles & Papers IBFD, 2019, Kapitel 3.3.2. En avvikande uppfattning verkar emellertid också förekomma: CFE ECJ Task Force verkar ha betraktat motsvarande punkter när det gäller i C-115/16 - N Luxembourg 1, vilka är punkt 130 och 131, som ett indicium sedan de slås ihop och redovisas enhetligt. Se CFE ECJ Task Force, Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the ECJ Decisions of 26 Feb. 2019 in N Luxembourg I et al. (Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16) and T Danmark et al. (Joined Cases C-116/16 and C-117/17), Concerning the 'Beneficial Ownership' Requirement and the Anti-Abuse Principle in the Company Tax Directives, 59 (10) *Eur. Tax'n* 488, 2019, sida 498. Vidare redovisas inte punkt 103 i C-116/16, T Danmark heller som ett självständigt indicium i van Hulten, Loes och Korving, J. J. A. M, 'Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases', *Intertax*, Vol. 47, Issue 8, 2019, s. 793-800, sida 795-796.

<sup>353</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark, punkt 103: ”with the consequence that it makes only an insignificant taxable profit when it acts as a conduit company”.

<sup>354</sup> Se Barentzen, Susi, Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?, *12 World Tax J.*, Journal Articles & Papers IBFD, 2020, sida 26: ”if the interposed holding company has an insignificant income due to the redistribution of the dividends or interest (paragraph 103 in T Danmark et al. and paragraph 130 in N Luxembourg 1 and Others)” och Hernández González-Barreda, Pablo A, Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16), *European taxation*, Vol. 59, No 9, Journal Articles & Papers IBFD, 2019, sida 413, 414: ”Third, if all or almost all the income is passed on, or the payee is obliged to pass it on to a third party that does not fulfil the conditions of the Directives, and very little taxable income is left in the corporation, there may be abuse”.

moderbolag vidareförmedlar utdelning. För det tredje är syftet med en kapitalassociation ”att den vid något tillfälle ska dela ut vinst (vilket även omfattar inkomster från kapitaltillgångar som utdelningar) till sina delägare”.<sup>355</sup> Mot bakgrund av det ovan anförda finner författaren av denna uppsats det sannolikt att omständigheten att utdelning vidareförmedlas av moderbolaget varken i sig själv eller i kombination med andra omständigheter utgör en objektiv omständighet som indikerar eller visar att bolagskoncernens struktur är rent formell eller att transaktionen från dotterbolaget till moderbolaget inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Däremot är en vidareförmedling av utdelning, när även omfattningen av vidareförmedlingen och tidsaspekten beaktas, relevant vid bedömningen av huruvida syftet var att otillbörligen dra nytta av befrielsen från källskatt enligt artikel 5 i direktiv 90/435/EEG.<sup>356</sup>

När det gäller den andra frågan, gällande varför det kan anses att bolagskoncernens struktur är rent formell, besvarade EU-domstolen inte denna fråga. Vad som framgår är emellertid att det skulle vara fråga om en bolagskoncernstruktur som var uppbyggd på ett sådant sätt att moderbolaget vid mottagande av utdelning ska vidareförmedla utdelningen och att det skulle möjliggöras ett utdelningsflöde igenom moderbolaget. Indicierna tog sikte på moderbolagets funktion i bolagskoncernen och var att moderbolagets enda verksamhet skulle vara att vidareförmedla utdelning, innebärande att moderbolaget inte bedrev någon faktisk ekonomisk verksamhet, och att moderbolaget skulle ha en obetydlig beskattningsbar inkomst. Anledningen till att bolagskoncernens struktur under ovan angivna omständigheter kunde anses vara rent formell är troligen för att inskjutandet av moderbolaget i bolagskoncernens struktur inte kunde anses ha några ekonomiska skäl och affärsmässiga skäl. Detta torde sedan föranleda att moderbolagets ingående i bolagskoncernens struktur inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Om moderbolaget endast rent formellt kan anses ingå i bolagskoncernens struktur kan även moderbolagets mottagande av utdelningen också betraktas ske endast rent formellt. Det ska vidare framhållas att omständigheten att bolag inte bedriver faktisk ekonomisk verksamhet, innebärande att bolaget inte har en lämplig struktur för den ekonomiska verksamheten i fråga, också var en objektiv omständighet som skulle beaktas i WebMindLicenses målet gällande om ett bolag enligt den ekonomiska verkligheten kunde anses ha tillhandahållit tjänster.

När det gäller den tredje kategorin av indicier inriktade de inte sig på frågan huruvida koncernens struktur var rent formell utan inriktade sig mer direkt på frågan om transaktionerna var rent formella. När det föreligger omständigheter, som exempelvis avtal mellan koncernbolagen, som föranleder att moderbolaget inte har någon befogenhet att ekonomiskt förfoga över utdelningen eller att moderbolaget i själva verket inte har rätt att använda och nyttja utdelningen är moderbolaget inte den som har rätt till utdelningen. Moderbolagets formella mottagande av utdelningen återspeglar under sådana omständigheter inte den ekonomiska verkligheten utan det är endast rent formellt som moderbolaget är utdelningsmottagare.

Sammanfattningsvis var den relevanta grunden för skatteförmånen i artikel 5 i direktiv 90/435/EEG vid missbruksbedömningen moderbolagets formella mottagande av utdelningen. Denna grund kan angripas om det föreligger objektiva omständigheter som visar att bolagskoncernens struktur är rent formell eller att det föreligger andra objektiva omständigheter som visar att moderbolaget endast rent formellt erhållit utdelningen. Det rör sig således om två olika formella verkligheter som när de inte är förenliga med den ekonomiska verkligheten kan visa att moderbolaget endast rent formellt erhållit utdelningen och således inte hade rätt till utdelningen enligt den ekonomiska verkligheten. Skillnaden som föreligger mellan de två ovan

---

<sup>355</sup> Se generaladvokat Juliane Kokott's förslag till avgörande i målet C-116/16, T Danmark, punkt 56. EU-domstolen följde inte generellt generaladvokatens förslag till avgörande men författaren av denna uppsats anser inte att generaladvokaten har blivit motsagd när det gäller ovan angivna punkt.

<sup>356</sup> Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Danmark, punkt 101.

angivna formella verkligheterna är att det är olika objektiva omständigheter som är relevanta vid missbruksbedömningen.

När det gäller syftesbedömningen anförde EU-domstolen först, när det gällde det andra transaktions rekvisitet, att det huvudsakliga syftet med transaktionen skulle vara att uppnå en otillbörlig fördel. EU-domstolen ändrade sedan det huvudsakliga syftet till ”huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål” när det gällde den tredje förutsättningen angående bolagskoncernens syfte. Anledningen till att EU-domstolen uttrycker sig olika har troligtvis sin grund i att en transaktion troligtvis inte kan ha flera huvudsakliga syften.<sup>357</sup> Detta är under förutsättningen att man inte delar upp transaktionen i olika delar, exempelvis en icke marknadsmässig del och en marknadsmässig del, vilket EU-domstolen exempelvis tillät att man gjorde i Thin Cap målet. När det gäller en bolagskoncern möts man inte av samma problematik sedan en bolagskoncern består av ett flertal bolag som kan ha olika syften. Vad som är särskilt anmärkningsvärt när det gäller EU-domstolens syftesbedömning i T Danmark och Y Danmark målen är att det inte var fråga om en bedömning av huruvida det huvudsakliga syftet varit att uppnå en skattefördel vilket är relevant på mervärdesskatterättens område eller en avsikt att uppnå en skattemässig fördel som anfördes i Cadbury Schweppes målet.<sup>358</sup> Detta framgår genom den första kategorin av indicier. Enligt denna kategori utgjorde det ett ”indicium för att det gjorts ett upplägg i syfte att otillbörligen dra nytta av den befrielse från källskatt som föreskrivs i artikel 5 i” direktiv 90/435/EEG om hela eller nästan hela utdelningen inom kort tid från mottagandet vidareförmedlats till en enhet som inte är berättigad att vara befriad från källskatt enligt artikel 5 i direktiv 90/435/EEG. Denna bedömning har stora likheter med artikel 1.2 direktiv 2015/121/EU: ”ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med detta direktiv”. Enligt författaren av denna uppsats är det sannolikt att artikel 1.2 i direktiv 2015/121/EU har föranlett att EU-domstolen lämnade syftesbedömning där det ska utredas om det enda syftet eller det huvudsakliga syftet har varit att erhålla en förmånlig beskattning till att utreda om syftet var att erhålla en förmån som inte är förenlig med direktivets syfte när det gäller moder- och dotterbolagsdirektivet. Det ska vidare anföras att ovan angivna formuleringen i artikel 1.2 i direktiv 2015/121/EU är mycket lik formuleringen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet: ”arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt”.

### 3.3.3 Fusionsdirektivet

Den 23 juli 1990 antogs rådets direktiv 90/434/EEG<sup>359</sup> vilket kallas fusionsdirektivet. Direktivet genomgick ett flertal förändringar och en övergripande omarbetning gjordes 2009 i syfte att skapa tydlighet genom direktiv 2009/133/EG<sup>360,361</sup>.

---

<sup>357</sup> För en likande uppfattning gällande huruvida en transaktion kan ha flera huvudsakliga syften se

Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020, sida 478: ”Frågan är väl om det ens är språkligt möjligt för en transaktion att ha flera huvudsyften”.

<sup>358</sup> Se Mål C-255/02, Halifax m.fl., punkt 75 och C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 64.

<sup>359</sup> Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

<sup>360</sup> 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.

<sup>361</sup> Se Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020, sida 453.

Fusionsdirektivet gäller omstruktureringar av bolag såsom fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier och andelar. Syftet med direktivet är att säkerställa att sådana omstruktureringar av bolag i olika medlemsstater inte hindras av några restriktioner, olägenheter eller snedvridning. För att detta syfte ska uppnås får sådana omstruktureringar av bolag inte i sig leda till beskattning med undantag för kapitalvinster när de realiserats.<sup>362</sup> Fusionsdirektivet innehåller en missbruksbestämmelse, vilket återfanns i artikel 11.1(a) i direktiv 90/434/EEG, med följande lydelse:

1. ”En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i avdelning II , III och IV om det framgår att fusionen, fissionen, överföringen av tillgångar respektive andelsutbytet”

a) ”har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållandet att någon av de transaktioner som avses i artikel 1 inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna kan skapa en presumption för att operationen har skatteflykt eller undandragande av skatt som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften” ...

EU-domstolen har anfört att ovannämnda bestämmelse återspeglar den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk innebärande att unionsrätten inte omfattar ”transaktioner som inte är affärsmässiga, utan endast sker i syfte att via missbruk dra nytta av de fördelar som föreskrivs i” unionsrätten.<sup>363</sup> Artikel 11.1(a) i direktiv 90/434/EEG återfinns numera i artikel 15.1(a) i direktiv 2009/133/EG och har samma innehåll som tidigare.

Ett mål som särskilt belyser tillämpningen av artikel 11.1(a) i direktiv 90/434/EEG är Foggia målet. I Foggia målet ställde den nationella domstolen frågan huruvida en fusion mellan två bolag i samma koncern kan anses ske av godtagbara kommersiella skäl när fusionen har en positiv inverkan på koncernens strukturella kostnader i en situation där det övertagande bolaget inte bedriver någon verksamhet, inte överför några tillgångar och det endast överförs ett betydande skattemässigt underskott.<sup>364</sup> EU-domstolen anförde att det framgår av artikel 11.1(a) i direktiv 90/434/EEG, artikelns syfte och direktivets syfte att begreppet ”godtagbara kommersiella skäl” går utöver en strävan efter en rent skattemässig förmån.<sup>365</sup> Vidare anförde EU-domstolen att i en situation där det föreligger flera skäl för en fusion ska det skattemässiga övervägandena inte vara det huvudsakliga syftet.<sup>366</sup> När det gällde omständigheterna att det övertagande företaget vid fusionen inte bedriver någon verksamhet, inte överför några tillgångar och att det överförs ett skattemässigt underskott till det övertagande bolaget anförde EU-domstolen att sådana omständigheter inte utesluter att det kan finnas kommersiella skäl för fusionen.<sup>367</sup> Däremot ansågs omständigheterna att ett betydande skattemässigt underskott överfördes och när det var oklart var underskotten härrör ifrån kunna utgöra ett indicium för att ett övertagande av ett bolag, när det inte har överförts tillgångar, endast har skett i syfte att uppnå en skattefördel.<sup>368</sup> Vidare kunde en sänkning av de administrativa kostnaderna och förvaltningskostnaderna anses ske av godtagbara kommersiella skäl. Detta ansågs emellertid

<sup>362</sup> Se C-14/16, Euro Park Service, punkt 3 och 4.

<sup>363</sup> Se C-321/05, Kofoed, punkt 38 och C-126/10, Foggia - SGPS, punkt 50.

<sup>364</sup> Se C-126/10, Foggia - SGPS, punkt 30.

<sup>365</sup> Se C-126/10, Foggia - SGPS, punkt 34.

<sup>366</sup> Se C-126/10, Foggia - SGPS, punkt 35.

<sup>367</sup> Se C-126/10, Foggia - SGPS, punkt 40 och 41.

<sup>368</sup> Se C-126/10, Foggia - SGPS, punkt 42.

inte vara fallet när besparingen av de strukturella kostnaderna är ytterst marginella i jämförelse med den beräknade skattefördelen.<sup>369</sup>

Av det ovan anförda framgår att det som skulle eftersökas var huruvida det enda syftet var att erhålla en skattefördel.<sup>370</sup> Sedan det var detta syfte som eftersöktes fick också skattefördelens storlek betydelse för huruvida artikel 11.1(a) i direktiv 90/434/EEG var tillämplig. Vidare skulle en avvägning mellan hur stor skattefördelen var och sänkningen av de administrativa kostnaderna och förvaltningskostnaderna göras. Av detta framgår det således att det inte var fråga om att utröna huruvida fusionen var konstlad utan istället huruvida fusionens syfte var att erhålla en skattefördel. När det gäller bedömningen av huruvida ett upplägg är konstlat utgör inte de skattemässiga skälen en objektiv omständighet som visar att upplägget är konstlat och en avvägning ska inte göras mellan skattefördelar och andra fördelar som inte är skattemässiga för att utröna huruvida upplägget är konstlat.<sup>371</sup>

## 3.4 Samlad analys av EU-domstolens praxis

### 3.4.1 Introduktion

I EU-domstolens tidiga praxis skilde sig definitionerna av vad som utgör missbruk på beskattningsrättens område. Inom mervärdesskatterättens område skulle det vara fråga om transaktioner som inte genomförts i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen. På området direkt beskattning när det gäller etableringsfriheten skulle det istället vara fråga om rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring som har skapats i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. Som framgår ovan skulle det således vara fråga om onormala affärstransaktioner på mervärdesskatterättens område medan det på området direkt beskattning skulle vara fråga om rent konstlade upplägg. EU-domstolen ändrade senare missbruksdefinitionen på mervärdesskatterättens område till att det skulle vara fråga om rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som har utförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel. Denna övergång vad gäller definitionen av missbruk på mervärdesskatterättens område syns även i EU-domstolens vägledning för när missbruk förelåg.

På mervärdesskatterättens område syns missbruksdefinitionens skiftet tydligt i EU-domstolens praxis. I Halifax målet skulle det vara fråga om transaktioner som inte har genomförts genom ”normal affärsverksamhet”. I Part Service målet anförde EU-domstolen att förevarande unionsbestämmelse hade förfelats sedan leasingavtal utgör tillhandahållande av tjänst och är ”normalt” skattepliktiga. När EU-domstolen gjorde ovan angivna ställningstagandet i Part Service målet beaktades den ekonomiska verkligheten. I både Halifax målet och Part Service målet var bedömningen av vad som var ”normalt” hänförligt till det objektiva elementet. Det

---

<sup>369</sup> Se C-126/10, Foggia - SGPS, punkt 47

<sup>370</sup> Vad gäller att det som eftersöks är att det enda syftet ska ha varit att erhålla en skattefördel och inte det huvudsakliga syftet se även C-14/16, Euro Park Service, punkt 53.

<sup>371</sup> När det gäller att skattemässiga skäl inte utgör en omständighet för att upplägget är konstlat se exempelvis C-318/10, SIAT, punkt 51. För en liknande uppfattning vad gäller att det som eftersöktes i Foggia målet inte var huruvida något var konstlat se Weber, Dennis: The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax, Vol. 44, Issue 2, 2016, sida 115 och Weber, Dennis, "The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law", Erasmus Law Review, Vol. 10, No. 1, 2017, s. 48-59, sida 57.

objektiva elementet och det subjektiva elementet utgör de två kumulativa förutsättningarna som krävs för att konstatera att missbruk föreligger och EU-domstolen har explicit upprätthållit dessa två tester på mervärdesskatteområdet i sin praxis med endast få undantag. Det objektiva elementet på mervärdesskatterättens område föreskriver att ett konstaterande av att missbruk föreligger kräver att transaktionerna trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktivet och nationell lagstiftning formellt är uppfyllda, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte. I Neway målet tog EU-domstolen ett tydligt steg och gjorde definitionerna av missbruk på beskattningsrättens område mer enhetliga. I Neway målet anförde EU-domstolen att missbruk förelåg om avtalsvillkoren inte återspeglar den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten utan utgjorde ett helt konstlat upplägg, utan ekonomisk förankring, som har utformats med det enda syftet att uppnå en skattefördel. Den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är samma sak som den ekonomiska verkligheten och var avgörande i missbruksbedömningen. Det objektiva elementet och det subjektiva elementet nämndes inte i Neway målet men får betraktas som underförstådda. I Neway målet användes den ekonomiska verkligheten för att fastställa vad som faktiskt hade skett och EU-domstolen lämnade uttrycket ”normalt” i missbruksbedömningen. Detta framgår i WebMinLicenses där det skulle avgöras vad som i ”själva verket” hade skett vilket var hänförligt till det objektiva elementet och i Cussens målet skulle det avgöras vad som faktiskt hade skett vilket också var hänförligt till det objektiva elementet. Som ovan framgår gick EU-domstolen från en bedömning av vad som normalt är fallet till en bedömning av vad som faktiskt har skett när det gäller det objektiva elementet. För att fastställa vad som faktiskt har skett använder EU-domstolen den ekonomiska verkligheten vilket utgör ett grundläggande kriterium på mervärdesskatterättens område. Då återstår frågan när kan något i direktivet formellt sätt vara uppfyllt när den erhållna skattefördelen som uppnås strider mot bestämmelsens syfte? Detta är fallet när det som har föranlett att bestämmelsen är uppfyllt inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Det vill säga det som formellt sätt föreligger och har föranlett att en skattefördel ska erhållas inte enligt den ekonomiska verkligheten föreligger.

När det gäller de grundläggande friheterna var det bara i Cadbury Schweppes målet som EU-domstolen uttryckligen använde sig av det objektiva elementet och det subjektiva elementet på området direkt beskattning. När det gällde det objektiva elementet var detta element uppfyllt när upplägget var helt konstlat. Det objektiva elementet föreskriver följande enligt Cadbury Schweppes målet: det ska av objektiva omständigheter framgå att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sätt har iakttagits. Att upplägget ska vara helt konstlat för att missbruk ska kunna föreligga har sedan upprätthållits av EU-domstolen i senare praxis. Innebörden av begreppet att upplägget är helt konstlat är att upplägget inte ska återspeglar den ekonomiska verkligheten.<sup>372</sup>

När det gäller moder- och dotterbolagsdirektivet ska de objektiva kriterierna för att erhålla en förmån endast vara uppfyllt rent formellt. Detta innebär att de objektiva kritikerna inte ska vara uppfyllda enligt den ekonomiska verkligheten utan endast rent formellt.<sup>373</sup> I T Danmark och Y Danmark målen skiljer sig det objektiva elementet och det subjektiva elementet från motsvarande element när det gäller mervärdesskatterättens område och de som upprättades i Cadbury Schweppes målet. Författaren av denna uppsats anser inte att EU-domstolen var tydlig när det gällde hur den ekonomiska verkligheten och syftesbedömningen förhöll sig till de två elementen i T Danmark och Y Danmark målen, vilket föranleder att de två elementen inte kommer att beröras i denna analys när det gäller T Danmark och Y Danmark målen.

Sammanfattningsvis ska något som föreligger formellt inte återspeglar den ekonomiska verkligheten för att missbruk ska komma ifråga på beskattningsrättens område. Det är denna bedömning som författaren av denna uppsats benämner den artificiella bedömningen i det

---

<sup>372</sup> Se kapitel 3.3.1.2.2; 3.3.1.3.2; 3.3.1.4.2 och 3.3.1.5.2 i detta arbete.

<sup>373</sup> Se kapitel 3.3.2.2.2 i detta arbete.

följande. Utöver att en artificiell bedömning ska vara uppfylld ska även en syftesbedömning vara uppfylld. I det följande kommer den artificiella bedömningen och syftesbedömningen behandlas mer ingående. Fusionsdirektivet kommer sedan att behandlas separat sedan missbruk av detta direktiv på ett avsevärt sätt skiljer sig enligt författaren av denna uppsats.

### 3.4.2 Den artificiella bedömningen

Vid den artificiella bedömningen ska det bedömas huruvida den formella verklighet som föranlett att en viss omständighet ansetts föreligga skatterättsligt och som har legat till grund för det förmånliga skattemässiga utfallet är rent konstlad, rent formell eller rent fiktiv. Detta är samma sak som att den formella verkligheten och omständigheten som ansetts föreligga inte ska återspeglar den ekonomiska verkligheten. Detta har sin grund i att skatterätten som utgångspunkt följer civilrätten, vilket författaren av denna uppsats benämner den formella verkligheten, medan det som är avgörande vid den skatterättsliga bedömningen är den ekonomiska verkligheten. Detta gäller både på området direkt beskattning och mervärdesskatterättens område. Den ekonomiska verklighetens funktion i missbruksbedömningen kan beskrivas som att den används för att pröva huruvida det som skatterättsligt har förutsatts föreligga genom att den formella verkligheten har beaktats faktiskt enligt den ekonomiska verkligheten föreligger. Generaladvokat Juliane Kokott formulerade sig på följande sätt när det gäller kopplingen mellan civilrätten och skatterätten i sitt förslag till avgörande i N Luxembourg 1:

”Alla ovanstående frågor rör i slutändan en grundläggande konflikt som är inbyggd i skatterätten, nämligen konflikten mellan den skattskyldiges frihet att själv välja ett lämpligt civilrättsligt arrangemang, och behovet av att hindra upplägg som visserligen har civilrättslig verkan men som under vissa omständigheter ändå utgör missbruk. Trots att denna problematik har funnits ända sedan den moderna skatterätten uppfanns, är det svårt att dra en gräns mellan tillåten och otillåten skatteplanering. En bilägare som efter en höjning av fordonsskatten väljer att sälja sin bil av kostnadsskäl gör det helt uppenbart i syfte att undvika fordonsskatten. Försäljningen kan ändå inte anses utgöra missbruk, trots att det enda motivet är att uppnå en skattebesparing”.<sup>374</sup>

I det följande kommer författaren av denna uppsats först att klargöra när en formell verklighet inte är förenlig med den ekonomiska verkligheten varefter betydelsen av unionsbestämmelsens syfte närmare kommer att behandlas. Det är dessa två omständigheter som är avgörande för huruvida något kan anses vara artificiellt i den skatterättsliga kontexten. När det gäller vad som utgör missbruk är det dessa två omständigheter tillsammans med syftesbedömningen som utgör den gräns som EU-domstolen drar för vad som utgör missbruk och vad som inte utgör missbruk.

En vanlig formell verklighet som ofta utgör utgångspunkten för den skatterättsliga bedömningen är avtalsvillkor. Detta gäller såväl på området direkt beskattning som mervärdesskatterättens område. Den formella verkligheten i form av avtalsvillkor kan utgöra utgångspunkten för vem som tillhandahållit och mottagit tjänster vilket var fallet i Neway målet, att det är fråga om flera separata självständiga prestationer som i Part Service målet, vem som har tillhandahållit tjänsterna som i WebMindLicenses målet, att ett första tillhandahållande har skett som i Cussens målet och att transaktionen ska betraktas som ränta som i Thin Cap målet.

---

<sup>374</sup> Se generaladvokat Juliane Kokott's förslag till avgörande i mål C-115/16, N Luxembourg 1, punkt 3.



Som framgår av det ovan anförda kan avtalsvillkor föranleda att olika omständigheter som utgångspunkt anses föreligga skatterättsligt. Mot bakgrund av att det är olika omständigheter som presumeras föreligga skatterättsligt skiljer sig också bedömningen av huruvida den formella verkligheten i form av avtalsvillkor är oförenlig med den ekonomiska verkligheten. Men likheter förekommer också. När den formella verkligheten i form av avtalsvillkor som ingåtts mellan närstående parter har föranlett att ett mer gynnsammast skatteutfall erhållits och dessa avtal inte är affärsmässiga eller icke marknadsmässiga utgör detta ett starkt indicium för att den formella verkligheten och den relevanta omständigheten som presumerats föreligga inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Detta var fallet i Neway målet och Thin Cap målet. Med andra ord ska avtalsvillkor mellan närstående parter vara affärsmässiga för att vara förenliga med den ekonomiska verkligheten. Detsamma gäller när en transaktion till tredje part delas upp av två närstående parter genom två avtal där det ena avtalet är ekonomiskt ologiskt och detta medför att en skattefördel erhålls i jämförelse med om transaktionen inte delats upp. Detta var fallet i Part Service målet. Om avtalsvillkor som är konstlade från ett skatterättsligt perspektiv föranleder att en mer förmånlig beskattning erhålls kan missbruk föreligga när det gäller mervärdesskatterätten. När det gäller de grundläggande friheterna är författaren av denna uppsats av uppfattningen att EU-domstolen är mer intresserad av huruvida en konstlad vinstförflyttning mellan stater föreligger än att det är fråga om att en mer förmånlig beskattning erhålls.<sup>375</sup> Vidare är givetvis den omständighet som presumeras föreligga högst relevant vid bedömningen av huruvida avtalsvillkor återspeglar den ekonomiska verkligheten. I exempelvis Neway målet vilket gällde huruvida Alabaster mottagit och tillhandahållit tjänster, vilket som utgångspunkt ansågs vara fallet vid beaktandet av den formella verkligheten i form av avtalsvillkor, beaktade EU-domstolen bland annat omständigheterna huruvida Alabaster helt kontrollerades av, affärskunnandet fanns hos och om de avgörande delarna utfördes av Paul Neway. Sådana objektiva omständigheter var relevanta vid fastställandet av den ekonomiska verkligheten och hade en direkt koppling till huruvida Alabaster skulle anses ha tillhandahållit och mottagit tjänsterna. Författaren av denna uppsats anser att sådana omständigheter även är relevanta på området direkt beskattning. Grunden för detta ställningstagande är att sådana tillhandahållande, som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten, även kan leda till en mer förmånlig beskattning när det gäller direkt beskattning. Detta är fallet när den som enligt den formella verkligheten har tillhandahållit tjänsterna är föremål för en lägre inkomstskatt i jämförelse med den som enligt den ekonomiska verkligheten tillhandahöll tjänsterna. Den förmånliga beskattningen uppstår när ersättningen för tjänsterna erhålls. Generaladvokat Philippe Léger ansåg i sitt förslag till avgörande i Cadbury Schweppes målet att liknande omständigheter var relevanta när det gäller etableringsfriheten. Han anförde att personalens kompetens i dotterbolaget i förhållande till tillhandahållandena och vilken nivå besluten fattas kunde utgöra relevanta omständigheter vid bedömningen av huruvida dotterbolagets tillhandahållanden var verkliga.<sup>376</sup> Ovannämnda omständigheter, gällande ett dotterbolags faktiska tillhandahållande, återfanns emellertid inte bland de relevanta objektiva omständigheter som EU-domstolen anförde i Cadbury Schweppes målet. Detta torde föranleda att sådana omständigheter inte är relevanta när det gäller etableringsfriheten. Anledningen till att detta kan vara fallet har sin grund i att syftet med unionsbestämmelsen måste beaktas enligt det objektiva elementet. Men som ovan angivits kan sådana konstlade arrangemang likväl leda till skattefördelar även på området direkt beskattning.

En annan formell verklighet som har skatterättsliga konsekvenser är bolag. Ett bolag anses inte återspegla den ekonomiska verkligheten om bolaget antingen är rent fiktivt där det ska undersökas huruvida bolaget faktiskt har någon fysisk existens eller om bolaget inte bedriver någon faktiskt ekonomisk verksamhet där det ska undersökas huruvida bolaget har en lämplig

---

<sup>375</sup> Se kapitel 3.3.1.3.2 i detta arbete.

<sup>376</sup> Se generaladvokat Philippe Léger's förslag till avgörande i mål C-196/04, Cadbury Schweppes, punkt 113.

struktur för att bedriva den ekonomiska verksamheten ifråga. Detta var fallet i WebMindLicenses målet. När det gäller att bolaget ska bedriva faktisk ekonomisk verksamhet var detta även relevant i T Danmark och Y Denmark målen vid fastställandet av huruvida ett moderbolag kunde anses agera som ett transitbolag. Detta var relevant vid bedömningen av huruvida bolagskoncernen hade en rent formell struktur och således inte återspeglade den ekonomiska verkligheten. I Cadbury Schweppes målet angavs endast objektiva omständigheter som var relevanta för huruvida bolaget var rent fiktivt. Huruvida en bedömning av huruvida ett bolag bedriver någon faktisk ekonomisk verksamhet, det vill säga om bolaget har en lämplig struktur för att bedriva den ekonomiska verksamheten ifråga, är relevant när det gäller etableringsfriheten är av den anledningen inte klar. Anledningen till att eventuellt en mer snäv bedömning ska göras när det gäller etableringsfriheten är för att EU-domstolen i Cadbury Schweppes målet använde sig av syftet med etableringsfriheten istället för att fritt använda sig av den ekonomiska verkligheten. När det gäller mervärdesskatterättsens område är även omständigheterna huruvida bolaget inte utövar den ekonomiska verksamheten i eget namn eller för egen räkning, under eget ansvar och på egen risk relevanta. Sådana omständigheter återfinns inte i EU-domstolens praxis på området direkt beskattning och är därför troligen specifika för mervärdesskatterätten.<sup>377</sup> Vidare kan det även vara relevant att bedöma huruvida den formella verkligheten i form av ett andelsinnehav i ett bolag återspeglar den ekonomiska verkligheten. Detta var fallet i X GmbH målet vilket gällde den fria rörligheten för kapital i en tredjelands kontext. När det gäller etableringsfriheten är det själva etableringen som står i focus när det gäller bolag vilket har att göra med etableringsfrihetens syfte. När det gäller den fria rörligheten för kapital är den grundläggande frihetens syfte istället att få till stånd en liberalisering av gränsöverskridande kapitalrörelse. Detta har föranlett när det gäller den fria rörligheten för kapital, i en tredjelands kontext, att ett bolags innehav i ett annat bolag utgör en relevant formell verklighet när det gäller den artificiella bedömningen. Om ett sådant andelsinnehav inte har en giltig företagsekonomisk grund återspeglar inte andelsinnehavet den ekonomiska verkligheten. När det gällde huruvida andelsinnehavet hade en giltig företagsekonomisk grund i X GmbH målet ansågs ett dotterbolag som endast bedriver passiv ekonomisk verksamhet och att dotterbolaget har förvärvat fordringar genom extern finansiering från andelsinnehavaren utgöra objektiva omständigheter som indikerar att en sådan giltig företagsekonomisk grund för andelsinnehavet inte förelåg. Vidare ansågs ett dotterbolags låga skattesats utgöra ett ”tecken” på att det var fråga om missbruk och utgör därför också sannolikt en objektiv omständighet för att exempelvis ett andelsinnehav inte har en giltig företagsekonomisk grund.

När det gäller den formella verkligheten i form av att ett moderbolag erhåller utdelning återspeglar denna formella verklighet inte den ekonomiska verkligheten om moderbolaget inte är den som har rätt till utdelningen. Objektiva omständigheter som indikerar att moderbolaget inte är den som har rätt till utdelningen är att bolagskoncernens struktur är rent formell, där det bland annat beaktas huruvida moderbolaget agerar som ett transitbolag, och om det framgår av andra objektiva omständigheter att moderbolaget inte har rätt till utdelningen. Detta var fallet i T Danmark och Y Denmark målen.

Slutligen utgör också cirkelarrangemang när de medför en förmånlig beskattning en objektiv omständighet för att avtal och transaktioner inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Sådana arrangemang kännetecknas av att något har skett och sedan återgått till det ursprungliga läget när det sker inom en kort tid. En sådan objektiv omständighet utgör ett indicium för att inget har skett och har således en bred tillämplighet när det gäller missbruk. Detta återspeglas väl genom att denna objektiva omständighet, med viss variation, både var relevant i Cussens målet där den relevanta skatterättsliga omständigheten var huruvida fastigheter faktiskt hade nyttjats och Glaxo Wellcome målet där det handlade om huruvida den ursprungliga andelsinnehavaren enligt den ekonomiska verkligheten hade erhållit skattetillgodohavandet. En

---

<sup>377</sup> Se redogörelsen för WebMindLicenses målet i detta arbete.

omständighet som också är relevant i denna kontext är om parterna är närstående. Detta var sannolikt fallet i Glaxo Wellcome målet och torde också ha varit relevant i Cussens målet. Ett annat mål som författaren av denna uppsats anser tillhör denna kategori är Halifax målet. Detta mål gällde ett arrangemang som upprättades inom en kort tid mellan närstående parter där Halifax utarrenderade fastigheterna och i slutändan själv hyrde fastigheterna vilket medförde en gynnsam beskattning när det gällde byggnadsarbetena. Men sedan EU-domstolen inte angav vilka omständigheter i det nationella målet som var relevanta är det inte möjligt att vara säker på hur EU-domstolen resonera.

Som framgår av det ovan anförda har EU-domstolen en relativt enhetlig syn när det gäller förhållanden som kan visa att en formell verklighet som föranlett att skattemässiga omständigheter föreligger inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Sedan är det givetvis så att det föreligger skillnader mellan mervärdesskatten och den direkta beskattningen vilket även framgår ovan. Vad som är särskilt viktigt att beakta när det gäller förenligheten med den ekonomiska verkligheten är vad den formella verkligheten skattemässigt utgör utgångspunkt för. Det är sedan denna utgångspunkt som ska brytas genom att den inte är förenlig med den ekonomiska verkligheten. När exempelvis avtalsvillkor utgör utgångspunkt för att det är fråga om ränta som i Thin Cap målet eller huruvida fastigheter faktiskt har nyttjats som i Cussens målet rör det sig givetvis om två helt olika omständigheter som presumerats föreligga skatterättsligt. När det sedan ska bedömas huruvida sådana formella verkligheter och omständigheter är förenliga med den ekonomiska verkligheten är det därför även olika objektiva omständigheter som kan vara relevanta för att visa en oförenlighet med den ekonomiska verkligheten. När det gäller vad den formella verkligheten utgör utgångspunkt för skatterättsligt är detta beroende av unionsbestämmelsen ifråga och kan således variera även när det rör sig om samma formella verklighet som exempelvis avtalsvillkor. När det gäller området direkt beskattning är det generellt en frånvaro av affärsmässighet som eftersöks vid bedömningen av huruvida en formell verklighet som utgjort utgångspunkt för en skattemässig omständighet är förenlig med den ekonomiska verkligheten. Detta framgår tydligt av Thin Cap, Glaxo Wellcome och X GmbH målen. Vidare när det gäller T Danmark och Y Danmark målen torde inte ett moderbolags formella mottagande av utdelning från dotterbolaget när moderbolaget inte är den som har rätt till utdelningen ha några ekonomiska och affärsmässiga skäl när transaktionen betraktas isolerat. Mot bakgrund av det ovan anförda innebär en oförenlighet med den ekonomiska verkligheten generellt att affärsmässiga skäl inte föreligger på området direkt beskattning.

Vidare utgör inte förhållanden som är tillåtna att beakta enligt unionsrätten objektiva omständigheter som kan indikera att den formella verkligheten inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Detta är fallet sedan det objektiva elementet kräver att syftet med unionsbestämmelsen inte har uppnåtts. Detta har föranlett, enligt författaren av denna uppsats, att vissa förhållanden inom det direkta beskattningens område såsom exempelvis en låg beskattning i en annan medlemsstat inte utgör en objektiv omständighet som indikerar att det inte finns affärsmässiga skäl.<sup>378</sup> En lägre mervärdesskattesats i en annan medlemsstat utgör heller inte en objektiv omständighet för att den ekonomiska verkligheten inte återspeglas när det gäller mervärdesskatterättens område.<sup>379</sup> Detta har sin grund i att det objektiva elementet kan sägas ha en ”säkerhetsventil” när det gäller förhållanden som, enligt författaren av denna

---

<sup>378</sup> Att en låg beskattning i en annan medlemsstat inte utgör en objektiv omständighet för att missbruk föreligger se exempelvis C-318/10, SIAT, punkt 39 och 56. I likhet med författaren av denna uppsats uppfattning anser Dennis Weber att en lägre beskattning i en annan medlemsstat kan utgöra en objektiv omständighet för att missbruk föreligger. Se Weber, D. M. (red.), EU Income Tax Law: issues for the years ahead, IBFD, Amsterdam, 2013, sida 64: ”I am of the opinion that when a taxpayer makes use of an appreciably more advantageous regime, this is a first sign of the proof that abuse is present and that the burden of proof to the contrary can be placed on the taxpayer”. Dennis Weber anförde det ovan angivna i sin analys av SIAT målet och för hans fullständiga uppfattning se särskilt sida 64 och 65 i ovan angivet verk.

<sup>379</sup> Se kapitel 3.2.5.1 i detta arbete eller C-419/14, WebMindLicenses, punkt 39 och 40.

uppsats, visserligen kan anses utgöra indicier för att den formella verkligheten inte har affärsmässiga skäl men en skattskyldig person får beakta förhållandena sedan de är förenliga med unionsbestämmelsens syfte.<sup>380</sup> När det emellertid gäller den fria rörligheten för kapital i en tredjelandets kontext kan en låg beskattning i ett tredjeland sannolikt utgöra en objektiv omständighet för att det inte föreligger affärsmässiga skäl, sedan en sådan omständighet kan utgöra ett ”tecken” på ett agerande som kan leda till missbruk enligt X GmbH målet. Vidare kan unionsbestämmelsens syfte resultera i att det generellt uppställs ett högre krav för att missbruk ska anses föreligga än att den formella verkligheten inte ska återspegla den ekonomiska verkligheten, vilket enligt författaren av denna uppsats var fallet i Cadbury Schweppes målet.

För tydlighetens skull ska det även anföras att skattemässiga skäl inte i sig föranleder att missbruk föreligger. Exempelvis utgör inte ett val mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner, när det finns en sådan valmöjlighet enligt ett regelverk, missbruk även om detta har genomförts av skatteskal. Detta framgår bland annat av Halifax målet. När det gäller de grundläggande friheterna utgör inte heller skatteskal i sig en objektiv omständighet för att exempelvis en transaktion är konstlad. Ett moderbolag har exempelvis en valmöjlighet att finansiera sitt dotterbolag genom eget kapital eller lån under förutsättning att räntan för lånet är marknadsmässig. Detta gäller oberoende av huruvida valet gjorts av skatteskal.<sup>381</sup>

När det gäller generaladvokat Juliane Kokott's ovan angivna exempel på vad som inte utgör missbruk, gällande en bilägare som säljer en bil för att undvika fordonsskatt, är det uppenbart med beaktande av det ovan anförda att detta inte utgör missbruk. Detta är fallet sedan det inte finns några objektiva omständigheter som indikerar att överlåtelsen som föranledde att den skattskyldiga inte skulle betala fordonsskatt inte återspegla den ekonomiska verkligheten och att skattemässiga skäl inte utgör inte en objektiv omständighet för att överlåtelsen inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Med andra ord finns det inget som visar att överlåtelsen var artificiell. Men om vi lägger till att överlåtelsen skedde till en närstående part som inte var föremål för fordonsskatt den första januari, att fordonsskatten ska betalas av de som innehar ett fordon den andra januari och att fordonet den tredje januari överlåtes till den ursprungliga fordonsinnehavaren befinner vi oss i en annan situation. Under sådana omständigheter har arrangemanget karaktären av ett cirkelarrangemang som helt saknar förankring i den ekonomiska verkligheten och överlåtelserna ska därför betraktas som konstlade överlåtelser. Den formella verkligheten i form av överlåtelseavtalet som skatterättsligt föranlett att den närstående parten, som var befriad från fordonsskatt, var fordonsinnehavaren den andra januari ska då ignoreras och den ursprungliga fordonsinnehavaren ska istället skatterättsligt betraktas som den som var fordonsinnehavare den andra januari genom beaktandet av den ekonomiska verkligheten.

### 3.4.3 Syftesbedömningen

På mervärdesskatterättens område ska transaktionernas huvudsakliga syfte vara att uppnå en skattefördel i enlighet med det subjektiva elementet. På det direkta beskattningens område anförde EU-domstolen i Cadbury Schweppes målet, när det gällde det subjektiva elementet, att avsikten skulle vara att uppnå en skattemässig fördel. Vidare anförde EU-domstolen i Thin Cap målet att det uteslutande syftet skulle vara att erhålla en skattelättnad och i Glaxo Wellcome

---

<sup>380</sup> Uttrycket ”säkerhetsventil” är taget från generaladvokat Miguel Poyares Maduro. Se generaladvokat Miguel Poyares Maduro's förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl, punkt 88.

<sup>381</sup> Se kapitel 3.3.1.3.2 i detta arbete.

målet skulle det uteslutande syftet vara att på ett otillbörligt sätt erhålla skattefördelen. I X GmbH målet anförde EU-domstolen istället att det skulle vara fråga om ett huvudsakligt syfte eller ett av de huvudsakliga syftena. Men även om EU-domstolen använder olika formuleringar är frågan om det i praktiken är någon skillnad. Enligt författaren av denna uppsats föreligger det inte någon skillnad i praktiken. I samtliga ovan angivna mål på området direkt beskattning och de mål som har analyserats i detta arbete när det gäller mervärdesskatterätten har den artificiella bedömningen varit avgörande enligt författaren av denna uppsats. Detta framgår genom att det i Part Service, Neway, WebMindLicenses och Cussens målen verkar ha varit den ekonomiska verkligheten som varit avgörande både vid det objektiva elementet och det subjektiva elementet med tillägget att den skattskyldiges uttalade avsikt även tillmättes betydelse i Cussens målet när det gällde det subjektiva elementet. I Cadbury Schweppes målet verkar det ha presumerats att det subjektiva elementet var uppfyllt när det objektiva elementet var uppfyllt. I Thin Cap målet var den avgörande frågan, enligt författaren av denna uppsats, huruvida avtalsvillkor som föranleder att transaktioner ska betraktas som ränta återspegla den ekonomiska verkligheten och i X GmbH målet verka den avgörande frågan vara huruvida andelsinnehavet återspegla den ekonomiska verkligheten. Att det subjektiva elementet är nödvändigt har sannolikt en koppling till rättssäkerheten men som ovan framgår har en frånvaro av den ekonomiska verkligheten kunnat utgöra en tillräckligt stark objektiv omständighet för att fastställa den skattskyldiges syfte.<sup>382</sup> Det ska emellertid framhållas att det eventuellt kan finnas omständigheter som visar att syftesbedömningen inte är uppfyllt trots att den artificiella bedömningen är uppfyllt. I Cadbury Schweppes målet verkade EU-domstolen ha ansett att även om etableringen var artificiell kunde det visas att intentionen inte hade varit att undgå beskattningen i Förenade kungariket. Detta ställningstagande görs mot bakgrund av att EU-domstolen anförde att när i stort sett hela vinster delas ut från CFC-bolaget till ett bolag med hemvist i Förenade kungariket ansågs detta ge uttryck för att det inte finns någon intention att undgå beskattning i Förenade kungariket. Författaren av denna uppsats uppfattar detta som att EU-domstolen eventuellt ansåg att även om själva etableringen ansågs vara artificiell och således inte återspegla den ekonomiska verkligheten var det ändå möjligt att visa att det subjektiva elementet inte var uppfyllt. Men generellt uppfattar författaren av denna uppsats det som att när den artificiella bedömningen är uppfyllt och en skatteförmån har erhållits kan det även konstateras att syftesbedömningen är uppfyllt.

I T Danmark och Y Danmark målen var förhållandet mellan syftesbedömningen och den artificiella bedömningen annorlunda. För det första var syftesbedömningen relevant vid bedömningen av huruvida syftet med upplägget var att otillbörligen komma i åtnjutande av skattefördelen i artikel 5 i direktiv 90/435/EEG. Det skulle således utrönas huruvida syftet med upplägget var att erhålla en skattefördel som inte var förenlig med direktivet. Syftesbedömningen innefattade således en bedömning av huruvida skattefördelen var oförenlig med direktivets syfte. Om man jämför med mervärdesskatterättens område och bedömningen i Cadbury Schweppes var det istället den artificiella bedömningen som hade denna funktion. Vidare utgjorde en vidareförmedling av moderbolaget, när hela eller nästan hela utdelningen vidareförmedlades kort tid efter mottagandet, ett indicium för att skattefördelen var oförenlig med direktivets syfte och att syftet var att erhålla den otillbörliga skattefördelen. Några specifika indicier för just syftesbedömningen har inte givits av EU-domstolen i de övriga mål som har analyserats på området direkt beskattning och mervärdesskatterättens område enligt författaren av denna uppsats. När det gäller mervärdesskatterätten har EU-domstolen anført att det kan beaktas huruvida transaktionerna är helt konstruerade och förhållandet mellan parterna. Men sådana förhållanden har en koppling till det objektiva elementet vilket föranleder att när det objektiva elementet, det vill säga den artificiella bedömningen, är uppfyllt så är även det

---

<sup>382</sup> Bland annat Dennis Weber anser att syftesbedömningen är nödvändig för att rättssäkerheten ska upprätthållas. Se Weber, D. M. (red.), EU Income Tax Law: issues for the years ahead, IBFD, Amsterdam, 2013, sida 36.

subjektiva elementet uppfyllt enligt författaren av denna uppsats.<sup>383</sup> Vidare framgick det i T Danmark och Y Denmark målen att om ett skatteavtal föranledde att utdelningen skulle vara undantagen från källskatt om utdelningen hade skett direkt till bolaget med hemvist i tredjeland var inte syftesbedömningen uppfyllt. Under sådana förhållanden kan det vara fråga om en situation där den artificiella bedömningen är uppfyllt men syftesbedömningen inte är uppfyllt. Detta visar tydligt syftesbedömningens självständighet i T Danmark och Y Denmark målen.

### **3.4.4 Fusionsdirektivet**

Missbruksbedömningen när det gäller fusionsdirektivet har inte samma karaktär som missbruksbedömningen som det har redogjorts för ovan. När det gäller fusionsdirektivet ska det inte utrönas huruvida exempelvis en fusion är artificiell, det vill säga att den inte återspeglar den ekonomiska verkligheten, utan det ska istället bara utrönas huruvida syftet var att erhålla en skattefördel. Detta föranleder att det kan vara relevant att exempelvis jämföra de skattemässiga fördelarna med de kommersiella fördelarna.

---

<sup>383</sup> Se särskilt kapitel 3.2.2.2.

## 4 Analys

Rättskällorna som i det följande ska användas för att utröna vilken räckvidd artikel 6 i skatteflyktsdirektivet har är artikelns lydelse, den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk, skälen i direktivet. Vidare används även förarbetena till direktivet som vägledning.

Vilket har framgått i detta arbete beaktar EU-domstolen ofta allmänna unionsrättsliga principer när EU-domstolen tolkar unionsrättsliga bestämmelser. En sådan allmän unionsrättslig princip är principen om förbud mot rättsmissbruk. Vidare framgår det av förarbetena till artikel 6 i skatteflyktsdirektivet att artikeln är utformad för att återspegla EU-domstolens tester av om arrangemangen är konstlade. Detta föranleder att EU-domstolens omfattade praxis vad gäller missbruk på beskattningsrättens område är högst väsentlig vid tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.

När det gäller EU-domstolens missbrukskoncept på beskattningsrättens område är detta ett enhetligt koncept enligt författaren av denna uppsats. Detta gäller såväl när det gäller den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk som när det gäller rättfärdigande grunden behovet av att motverka missbruk. Men även om missbrukskonceptet är ett enhetligt koncept har EU-domstolen även visat att det är flexibelt vilket föranleder att missbruksbedömningen också skiljer sig beroende på det underliggande unionsrättsliga regelverket. Bortseende från fusionsdirektivet är en gemensam nämnare att det ska undersökas om den artificiella bedömningen är uppfylld vilket innebär att den formella verkligheten som har föranlett att en skatteförmån har erhållits inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Vidare har syftesbedömningen haft en underordnad betydelse och har presumerats vara uppfylld när den artificiella bedömningen varit uppfylld. Detta gäller emellertid inte när det gäller moder- och dotterbolagsdirektivet där syftesbedömningen fick en mer självständig betydelse i T Danmark och Y Danmark målen. Vidare är syftesbedömningen helt angörande när det gäller artikel 11.1(a) i direktiv 90/434/EEG, det vill säga när det gäller fusionsdirektivet.

När det gäller syftesbedömningen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ska det vara fråga om: ”ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt”. Vidare framgår det av artikeln att ett ”arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del”. Vilket har framgått i detta arbete har det normalt varit den artificiella bedömningen som varit avgörande vid konstaterandet av att en skattefördel är oförenlig med en unionsrättslig bestämmelses syfte. Detta är emellertid inte fallet enligt ordalydelsen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet där arrangemanget eller en uppsättning arrangemang ska ha införts med syftet att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt. Denna formulering är istället jämförbar med syftesbedömningen som skulle göras i T Danmark och Y Danmark målen. I de målen skulle det vara fråga om ett upplägg som har gjorts i syfte att erhålla en skattefördel som var oförenlig med syftet med artikel 5 i direktiv 90/435/EEG. Att moderbolaget vidareförmedlar hela eller nästan hela utdelningen kort tid efter mottagandet av utdelningen till en skattskyldig person som inte uppfyllde villkoren för att vara befriad från källskatt i direktiv 90/435/EEG, utgjorde ett indicium för att skattefördelen var oförenlighet med direktivets syfte och att erhållandet av denna otillbörliga skattefördel var syftet med upplägget. Med andra ord skulle det visas att syftet var att nyttan av skattefördelen skulle tillkomma någon som ligger utanför direktivets avsedda tillämpningsområde. Detta var inte fråga om att bedöma huruvida upplägget var artificiellt, innebärande att den ekonomiska verkligheten inte återspeglas, utan det var istället fråga om en syftesbedömning. Vad gäller att det är tillräckligt att ett av de huvudsakliga syftena är att erhålla skattefördelen enligt artikel 6 i skatteflyktsdirektivet är detta inget nytt enligt författaren av denna uppsats, sedan ett

arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller mer än en del. Det framgår exempelvis av Cussens målet att vid bedömningen av huruvida det huvudsakliga syftet med transaktionerna var att erhålla en skattefördel ska endast den eller de transaktioner som utgör missbruk beaktas. Detta föranledde att hyresavtalen som föregick försäljningen av fastigheterna till tredje part skulle bedömas separat när det gällde huruvida ett sådant huvudsakligt syfte förelåg i målet, även om arrangemanget i dess helhet involverade försäljningen av fastigheterna till tredje part. Med andra ord uppkom den skattemässiga fördelen först vid försäljningen till tredje part, vilket således utgör en del av arrangemanget, medan denna fördel gjordes möjlig genom andra delar av arrangemanget vilket var hyresavtalen som föregick försäljningen.<sup>384</sup> Detta innebär att när en del av eller ett steg i arrangemanget har möjliggjort den otillbörliga fördelen kan det vara relevant att bedöma huruvida denna delen av eller steget i arrangemanget hade som huvudsakligt syfte att den otillbörliga skattefördelen skulle erhållas. Detta gäller trots att arrangemanget i dess helhet har ett annat huvudsakligt syfte än att erhålla den otillbörliga skattefördelen. Ett annat exempel som gäller den artificiella bedömningen är Thin Cap målet där det var tillräckligt att endast en del av avtalsvillkoren var konstlade, innebärande att denna del inte var marknadsmässig och affärsmässiga skäl inte kunde visas för denna del, medan avtalet i dess helhet inte behövde bara konstlad. När det gäller vad som avses med en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt är detta i skrivande stund oklart. Med beaktande av T Danmark och Y Danmark målen verkar det som att det ska röra sig om att nyttan av en skattefördel tillkommer ett skattesubjekt som ligger utanför skattesystemets avsedda tillämpningsområde. Om det sedan kan visas exempelvis genom att hela skattefördelen eller nästan hela skattefördelen tillkommer detta enligt skattesystemet icke avsedda skattesubjekt inom kort tid kan det fastställas att det både rör sig om en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och att detta också är syftet med upplägget. Men författaren av denna uppsats upprepar att det i skrivande stund inte är möjligt att dra några säkra slutsatser kring hur EU-domstolen kommer att tolka syftesbedömningen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Detta är fallet sedan EU-domstolens syftesbedömning tidigare normalt har haft en underordnad betydelse och har presumerats vara uppfylld när den artificiella bedömningen varit uppfylld. Men sammanfattningsvis mot bakgrund av T Danmark och Y Danmark målen verkar det som att syftesbedömningen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet, som både involverar ett fastställande av att det rör sig om en otillbörlig skattefördel och att syftet har varit att erhålla denna otillbörliga skattefördel, är tänkt att utgöra ett betydligt lättare villkor för den nationella skattemyndigheten att bevisa än att den artificiella bedömningen är uppfylld. Detta kommer sannolikt att föranleda att medlemsstaternas tillämpning av de nationella generella missbruksbestämmelserna som införlivar artikel 6 i skatteflyktsdirektivet kommer att vara mer enhetliga. Det vill säga att EU-domstolen kommer troligtvis att tolka artikel 6 i skatteflyktsdirektivet på ett sådant sätt att den artificiella bedömningen får en genomslagskraft i medlemsstaterna och att en gemensam minimistandard bestående av den artificiella bedömningen kommer att gälla inom unionen.

När det gäller den artificiella bedömningen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet ska det enligt artikeln lydelse vara fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang, som kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del, som ska vara icke-genuina, innebärande att de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Vidare framgår det av skälen till direktivet att när arrangemanget är genuint ”bör den skattskyldiga ha rätt att välja den skattemässigt mest effektiva strukturen för sin kommersiella verksamhet”. Som framgår är formuleringen i direktivet annorlunda i jämförelse med den artificiella bedömning som har utvecklats i EU-domstolens praxis. I enlighet med direktivets lydelse ska det vara fråga om ett arrangemang som inte är genuint innebärande att det ska vara en frånvaro av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. När det gäller definitionen av

---

<sup>384</sup> Se kapitel 3.2.6.1 i detta arbete eller C-251/16, Cussens m.fl., punkt 56-58 och 16.



vad som utgör missbruk på beskattningsrättens område har EU-domstolen anfört att det ska vara fråga om ett rent konstlat upplägg utan ekonomisk förankring i såväl mål på området direkt beskattning som senare mål när det gäller mervärdesskatterättens område. Mot bakgrund av principen om förbud mot rättsmissbruk och förarbetena till skatteflyktsdirektivet finner författaren av denna uppsats det sannolikt att EU-domstolen kommer att tolka artikel 6 i skatteflyktsdirektivet i enlighet med EU-domstolens väletablerade missbrukskoncept när det gäller den artificiella bedömningen. Detta innebär att det ska vara fråga om en formell verklighet som har föranlett att en viss omständighet föreligger skatterättsligt som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten och som har möjliggjort att den otillbörliga skattefördelen har erhållits. När det gäller vad som utgör en otillbörlig skattefördel har detta redan kunnat konstateras genom syftesbedömningen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet vilket framgår ovan. Som framgått i detta arbete finns det flera olika formella verkligheter som kan vara relevanta såsom avtalsvillkor, en bolagsetablering, ett andelsinnehav och ett formellt mottagande av utdelning när det gäller den artificiella bedömningen. Sådana formella verkligheter när de har föranlett att en otillbörlig skattefördel har erhållits ska såldes prövas mot den ekonomiska verkligheten i enlighet med EU-domstolens praxis på beskattningsrättens område. Vidare utgör cirkelarrangemang generellt en objektiv omständighet som visar att den formella verkligheten, exempelvis i form av överlåtelseavtal, inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. På det direkta beskattningsrättens område har EU-domstolen använt sig av uttrycket affärsmässiga skäl vilket torde ha samma innebörd som giltiga kommersiella skäl vilket föreskrivs i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet. Detta innebär att den ekonomiska verkligheten inte återspeglas när den formella verkligheten som har föranlett att en skattemässig omständighet föreligger inte har affärsmässiga skäl. Vidare i enlighet med EU-domstolens praxis ska det genom objektiva omständigheter visas att den ekonomiska verkligheten inte återspeglas. Vilka formella verkligheter som är relevanta vid den artificiella bedömningen är beroende av den underliggande nationella lagstiftningen och arrangemanget i fråga. Vilket framgår i bland annat X GmbH kan det vara fråga om flera formella verkligheter i ett arrangemang som är relevanta vid den artificiella bedömningen. Vidare, vilket framgår av EU-domstolens praxis, föranleder inte skattemässiga skäl i sig att den artificiella bedömningen är uppfylld. Detta är även förenligt med skälen till skatteflyktsdirektivet där det framgår att den skattskyldiga bör ha rätt att välja den skattemässigt mest effektiva strukturen för sin kommersiella verksamhet under förutsättning att arrangemanget är genuint.

Sammanfattningsvis uppfattar författaren av denna uppsats det som att EU-domstolen har utvecklat en ny syftesbedömning, vilket enligt författaren av denna uppsats framgår av T Danmark och Y Danmark målen, som är relevant när det gäller tolkningen av artikel 6 i skatteflyktsdirektivet och att den artificiella bedömningen i artikeln ska tillämpas i enlighet med EU-domstolens praxis på beskattningsrättens område.

Avslutningsvis ska det framhållas att det i litteraturen generellt inte har ansetts att EU-domstolen använde sig av en ny typ av syftesbedömning i T Danmark och Y Danmark.<sup>385</sup> Det ska även framhållas att det är möjligt att tolka artikel 6 i skatteflyktsdirektivet på annat sätt än författaren av denna uppsats har gjort genom att betrakta artikeln som en liknande missbruksregel som artikel 11.1(a) i direktiv 90/434/EEG. Som tidigare framgått i detta arbete anser författaren av denna uppsats inte att en artificiell bedömning gjordes i Foggia målet, men det förekommer delade meningar i litteraturen angående detta. Det finns de som anser att bedömningen som gjordes i Foggia målet, där en avvägning mellan skattemässiga skäl och

---

<sup>385</sup> Se exempelvis De Broe, Luc och Gommers, Sam, 'Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases', *EC Tax Review*, Vol. 28, Issue 6, 2019, s. 270-299, sida 285: "Authors seem to be in disagreement about the role which the CJEU has attached to the subjective element of the abuse-test, i.e. the taxpayer's intention to claim tax benefits under the Directives. According to Boulogne, the relative importance of that subjective element has increased after the CJEU's judgments in the PSD and IRD-cases. On the other hand, Zalasinski argues the opposite. We believe, however, that these judgments do not establish a change in the CJEU's approach".

kommersiella skäl skulle göras, även är relevant när det gäller den artificiella bedömningen i artikel 6 i skatteflyktsdirektivet.<sup>386</sup> Författaren av denna uppsats anser istället att det måste visas genom objektiva omständigheter att den formella verkligheten som föranlett att en omständighet föreligger skatterättsligt inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Den ekonomiska verkligheten anses inte återspeglas när det finns objektiva omständigheter som visar att det inte finns affärsmässiga skäl/giltiga kommersiella skäl vilket inte är en fråga om sådana skäl huvudsakligen inte föreligger eller att det ska göras en avvägning mellan skattemässiga skäl och affärsmässiga skäl/giltiga kommersiella skäl.

---

<sup>386</sup> Se Haslehner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg & Rust, Alexander (red.), A guide to the anti-tax avoidance directive, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020, sida 158: "This correlation of the artificiality test with one of the main purpose test implies that one of the legal factors in determination of tax motives is the magnitude of the anticipated tax benefits which may arise from a taxpayer's arrangement or a series of arrangements in comparison to their anticipated non-tax benefits. The importance of this correlation and the legal factor arises from the CJEU case law; in particular it can be found in the CJEU's judgement in Paragraph 47 of the Foggia case" och sida 159: "It should be remembered that the magnitude of tax advantage in some arrangements can be very high, but if they are not the main goal of the transaction, because it has real effects, such magnitude is not a measure of artificiality in itself".

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Europeiska unionen

#### Direktiv

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

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.

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

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.

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

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

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

#### Dokument från kommissionen

Förslaget till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion, COM (2016) 26 final den 28 January 2016.

Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion, ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer (19.8.2020, COM(2020) 383 final).

## Sverige

### Propositioner

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

Regeringens proposition 2018/19:126 Ändring i det nordiska skatteavtalet.

### Departementsserien

Ds 2020:10 Ny lag om källskatt på utdelning.

## Litteratur

Almudí Cid, José Manuel, Ferreras Gutiérrez, Jorge A. & Hernández González-Barreda, Pablo A. (red.), *Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018.

Bjuvberg, Jan & Monsenego, Jérôme (red.), *Vänbok till Bertil Wiman*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2019.

Bærentzen, Susi, *Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?*, 12 *World Tax J.*, Journal Articles & Papers IBFD, 2020.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020.

De Broe, Luc och Beckers, Dorien, 'The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law', *EC Tax Review*, Vol. 26, Issue 3, 2017, s. 133-144.

De Broe, Luc och Gommers, Sam, 'Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases', *EC Tax Review*, Vol. 28, Issue 6, 2019, s. 270-299.

Doesum, Ad van och Nellen, Frank, 'Economic Reality in EU VAT', *EC Tax Review*, Vol. 29, Issue 5, 2020, s. 213-226.

Englisch, Joachim, The Danish tax avoidance cases: New milestones in the Court's anti-abuse doctrine, *Common Market Law Review*, Vol. 57, Issue 2, 2020, s. 503-538.

Fritz, Maria, 'Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten', Doctor, Lund University School of Economics and Management, LUSEM, Lund, 2020.

Haslehner, Werner C. (red.), *Investment fund taxation: domestic law, EU law, and double taxation treaties*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, the Netherlands, 2018.

Haslehner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg & Rust, Alexander (red.), *A guide to the anti-tax avoidance directive*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2020.

Hernández González-Barreda, Pablo A,  *Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16)*, *European taxation*, Vol. 59, No 9, *Journal Articles & Papers IBFD*, 2019.

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

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

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor & Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2018.

Kristoffersson, Eleonor & Rendahl, Pernilla, *Textbook on EU VAT*, 2nd edition, Iustus Förlag, Uppsala, 2019.

Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef & Staringer, Claus (red.), *Introduction to European tax law on direct taxation*, 5th edition, Linde, Wien, 2018.

López Rodríguez, Juan, 'Some Thoughts to Understand the Court of Justice Recent Case-Law in the Danmark Cases on Tax Abuse', *EC Tax Review*, Vol. 29, Issue 2, 2020, s. 71-83.

Loutzenhiser, Glen och La Feria, Rita de, *the dynamics of taxation*, Oxford: Hart Publishing, 2020.

Lenaerts, Koen, The concept of "abuse of law" in the case law of the European Court of justice on direct taxation, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 22, No3, 2015, s. 329–351.

Persson Österman, Roger, *Till försvar för en oförutsebar lag - en studie av tillämpningen av skatteflyktslagen*, Stiftelsen juridisk fakultetslitteratur, 2020.

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo, Grundläggande inkomstskatterätt, Upplaga 1, Iustus, Uppsala, 2019.

Saydé, Alexandre, Abuse of EU law and regulation of the internal market, Hart, Oxford, 2014.

Terra, Ben J. M. & Kajus, Julie, A guide to the European VAT directives Volume 2 Integrated texts of the VAT directives : 2019, IBFD, [Amsterdam], 2019.

Terra, B. J. M., Wattèl, Peter Jacob, Marres, O. C. R. & Vermeulen, Hein, Terra/Wattel - European tax law Volume 1 General topics and direct taxation, Seventh edition, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019.

Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018.

Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2015.

Van Hulten, Loes och Korving, J. J. A. M, 'Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases', Intertax, Vol. 47, Issue 8, 2019, s. 793-800.

Weber, D. M. (red.), EU Income Tax Law: issues for the years ahead, IBFD, Amsterdam, 2013.

Weber, Dennis: The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax, Vol. 44, Issue 2, 2016.

Weber, Dennis, "The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law", Erasmus Law Review, Vol. 10, No. 1, 2017, s. 48-59.

## **CFE ECJ Task force**

CFE ECJ Task Force, Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the ECJ Decisions of 26 Feb. 2019 in N Luxembourg I et al. (Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16) and T Danmark et al. (Joined Cases C-116/16 and C-117/17), Concerning the 'Beneficial Ownership' Requirement and the Anti-Abuse Principle in the Company Tax Directives, 59 (10) Eur. Tax'n 488, 2019.

# Rättsfallsförteckning

## EU-domstolen

C-283/94, Denkavit Internationaal m.fl. mot Bundesamt für Finanzen, EU:C:1996:387.

C-110/99, Emsland-Stärke, EU:C:2000:695.

C-255/02, Halifax m.fl., EU:C:2006:121.

C-446/03, Marks & Spencer, EU:C:2005:763.

C-41/04, Levob Verzekeringen and OV Bank, EU:C:2005:649.

C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544.

C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, EU:C:2006:773.

C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EU:C:2007:161.

C-321/05, Kofoed, EU:C:2007:408.

C-73/06, Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397.

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

C-105/07, Lammers & Van Cleeff, EU:C:2008:24.

C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin, EU:C:2008:301.

C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, EU:C:2009:377.

C-330/07, Jobra, EU:C:2008:685.

C-182/08, Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559.

C-311/08, SGI, EU:C:2010:26.

C-337/08, X Holding, EU:C:2010:89.

C-103/09, Weald Leasing, EU:C:2010:804.

C-126/10, Foggia - SGPS, EU:C:2011:718.

C-287/10, Tankreederei I, EU:C:2010:827.

C-318/10, SIAT, EU:C:2012:415.

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

C-33/11, A, EU:C:2012:482.

C-322/11, K, EU:C:2013:716.

C-653/11, Newey, EU:C:2013:409.

C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., EU:C:2014:200.

C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629.

C-155/13, SICES m.fl., EU:C:2014:145.

C-131/14, Cervati and Malvi, EU:C:2016:255.

C-419/14, WebMindLicenses, EU:C:2015:832.

C-464/14, SECIL, EU:C:2016:896.

C-593/14, Masco Denmark och Damixa, EU:C:2016:984.

C-6/16, Egiom och Enka, EU:C:2017:641.

C-14/16, Euro Park Service, EU:C:2017:177.

C-39/16, Argenta Spaarbank, EU:C:2017:813.

C-52/16, SEGRO, EU:C:2018:157.

Förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, N Luxembourg 1 m.fl., EU:C:2019:134.

Förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark, EU:C:2019:135.

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

C-382/16, Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366.

C-504/16, Deister Holding, EU:C:2017:1009.

C-685/16, EV, EU:C:2018:743.

C-135/17, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland), EU:C:2019:136.

C-276/18, KrakVet Marek Batko, EU:C:2020:485.

C-484/19, Lexel (i skrivande stund ej avgjort mål).



## Generaladvokaters förslag till avgörande

Generaladvokat Giuseppe Tesauro's förslag till avgörande i mål C-367/96, Kefalas m.fl., EU:C:1998:41.

Generaladvokat Miguel Poiares Maduro's förslag till avgörande i målen C-255/02, C-419/02 och C-233/03, Halifax m.fl., EU:C:2005:200.

Generaladvokat Philippe Léger's förslag till avgörande i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:278.

Generaladvokat Leendert Adrie Geelhoed's förslag till avgörande i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EU:C:2006:436.

Generaladvokat Yves Bot's förslag till avgörande i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, EU:C:2009:438.

Generaladvokat Ján Mazák's förslag till avgörande i mål C-103/09, Weald Leasing, EU:C:2010:633.

Generaladvokat Juliane Kokott's förslag till avgörande i mål C-115/16, N Luxembourg 1, EU:C:2018:143.

Generaladvokat Juliane Kokott's förslag till avgörande i målet C-116/16, T Danmark, EU:C:2018:144.