



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Hellberg

Rent konstlade upplägg

Doktrinsens utveckling och dess EU-skatte­rättsliga innebörd

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställning	9
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsningar	14
1.5 Forskningsläge	15
1.6 Disposition	17
2 EU-SKATTERÄTT	18
2.1 Inledning	18
2.2 EU-domstolens roll	21
2.3 EU-domstolens restriktionsprövning	24
2.3.1 Mål C-55/94 Gebhard	26
2.4 EU-skatterätten	27
2.4.1 Avoir Fiscal	28
2.4.2 EU-skatterättsliga rättfärdigande grunder	30
3 RENT KONSTLADE UPPLÄGG	33
3.1 C-264/96 ICI	33
3.1.1 EU-domstolens bedömning	34
3.2 C-196/04 Cadbury Schweppes	35
3.2.1 EU-domstolens bedömning	36
3.2.2 Generaladvokat Légers förslag till avgörande	41
3.3 C-524/04 Thin Cap Group Litigation	43
3.3.1 EU-domstolens bedömning	44
3.3.2 Generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande	46

3.4	EU-skatterättslig doktrin om rent konstlade upplägg	47
4	ANALYS	51
4.1	Innebörden av ett rent konstlat upplägg	51
4.2	Doktrинens effekter i praktiken	56
5	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER OCH DISKUSSION	64
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	67
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	70

Summary

The tax law in the European union has been under constant development for many years. It is a multifaceted area of the EU law due to the fact that harmonization has taken place in some areas of the EU tax law, but in some aspects, it still falls under the sovereignty of the member states. This has led to the EU tax law, especially the corporate taxation in the area of direct taxation, in relation to the freedom of establishment, being characterized by great ambiguity.

A large part of the legal development in the field of corporate taxation has taken place through the preliminary rulings of the European Court of Justice. The scope of this essay is therefore to examine and explain the Court's significance for the development of the European tax law. Furthermore, the thesis aims to examine a more specific part of the case law of the European Court of Justice, namely the meaning of wholly artificial arrangements. The Court has in a number of tax rulings indirectly declared several national legislations, whose purpose have been to counteract tax evasion, of being in conflict with the freedom of establishment due to the fact that they have been applicable to a broader scope than solely wholly artificial arrangements. It is therefore of great importance for the continued development of the European corporate tax law that there is a broader understanding of the actual content of wholly artificial arrangements.

It can be summarized by the report and the analysis that the wholly artificial arrangements doctrine, which has been designed and developed by the European Court of Justice, constitutes a one hundred percent requirement of an arrangement being made for tax reasons. The meaning which the Court has given the doctrine entails that in the presence of any form of commerciality in the arrangement made by a company group, the tax evasion legislation in question should not be able to be justified under the union law. In the analysis it is however stated that the wholly artificial arrangements doctrine has

partially decreased in its practical significance, due to the fact that the Court has opened up to the possibility of two or more grounds of justification to be in combination with each other, leading to a greater opportunity for tax evasion legislations being justified under the union law. Therefore, the presence of a certain amount of commerciality in an arrangement, on which a member states legislation applies to, does not necessarily mean that the legislation in question is in breach of EU law. What has been said here does not change the meaning of a wholly artificial arrangement, but it is nevertheless important for the practical significance of the doctrine in the EU tax law.

In the thesis it is furthermore stated that the wholly artificial arrangement doctrine brings certain concerns. The case law of the Court leads to an ambiguity as to how the specific criteria are to be applied in practice. In combination with the Court's statements regarding companies' possibility or responsibility to demonstrate the objectively relevant circumstances, this risks to affect the predictability and the legal certainty of the union tax law. The Court's case law regarding wholly artificial arrangements can make it difficult for company groups with cross-border establishments to know whether a scheme is a legal exercise of the right of establishment or if it constitutes a wholly artificial arrangement and therefore is a breach of the union tax law, and also to know how the companies should bring their case before the national courts.

Sammanfattning

Skatterätten inom Europeiska unionen har under många år varit under konstant utveckling. EU-skatterätten är ett mångfacetterat område genom att det i vissa avseenden skett en harmonisering, medan skatterätten inom andra områden kvarstår som en del av medlemsstaternas suveräna lagstiftningar. Det sagda har givit upphov till att vissa delar av skatterätten, inte minst gällande företagsbeskattningen på den direkta beskattningens område i förhållande till etableringsfriheten, kännetecknas av stor oklarhet.

En stor del av rättsutvecklingen på företagsbeskattningens område inom EU har skett genom EU-domstolens förhandsavgöranden. Syftet med uppsatsen är därmed att redogöra för EU-domstolens betydelse för den skatterättsliga utvecklingen inom EU. Vidare är syftet att undersöka en specifik del av EU-domstolens praxis, rent konstlade upplägg, och vad begreppet faktiskt innehåller. EU-domstolen har i en rad skatterättsmål indirekt förklarat nationella lagstiftningar, vilka haft till syfte att motverka skatteflykt, vara i strid med etableringsfriheten på grund av att de träffat annat än bara rent konstlade upplägg. Det torde därför vara av stor betydelse för den fortsatta skatterättsutvecklingen inom EU att det råder klarhet kring vad rent konstlade upplägg faktiskt innebär.

Av redogörelsen och sedermera analysen kan sammanfattningsvis konstateras att den doktrin om rent konstlade upplägg som EU-domstolen skapat, innebär ett krav på att ett förfarande är 100% skattebetingat. Den innebörd som EUD givit doktrinen medför att vid förekomsten av någon form av affärsmässighet i en bolagskoncerns upplägg, ska skatteflyktslagstiftningen i fråga inte kunna rättfärdigas enligt EU-rätten. I analysen konstateras emellertid att rent konstlade upplägg-doktrinen delvis kan ha tappat signifikans genom att EUD kombinerar skatteflyktsgrunden med andra rättfärdigande grunder, vilket således kan medföra att förekomsten av en affärsmässighet i ett upplägg, som en nationell lagstiftning tillämpas på, inte nödvändigtvis gör att lagstiftningen

är i strid med gemenskapsrätten. Det sagda ändrar inte innebörden av ett rent konstlat upplägg, men får likväl betydelse för dess praktiska betydelse inom EU-skatte­rätten.

I uppsatsen konstateras vidare att rent konstlade upplägg-doktrinen innehåller vissa betänkligheter. EUD:s uttalanden leder till en oklarhet avseende hur de upp­ställda kriterierna ska tillämpas i praktiken. Det sagda samt domstolens uttalanden om bolagens möjlighet eller ansvar att visa på de objektivt relevanta omständigheterna innehåller en del förutsebarhets- och rättssäkerhetsaspekter. EUD:s praxis kan göra det svårt för bolag med gränsöverskridande etablering att dels veta huruvida ett upplägg är ett lagligt utnyttjande av den fria etableringsrätten eller om det utgör ett EU-stridigt rent konstlat upplägg, dels hur bolagen ska föra sin talan inför de nationella domstolarna.

Förord

Det här arbetet märker slutet på en mycket betydelsefull och inspirerande del av mitt liv. Tiden som juriststudent i Lund har varit otroligt lärorik och spännande, och den har samtidigt också innehållit många glada stunder och skratt.

Jag vill börja med att rikta ett stort tack till min handledare Peter Nilsson, som under mitt skrivande givit mig goda råd och feedback på det invecklade och komplexa område som EU-skatterätten är. Jag vill vidare tacka Peter för all den kunskap jag fått generellt inom skatterätt, dels i grundkursen om skatterätt men framför allt i de skatterättsliga fördjupningskurserna. Jag vill också tacka min familj för all den support och stöd de givit mig.

Slutligen vill jag också rikta ett stort tack till mina vänner och kursare Jakob, Axel och Oscar som varit en del av mina juridikstudier i Lund sedan första dagen. De nio terminerna i Lund blev inte bara mycket roligare, utan jag har också fått vänner för livet.

Det är med skräckblandad förtjusning jag blickar framåt mot nästa kapitel i min karriär, som praktiskt verksam affärsjurist. Jag är spänd på hur jag ska ta mig an de utmaningar som väntar, men jag är väldigt motiverad.

Erik Hellberg,

Göteborg, maj 2022

Förkortningar

EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
SN	Skattenytt
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSKT	Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den internationella företagsbeskattningen har under 2000-talet varit föremål för ständig förändring. För svenskt vidkommande är det i synnerhet den EU-skatterättsliga utvecklingen som varit av störst betydelse. Även om svensk lagstiftning som ett resultat av medlemskapet i Europeiska unionen är till stor del harmoniserad, kvarstår skatterätten som icke-harmoniserad i flera avseenden. Medlemsstaterna förbehåller sig rätten att stifta ny eller reformera befintlig skattelagstiftning och EU:s olika organ saknar befogenhet att inkräkta på området. Av unionsrätten följer emellertid en viktig begränsning i medlemsstaternas utformning av skatteregler och således ett undantag till stadgandet i meningen ovan; de får inte strida mot någon av de fyra friheterna, varor, tjänster, personer och kapital.¹ För denna uppsats fortsatta framställning är det fri rörlighet för personer, eller *etableringsfriheten* som den benämns avseende just företagsbeskattning, som aktualiseras.²

En stor del av rättsutvecklingen på EU-rättens område sker genom EU-domstolens praxis, där domstolen bland annat genom förhandsavgöranden förklarar hur EU-rätten ska tolkas och därmed indirekt vad som krävs för att nationella regler ska vara förenliga med fördragsfriheterna. I synnerhet är EU-domstolens påverkan på rättsutvecklingen inom den internationella företagsbeskattningen stor. Under åren har en rad olika nationella skatteregler och förfaranden varit föremål för domstolens tolkning, och flera av dem har också befunnits vara helt eller delvis oförenliga med etableringsfriheten då de ansetts vara diskriminerande på ett eller annat sätt.³ Av EU-domstolens praxis följer emellertid att en diskriminerande skatteregel ändå kan anses vara

¹ Se avdelning IV FEUF.

² Se art. 49 FEUF; Dahlberg (2005) s. 1.

³ Se som exempel mål C-231/05 Oy AA, mål C-293/06 Deutsche Shell och mål C-484-19 Lexel.

förenlig med EU-rätten, nämligen om den kan rättfärdigas.⁴ Det är här som doktrinen om *rent konstlade upplägg* aktualiseras.⁵

Rent konstlade upplägg-doktrinen utvecklades mer detaljerat för första gången genom EU-domstolens prövning av mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Domstolen använde begreppet i förhållande till rättfärdigande grunden ”att motverka skatteflykt”, och uttalade att enbart nationella skatteregler som träffar rent konstlade upplägg kan rättfärdigas och anses förenliga med EU-rätten. Uttrycket har sedan dess varit ständigt återkommande när EU-domstolen avkunnat nya skatterättsdomar. Emellertid står det än idag inte helt klart hur nationella regeringar och domstolar ska tolka EUD:s praxis. Inte minst är detta fallet för Sverige, vilket bland annat kan belysas med senare års utveckling av de riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna. De svenska reglerna har i två omgångar befunnits oförenliga med etableringsfriheten, en gång av EU-domstolen avseende 2013 års regler och en gång av HFD avseende 2019 års regler.⁶ I båda målen ansågs reglerna inte kunna rättfärdigas på grund av att de riskerade att också träffa situationer som inte enbart konstruerats för att uppnå en skattefördel. Doktrinen om rent konstlade upplägg aktualiseras emellertid inte enbart när ränteavdragsregler är uppe för EU-domstolens prövning, utan det är en del av domstolens restriktionsprövning i samtliga skatterättsmål där motverkandet av skatteflykt aktualiseras som rättfärdigande grund. Exempel i EU-domstolens praxis visar på att uttrycket likväl kan få stor betydelse för såväl CFC-beskattningen som för nationella regler om resultatutjämning.⁷ Således är det av stor vikt för den fortsatta skatterättsutvecklingen inom EU att medlemsstaterna, men också företagskoncerner med intressen på den europeiska marknaden, förstår vad doktrinen faktiskt innebär.⁸

⁴ Se mål C-55/94 Gebhard.

⁵ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 373.

⁶ Se mål C-484/19 Lexel och HFD 2021 ref. 68.

⁷ Se som exempel mål C-196/04 Cadbury Schweppes och mål C-446/03 Marks & Spencer.

⁸ Se Dahlberg (2020) s. 208 ff.

1.2 Syfte och frågeställning

Förevarande uppsats är en undersökning på skatterättsområdet inom Europeiska unionen. Ett av EU:s huvudsakliga organ är EU-domstolen, som genom olika avgöranden tolkar och systematiserar unionsrätten. EU-domstolen innehar därmed en viktig roll för rättsutvecklingen på området. I sin skatterättspraxis har EU-domstolen bland annat utvecklat hur fördragsfriheterna ska tolkas i förhållande till medlemsstaternas skatterättslagstiftningar, och har specifikt avseende skatteflyktslagstiftningar utvecklat en doktrin om rent konstlade upplägg. Syftet med den här uppsatsen är att undersöka vad ett rent konstlat upplägg är. Genom en analys av rent konstlade upplägg-doktrinen förekomst i olika mål är syftet att redogöra för dess innehåll och därmed hur det ska tolkas av medlemsstaternas regeringar, domstolar och berörda skattesubjekt. I uppsatsen genomförs vidare också en kritisk granskning av rent konstlade upplägg-doktrinen, med syftet att belysa vilka effekter den får på den praktiska rättstillämpningen. För att uppfylla uppsatsens syfte ska följande frågeställningar besvaras:

- Vilken betydelse har rent konstlade upplägg-doktrinen i unionsskatterätten?
- Vad är den faktiska innebörden av ett rent konstlat upplägg?
- Vilka problem kan rent konstlade upplägg-doktrinen få för den praktiska tillämpningen inom EU-skatterätten?

1.3 Metod och material

Det traditionella tillvägagångssättet vid författandet av en juridisk uppsats likt den ifrågavarande är en användning av en rättsdogmatisk metod. Den rättsdogmatiska metoden är omdiskuterad i den juridiska litteraturen och det finns ingen otvetydig definition av begreppet, men det brukar beskrivas som en metod för att förklara och uttolka gällande rätt.⁹ Närmast till hands vid

⁹ Se Kleineman (2018) s. 24 ff. och s. 45.

användningen av en rättsdogmatisk metod är de traditionella rättskällorna såsom lagtext och förarbeten, men också domstolspraxis och juridisk doktrin.¹⁰ Av metodologisk vikt blir emellertid också att beakta det specifika området som metoden tillämpas på, i det här fallet nationell och EU-rättslig skatterätt.¹¹ Syftet och frågeställningarna i avsnitt 1.2 ovan medför emellertid att uppsatsen blir en renodlad EU-rättslig undersökning, där fokus ligger på EU-domstolens skatterättspraxis kopplat till unionens fördragsbestämmelser om de fria rörligheterna. Problematiken med rent konstlade upplägg härstammar som nämnt från EU-domstolen och är, trots att medlemsstaternas regeringar och domstolar blir direkt påverkade av det, i grund och botten en EU-rättslig fråga. Således kommer uppsatsen inte att bygga på eller diskutera några av de svenska rättskällor som den rättsdogmatiska metoden annars föranleder. På grund härav bedrivs arbetet enbart med en metod; den EU-rättsliga metoden.

Den EU-rättsliga metoden är en nödvändig del av en juridisk uppsats som avser en EU-rättslig fråga. En viktig del vid tillämpning av metoden är att identifiera de rättskällor som EU-rätten bygger på, samt hur dessa ska tillämpas utifrån deras inbördes rättskällevärde. Vidare läggs genom den EU-rättsliga metoden stor vikt vid framför allt den tolkningsmetod som EU-domstolen utvecklat och arbetar efter. Tolkningen präglas av ett starkt teleologiskt synsätt, där domstolen inte ser en fråga isolerat utan i stället i en kontext med andra rättskällor av betydelse för frågan. De mål från EU-domstolen som diskuteras i den fortsatta framställningen måste därmed läsas mot bakgrund av *hur* domstolen närmar sig det skatterättsliga problemet. Vidare måste de bakomliggande aspekter som domstolen grundar sitt avgörande på identifieras och beaktas, exempelvis stadganden i fördragen eller uttalanden från tidigare avgöranden hos EU-domstolen.¹²

¹⁰ Se Kleineman (2018) s. 21.

¹¹ Se Kleineman (2018) s. 30.

¹² Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 36 f.; Bernitz & Kjellgren (2018) s. 63.

Uppsatsens frågeställningar avser som ovan nämnt en EU-skatte­rättslig fråga. Av den anledningen blir först och främst EU:s primärrätt av stor betydelse för arbetet. EU:s primärrätt lägger grunden för problematiken med rent konstlade upplägg och är en bindande rättskälla inom EU.¹³ Genom fördragen fastställs de grundförutsättningar som ger upphov till den utveckling som skett inom EU, och för skatterättens vidkommande är det framför allt Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt som är av vikt.¹⁴ Som exempel kan här nämnas etableringsfriheten, art. 49 FEUF, faktumet att skatterätten kvarstår som delvis oharmoniserad där förändringar kräver ett enhälligt beslut, artikel 113-115 FEUF, samt EU-domstolens lagstadgade roll som uttolkare av EU-rätten, artikel 19 FEU och art. 267 FEUF.¹⁵

Eftersom rent konstlade upplägg är ett uttryck som skapats och vidareutvecklats genom EU-domstolens tolkning av EU-rätten, får EU-domstolens rättspraxis central betydelse för besvarandet av uppsatsens frågeställningar.¹⁶ I uppsatsen redogörs för en rad olika EU-rättsliga avgöranden av såväl indirekt som direkt betydelse för problematiken med rent konstlade upplägg. Eftersom syftet med uppsatsen dels är att beskriva EU-domstolens betydelse för EU-skatte­rätten, dels att analysera innebörden av ett rent konstlat upplägg, beaktas praxis av skiftande natur. Viss praxis som förekommer i uppsatsen, exempelvis mål 270/83 *Avoir Fiscal* och mål C-55/94 *Gebhard*, har betydelse för EU-domstolens roll inom EU-skatte­rätten och hur dess restriktionsprövning går till. Annan praxis som behandlas i uppsatsen, såsom mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, har i stället mer direkt betydelse för rent konstlade upplägg-doktrinen. För att kunna uppfylla uppsatsens syfte, måste praxis av dessa olika delar av EU-skatte­rätten redogöras för. Som konstateras nedan under avsnitt 1.4 finns det vidare en rad andra domar från EU-domstolen av relevans för uppsatsens syfte, som dock av utrymmesskäl och praktiska skäl inte redogörs för i detalj. I stället fokuseras det på de mål av störst betydelse

¹³ Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 40; Pålsson (2018) s. 54 f.

¹⁴ Se Helminen (2018) s. 1.

¹⁵ Se Weatherill (2016) s. 161 ff.

¹⁶ Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 40 f.

för uppsatsens syfte och frågeställningar, medan övriga mål refereras till i fotnoterna.

EU-domstolen har genom sin praxisutveckling en drivande roll i att utveckla EU-rätten, främst när det gäller skyddet av grundläggande fri- och rättigheter och den inre marknaden.¹⁷ Trots EU-domstolens stora betydelse för rättsutvecklingen inom EU, har den emellertid varit föremål för omfattande kritik. Motståndet ligger bland annat i att EU-domstolen skulle ägna sig åt så kallad *judicial activism*, nämligen att domstolen i stället för att tolka EU:s rättsakter i alltför stor utsträckning skipar ny rätt, eller att domstolen själv skapar en rättslig grund för att få avgörandena att framstå som legitima. Då EU-domstolen inte är ett lagstiftande organ, borde den därför enligt en del kritiker inte heller ägna sig åt sådan verksamhet.¹⁸ Kritiken ändrar dock inte att EU-domstolen i dagsläget har en stor betydelse för den skatterättsliga utvecklingen, och inom ramen för uppsatsens syfte kommer denna problematik därför inte att redogöras för närmare.¹⁹

Inte sällan kan emellertid EU-domstolens analys och tolkning framstå som fåordig, och det kan vara svårt att utröna den närmare innebörden av domstolens resonemang. Av den anledningen är det relevant att också beakta generaladvokaternas yttranden till de specifika målen hos EU-domstolen som berörs i den fortsatta framställningen. Generaladvokatens uppgift är att opartiskt och oavhängigt lämna förslag till hur målet bör avgöras av EU-domstolen. Förslaget till avgörande kan bidra till en bredare förståelse för omkringliggande omständigheter i det specifika målet och i yttrandet återfinns ofta uttalanden som är i princip identiska med EU-domstolen, men som kan vara mer utförliga och beskrivande än vad EU-domstolens uttalanden tenderar att vara. Däremot måste, vid tillämpning av EU-rättsliga källor med användning av den EU-rättsliga metoden, beaktas rättskällevärdet i generaladvokatens uttalanden. Förslaget till avgörande är inte en dom och

¹⁷ Se Reichel (2018) s. 111 och 115.

¹⁸ Se Reichel (2018) s. 131; Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 42 f. och s. 59.

¹⁹ Se Dahlberg (2020) s. 27.

saknar därför det rättskällevärde som EU-domstolens domar har. I stället för att betraktas som en *bindande rättskälla*, ska generaladvokatens uttalanden ses som *vägledande*. Förslaget till avgörande kan få ett direkt rättskällevärde först då EU-domstolen i sin dom tydligt följer generaladvokatens resonemang och slutsats.²⁰

Uppfattningen förekommer att juridisk litteratur får sin bärighet genom att personen bakom ett uttalande är en erkänd expert på rättsområdet, medan andra anser att värdet i den juridiska doktrinen ligger i den inre tyngden hos ett verk. Oavsett ståndpunkt får doktrinen tyngd som rättskälla då den besitter egenskaper som andra mer auktoritära rättskällor saknar.²¹ Doktrinen har en möjlighet att överblicka både lagtexten i sig och när lagtext analyseras i olika avgöranden i domstol, vilket innebär en möjlighet att kritiskt granska gällande rätt. Vidare får doktrinen stor betydelse på områden där andra auktoritära rättskällor såsom lagtext och praxis saknas eller endast återfinns i begränsad omfattning. Litteraturen kan då fungera som ett komplement för att kunna tolka och kritisera gällande rätt på området.²² Så torde inte minst vara fallet på det EU-skatterättsliga området, framför allt gällande problematiken med rent konstlade upplägg. Någon specifik lagtext går utöver de grundläggande fördragsbestämmelserna inte att utröna på området, då rättsutvecklingen i princip uteslutande sker genom EU-domstolens skatterättspraxis. Den juridiska litteraturen som används i uppsatsen åsyftar således att bidra till en bredare förståelse för rent konstlade upplägg-doktrinen samt för att underbygga analysen kring vad doktrinen faktiskt innebär.

I uppsatsen bearbetas såväl litteratur av mer allmän karaktär på EU-rättens område som litteratur med ett närmare fokus på just företagsbeskattningen och rent konstlade upplägg-doktrinen. Den doktrin som refereras till i uppsatsen är författad av både svenska och internationella experter inom EU-skatterätten. Svensk doktrin om EU-skatterätten och rent konstlade upplägg-

²⁰ Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 40 och s. 116 ff.

²¹ Se Kleineman (2018) s. 33 ff.

²² Se Kleineman (2018) s. 36 ff.

doktrinen innefattar bland annat verk av Dahlberg, Hilling samt Bernitz och Kjellgren. Även internationell litteratur går att återfinna på området, där bland annat verk av Terra och Wattel samt Helminen kan nämnas. I den EU-rättsliga metoden har doktrinen vikt som rättskällevärde, om än möjligen något mindre än inom nationell rätt. Att så är fallet kan bland annat bero på de språkliga problem som, av förklarliga skäl, uppstår inom unionen när experter från olika länder forskar inom EU-rätten. Trots att EU-domstolen inte hänvisar till doktrinen i sina avgöranden, har litteraturen alltså stor betydelse för tolkningen och den kritiska analysen av gällande EU-rätt. Detta syns inte minst i generaladvokaternas förslag till avgöranden, där hänvisningar till doktrinen förekommer regelbundet.²³ Eftersom den följande framställningen huvudsakligen är att betrakta som en rättsfallsstudie, har omfattningen av doktrin emellertid behövt begränsas.

1.4 Avgränsningar

I uppsatsen förutsätts att läsaren har grundläggande kunskaper inom såväl nationell svensk skatterätt som inom EU-skatterätt. Det redogörs steg för steg i uppsatsen hur problematiken med rent konstlade upplägg kommit att uppstå inom EU-skatterätten. Här diskuteras bland annat EU-domstolens roll inom den skatterättsliga utvecklingen och hur domstolens prövning ser ut. En mer detaljerad redogörelse av EU-rättens grunder och den svenska skatterättens grunder förekommer emellertid inte. Den diskussion som bedrivs i uppsatsens del 2 har inte till syfte att ge en bredare översyn av EU-skatterätten, utan fokuserar på de för uppsatsens syfte mest centrala aspekterna för att därmed komma in på EU-domstolens skatteflyktspraxis och problematiken med rent konstlade upplägg. En mer detaljerad undersökning faller dels utanför uppsatsens syfte, dels inte är möjligt att bedriva inom ramen för uppsatsen.

En stor del av uppsatsens fokus ligger på olika skatterättsmål från EU-domstolen där rent konstlade upplägg-doktrinen aktualiserats. I de rättsfall

²³ Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 121 f.

som analyseras redogörs det för såväl relevanta omständigheter rörande just rent konstlade upplägg som för sakomständigheter som, även fast de inte alltid är direkt relevanta för uppsatsens syfte, bidrar till en kontext och en bredare förståelse för doktrinen innebörd. Däremot kommer sådan information i målen som saknar betydelse för uppsatsens frågeställningar inte att redogöras för närmare. Vidare återfinns i praxis en rad mål från EU-domstolen som är relevanta för uppsatsens syfte, men som av utrymmesskäl inte diskuteras utförligt i texten. I stället kommer dessa att refereras till i fotnoterna. De mål som diskuteras mer utförligt, såsom exempelvis mål 270/83 *Avoir Fiscal*, mål C-55/94 *Gebhard* och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, har bedömts vara av så pass central betydelse för uppsatsens syfte att dessa analyseras närmare.

Fokus i uppsatsen kommer att ligga på etableringsfriheten, vilken återfinns i art. 49 FEUF. I de rättsfall som får anses vara av störst betydelse för uppsatsens syfte är det nämligen etableringsfriheten som är föremål för prövning. Även om det i en liknande situation kan argumenteras för att också fri rörlighet för kapital kan aktualiseras, är den diskussionen alltså inget som denna uppsats berör närmare. Vidare kan det i vissa situationer med nationella lagstiftningar, som utformats mot bakgrund av att förhindra skatteflykt, få en skatterättslig betydelse att internationella dubbelbeskattningsavtal är tillämpliga. För att kunna uppfylla uppsatsens syfte avseende innehållet av rent konstlade upplägg har denna aspekt av skatterätten emellertid lämnats utanför arbetets ramar.

1.5 Forskningsläge

En rad avhandlingar har skrivits avseende den skatterättsliga utvecklingen inom EU, inte minst på företagsbeskattnings område. Nationella regler om koncernbidrag och koncernavdrag har återkommande varit en del av debatten. På senare år har också de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna varit uppe för prövning i EU-domstolen och förklarats oförenliga med

etableringsfriheten.²⁴ Detta medförde att ytterligare avhandlingar skrevs på området, dels genom analyser av EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden, dels genom mer specifika undersökningar av det svenska rekvisitet *uteslutande eller så gott som uteslutande* i 24 kap. 18 § 2 st. inkomstskattelagen. Forskningens fokus har i dessa avseenden legat på den svenska lagstiftningens eventuella förenlighet med EU-rättens fördragsbestämmelser om de fria rörligheterna. När det specifikt gäller den EU-rättsliga aspekten, doktrinen om rent konstlade upplägg, är forskningen emellertid mer återhållsam. I den juridiska litteraturen har doktrinen diskuterats av bland annat Dahlberg, som i boken *Internationell beskattning* för en diskussion om den problematik och ”orättvisa” som uttrycket kan ge upphov till.²⁵ I den svenska litteraturen har även Hilling och Ståhl diskuterat doktrinen och dess praktiska betydelse för rättsutvecklingen inom EU-skatteätten. Likaså har en internationell forskning skett på området, där det berörts av bland annat Terra och Wattel samt Helminen. En mer ingående analys av rent konstlade upplägg och vilken faktiskt innebörd EU-domstolen givit doktrinen förekommer dock inte i någon bredare omfattning. Det torde således finnas både utrymme och behov av att doktrinen om rent konstlade upplägg granskas på ett djupare plan.

Denna uppsats bidrar till den EU-skatteättsliga forskningen genom att ta ett steg tillbaka och närmare söka förklara vad den EU-rättsliga doktrinen om rent konstlade upplägg innehåller. Det är av vikt för den skatteättsliga utvecklingen att doktrinen ges en tydligare innebörd, inte minst för att medlemsstaterna ska ha en reell möjlighet att kunna rätta sig efter EU-rätten. Ett oklart rättsläge ökar risken för att medlemsstater tillämpar lagstiftning som strider mot etableringsfriheten, vilket i sin tur går emot det övergripande syftet med EU-skatteätten; att motverka och avskaffa barriärer på den inre marknaden.²⁶

²⁴ Se mål C-484/19 Lexel och HFD 2021 ref. 68.

²⁵ Se Dahlberg (2020) s. 212 ff.

²⁶ Se Helminen (2018) s. 6 f.

1.6 Disposition

I den fortsatta framställningen följer inledningsvis en kortare redogörelse för EU-rätten och hur dess uppbyggnad föranleder olika problem på den internationella företagsbeskattningens område. Bland annat redogörs det för fördragsfriheterna, specifikt etableringsfriheten, och vilken betydelse den får för nationell skattelagstiftning som har gränsöverskridande effekt. Vidare diskuteras skatterättens tvådimensionella natur i att vara såväl harmoniserad i vissa delar som att vara en rent nationell angelägenhet i vissa andra avseenden.

Efter den inledande redogörelsen diskuteras EU-domstolens roll inom EU-rätten i allmänhet och dess påverkan på EU-skatterätten i synnerhet. I avsnittet redogörs dels för domstolens roll enligt fördragen, dels hur utvecklingen av EU-domstolens praxis har påverkat medlemsstaternas skattesystem och regler. I avsnittet diskuteras exempelvis det mål där EU-domstolen först introducerade Rule of Reason-doktrinen, för att sedan närmare komma in på vilken betydelse det får i förlängningen för doktrinen om rent konstlade upplägg.

I del 3 läggs sedan fokus på rent konstlade upplägg-doktrinen. En rad mål från EU-domstolen diskuteras närmare för att förstå hur rent konstlade upplägg-doktrinen framkommit i praxis, hur det utvecklats med tiden och vilken praktisk innebörd domstolen givit den.

Uppsatsen avslutas sedan med en kritisk analys av de uttalanden som gjorts kring rent konstlade upplägg-doktrinen i såväl praxis som i litteraturen för att försöka utröna dess faktiska innebörd samt granska vilka effekter det får i praktiken.

2 EU-skatte rätt

2.1 Inledning

Europeiska unionen kan sägas vara en delvis överstatlig, delvis mellanstatlig internationell organisation där den stora majoriteten av Europas länder ingår. Unionen är bildad som ett samarbete mellan organisationens medlemsstater, men särskiljer sig från andra mellanstatliga organisationer med anledning av den överstatlighet som gemenskapen också innebär.²⁷ Medlemskapet medför att stater överlåter en del av sin beslutsmakt åt unionen och dess organ, och inskränker därigenom den statssuveränitet som annars följer av folkrätten.²⁸ Sverige är officiellt medlem i Europeiska unionen sedan 1 januari 1995 och stiftade med anledning av inträdet en anslutningslag (1994:1500), den så kallade EU-lagen, och en grundlagsändring, nuvarande 10 kap. 6 § regeringsformen. Genom de nationella ändringarna kodifierades Sveriges medlemskap i EU och EU:s överstatliga natur.²⁹ Med inträdet i unionen följer såväl rättigheter som skyldigheter. Inom EU:s territoriella gränser ska råda en fri marknad utan inre gränser, med ett tätt ekonomiskt och socialt samarbete länderna emellan. Samtliga unionsmedborgare ska garanteras fri rörlighet inom EU, där nationsgränserna inte ska försvåra möjligheterna att bo, arbeta eller etablera sig i ett annat EU-land.³⁰ Medlemskapet innebär vidare en skyldighet för Sverige att tillsammans med övriga unionsstater sträva efter att uppnå de gemensamma målen som följer av fördragen.³¹ Mer specifikt måste Sverige vidta samtliga åtgärder som bedöms lämpliga för att säkerställa att landets skyldigheter enligt fördragen fullgörs.³²

²⁷ Se art. 1 FEU.

²⁸ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 39; Art. 1 FEU.

²⁹ Se Pålsson (2018) s. 53; Dahlberg (2020) s. 389.

³⁰ Se art. 3.2 och 3.3 FEU.

³¹ Se art. 3 FEU.

³² Se art. 4.3 FEU; Terra och Wattel (2012) s. 35 f.

EU:s mellanstatliga karaktär medför att det är unionsstaterna som utformat och bestämt unionens kompetensområde, och därmed hur långt överstatligheten sträcker sig. Det skiljer sig därför från område till område vilka befogenheter unionen besitter; i unionsfördraget benämnt som *principen om tilldelade befogenheter*.³³ E contrario innebär detta att varje befogenhet som inte tilldelats EU:s organ tillhör medlemsstaterna.³⁴ Hur förhållandet mellan EU:s beslutsmakt och medlemsstaternas suveränitet ser ut samt vilka befogenheter EU besitter följer mer specifikt av funktionsfördraget. Inom vissa områden har EU tilldelats exklusiv befogenhet, innebärandes att medlemsstaterna frånsagt sig all lagstiftningsmakt på nationell nivå. En sådan fullharmonisering har bland annat skett genom tullunionen, den monetära politiken för de länder med euro som valuta samt inom den delen av konkurrensrätten som rör den inre marknadens funktion.³⁵ Inom andra områden gäller så kallad delad befogenhet, där EU och medlemsstaterna gemensamt besitter möjligheten att stifta ny rätt. Medlemsstaterna ska då utöva sin befogenhet i den mån unionen inte gjort detta. Som exempel på sådan partiell harmonisering kan nämnas den inre marknaden, socialpolitiken och miljörätten.³⁶ Vidare har EU inom vissa områden också en möjlighet att stödja, samordna och komplettera de åtgärder som medlemsstaterna vidtagit, såsom inom områdena kultur, turism och utbildning.³⁷ Specifikt gällande skatterätten har en partiell harmonisering skett, men rättsområdet är inom EU något särpräglad, vilket kommer diskuteras mer utförligt under avsnitt 2.4 nedan. Hur EU sedan ska utföra sina lagstiftningsbefogenheter styrs av principerna om subsidiaritet och proportionalitet. Unionens maktutövning ska i enlighet med subsidiaritetsprincipen endast ske i de situationer då samma eller bättre resultat inte kan uppnås av en åtgärd på nationell nivå; beslut ska tas så nära de berörda EU-medborgarna som möjligt. Vidare, i enlighet med proportionalitetsprincipen, får EU:s åtgärder aldrig gå utöver vad som är

³³ Jfr art. 1, art. 5.1 och art. 13.2 FEU.

³⁴ Se art. 4.1 FEU.

³⁵ Se art. 2.1 och 3.1 FEUF.

³⁶ Se art. 2.2 och 4 FEUF.

³⁷ Se art. 2.5 och 6 FEUF.

nödvändigt för att nå de uppställda målen i fördragen. Principerna måste således inte minst beaktas i de situationer där EU:s institutioner har delad befogenhet med medlemsstaterna, eller endast har en stödjande och kompletterande funktion.³⁸

Inskränkningen i medlemsstaternas suveräna rättigheter som överstatligheten medför har också förtydligats genom EU-domstolens rättspraxis. I mål *Costa mot ENEL* slog domstolen nämligen fast att EU-rätten äger företräde framför medlemsstaternas nationella lagstiftningar, samt att inträdet i unionen innebär en definitiv inskränkning av statssuveräniteten. Domstolen anförde vidare att fördragsrätten är av en sådan självständig och särpräglad karaktär, att om EU-rätten skulle befinna sig i någon form av rättslig konflikt med medlemsstaternas nationella rätt, skulle den förlora sin gemenskapskaraktär och hela den rättsliga grunden för gemenskapen skulle sättas i fråga.³⁹ EU-domstolens resonemang avspeglar de argument domstolen framförde i mål *Van Gend & Loos*. Domstolen konstaterade där att medlemsstaterna tillsammans skapat en rättsordning som inte enbart förpliktade landet utan också dess medborgare. På grund av gemenskapens funktion skulle inte heller senare företagna åtgärder på nationell nivå äga företräde framför gemenskapsrätten, då i en sådan situation, hela syftet med samarbetet skulle riskera att undergrävas.⁴⁰ EU-domstolen utvecklade diskussionen i ett senare avgörande från år 1970, mål *Internationale Handelsgesellschaft*, där den konstaterade att EU-rätten äger företräde framför *all gällande nationell lagstiftning*, inkluderat medlemsstaternas grundlagsskrivelser och författningar. Inga former av nationella regler ska således kunna användas som stöd för att inte fullt ut rätta sig efter den överstatliga beslutsmakt som EU:s institutioner genom gemenskapsrätten besitter.⁴¹ EU-domstolen har med sin praxisutveckling, som uttolkare av gemenskapsrätten, fått en viktig

³⁸ Se art. 5.3 och 5.4 FEU; Reichel (2018) s. 112 ff.; Helminen (2018) s. 4.

³⁹ Se mål 6/64 *Costa v. ENEL*; Weatherill (2016) s. 73 f.

⁴⁰ Se mål 26/62 *Van Gend & Loos*.

⁴¹ Se mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH*; Bernitz och Kjellgren (2018) s. 100 ff.

betydelse för hur EU-rätten förändrats genom åren. Som kommer att diskuteras nedan är detta inte minst fallet på EU-skatterättens område.⁴²

2.2 EU-domstolens roll

EU-domstolen, eller *Europeiska unionens domstol* som den egentligen heter, är en av EU:s institutioner och som genom åren fått en stor betydelse för gemenskapsrättens utveckling och förändring.⁴³ EUD har en uppsättning bestående av domstolen, tribunalen och specialdomstolar, vars övergripande syfte är att tillförsäkra att den gällande EU-rätten följs vid all tolkning och tillämpning av fördragen. Själva domstolen består i dagsläget av 27 domare, med minst åtta generaladvokater som biträder domarna i processen.⁴⁴ Som en självständig EU-rättslig institution har domstolen givits en rad uppgifter och befogenheter. En av dessa uppgifter är att kontinuerligt granska lagenligheten av de rättsakter som övriga institutioner inom EU antar. EUD fungerar i detta avseende närmast som en författningsdomstol. Domstolen ska granska huruvida EU överskridit sina befogenheter, exempelvis genom att ha antagit fördragsstridiga rättsakter, och i tillämpliga situationer ogiltigförklara dessa lagstiftningsakter.⁴⁵ En annan av domstolens uppgifter aktualiseras vidare genom den möjlighet som Kommissionen och medlemsstaterna har att väcka talan mot en annan medlemsstat med anledning av att denna underlåtit att uppfylla en skyldighet enligt fördragen. Om EUD vid behandlingen av en sådan *fördragsbrottstalan*, i enlighet med Kommissionen eller den medlemsstat som väckt frågan, finner att den berörda medlemsstaten underlåtit att fullgöra sina förpliktelser enligt fördragen, ska medlemsstaten åläggas att vidta de åtgärder som krävs för att efterkomma EUD:s dom.⁴⁶ Utöver de två ovan beskrivna befogenheterna som EUD besitter, har domstolen också en viktig roll som tolkare och tillämpare av EU-rätten. Som

⁴² Se Dahlberg (2020) s. 393; Lodin m.fl. (2019), del 1 s. 22.; Terra och Wattel (2012) s. 115 ff.

⁴³ Se art. 13.1 FEU.

⁴⁴ Se art. 19.1 och 19.2 FEU; Art. 252 FEUF.

⁴⁵ Se art. 263 och 264 FEUF.

⁴⁶ Se art. 258–260 FEUF.

konstaterat i tidigare avsnitt är denna del av EU-domstolens institution fundamental inte enbart av den anledningen att den bedriver ett omfattande tolkningsarbete av primär- och sekundärrätten, utan också för att domstolen genom rättstillämpningen förändrat och vidareutvecklat gemenskapsrätten på ett sätt som inte alltid följer direkt av fördragsbestämmelserna. Denna del av EUD:s arbete har direkt betydelse för den här uppsatsens frågeställningar.⁴⁷

EU-domstolens tolkning och utveckling av EU-rätten sker främst genom så kallade *förhandsavgöranden*. Genom artikel 267 i funktionsfördraget ges domstolarna i respektive medlemsstat en möjlighet att, om en fråga i ett mål berör gemenskapsrätten och som bedöms vara oklar, föra frågan vidare till EU-domstolen för ett klargörande. Om en sådan situation skulle uppstå i högsta instans i en medlemsstat, är den domstolen *skyldig* att hänföra frågan till EUD för behandling. Undantag gäller emellertid för de situationer där EU-rätten bedöms vara *klar* eller *uppenbar*; vilket följer av den så kallade *acte clair-doktrinen*. I en sådan situation behöver de nationella domstolarna inte gå vidare till EUD för att få svar på frågan i målet.⁴⁸ Domstolen har genom sin praxisbildning med förhandsavgöranden utvecklat EU-skatte-rätten på flera sätt, och har i avsaknad av omfattande skatterättsliga fördragsbestämmelser satt ramarna för hur medlemsstaternas internationella skattelagstiftningar får se ut. EUD:s slutsatser i meddelade förhandsavgöranden är formellt bindande för den domstol som härlett frågan till EUD, och domstolen måste således avgöra frågan i målet med beaktande av hur EU-domstolen förklarat att EU-rätten ska tolkas. Att notera är vidare att EUD:s avgöranden i princip också är prejudicerande inom hela EU, och påverkar i praktiken därför samtliga medlemsstaters domstolar och lagstiftningsorgan.⁴⁹ Möjligheten till förhandsavgörande och faktumet att EUD:s uttalanden i praktiken blir prejudicerande inom hela EU stärker det bakomliggande syftet med systematiken; att åstadkomma en enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten. Utan den vägledande roll som EU-domstolen

⁴⁷ Se art. 19.1 FEU; Bernitz och Kjellgren (2018) s. 61 ff.; Lodin m.fl. (2019), del 1 s. 22.

⁴⁸ Se mål 283/81 Srl CILFIT; Bernitz och Kjellgren (2018) s. 249 ff.

⁴⁹ Se Lodin m.fl. (2019), del 1 s. 22; Bernitz och Kjellgren (2018) s. 62 f. och s. 188 f.

får i situationer där gemenskapsrätten är oklar, hade EU:s rättsakter sannolikt tolkats på olika sätt av medlemsstaterna och enhetligheten hade blivit svårare att säkerställa.⁵⁰

Av artikel 267 följer som ovan nämnt att EU-domstolen är behörig att tolka fördragsbestämmelserna. De grundläggande friheterna, artikel 28 rörande varor, artikel 45 och 49 rörande personer (inkluderat etableringsfriheten), artikel 56 för tjänster samt artikel 63 för kapital, omfattas således av domstolens kompetensområde. Inom EU råder ett allmänt förbud mot diskriminering på grund av nationalitet.⁵¹ Utöver detta allmänna förbud, återfinns vidare ett förbud mot restriktioner eller inskränkningar i artiklarna om de fria rörligheterna. Artikel 49 om etableringsfrihet lyder enligt följande:

”Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

Av artikelns lydelse, vilket också genomgående framgår av EU-domstolens praxis, följer att en nationell lagstiftning inte måste vara diskriminerande för att anses stå i strid med etableringsfriheten, utan det räcker med att lagstiftningen medför en *inskränkning* i denna rätt. Som kommer att diskuteras nedan är det emellertid inte alltid en inskränkande nationell lagstiftning bedöms som oförenlig med EU-rätten, nämligen om EU-domstolen anser att den kan rättfärdigas.⁵²

⁵⁰ Se mål C-166/73 Rheinmühlen-Düsseldorf; Weatherill (2016) s. 161 ff.; Boria (2017) s. 79 ff.; Dahlberg (2005) s. 14 ff.

⁵¹ Se art. 18 FEUF.

⁵² Se Dahlberg (2020) s. 395 f.

För att närmare förstå EU-domstolens betydelse och inflytande på skatterättsområdet måste emellertid först redogöras för de mer generella aspekter som möjliggjort detta förhållande, inkluderat EU-domstolens restriktionsprövning.

2.3 EU-domstolens restriktionsprövning

Av redogörelsen ovan följer att ett av fördragens huvudsakliga syften är att eliminera hinder på den inre marknaden, vilket i skatterättsligt hänseende främst kommer till uttryck genom funktionsfördragets artiklar om de fria rörligheterna. En utgångspunkt för exempelvis etableringsfriheten är att en medlemsstats nationella lagstiftning innehåller eller får en gränsöverskridande effekt, eftersom det är en förutsättning för gemenskapsrättens tillämplighet. Om ett sådant element finns, uppkommer sedan frågan huruvida den nationella lagstiftningen på något sätt hindrar medborgare eller företag från andra medlemsländer att utöva sin etableringsrätt i det specifika landet. Etableringsfriheten i funktionsfördragets artikel 49 förbjuder, som följer av ordalydelsen, hinder eller inskränkningar i den fria rörligheten. Utöver dessa så kallade *icke-diskriminerande hinder*, innefattas alltså även nationella lagstiftningar vars effekter innebär *direkt* eller *indirekt* ("öppen" eller "dold") *diskriminering* av unionsmedborgare som utnyttjar sin etableringsfrihet. En öppen diskriminering innebär att en lagstiftning innehåller stadganden som uttryckligen medför att personer och företag som etablerar sig i ett specifikt unionsland, på grund av sin nationalitet, särbehandlas negativt i jämförelse med inhemska personer och företag. En sådan situation skulle bolagsskatterättsligt kunna vara att en lagstiftning medför att inhemska företag blir föremål för en specifik skattesats, medan företag från andra unionsländer åläggs en högre bolagsskatt vid etablering i det landet.⁵³ En indirekt eller dold diskriminering i sin tur är nationella lagstiftningar som utan uttryckliga stadganden om nationalitet ändå är ägnade att ge ett resultat där utländska etablerare missgynnas i förhållande

⁵³ Se exempelvis mål C-311/97 Royal Bank of Scotland.

till inhemska personer och bolag. Ett sådant exempel skulle kunna vara en lagstiftning som stiftas med generella och objektiva ordalag, men som i realiteten enbart träffar utländska bolag eller bolag med utländska ägare. Distinktionen mellan diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner har emellertid fått mindre betydelse under senare år, med anledning av att EU-domstolen ofta stannat vid att konstatera att ett *hinder* mot etableringsfriheten föreligger. Att komma ihåg är emellertid att en prövning om eventuell diskriminering av en person som utnyttjar sin etableringsfrihet enbart är inriktad på de utländska personer och företag som etablerar sig i ett medlemsland och tar således inte hänsyn till lagstiftning som eventuellt diskriminerar inhemska medborgare i förhållande till utländska. Ett icke-diskriminerande hinder i den fria rörligheten däremot, tar hänsyn till såväl behandlingen av de utländska medborgarna som de inhemska.⁵⁴

En annan aspekt, som är en förutsättning för att en lagstiftning ska anses vara diskriminerande mot den som utnyttjar sin etableringsfrihet, är att de utländska personer eller företag vars fria rörlighet hindras och de inhemska subjekten befinner sig i *objektivt jämförbara situationer*. Diskrimineringar avseende den fria rörligheten bygger på att unionsmedborgare missgynnas *i förhållande till* inhemska personer och företag, och utan en sådan jämförbar situation kan någon *särbehandling* inte heller anses föreligga.⁵⁵ En aspekt att belysa är här att bedömningen om objektivt jämförbar situation är en del av diskrimineringsprövningen, men inte nödvändigtvis i prövningen avseende icke-diskriminerande hinder. Det kan emellertid diskuteras huruvida det i EU-domstolens domar även i dessa situationer, utan att EUD direkt adresserat det, i många mål går att identifiera två jämförbara situationer.⁵⁶

Den absoluta huvudregeln vid mål om de fria rörligheterna är att det föreligger ett förbud mot nationella lagstiftningar vars effekter verkar hindrande mot fördragsfriheterna. I vissa särskilda fall har EU-domstolen

⁵⁴ Se Dahlberg (2019) s. 40 f.; Pålsson (2018) s. 60 ff.; Helminen (2018) s. 93 f.; Dahlberg (2005) s. 93 ff.

⁵⁵ Se Kokott (2007) s. 102.

⁵⁶ Se Dahlberg (2020) s. 402 f.; Helminen (2018) s. 98 f.; Gormley (2005) s. 2 ff.

emellertid kommit fram till att lagstiftningar, som visserligen befunnits vara hindrande, under vissa särskilda förutsättningar kan rättfärdigas. För nationella lagstiftningar som är direkt diskriminerande mot etableringsfriheten är möjligheten liten att få lagstiftningen rättfärdigad av EUD, då det i sådana fall måste göras med hänsyn till fördragsundantagen om allmän ordning, säkerhet och hälsa.⁵⁷ För nationella regler som inte är direkt diskriminerande men som alltjämt utgör ett hinder mot etableringsfriheten, är möjligheterna däremot större.⁵⁸ Denna skillnad i rättsläget har utvecklats genom EU-domstolens praxis, där EUD i ett mål från 1994 redogjort närmare för de kriterier som måste vara uppfyllda för att kunna rättfärdiga en nationell lagstiftning; den så kallade *Rule of Reason-doktrinen*.⁵⁹

2.3.1 Mål C-55/94 Gebhard

Målet rörde en tysk jurist som startade och bedrev advokatverksamhet i Italien, varvid italienska nationella regler om utövande av advokatverksamhet inom dess territorium aktualiserades. Frågorna som ställdes avsåg främst tolkningen av direktiv 77/249/EEG av den 22 mars 1977 om underlättande för advokater att effektivt begagna sig av friheten att tillhandahålla tjänster, men EU-domstolen konstaterade i målet att även primärrättens regler om fri rörlighet var tillämpliga på situationen, närmare bestämt etableringsfriheten. Av betydelse för den fortsatta framställningen är emellertid inte sakomständigheterna i målet, utan de rättsliga uttalanden som EU-domstolen sedan gjorde avseende *Rule of Reason-doktrinen*, eller ”förnufts-doktrinen”. En nationell åtgärd som bedöms utgöra ett hinder för den fria rörligheten inom EU måste, för att kunna rättfärdigas, uppfylla följande fyra förutsättningar:

- De nationella åtgärderna ska vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt,

⁵⁷ Se art. 52.1 FEUF.

⁵⁸ I den skatterättsliga litteraturen har diskuterats huruvida även indirekt diskriminering kan rättfärdigas enligt EU-domstolens *Rule of Reason-doktrin*, i vart fall om den nationella åtgärden *tillämpas* på ett icke-diskriminerande sätt. Se om detta Helminen (2018) s. 145, Dahlberg (2020) s. 404 f., samt mål C-204/90 Bachmann.

⁵⁹ Se Helminen (2018) s. 92 ff.; Ståhl m.fl. (2011) s. 105.; Terra och Wattel (2012) s. 53 ff.

- De ska framstå som motiverade utifrån ett trängande allmänintresse,
- De ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem (ändamålskrav), och
- De ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning (proportionalitetskrav).⁶⁰

I den fortsatta praxisbildningen rörande hinder mot den fria rörligheten, har Rule of Reason-doktrinen varit en grundläggande del av EU-domstolens restriktionsanalys och rättfärdigandeprövning. Av skatterättslig betydelse är att EUD, mot bakgrund av uttalandena i *Gebhard*, utvecklat en rad olika rättfärdigande grunder specifikt avseende gränsöverskridande skattefrågor. De olika grunderna diskuteras närmare i avsnitt 2.4.2 nedan, där en av dem, motverkandet av skatteflykt, är den som sedermera aktualiserar diskussionen om rent konstlade upplägg.⁶¹

2.4 EU-skatterätten

EU-skatterätten intar som tidigare nämnt en särställning inom unionsrätten då den i flera avseenden, i motsats till många andra rättsområden, kvarstår som en nationell angelägenhet hos medlemsstaterna.⁶² Medlemsstaternas till synes starka vilja om att behålla sin skatterättsliga beslutsmyndighet har därför medfört en långsam eller obefintlig harmonisering, möjligen på grund av medlemsstaternas skilda intressen när det gäller skattesystemets uppbyggnad och utveckling. Fördragsrättsligt syns detta genom att det för beslut om förordningar och direktiv på skatterättsområdet gäller ett *enhetlighetskrav*; om inte samtliga medlemsstater i EU är i konsensus om hur unionsskatterätten ska utvecklas så går förslaget i fråga inte igenom.⁶³ Resultatet av detta är bland annat att någon gemensam EU-skatt inte finns. Medlemsstaterna utformar sina respektive skattesystem och har beslutsmyndigheten att fastslå såväl

⁶⁰ Jfr även mål C-19/92 Kraus, punkt 32 i domen.

⁶¹ Se Dahlberg (2020) s. 404 f.; Helminen (2018) s. 144 f.; Boria (2017) s. 86 f.; Dahlberg (2005) s. 114 ff.; Terra och Wattel (2012) s. 59 ff.

⁶² Se Ståhl m.fl. (2011) s. 24 f.; Pahlsson (2018) s. 55 f.; Kokott (2007) s. 101.

⁶³ Se art. 113 och 115 FEUF; Bernitz och Kjellgren (2018) s. 372 f.

skattesatser som kriterier för skattskyldighet.⁶⁴ Däremot innebär inte den nationella skattesuveräniteten att EU helt saknar befogenheter att inverka på den skatterättsliga utvecklingen. Inom vissa skatterättsliga områden har en harmonisering skett, bland annat genom samordnande direktiv på mervärdesskatteområdet och för en rad punktskatter.⁶⁵ Vidare är EU:s påverkan på skatterättsområdet påtaglig också inom andra områden, trots avsaknad av harmoniserande direktiv eller förordningar; nämligen genom EU-domstolens praxisbildning rörande primärrättens bestämmelser om de fria rörligheterna. Såväl unionsfördraget som funktionsfördraget är tillämpliga på direkt beskattning, även om det inte uttryckligen framgår av fördragsartiklarna. Det sistnämnda har förtydligats genom EU-domstolens praxis, vilket redogörs för närmare under avsnitt 2.4.1 nedan.⁶⁶ Vidare torde också kunna konstateras att vikten av EU-domstolens förhandsavgöranden skiftar beroende på vilken EU-skatterättslig fråga en situation berör. Inom exempelvis mervärdesskatteområdet torde, bland annat på grund av den harmonisering som skett, förhandsavgöranden i stor utsträckning kunna underlåtas. Inom andra områden med större oklarhet och snabb rättsutveckling, vilket bland annat är fallet avseende fördragsfriheternas innebörd inom företagsbeskattningen, torde vikten av förhandsavgöranden vara betydligt större.⁶⁷

2.4.1 Avoir Fiscal⁶⁸

I EU-domstolens mål från 1983 behandlades skatterättens förhållande till unionsrätten, närmare bestämt fördragsbestämmelserna om de fria rörligheterna. I målet, som rörde fransk utdelningsbeskattning, medförde fransk rätt att försäkringsföretag som gick med vinst blev föremål för en kumulativ beskattning; först genom en bolagsskatt och sedan genom en beskattning av utdelningen till ägarna. Som ett sätt att mildra denna effekt

⁶⁴ Jfr mål C-336/96 Gilly; Helminen (2018) s. 3 ff.; Kokott (2007) s. 101 f.

⁶⁵ Se mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG och punktskattedirektivet, 2008/118/EG.

⁶⁶ Se Bernitz och Kjellgren (2018) s. 373 f.; Helminen (2018) s. 5.

⁶⁷ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 30 f.

⁶⁸ Se mål 270/83 Avoir Fiscal.

medgavs mottagare till aktieutdelningen en skattecredit, ”avoir fiscal”, det vill säga en skatteförmån som i slutändan reducerade den totala skatt aktieägaren var skyldig att ålägga. Av den franska bestämmelsen följde emellertid också att sådan skattecredit förbehölls de personer som hade sitt faktiska hemvist eller säte i Frankrike. Frågan för EU-domstolen var därför om den franska skattelagstiftningen stred mot unionsrätten genom att verka diskriminerande mot företag med säte utanför franskt territorium.

EUD konstaterade inledningsvis att artikel 52 i EEG-fördraget⁶⁹ är en av gemenskapens grundläggande bestämmelser och som också är direkt tillämplig i medlemsstaterna. Etableringsrätten innebär en rätt för gemenskapsmedborgare att etablera sig i andra medlemsländer utan att utsättas för diskriminering på grund av nationalitet i denna andra medlemsstat. EUD slog sedan fast att den franska lagstiftningen inte gav upphov till en likabehandling av företag med säte i Frankrike och företag med filialer eller kontor i Frankrike men som hade sitt säte i ett annat medlemsland. Såväl inhemska som utländska företag blev föremål för den kumulativa franska beskattningen, men enbart de inhemska företagen och dess aktieägare kunde tillgodogöra sig den skattecredit som lagstiftningen också stadgade. Det rörde sig av den anledningen om en öppen diskriminering på grund av nationalitet som enligt EUD inte kunde rättfärdigas. I punkt 24 i domen fastslog EU-domstolen också följande:

”I detta hänseende skall det först fastslås att det faktum att medlemsstaternas lagar om bolagsbeskattning inte har harmoniserats inte rättfärdigar ifrågavarande skillnad i behandling. Även om det är riktigt att ett bolags skatterättsliga ställning, när det inte har skett någon sådan harmonisering, beror på den nationella lagstiftning som bolaget omfattas av, så är det enligt artikel 52 i fördraget förbjudet för medlemsstaterna att, för personer som utövar sin rätt att etablera sig där, i sin lagstiftning föreskriva andra villkor för utövandet av deras verksamhet än de som fastställts för de egna medborgarna.”

⁶⁹ Jfr art. 49 FEUF.

EU-domstolens uttalanden i *Avoir Fiscal* är viktiga för den fortsatta skatterättsutvecklingen inom EU.⁷⁰ EUD slår nämligen fast att fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna också omfattar medlemsstaternas skattebestämmelser; att stora delar av skatterätten inte är harmoniserad saknar således betydelse ur detta avseende. Medlemsstaterna behåller sin suveränitet vid utformandet av sina nationella skattesystem, men effekten av lagstiftningen får inte bli att etableringsrätten inskränks för unionsmedborgare (inkluderat företag) från andra medlemsstater genom att de behandlas annorlunda än inhemska medborgare och företag.⁷¹

2.4.2 EU-skatterättsliga rättfärdigandegrunder

EU-domstolen har som tidigare nämnt utvecklat ett rättsläge där vissa icke-diskriminerande nationella skattelagstiftningar kan rättfärdigas, förutsatt att de också är ändamålsenliga och proportionerliga. Domstolen har genom sin praxisbildning principiellt accepterat en rad olika grunder som varit applicerbara i skiftande grad, beroende på vilken typ av nationell skattelagstiftning som varit uppe för prövning. Av dessa rättfärdigandegrunder kan bland annat nämnas grunden att uppnå effektiv skattekontroll, upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, att skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen samt att förhindra skatteflykt. Även andra rättfärdigandegrunder kan återfinnas i EUD:s skatterättspraxis, såsom den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten och att förhindra att förluster beaktas flera gånger. Rättfärdigandegrunderna är separat definierade men av EUD:s praxis följer att en nationell skattelagstiftning kan rättfärdigas genom en kombination av olika rättfärdigandegrunder, vilket exempelvis skedde i mål C-446/03 *Marks & Spencer*. Målet gällde brittiska regler om förlustutjämning, där ett brittiskt moderbolag ville göra avdrag för förluster i ett utländskt dotterbolag. Dotterbolaget gick så pass dåligt att det avsågs att likvideras, varvid

⁷⁰ Se för liknande resonemang, domstolens dom i mål C-330/91 *Commerzbank*, mål C-80/94 *Wielockx* samt mål C-250/95 *Futura Participations*.

⁷¹ Se även Pålsson (2018) s. 57; Helminen (2018) s. 98 f.; Wattel (2007) s. 115 f.

moderbolaget ville utnyttja förlusterna genom att ta hem dem till Storbritannien och minska det inhemska skatteunderlaget. De brittiska reglerna om koncernavdrag tillät emellertid inte en sådan hantering av utländska förluster, och moderbolaget fick nekat avdrag. EU-domstolen ansåg att reglerna stred mot etableringsfriheten, men att en kombination av grunderna att förhindra skatteflykt, att värna om den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten samt att förhindra att förluster beaktas flera gånger kunde rättfärdiga de brittiska skattereglerna. EUD anförde emellertid också att lagstiftningen, för att kunna rättfärdigas genom grunderna ovan, också var tvungen att passera det proportionalitetskrav som följer av Rule of Reason-doktrinen.⁷² På grund av att de brittiska reglerna också hindrade moderbolaget från att tillgodogöra sig *slutliga förluster* från det utländska dotterbolaget, gick reglerna för långt och var därmed inte proportionerliga. Även om reglerna alltså ansågs strida mot etableringsfriheten i *Marks & Spencer*, ger domstolens uttalanden ändå ett klagörande i det faktum att en kombination av flera grunder är möjlig för att få en nationell skattelagstiftning rättfärdigad.⁷³

Utöver de ovan principiellt accepterade grunderna som kan rättfärdiga en nationell skattebestämmelse, kan även nämnas en rad grunder som visserligen åberopats av medlemsstaterna i olika skatteprocesser, men som inte accepterats av EU-domstolen. Bland dessa återfinns förlust/minskning av skatteintäkter (skydd av skattebasen), dubbel icke-beskattning samt administrativ belastning för de nationella skattemyndigheterna. I den fortsatta framställningen, i uppsatsens del 3, kommer dessa emellertid inte att diskuteras närmare. Fokus kommer i stället att ligga på den principiellt accepterade grunden att förhindra skatteflykt, utifrån vilken EU-domstolen sedan utvecklat sin praxis om rent konstlade upplägg. I del 3 nedan diskuteras tre olika skatterättsmål från EU-domstolen som berör rent konstlade upplägg,

⁷² Se avsnitt 2.3.1 ovan.

⁷³ Se mål C-446/03 *Marks & Spencer*; Dahlberg (2020) s. 406 ff.; Gormley (2005) s. 4 f.

där såväl EU-domstolens uttalanden som generaladvokaternas förslag till avgörande tas upp.⁷⁴

⁷⁴ Se Helminen (2018) s. 146 f.; Ståhl m.fl. (2011) s. 151 f.

3 Rent konstlade upplägg

3.1 C-264/96 ICI

I begäran om förhandsavgörande som inkom till EU-domstolen aktualiserades brittisk skattelagstiftning om koncernavdrag, efter en process mellan Imperial Chemical Industries plc (ICI) och den brittiska skatteförvaltningen. Sakomständigheterna var följande. ICI ingick tillsammans med ett annat bolag, Wellcome Foundation Ltd, i ett konsortium, genom vilket de ägde ett tredje bolag, Coopers Animal Health (Holdings) Ltd (nedan kallat Holdings). ICI:s andel uppgick till 49 % och Wellcome Foundation Ltd:s till 51 %. Både ICI och Wellcome Foundation Ltd hade sitt säte i Förenade Kungariket. Holdings verksamhet bestod i sin tur i att inneha aktier i 23 andra bolag. Bolagen, som var dotterbolag till Holdings, bedrev handel och utövade verksamhet i flera olika länder. Fyra av dessa dotterbolag hade sitt säte i Förenade Kungariket, sex stycken i andra medlemsstater och 13 stycken i länder utanför gemenskapsområdet. Ett av de dotterbolag som hade sitt säte i Förenade Kungariket, CAH, gick med förlust under flera år och ICI ville av den anledningen beviljas en skattelättnad genom att kunna dra av förlusterna mot den vinstdrivande verksamhet som bedrevs genom Holdings. ICI:s begäran avslogs emellertid av den brittiska skatteförvaltningen. Anledningen till avslaget motiverades bland annat med att Holdings inte var ett holdingbolag i den brittiska lagstiftningens mening; lagstiftningen ställde upp ett krav på att verksamheten skulle bedrivas med säte i Förenade Kungariket, medan majoriteten av Holdings dotterbolag inte hade sitt säte i inom detta territorium. Frågan som sedermera nådde EU-domstolen var huruvida den nationella lagstiftningen stred mot etableringsfriheten i EU, och om så var fallet, om den kunde rättfärdigas.

3.1.1 EU-domstolens bedömning

Domstolen konstaterade inledningsvis att, på samma sätt som nationalitet fungerar som anknytningsgrund för fysiska personer inom gemenskapen, ett bolags säte inom gemenskapen fastställer dess anknytning till en medlemsstats rättsordning. I den etableringsfrihet som följer av unionssamarbetet ingår vidare en rätt för bolag med säte i en medlemsstat att etablera sig i andra medlemsstater genom kontor eller filialer.⁷⁵ EUD gick sedan specifikt in på huruvida den brittiska skattelagstiftningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten. Konsekvensen av lagstiftningen blev enligt domstolen att ett konsortium med säte i Förenade Kungariket, som med ett holdingbolag utnyttjat etableringsfriheten för att utöva verksamhet i andra medlemsstater via dotterbolag, förlorade möjligheten till ett konsortieavdrag (skattelättnaden) när holdingbolaget huvudsakligen kontrollerade dotterbolag med verksamhet i länder utanför Förenade Kungarikets territorium. En skillnad i behandling uppstod därmed av brittiska konsortiebolag som kontrollerar bolag med säte i Förenade Kungariket och brittiska konsortiebolag som kontrollerar bolag med säte i andra medlemsländer. Endast helt inhemska bolagskonstruktioner kunde i praktiken åtnjuta skattelättnaden, och ett hinder mot etableringsfriheten förelåg därför.⁷⁶ EU-domstolen ställde sig därefter frågan huruvida den nationella lagstiftningen ändå kunde motiveras genom någon rättfärdigandegrund, bland annat grunden att förhindra skatteflykt. EUD undersökte då den brittiska lagstiftningen och hur den var uppbyggd, för att få klarhet i huruvida ett sådant syfte faktiskt följde av lagstiftningen. Det avgörande enligt domstolen torde vara på vilket sätt den nationella regeln träffar skatterättsliga situationer i praktiken, om regeln är specifikt inriktad på att motverka kringgåenden av brittisk skattelagstiftning, eller om den träffar ett bredare, mer generellt, spektrum. I detta avseende ställde EU-domstolen upp ett krav på i vilka situationer en nationell lagstiftning, vars syfte anförs vara att förhindra skatteflykt, kan rättfärdigas enligt EU-rätten. För att en nationell skatteregel

⁷⁵ Se punkt 20 i domen.

⁷⁶ Se punkt 22–24 i domen.

ska kunna rättfärdigas med hänsyn till att förhindra skatteflykt, måste syftet vara att ”utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade kopplingar”.⁷⁷ Den brittiska lagstiftningen träffade inte enbart rent konstlade situationer, utan träffade enligt domstolen varje situation då majoriteten av dotterbolagen i en koncern var etablerade i en annan medlemsstat än Förenade Kungariket. Den nationella skatteregeln kunde av den anledningen inte rättfärdigas med hänsyn till grunden att förhindra skatteflykt. Någon mer utförlig diskussion om rent konstlade upplägg, för att därigenom söka förstå EU-domstolens resonemang ytterligare, fördes inte i generaladvokat Teasuros förslag till avgörande. Förslaget var i mångt och mycket samstämmigt med EU-domstolens uttalanden i målet.⁷⁸

Domstolens uttalanden har sedermera bekräftats i andra förhandsavgöranden om skatterätsfrågor, men någon mer utförlig diskussion om innebörden av rent konstlade upplägg förs inte, annat än att det slås fast att det är ett centralt krav vid bedömningen av huruvida en nationell lagstiftning kan rättfärdigas enligt EU-rätten eller inte.⁷⁹ Det är först genom EUD:s förhandsavgörande *Cadbury Schweppes* nedan, som domstolen bedriver en mer omfattande diskussion kring innebörden av ett rent konstlat upplägg.

3.2 C-196/04 Cadbury Schweppes

I EU-domstolens förhandsavgörande *Cadbury Schweppes* var återigen brittisk skattelagstiftning uppe för prövning, men målet avsåg denna gång Förenade Kungarikets CFC-lagstiftning. Cadbury Schweppes (CS) var moderbolag i Cadbury Schweppeskoncernen och hade sitt säte i Förenade Kungariket. Koncernen bestod av bolag med hemvist i Förenade Kungariket såväl som i andra medlemsländer och tredjeländer. I Irland hade koncernen två dotterbolag, CSTS och CSTI, över vilka CS hade indirekt ägande genom

⁷⁷ Se punkt 26 i domen.

⁷⁸ Se förslag till avgörande i mål C-264/94 ICI.; Se även Terra och Wattel (2012) s. 915.

⁷⁹ Se mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 57 och mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, punkt 37.

en kedja av dotterbolag med Cadbury Schweppes Overseas Ltd (CSO) i toppen. De två irländska dotterbolagen, vars verksamhet bestod i att anskaffa kapital och sedan tillhandahålla detta till dotterbolagen i Cadbury Schweppeskoncernen, var föremål för en skattesats på 10 %. Den skatt som dotterbolagen blev föremål för i Irland var därmed i förhållande till Förenade Kungarikets skattelagstiftning låg. De brittiska skattemyndigheterna avsåg av den anledningen, i enlighet med den CFC-beskattning som då gällde i Förenade Kungariket, delägarbeskatta CS för den vinst som uppkommit i de irländska dotterbolagen. Enligt beslutet om hänskjutande var det ostridigt att de irländska dotterbolagen etablerades i Irland med det uteslutande syftet att vinsterna skulle omfattas av den lägre skattesats som gällde där, och således undgå den högre skattesats som hade gällt om bolagen etablerades i Förenade Kungariket. Tolkningsfrågan hos EU-domstolen blev således huruvida den EU-rättsliga etableringsfriheten hindrar en nationell skattelagstiftning som den i målet, där ett moderbolag i vissa givna situationer ska beskattas för vinster som uppkommit hos dotterbolag (så kallat "CFC-bolag") i ett annat unionsland.

3.2.1 EU-domstolens bedömning

EUD inledde prövningen med att konstatera att det faktum att en unionsmedborgare, såväl fysisk som juridisk, som avser att dra fördel av en förmånlig beskattning i ett annat medlemsland än där denne har sitt faktiska hemvist, inte i sig innebär att denne missbrukat de friheter som denne garanterats enligt fördragen. När det specifikt gäller etableringsfriheten anförde domstolen vidare att det inte räcker att konstatera att ett bolag bildats i en viss medlemsstat för att dra nytta av en där gällande lägre beskattningsnivå för att kunna slå fast att ett missbruk av fördragsfriheten har skett.⁸⁰ "Faktumet" att Cadbury Schweppeskoncernen valt att etablera två dotterbolag i Irland för att uppnå en förmånligare beskattning hindrar således

⁸⁰ Se även Terra och Wattel (2012) s. 913 f.

inte CS från att åberopa fördragsfriheterna.⁸¹ EU-domstolen konstaterade vidare, gällande etableringsfriheten, att även om syftet enligt ordalydelsen är att hindra nationell olikbehandling i värdstaten, innefattar fördragsfriheten också ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar ett bolag med hemvist i landet från att också etablera sig i en annan medlemsstat.⁸² När det sedan gällde CFC-reglernas eventuella inskränkning av etableringsfriheten anförde domstolen att det var ostridigt att lagstiftningen medförde en skillnad på bolag med hemvist i landet avseende beskattningsnivån av det bolag i vilket de andelar som gav ett bestämmande inflytande innehades. När ett bolag med säte i Förenade Kungariket etablerade sig med dotterbolag i ett annat medlemsland med en lägre beskattningsnivå, träffade CFC-reglerna situationen och en delägarbeskattning skulle ske. När ett bolag med säte i Förenade Kungariket i stället etablerade sig genom dotterbolag i ett medlemsland med en högre eller likvärdig beskattningsnivå som i Förenade Kungariket, blev CFC-reglerna emellertid inte tillämpliga. Effekten blev därmed enligt EUD en skattemässig nackdel för koncerner som anammat det förstnämnda tillvägagångssättet. Den nationella lagstiftningen gjorde det mindre attraktivt för bolagskonstruktioner att etablera sig i unionsländer med en lägre beskattningssituation, exempelvis Irland, och CFC-reglerna utgjorde därför en inskränkning i etableringsfriheten.⁸³

EU-domstolens bedömning övergick sedan till att bedöma huruvida den brittiska skattelagstiftningen kunde rättfärdigas med hänsyn till att förhindra skatteflykt. Förenade Kungarikets regering anförde att syftet med lagstiftningen skulle vara att förhindra att bolag hemmahörande i Förenade Kungariket fiktivt överför vinst från det land där vinstgenerering skett till ett land med lägre beskattning, där ett dotterbolag etablerats. Dessa transaktioner skulle då ske med det huvudsakliga syftet att åstadkomma en sådan överföring till förmån för det dotterbolag som etablerats i staten med en lägre beskattning. EU-domstolen erinrade återigen om att en nationell regel inte

⁸¹ Se punkt 37–38 i domen, jfr även mål C-212/97 Centros, punkt 18.

⁸² Se mål C-264/96 ICI, punkt 21 och mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 31.

⁸³ Se punkt 43–46 i domen.

kan inskränka bolags möjligheter att etablera sig i andra medlemsländer genom att beskatta dessa för att de utnyttjat en lägre beskattningsnivå. En sådan sekundär etablering kan nämligen inte grunda en allmän presumtion om att något slags skattebedrägligt förfarande skett och därigenom rättfärdiga en inskränkning av etableringsfriheten. För att en nationell skattelagstiftning som den ifrågavarande ska kunna motiveras, måste regeln enligt EUD träffa ett snävare område än så.⁸⁴ Detta snävare område konstaterade EU-domstolen var, likt uttalandena i C-264/96 *ICI* ovan, om regeln enbart träffade *rent konstlade upplägg*. Domstolen redogjorde för innebörden av ett rent konstlat upplägg genom att ställa upp en rad kriterier som måste vara uppfyllda. Det upplägg som en bolagskoncern skapat via etablering i olika medlemsstater måste först och främst ha gjorts i syfte att kringgå de skattebestämmelser som gäller i den berörda medlemsstaten. För att nå en slutsats i detta avseende måste enligt domstolen ses till ändamålet med etableringsfriheten. Målet är att skapa möjligheter för unionsmedborgare att inrätta en sekundär etablering i andra medlemsstater och därigenom främja det sociala och ekonomiska utbytet inom EU. Vidare måste ses till vad som avses med en etablering; nämligen en *faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet*. Etableringsfriheten syftar således inte till att skydda situationer där en ”fiktiv” etablering skett i en annan medlemsstat. Kriterierna innebär således dels ett krav på en faktisk ekonomisk förankring i det andra medlemslandet, dels ett krav på att syftet med agerandet varit att undvika de skattebestämmelser som annars hade varit applicerbara på verksamheten.⁸⁵ Den brittiska CFC-lagstiftningen avsåg att tillämpas på situationer där en etablering skett i ett annat medlemsland, vars lagstiftning innebar en beskattningssituation understigande tre fjärdedelar av den skatt som annars skulle gällt i Förenade Kungariket. EU-domstolen konstaterade att lagstiftningen hade till syfte att hindra sådana verksamhetsupplägg som inte vidtagits av några andra avsikter än att undvika den annars gällande beskattningen. Den brittiska lagstiftningen kunde således som utgångspunkt motiveras mot bakgrund av att motverka skatteflykt.⁸⁶

⁸⁴ Se punkt 49–50 i domen; Jfr även mål C-167/01 *Inspire*.

⁸⁵ Se punkt 51–55 i domen; Jfr även mål C-110/99 *Emsland-Stärke*.

⁸⁶ Se punkt 57–59 i domen.

Frågan blev emellertid också huruvida lagstiftningen var proportionerlig eller om den gick utöver vad som var nödvändigt för att säkerställa det ovannämnda syftet. Den brittiska lagstiftningen ställde upp en rad undantag för när ett rent konstlade upplägg inte skulle anses existera, bland annat när det syntes vara uteslutet att ett rent konstlat upplägg för skatteändamål förelåg samt om CFC-bolaget delat ut i princip all vinst till det bolag som har hemvist i Förenade Kungariket. Likaså skulle det vara uteslutet med ett rent konstlat upplägg om CFC-bolaget bedrev kommersiell verksamhet. Om inget av dessa undantag var tillämpliga, följde av den brittiska lagstiftningen också ett motivtest. Motivtestet innebar att bolaget som är etablerat i Förenade Kungariket visar på två omständigheter, dels att den betydande skatteminskning som åstadkommits inte var det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga syftena med etableringen eller transaktionerna, dels att åstadkommandet av en minskning av skatten genom undandragande av vinster i den mening som avses i lagstiftningen inte var det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga syftena med etableringen av CFC-bolaget. EU-domstolen konstaterade avseende lagstiftningen att faktumet att ett verksamhetsupplägg inte träffas av ovannämnda undantag samt att syftet med upplägget delvis varit skattebetingat, inte i sig räcker enligt gemenskapsrätten för att konstatera att ett rent konstlat upplägg som uteslutande skapats av skatteskal föreligger. Enligt EUD innehåller rent konstlade upplägg inte enbart ett subjektivt element, utan också ett objektiva sådant.⁸⁷ För att en medlemsstats lagstiftning ska vara förenlig med gemenskapsrätten måste den, vid bedömningen av om en verklig etablering existerar, således beakta samtliga objektiva omständigheter som kan anses relevanta. Exempel på sådana objektiva omständigheter är i vilken grad CFC-bolaget existerar i form av lokaler, utrustning och personal. Situationer där sådana omständigheter normalt inte existerar exemplifierar domstolen med ett så kallat brevlådeföretag. Domstolens uttalanden kan tolkas som att bevisbördan för de subjektiva och objektiva omständigheter som krävs för att bedöma om det rör sig om ett rent konstlat upplägg eller inte ska enligt EUD läggas på det i

⁸⁷ Jfr mål C-110/99 Emsland-Stärke.

landet hemmahörande bolaget (i det här fallet CS i Förenade Kungariket), eftersom detta bolag har störst möjligheter att lägga fram de relevanta omständigheterna.⁸⁸ I vart fall innebär EUD:s praxis, oavsett om det rör sig om en faktiskt *omvänd bevisbörda* eller inte, *ges möjlighet att lägga fram* de omständigheter av betydelse i målet.

Mot bakgrund av de uttalanden som EU-domstolen gjorde i målet angående rent konstlade upplägg, blev utgången något tudelad. Om den hänskjutande domstolen sedermera gjorde bedömningen att den brittiska lagstiftningen faktiskt tog hänsyn till de objektiva omständigheter relevanta för att bedöma CFC-bolagets verkliga etablering, skulle lagstiftningen anses vara förenlig med gemenskapsrätten. Om lagstiftningen emellertid inte tog hänsyn till dessa omständigheter utan på grundval av de i lagstiftningen stadgade undantagen och motivtestet fann att ett rent konstlat upplägg förelåg, stod CFC-lagstiftningen i strid med etableringsfriheten. Oavsett utgången i det specifika målet innebar domstolens uttalanden en utveckling i rättspraxis avseende vad ett rent konstlat upplägg är och således i vilka situationer som en nationell skattelagstiftning kan rättfärdigas på grund av skatteflyktshänsyn.⁸⁹

Den praxis kring rent konstlade upplägg som EU-domstolen skapat genom sin dom i *Cadbury Schweppes* har bekräftats i en rad efterkommande mål där domstolen prövat liknande skatterättsliga lagstiftningar.⁹⁰

⁸⁸ Se punkt 61–70 i domen.

⁸⁹ Se punkt 72–74 i domen.

⁹⁰ Se bland annat mål C-318/10 SIAT punkt 40, mål C-653/11 Newey, punkt 47–49, mål C-80/12 Felixstowe Dock and Railway Company and Others, punkt 31–33, mål C-456/12 O. och B., punkt 58, de förenade målen C-39/13, C-40/13 och C-41/13 SCA Group Holding, punkt 42, mål C-131/14 Cervati och Malvi, punkt 47 samt de förenade målen C-116/16 och C-117/16 T och Y, punkt 81.

3.2.2 Generaladvokat Légers förslag till avgörande

I generaladvokatens förslag till avgörande angavs, likt domstolens uttalanden, att lagstiftningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten för bolag som med stöd av den fria rörligheten vill bedriva verksamhet i en annan medlemsstat med en lägre beskattningsnivå. Léger diskuterade sedan huruvida lagstiftningen kunde rättfärdigas med hänsyn till att den skulle förhindra skatteundandragande, och konstaterade att tidigare rättspraxis på området givit relativt små möjligheter för medlemsstaterna att nå framgång med en sådan talan; det skulle i sådana fall röra sig om rent konstlade upplägg, vars syfte skulle vara att kringgå den nationella lagstiftningen. I detta avseende angav generaladvokaten vidare att gemenskapsrätten ställer upp ett specificitetskrav på lagstiftningar som avser att förhindra skatteflykt. En nationell skattelagstiftning som är alltför generellt hållen saknar helt möjligheter att rättfärdigas enligt gemenskapsrätten. I stället måste skattereglerna vara tydligt definierade och tillämpningsområdet måste vara inriktat på specifika situationer där det kan konstateras att det rör sig om ett rent konstlat upplägg.⁹¹ Generaladvokat Léger fastslog likt domstolen också att om det ska röra sig om en ”rent fiktiv konstruktion”, måste man i varje enskilt fall undersöka dotterbolagets etablering i en annan medlemsstat, om denna är en faktisk verksamhet i förhållande till de tjänster som tillhandahålls moderbolaget, eller om det rör sig om en rent fiktiv sådan. Enligt generaladvokaten är här de objektiva omständigheterna av störst betydelse, medan den subjektiva omständigheten att syftet med etableringen och valet av medlemsstat varit av skatteskäl inte utgör ett relevant kriterium. Avseende dessa objektiva omständigheter diskuterade Léger tre olika kriterier, CFC-bolagets faktiska etablering i värdstaten, huruvida CFC-bolagets tillhandahållanden är verkliga samt det mervärde som CFC-bolagets verksamhet tillför. Vid bedömningen av det första kriteriet ska beaktas om dotterbolaget disponerar över den personal, utrustning och lokaler som krävs

⁹¹ Se punkt 89 i förslaget till avgörande samt mål C-436/00 X och Y, punkt 61.

för tillhandahållandena till moderbolaget och som medfört att skattebelastningen i ursprungsstaten sänkts. I det andra kriteriet kräver en granskning av personalens kompetens i relation till tillhandahållandena till moderbolaget och på vilken nivå som dessa beslut fattas vid tillhandahållandena. Relevant att avgöra blir här huruvida CFC-bolaget verkar självständigt i sin beslutsfattning, eller om bolaget endast fungerar som ett verktyg för att utföra order för moderbolagets räkning. Det sista kriteriet är enligt generaladvokaten relevant då det ser till den objektiva situation i vilken CFC-bolagets tillhandahållanden saknar ekonomiskt intresse i relation till moderbolagets verksamhet. Det skulle då kunna tyda på att ett rent konstlat upplägg föreligger, eftersom den betalning från moderbolaget, mot tillhandahållandena från dotterbolaget, förefaller sakna en motprestation; det rör sig i stället snarare om en rent vinstöverföring från moderbolaget till CFC-bolaget. I stället för en subjektiv bedömning ska fokus alltså ligga på de juridiska, ekonomiska och/eller personliga relationerna mellan de som är inblandade i upplägget för att åstadkomma en lägre beskattning i en annan medlemsstat.⁹²

Generaladvokat Léger drog slutsatsen att den brittiska lagstiftningen kunde rättfärdigas mot bakgrund av att förhindra skatteundandragande, eftersom den på ett tydligt sätt var utformad med detta specifika syfte. Frågan kvarstod emellertid om lagstiftningen var proportionerlig. Generaladvokaten belyste inledningsvis problemet med att granska de objektiva omständigheterna gällande CFC-bolagets verkliga etablering samt den skillnad i bedömningen som kan vara fallet rörande en verksamhet att tillhandahålla tjänster och en verksamhet bestående exempelvis av produktion av konsumtionsvaror. Det förstnämnda torde enligt generaladvokat Léger vara betydligt mycket enklare att utforma som ett rent artificiellt CFC-bolag än det sistnämnda, eftersom anskaffande och tillhandahållande av medel till ett moderbolag kan utföras i CFC-bolagets namn men med personal och utrustning som inte rent fysiskt befinner sig i det andra medlemslandet. Ett sådant dotterbolag exemplifierade

⁹² Se punkt 112–119 i förslaget till avgörande.

generaladvokaten med ett brevlådeföretag. Det skulle i en sådan situation, enligt generaladvokaten, inte vara orimligt med en presumtion för att skatteundandragande sker. Inte heller skulle detta vara en alltför belastande administrativ uppgift.⁹³ För att en sådan lagstiftning ska vara proportionerlig måste bolagen emellertid också ha en reell möjlighet att motbevisa presumtionen och lägga fram de objektiva omständigheter som konstituerar att en faktisk etablering existerar i det andra medlemslandet. Likt domstolens uttalanden som återgivits ovan kom generaladvokaten således fram till att den brittiska lagstiftningen var förenlig med EU-rätten, om den innebar att unionsmedborgare ges möjlighet att visa på de objektiva omständigheter som pekar på att ett rent konstlat upplägg inte föreligger.⁹⁴

3.3 C-524/04 Thin Cap Group Litigation

I C-524/04 aktualiserades nationella underkapitaliseringsregler i Förenade Kungariket och huruvida dessa stred mot etableringsfriheten. Den brittiska lagstiftningen medförde problem för bolagskoncerner som dels hade bolag etablerade i Förenade Kungariket, dels hade bolag i andra medlemsstater som hade direkt eller indirekt inflytande över bolaget, när dessa etablerade låneförhållanden mellan sig. I en situation där ett bolag, med direkt eller indirekt inflytande över det brittiska bolaget, gav lån till det brittiska bolaget på vilket sedan erlades ränta, begränsade den nationella lagstiftningen det brittiska bolaget från att göra skattemässiga avdrag för denna räntebetalning då betalningen kunde komma att räknas som utdelad vinst. En sådan begränsning skulle inte ha aktualiserats om räntorna hade erlagts på ett lån från ett bolag hemmahörande i samma medlemsstat. Den nationella lagstiftningen hade till syfte att motverka att bolag hemmahörande i Förenade Kungariket underkapitaliserades ("thin capitalisation") av bolag som inte hade hemvist i landet genom de beskrivna uppläggen ovan.

⁹³ Se punkt 138–142 i förslaget till avgörande.

⁹⁴ Se punkt 143–150 i förslaget till avgörande.

3.3.1 EU-domstolens bedömning

EUD konstaterade att den nationella lagstiftningen innebar en särbehandling av de bolagskoncerner som hade etablering i såväl Förenade Kungariket som i andra medlemsstater, jämfört med koncerner där såväl dotterbolaget som det bolag med direkt eller indirekt kontroll över detta dotterbolag hade bolagsrättslig hemvist i Förenade Kungariket. Särbehandlingen medförde att den förstnämnda typen av koncerner ovan hamnade i en mindre förmånlig situation än de rent inhemska.⁹⁵ Den brittiska lagstiftningen skapade således en situation där det är mindre attraktivt för bolag med hemvist i andra medlemsstater att utöva sin etableringsfrihet och etablera bolag i Förenade Kungariket. Det behöver enligt domstolen i detta avseende inte bevisas att bolag faktiskt avhållit sig från att etablera sig i en medlemsstat med en skattelagstiftning likt den ifrågavarande, i stället är det tillräckligt att lagstiftningen *kan* få en sådan konsekvens. Underkapitaliseringsreglerna utgjorde således en inskränkning i etableringsfriheten, och frågan blev därefter om reglerna ändå kunde motiveras, bland annat genom åberopande av rättfärdigandegrunden att motverka skatteflykt.⁹⁶

EU-domstolen inledde bedömningen med att hänvisa till tidigare rättspraxis på området och förklarade att en skattelagstiftning likt den förevarande kan rättfärdigas om den är begränsad i sitt tillämpningsområde så till vida att den enbart hindrar rent fiktiva upplägg skapade för att kringgå den aktuella lagstiftningen. EUD angav vidare att en allmän presumtion om missbruk inte kan grundas enbart av den anledningen att ett bolag i Förenade Kungariket ges ett lån av ett i en annan medlemsstat hemmahörande närstående bolag. I stället måste lagstiftningen vara specifikt inriktad på upplägg där det saknas en ekonomisk förankring och där syftet är att undvika den beskattning som annars hade erlagts på vinsten i fråga. Domstolen erinrade visserligen om att den brittiska underkapitaliseringslagstiftningen kunde rättfärdigas, eftersom den hade till syfte att motverka upplägg där vinster överförs från Förenade

⁹⁵ Se punkt 39–40 och 45 i domen.

⁹⁶ Se punkt 61–63 i domen.

Kungariket till en medlemsstat med lägre beskattning. Den var således ägnad att uppnå precis det ändamål utifrån vilket den från början stiftats. Frågan var emellertid också om lagstiftningen inte gick utöver vad som var nödvändigt för att motverka de ifrågavarande skatteundrandragande uppläggen. EUD upprepade och utvecklade här de tidigare uttalanden som gjorts i *Cadbury Schweppes*. För att en medlemsstats lagstiftning ska anses proportionerlig måste bedömningen utgå ifrån objektiva omständigheter i målet som i talar i den ena eller andra riktningen för att ett rent konstlat upplägg föreligger. De objektiva omständigheter som är relevanta för den specifika situationen måste i sin tur också vara *verifierbara*. När det specifikt gäller underkapitaliseringsregler som de i målet, där lån beviljas från ett bolag utanför Förenade Kungariket till ett bolag i medlemsstaten, kan en sådan objektiv omständighet vara huruvida låneförhållandet motsvarar marknadsmässiga villkor. En sådan omständighet är också möjlig att verifiera av utomstående parter. För att lagstiftningen ska bedömas vara proportionerlig måste den vidare, i en situation där marknadsmässiga villkor inte föreligger utan affärsmässiga skäl, begränsas till att enbart omklassificera räntebetalningarna till utdelade medel till den del som överstiger marknadsmässiga nivåer.⁹⁷ EUD anförde utöver detta ytterligare kriterier för att den nationella lagstiftningen ska anses proportionerlig. Den skattskyldige måste ges möjlighet att utan administrativ börda presentera sådana uppgifter och omständigheter som talar för att en affärsmässighet och faktisk ekonomisk förankring ändå föreligger. Den bevisbörda som bolag blir föremål för i en sådan situation måste alltså också innehålla en reell möjlighet att kunna uppfyllas och således kunna motbevisa att ett rent konstlat upplägg föreligger.⁹⁸

⁹⁷ Se punkt 80–81 och 83 i domen.

⁹⁸ Se, för liknande resonemang, domstolens dom i mål C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, punkt 50, mål C-255/02 Halifax, punkt 74–75, mål C-6/16 Egiom och Enka, punkt 30–33 samt mål C-14/16 Euro Park Service, punkt 55–56.

3.3.2 Generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande

I förslaget till avgörande slogs det fast, på samma sätt som EUD sedan kom att göra, att lagstiftningen utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten, men Generaladvokat Geelhoed fann också det tydligt att syftet med den brittiska lagstiftningen var att motverka skatteflykt. Generaladvokaten konstaterade att om syftet med underkapitaliseringsreglerna är att undvika upplägg från koncerner där en transaktion betecknas som en räntebetalning av ett lån, men som i själva verket är en utdelning, utgör det en effektiv lagstiftningsåtgärd att betrakta räntebetalningarna som just utdelningar. När det sedan avsåg huruvida lagstiftningen var proportionerlig eller inte, anförde generaladvokaten att det avgörande för underkapitaliseringsregler, som de ifrågavarande, är hur de utformas och tillämpas mot bolagskoncerner. Bedömningen ska göras mot bakgrund av objektiva omständigheter relevanta för situationen, där en sådan omständighet, specifikt relevant för underkapitaliseringsregler, är armlängdsprincipen. Enligt Geelhoed utgör nämnda princip ett effektivt hjälpmedel för att bedöma huruvida en koncerns upplägg är i enlighet med den affärsmässighet som normalt hade varit fallet mellan två sinsemellan oberoende bolag. I detta avseende anförde Geelhoed vidare att medlemsstater i sina skattelagstiftningar avseende exempelvis underkapitalisering, bör ställa upp en rad skäliga kriterier enligt vilka de kommer att bedöma om en given transaktion stämmer överens med armlängdsprincipen eller inte. Om de uppställda kriterierna inte uppfylls, torde det sedan kunna presumeras att den specifika transaktionen är ett rent konstlat upplägg, förutsatt att presumptionen inte motbevisas av bolagen i fråga.⁹⁹ Generaladvokaten uttalade att det ju i en sådan situation, trots att en transaktion inte utförts i enlighet med armlängdsprincipen, ändå kan finnas en affärsmässighet på grund av andra föreliggande omständigheter. Skulle flera olika affärsmässiga skäl åberopas, bör giltigheten av dessa enligt generaladvokaten bedömas från fall till fall.¹⁰⁰

⁹⁹ Se punkt 64–66 i förslaget till avgörande.

¹⁰⁰ Se punkt 67 i förslaget till avgörande.

3.4 EU-skatterättslig doktrin om rent konstlade upplägg

EU-domstolens rättspraxis gällande motverkandet av skatteflykt och rent konstlade upplägg-doktrinen har varit den mest centrala rättskällan för den skatterättsliga utvecklingen på området, eftersom utvecklingen i princip uteslutande skett genom just EUD:s förhandsavgöranden. Avgörandena har satt ramarna för hur etableringsfriheten ska tolkas i förhållande till skatteflyktslagstiftningar i allmänhet, och på vilket sätt medlemsstaterna måste utforma sina lagstiftningar för att efterkomma rent konstlade upplägg-doktrinen i synnerhet. Men även i den skatterättsliga doktrinen har innebörden av rent konstlade upplägg diskuterats. När det gäller definitionen av ett rent konstlat upplägg och hur det är avsett att tillämpas i rättstillämpningen förefaller doktrinen vara enig med EU-domstolens uttalanden. I mångt och mycket diskuteras och accepteras just de riktlinjer EU-domstolen ställt upp. Bedömningen av om ett rent konstlat upplägg föreligger innefattar två separata steg, ett subjektivt element och ett objektivi element. Det subjektiva elementet innebär som bekant en undersökning av om det hos bolagen i fråga funnits en avsikt att med förfarandet uppnå en skattemässig fördel. Avsikten ska vidare ha varit det huvudsakliga eller ett av de huvudsakliga syftena bakom etableringen i den specifika medlemsstaten. Det objektiva elementet handlar i stället om att utröna de objektiva, av tredje man verifierbara, omständigheter relevanta i det enskilda fallet, som i den ena eller andra riktningen visar på om ett upplägg varit rent fiktivt. I detta andra led innefattas också en bedömning av om det ändamål, vilket eftersträvats med etableringsfriheten, inte har uppfyllts även om gemenskapsrättens krav i formell mening har följts. Här ska alltså bland annat beaktas, på så sätt som EU-domstolen exemplifierat, huruvida bolaget har en faktisk ekonomisk etablering i en medlemsstat i form av personal, lokaler och utrustning. Ett exempel på när en sådan situation inte är fallet är vid förekomsten av ett så

kallat brevlådeföretag.¹⁰¹ Vidare anføres som ett annat viktigt kriterium att det ska finnas en reell möjlighet för bolag att visa på att det specifika upplägget i fråga faktiskt har en underbyggande affärsmässighet, och inte enbart grundar sig på en avsikt att undandra sig från den beskattning från ett visst medlemslands skattelagstiftning som normalt hade varit fallet.¹⁰²

I doktrinen anføres vidare andra aspekter av betydelse för bedömningen av om ett rent konstlat upplägg ska anses föreligga. Bland annat Hilling lyfter som ett viktigt kriterium fram att lagstiftningen i fråga måste vara så detaljerad och precis som möjligt, och i alla avseenden undvika en generell tillämplighet. Hilling anser vidare att bedömningen måste vara differentierad från fall till fall, där omständigheter som är objektiva och relevanta i en situation inte nödvändigtvis måste vara detta i en annan. Således måste nationella lagstiftningar vara utformade på ett sätt så att de *möjliggör* en sådan skiftande bedömning i varje enskilt fall.¹⁰³ Helminen diskuterar i likhet med Hilling vikten av att medlemsstaterna inte använder på förhand fastställda, generella kriterier för affärsmässighet. Helminen anför vidare att det är viktigt att det finns en förutsebarhet i de nationella skattelagstiftningarna som avser att förhindra rent konstlade upplägg, då reglerna annars skulle falla på proportionalitetskravet eftersom bolagskoncerner får svårt att dels veta vilka omständigheter som är relevanta, dels att lägga fram dessa omständigheter inför den nationella domstolen.¹⁰⁴ Likaså Ståhl delar den bedömning som i doktrinen gjorts av Hilling och Helminen.¹⁰⁵ Terra och Wattel diskuterar likt tidigare författare kring de högt ställda krav som EUD:s praxis innebär. De lyfter fram den fall till fall-bedömning som EUD framhåller i praxis, och vikten av att bedömningen inte får ge på ett generellt och mekaniskt vis. Vidare anför Terra och Wattel att en viktig aspekt av EU-domstolens praxis är den starka ställning emot att hindra de bolag och andra skattesubjekt som *utnyttjar* den fria rörligheten utan att agera genom fiktiva konstruktioner. Att

¹⁰¹ Se Dahlberg (2020) s. 209 f.; Hilling, ur SvSkT 2012:9 s. 760 f.; Ståhl, ur SN 2007 s. 575–594, s. 589 f.; Helminen (2018) s. 150 ff.

¹⁰² Se Helminen (2018) s. 150 ff.; Hilling, ur SvSkT 2012:9 s. 760.

¹⁰³ Se Hilling (2005) s. 297 samt Hilling, ur SvSkT 2012:9 s. 769.

¹⁰⁴ Se Helminen (2018) s. 150 f.

¹⁰⁵ Se Ståhl, ur SN 2007 s. 575–594, s. 590 ff.

välja en etablering som medför den minska skattesatsen inom unionen eller att välja ett verksamhetsområde med bakomliggande skatteskal är en legitim möjlighet som unionsrätten erbjuder, så länge upplägget inte är ett rent konstlat sådant och därmed går emot principerna som EU-rätten bygger på. Denna på engelska så kallade "tax jurisdiction shopping" är ju en naturlig del av en inre marknad.¹⁰⁶

Även om den skatterättsliga doktrinen alltså tydligt identifierar den rättspraxis som EU-domstolen utvecklat kring rent konstlade upplägg, uttrycks också en del betänkligheter. Dahlberg anser, vilket inte nödvändigtvis måste framstå som en kritik, att de kriterier som EUD utvecklat i sin domstolspraxis för bedömningen av om ett rent konstlat upplägg föreligger är hårda. Vidare anser Dahlberg emellertid att kriterierna är mycket vaga samt att själva gränsdragningen för vad som är en genuin verksamhet eller ett rent fiktivt upplägg inte är enkel. En förlängd problematik blir vidare enligt Dahlberg när medlemsstaterna vid stiftandet av nya skatteflyktslagstiftningar, i utformningen och i språket, delvis frångår den praxis som EU-domstolen utvecklat om rent konstlade upplägg genom att använda egna definitioner. På grund härav brister förutsebarheten än mer än vad som redan är fallet med det enligt Dahlberg oklara område som rent konstlade upplägg-doktrinen är. Dahlberg anför av den anledningen att medlemsstaterna bör avhålla sig från egna tolkningar av EU-domstolens praxis, och i stället utgå från de definitioner och kriterier som domstolen utarbetat.¹⁰⁷ Dahlberg anser vidare att de kriterier som EU-domstolen ställt upp i praxis är relevanta i vissa typsituationer om rent konstlade upplägg, såsom när koncernen i fråga uppehåller sig i traditionell industri- eller serviceverksamhet. I andra situationer, såsom vid ren kapitalförvaltning och holdingbolagsverksamhet, menar Dahlberg emellertid att domstolens praxis medför att det blir svårare att i rättstillämpningen avgöra vilka objektiva

¹⁰⁶ Se Terra och Wattel (2012) s. 919 ff. och s. 938 f.

¹⁰⁷ Se Dahlberg (2019) s. 43 och s. 98 f., samt Dahlberg, ur SN 2007 s. 50–53, s. 52.

omständigheter som är relevanta, samt att visa på en eventuell subjektiv avsikt bakom ett upplägg.¹⁰⁸

Avseende rent konstlade upplägg-doktrinen praktiska betydelse anför bland annat Hilling att den på senare år har fått en mer underordnad betydelse på grund av att EUD rättfärdigat olika skattelagstiftningar genom en kombination av flera rättfärdigande grunder, exempelvis skatteflyktsgrunden och bevarandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Härmed söker Hilling visa på att det tidigare definitiva kravet på ett rent konstlat upplägg numera har mjukats upp vid situationer då skatteflyktsgrunden kombineras med en eller flera andra grunder. Det har enligt Hilling öppnats upp en möjlighet för att skatteflyktslagstiftningar, som i själva verket träffar situationer där affärsmässiga omständigheter kan påvisas, ändå kan rättfärdigas av EU-domstolen, och att rättsläget därmed förändrats till att även mer generella skatteflyktslagstiftningar kan accepteras. Även Ståhl m.fl. diskuterar huruvida det sagda kan skapa en speciell rättstillämpning inom EUD:s skatterättspraxis, eftersom utgången i skatteflyktsmålen delvis styrs av *hur* medlemsstaterna väljer att lägga fram sin talan.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Se Dahlberg (2020) s. 212 ff.; Avseende förutsebarheten, jfr mål C-318/10 SIAT, punkt 57–58 och mål C-282/12 Itelcar, punkt 44.

¹⁰⁹ Se Hilling, ur SvSkT 2012:9 s. 770 f.; Ståhl m.fl. (2011) s. 149 f.; Terra och Wattel (2012) s. 914 f. och s. 925.

4 Analys

Så här långt har redogjorts för dels EU-domstolens praxis rörande rent konstlade upplägg, dels för den syn som den skatterättsliga doktrinen har på dess innebörd och praktiska tillämpning. I den fortsatta framställningen följer en analys av rent konstlade upplägg-doktrinen mot bakgrund av nämnda praxis, med avsikten att utröna innehållet i ett rent konstlat upplägg samt att kritiskt granska effekterna av EUD:s praxis.

4.1 Innebörden av ett rent konstlat upplägg

Det kan inledningsvis konstateras att praxisen rörande rent konstlade upplägg funnits i många år. Efter att termen rent konstlade upplägg först uttalats och sedan mer detaljerat redogjorts för i *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation*-domarna, har den varit ständigt återkommande i senare förhandsavgöranden från EU-domstolen. I dessa senare avgöranden har i mångt och mycket bekräftats den tidigare praxis som EUD utvecklat, och någon större förändring av rent konstlade upplägg-doktrinen har inte skett avseende EU-domstolens syn på dess innehåll. Av störst betydelse för innebörden av ett rent konstlat upplägg är således alltså EU-domstolens uttalanden i de två ovannämnda förhandsavgörandena. Vad som ytterligare stärker uttalandena i nämnda rättspraxis är att målen, i såväl *Cadbury Schweppes* som i *Thin Cap Group Litigation*, avgjordes i domstolens stora avdelning. Att rättspraxisen i fråga är av särskild tyngd, i kombination med att innehållet inte förändrats av EU-domstolen i någon avsevärd omfattning, tyder på att EUD varit tillfreds med hur rent konstlade upplägg definierats samt i vilka situationer och på vilket sätt doktrinen är tänkt att aktualiseras.

Rent konstlade upplägg-doktrinen blir aktuell vid tillämpning av en medlemsstats skattelagstiftning, vilken får gränsöverskridande effekt, vars

syfte är att motverka skatteflykt. För att så ska bli fallet krävs att en rad förutsättningar är uppfyllda; den inhemska skattelagstiftningen hindrar den fria rörligheten inom EU, de olika skattesubjekten i fråga befinner sig i objektivt jämförbara situationer samt, som ovan nämnt, att rättfärdigande grunden att motverka skatteflykt aktualiseras.¹¹⁰ En sådan skattelagstiftning kan alltså, som utgångspunkt, enbart rättfärdigas om den avser att träffa *rent konstlade upplägg*. Doktrinen är komplex och innehåller flera olika element, varför det är viktigt att bearbeta innehållet i rent konstlade upplägg steg för steg. Även om EU-domstolen gjort relativt utförliga redogörelser för innebörden är rent konstlade upplägg-doktrinen problematisk ur den aspekten att bedömningen kan se helt olika ut beroende på vilken skatterättslig situation och lagstiftning den avser. Detta torde vara ett resultat av att EU-skatterätten är mångfacetterad och invecklad, varför någon klar och tydlig definition inte är möjlig att formulera och som kan tillämpas entydigt i varje enskilt fall.

Som EUD konstaterat i flertalet mål måste bedömningen om ett rent konstlat upplägg föreligger göras i två delar. Det första steget riktar specifikt in sig på den bolagskoncern som situationen berör för att söka utröna *avsikten* bakom ett upplägg. För att detta första kriterium ska vara uppfyllt, måste syftet med bolagsetableringen ha varit skattebetingad; det vill säga för att undvika den skatt som normalt hade erlagts enligt ett medlemslands lagstiftning. Denna förutsättning, att visa på existensen av en subjektiv avsikt hos bolagen att uppnå en skattefördel, framstår som relativt oproblematiskt. I annat fall skulle medlemsländernas skatteflyktslagstiftningar tappa dess funktion, eller i vart fall dess legitimitet; eftersom lagstiftningarna ju konstruerats för att hindra just sådana upplägg där *syftet* bakom är att uppnå en skattefördel. Utan kravet skulle skatteflyktsregler i alltför stor omfattning hindra koncerners fria rörlighet och dess, genom gränsöverskridande etableringar, utnyttjande av den inre marknaden. Som EU-domstolen genomgående uttalat i sin skatterättspraxis, är det inte tillräckligt för ett rättfärdigande av en skatteregel

¹¹⁰ Se avsnitt 2.3.1 och 2.4.1 ovan.

att koncerner etablerat sig i medlemsländer med en förhållandevis lägre beskattningsnivå, och för att ett rent konstlat upplägg ska anses föreligga krävs betydligt mer än så.¹¹¹ Det andra steget i bedömningen av om ett rent konstlat upplägg föreligger är således ett objektiva element. I det här avseendet blir uppgiften att *identifiera* de objektiva, relevanta, omständigheterna i den specifika situationen som tyder på att det finns en affärsmässighet och att ett upplägg inte är ett rent konstlat sådant. Syftet är därmed att utröna huruvida det bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet eller om det endast rör sig om en rent fiktiv sådan. En förutsättning för att objektiva omständigheter ska vara relevanta i en situation är vidare att de är *verifierbara* av en utomstående person. Om sådana omständigheter inte går att identifiera i en given situation, pekar detta således åt motsatt riktning; att det i själva verket rör sig om ett rent konstlat upplägg. För att en skatteflyktslagstiftning ska kunna bedömas som rättfärdigad och proportionerlig enligt unionsrätten måste lagstiftningen vidare ta hänsyn till att *olika* omständigheter kan vara relevanta i olika typer av situationer. Således krävs att reglerna inte har en generell tillämplighet, utan möjliggör ett beaktande av specifika omständigheter i det enskilda fallet. Detta innebär att bedömningen kan variera betydligt beroende på om en situation avser exempelvis CFC-lagstiftning eller underkapitaliseringsregler. Omständigheter som kan vara relevanta där situationen avser en bolagskoncern är i vilken mån det existerar lokaler, personal och utrustning i det andra medlemslandet där koncernen söker åstadkomma en skattemässigt mer gynnsam situation.¹¹² Specifikt avseende underkapitaliseringsregler anför EUD, som en objektiv och relevant omständighet, armlängdsprincipen, eftersom den på ett effektivt sätt visar på förekomsten av en affärsmässighet i ett låneförhållande eller en avsaknad av detta.¹¹³ Vidare konstateras i rättspraxisen, att bolagskoncerner måste ges en möjlighet att lägga fram omständigheter som tyder på att en affärsmässighet faktiskt föreligger och att det därmed inte rör sig om ett rent fiktivt upplägg.

¹¹¹ Se avsnitt 3.2.1 ovan.

¹¹² Se avsnitt 3.2.1 ovan.

¹¹³ Se avsnitt 3.3.2 ovan.

Av EU-domstolens fasta rättspraxis kan konstateras att innehållet i rent konstlade upplägg-doktrinen ställer höga krav på medlemsstaternas skatteflyktslagstiftningar vad gäller utformning och tillämpningsområde. Det sätt som EUD definierat vad ett rent konstlat upplägg är medför inte enbart att skatteflyktslagstiftningars ordalydelse innehållsmässigt måste överensstämma med EU-rätten, utan ställer också krav på att lagstiftningen i realiteten *möjliggör* för de relevanta omständigheterna att kunna identifieras och verifieras. En generell presumtion om att ett rent konstlat upplägg är för handen i en viss situation accepteras inte, utan lagstiftningen måste ta hänsyn till samtliga objektivt relevanta omständigheter som tyder på att en affärsmässighet ändå föreligger. Inte heller får lagstiftningen i detta avseende verka mekaniskt, utan den måste öppna upp för en differentierad bedömning i varje enskilt fall utifrån de omständigheter som kan vara relevanta just för det specifika skatteförfarandet. EUD:s praxis ställer i linje med detta också upp ett rättssäkerhets- och förutsebarhetskrav gällande bedömningen av ett eventuellt rent konstlat upplägg. Om det i en given situation framgått såväl subjektiva som objektiva omständigheter som talar för att ett upplägg är fiktivt och saknar en ekonomisk förankring i medlemsstaten i fråga, måste skattelagstiftningen ändå, för att vara proportionerlig enligt Rule of Reason-doktrinen, ge bolagen en möjlighet att lägga fram omständigheter som pekar i motsatt riktning. EUD synes med sin praxis således eftersträva ett rättsläge där det blir väldigt svårt för en medlemsstat att utforma skatteflyktslagstiftningar som på minsta sätt riskerar att få en generell tillämplighet eller som inte möjliggör för samtliga relevanta omständigheter att identifieras.¹¹⁴

Av den rättspraxis som nu diskuterats, som också upprepats och fastslagits i en rad andra mål, kan konstateras att väldigt litet utrymme ges för att motivera olika skatteflyktslagstiftningar enligt EU-rätten. EU-domstolen ställer, gällande vad ett rent konstlat upplägg är, upp en rad kriterier som måste vara uppfyllda, såväl subjektiva som objektiva. De kriterier som ställs upp är inte

¹¹⁴ Se Ståhl, ur SN 2007 s. 575–594, s. 590 ff.; Helminen (2018) s. 150 f.

oklara i sig, utan har definierats relativt tydligt för medlemsstaterna att tolka och inkorporera i sina lagstiftningar. Problematiken ligger snarare i *hur* kriterierna ska tillämpas i det enskilda fallet, vilket diskuteras mer nedan. Om någon subjektiv avsikt hos bolagen att åstadkomma en skattefördel inte kan påvisas, rör det sig inte om ett rent konstlat upplägg enligt den innebörd som EUD givit doktrinen. Om det, genom en undersökning av samtliga relevanta objektiva omständigheter, framgår minsta lilla affärsmässighet i det upplägg som en bolagskoncern skapat, rör det sig inte om ett rent konstlat upplägg. Det avgörande kriteriet är, som utvecklats genom framför allt *Cadbury Schweppes*-domen, huruvida det föreligger en faktisk ekonomisk förankring i den andra medlemsstaten eller inte. En sådan förankring kan gestalta sig på en mängd olika sätt beroende på vilken typ av företag det rör sig om och vilken typ av verksamhet som bedrivs. Att bolaget har utrustning på plats i den andra medlemsstaten är exempelvis tillräckligt för att påvisa en affärsmässighet med upplägget. Likaså föreligger det en ekonomisk förankring om ett bolag har någon form av lokal som tjänar till bolagets verksamhet. EU-domstolen exemplifierar som tidigare nämnt situationen där någon faktisk ekonomisk förankring inte existerar med ett brevlådeföretag. Det sätt som EUD förklarar rent konstlade upplägg-doktrinen i kombination med att exemplifiera med just ett brevlådeföretag, talar i stark riktning mot att det är just sådana typsituationer som är att anse som fiktiva och att minsta lilla affärsmässighet räcker för att ett upplägg inte ska kunna hindras av en nationell skatteflyktslagstiftning. Innebörden av ett rent konstlat upplägg är således enligt min bedömning detsamma som ordalydelsen, ett *rent konstlat* upplägg. För att en renodlad skatteflyktslagstiftning ska kunna ingripa och hindra förfaranden enligt EU-rätten som bolag skapat, måste förfarandet därmed ha varit 100% skattebetingat. Enligt min bedömning måste EU-domstolens praxis tolkas så, att om det kan påvisas endast 1 % affärsmässighet eller faktisk ekonomisk förankring i ett gränsöverskridande upplägg, får en medlemsstats skatteflyktslagstiftning inte hindra upplägget. Vad som emellertid förändrat den praktiska tillämpningen är när olika rättfärdigande grunder tillämpas i kombination med varandra, det vill säga när det inte rör sig om en *renodlad* skatteflyktslagstiftning. Detta diskuteras mer

nedan, men när det gäller rent konstlade upplägg i dess grundläggande bemärkelse, det vill säga enbart som en del i rättfärdigandebedömningen av att motverka skatteflykt, rör det sig om ett hundra procentigt krav.¹¹⁵

4.2 Doktrinen effekter i praktiken

Rent konstlade upplägg-doktrinen är, som ovan nämnt, enligt min bedömning inte nödvändigtvis problematisk avseende dess terminologi och definition av EU-domstolen. Det sätt på vilket EUD konstruerat innehållet är snarare ett oundvikligt resultat av EU-skatterätten som ett komplext och oklart rättsområde. Problematiken torde i stället ligga i de *tolkningssvårigheter* som EUD:s praxis ger upphov till, gällande *hur* de olika kriterierna ska tillämpas i praktiken och *på vilket sätt* kriterierna ska tillämpas olika beroende på den specifika skatterättsliga situationen. I de mål där EUD prövat frågan om ett rent konstlat upplägg föreligger ges nämligen endast ett fåtal exempel på omständigheter som kan vara relevanta för bedömningen. Inte heller förklaras hur de olika omständigheterna korrelerar med varandra, eller om vissa typer av omständigheter väger tyngre för bedömningen än andra. Återigen måste det komma ihåg att EUD uttalat att bedömningen ska göras specifikt för det enskilda fallet, men för ett tydligare rättsläge och en mer effektiv skatterättsutveckling inom EU hade mer utförliga uttalanden av EU-domstolen varit nödvändiga. Ett exempel på när en sådan tillämpningsproblematik kan uppstå är när två mål berör rent konstlade upplägg-doktrinen, men där situationerna antingen avser två olika typer av skatteflyktslagstiftningar eller där skattesubjekten i fråga befinner sig i helt olika verksamhetsområden, såsom industriell verksamhet och kapitalförvaltning. De kriterier och exempel som EUD anfört i praxis torde exempelvis vara mer lämpliga på den förstnämnda kategorin av verksamheter, medan de skulle vara betydligt svårare att praktiskt tillämpa på den sistnämnda kategorin. En bedömning av huruvida det i ett medlemsland finns exempelvis personal, lokaler och utrustning torde för det första vara

¹¹⁵ Se Dahlberg (2020) s. 231 f.

enklare att slå fast gällande industri- eller serviceverksamheter än vad det är för rent kapitalförvaltande bolag, eftersom dessa omständigheter torde vara närmast en förutsättning för bedrivandet av verksamhet av det första slaget. För det andra är frågan huruvida dessa kriterier eller omständigheter över huvud taget är relevanta eller applicerbara på verksamheter av den sistnämnda kategorin. Även om omständigheterna skulle bedömas som verifierbara, innebär de inte uteslutande att det fortfarande inte kan finnas en affärsmässighet i det kapitalförvaltande bolagets etablering och att det således inte rör sig om ett rent konstlat upplägg. Det finns ingenting i EUD:s uttalanden som säger att de nämnda omständigheterna nödvändigtvis skulle tillämpas i en sådan situation, eftersom bedömningen ju ska anpassas efter varje enskilt fall, men faktumet kvarstår alltså att bedömningen blir betydligt svårare för de nationella domstolarna att göra när bolagskonstruktioner och verksamhetstyper inte liknar de mer klassiska typerna och där EUD:s praxis således blir svårare att applicera. I förlängningen kan det sagda få effekten att rättsläget missgynnar den typen av bolag med kapitalförvaltande verksamhet av olika slag, där sådana upplägg riskerar att underkännas i större omfattning än mer klassiska verksamhetstyper. I dessa avseenden, som alltså rör tillämpningen av de kriterier som EUD ställt upp, instämmer jag i de uttalanden som gjorts i doktrin av bland andra Dahlberg och Hilling.¹¹⁶ Det sagda får konsekvensen att medlemsstaterna, i sina försök att utforma EU-förenliga skatteflyktslagstiftningar mot bakgrund av EUD:s praxis, får mycket svårare att ställa upp relevanta kriterier för att motverka rent konstlade upplägg. I stället för att medlemsstaterna, såsom vid ett klart och tydligt rättsläge i princip kan inkorporera EUD:s uttalanden rakt in i en skattelagstiftning, blir de nu tvungna att göra sina egna tolkningar av skatterättspraxisen, vilket skapar utrymme för feltolkningar och felformuleringar. Vid inhemska situationer innehållandes liknande omständigheter som de mål där EUD utvecklat sin praxis om rent konstlade upplägg torde en EU-förenlig bedömning vara lättare att uppnå, men i situationer som antingen rör helt

¹¹⁶ Se avsnitt 3.4 ovan.

andra omständigheter eller ett bolagsskatterättsligt område som EUD ännu inte prövat, blir bedömningen betydligt mycket svårare. Detta verkar i sin tur negativt på rättssäkerheten och förutsebarheten inom den gränsöverskridande skatterätten och samarbetet mellan medlemsstaterna på skatterättsområdet, eftersom det blir svårare för berörda skattesubjekt att veta hur de ska agera och föra sin talan i en domstolsprocess. Bolagskoncerner med gränsöverskridande etableringar inom EU hamnar i en icke eftersträvansvärd position, där det blir svårt att förutse huruvida ett skatterättsligt upplägg är ett lagenligt utnyttjande av den fria etableringsrätten eller ett unionsstridigt *rent konstlat upplägg*.¹¹⁷

En annan aspekt av rent konstlade upplägg-doktrinen som kan inverka negativt på såväl rättssäkerheten som förutsebarheten av EU-domstolens skatterättspraxis är vilken part som helt eller delvis åläggs ansvaret att visa på de objektiva omständigheter av betydelse i det enskilda fallet. EUD betonar i flertalet mål att skattesubjekten, bolagen i fråga, måste ges en möjlighet att visa på de omständigheter av betydelse för huruvida det föreligger ett rent konstlat upplägg eller inte. Att sådan möjlighet ges torde i sig vara positivt ur såväl rättssäkerhetssynpunkt som för en korrekt tillämpning av EUD:s skatteflyktspraxis, eftersom det ökar möjligheterna i det enskilda fallet att utröna om ett visst upplägg i själva verket är rent fiktivt eller om det genom påvisandet av omständigheterna finns en affärsmässighet. Frågan är emellertid, vilket inte uttryckligen framgår av EU-domstolens uttalanden, huruvida praxis ska tolkas så att det är en *möjlighet* att visa på affärsmässiga omständigheter, eller om det snarare rör sig om en *bevisbörda* som hamnar på skattesubjekten efter att det lagts fram andra omständigheter som tyder på att det kan röra sig om ett rent konstlat upplägg. Vilken tolkningsväg som väljs får enligt min bedömning betydelse för den eventuella kritik som kan riktas mot rent konstlade upplägg-praxisen. Om det slås fast att det är fråga om en bevisbörda för bolagen att visa på de objektivt relevanta omständigheter som påvisar en affärsmässighet, kan det få stora praktiska

¹¹⁷ Se avsnitt 3.2.2 ovan.

konsekvenser för bolagen att nå framgång med sin talan inför den nationella domstolen. I stället för att medlemsstaten ska visa att en bolagskoncern överträtt dess skattelagstiftning genom att konstruera upplägg som är helt skattebetingade och saknar andra affärsmässiga omständigheter, hamnar ansvaret i en sådan situation på bolagen. Placeringen av bevisbördan torde visserligen vara rimlig i det avseendet att bolagen sitter i den bästa positionen att identifiera och lägga fram de omständigheter som är objektivt relevanta i det enskilda fallet, och därmed påvisa en affärsmässighet. Däremot skulle en sådan placering ställa betungande krav på bolagskoncerner som utnyttjar medlemsstaters skattelagstiftningar för att sätta sig i en skatterättsligt mer gynnsam situation.

Med beaktande av att rent konstlade upplägg-doktrinen redan är oförutsebar i sin tillämpning, skapar situationen med bevisbördan ett ännu tuffare utgångsläge för skattesubjekten att veta vilka omständigheter som verkar vara relevanta enligt den inhemska skatteflyktslagstiftningen, dels hur dessa ska läggas fram inför domstolen. Risken är att fler bolagskoncerner, vars upplägg kanske egentligen innehåller en affärsmässighet och således är förenlig med EU-rätten, åläggs skatteskulder på grund av att de inte lyckas uppfylla det ansvar som bevisbördan innebär. Jag är skeptisk till en sådan rättsutveckling, och min bedömning är att det för samtliga skattelagstiftningar av gränsöverskridande karaktär inom EU borde åligga de offentliga organen att visa på att olika skattesubjekt brutit mot gällande regler. Att bolag måste ges möjligheten att visa på de relevanta omständigheterna torde vara en självklarhet för att säkerställa en rättssäker och förutsebar rättstillämpning, men om domstolens uttalanden i stället tolkas som en bevisbörda blir konsekvensen snarare den omvända; att rättssäkerheten försvagas i skatteflyktslagstiftningar där rent konstlade upplägg-doktrinen aktualiseras. Enligt min bedömning ska EU-domstolens rättspraxis inte tolkas som att det rör sig om en omvänd bevisbörda, utan snarare torde uttalandet vara ett led i att säkerställa rättssäkerheten i medlemsstaternas skatteflyktslagstiftningar och ge bolagen en möjlighet att lägga fram de omständigheter som talar i motsatt riktning mot vad medlemsstaterna söker påvisa i ett mål. Inte desto

mindre medför EUD:s uttalanden oklarheter för rättstillämpningen inom EU, eftersom den ger upphov till olika tolkningsvägar. I denna situation tydliggörs den problematik avseende förutsebarhet och rättssäkerhet som generellt riskerar att genomsyra nationella lagstiftningar utformade efter EU-domstolens rättspraxis. I den praktiska tillämpningen är det nämligen inte enbart av betydelse hur EU-domstolen bedömer en given situation, utan för bolagen specifikt blir det avgörande hur medlemsstaterna *tolkar* och *inkorporerar* EUD:s praxis i den nationella rätten.

EU-domstolens praxis kan också leda till problem i motsatt riktning, nämligen att bolag som blir föremål för nationella skatteflyktslagstiftningar söker anpassa sina upplägg till EUD:s uttalanden för att ”skapa” en affärsmässighet. Unionsrätten innebär att endast rent konstlade upplägg kan hindras av medlemsstaterna och att nämnda doktrin ska tolkas som ett krav på att ett upplägg är 100% skattebetingat, varvid det kan ha öppnats upp en möjlighet för skattesubjekten att konstruera sina upplägg för att indikera att en faktisk ekonomisk förankring föreligger, men som i själva verket är ett iscensatt upplägg som inte existerar i praktiken. En sådan strategi skulle bland annat kunna bestå i att i den andra medlemsstaten upprätta lokaler eller etablera utrustning på platsen (som egentligen inte tjänar något direkt syfte i verksamheten), för att på så sätt ge indikationer vid en eventuell prövning i domstol på att objektivt relevanta omständigheter föreligger som konstituerar en ekonomisk förankring. Möjligen kan man då få ett upplägg att se ut som något annat än ett brevlådeföretag och därmed kringgå lagstiftningens uppställda kriterier. Det kan tyckas vara en onödig och tidskrävande uppgift för bolag med gränsöverskridande verksamhet att söka iscensätta ett affärsmässigt upplägg, men för multinationella företag med miljardomsättning skulle skattefördelarna med en sådan strategi med marginal överglänsa den tid och pengar som det (i själva verket) fiktiva upplägget skulle kosta. Däremot är det långt ifrån självklart att en sådan strategi skulle vara framgångsrik vid en prövning i domstol. Förutsatt att en nationell lagstiftning är välutformad, anammar den praxis som EUD ställt upp och möjliggör en bedömning i det enskilda fallet, torde det ändå kunna

utrönas att exempelvis lokalerna inte tjänar något syfte, utan endast är upprättade för att kringgå lagstiftningens rekvisit och uppnå en skattefördel. Av bland annat generaladvokat Légers uttalanden att döma torde en sådan medvetenhet, att skattesubjekten kan komma att anpassa sina bolagskonstruktioner för att komma runt de hinder som de nationella lagstiftningarna ställer upp, finnas hos såväl generaladvokaten som hos medlemsstaterna.¹¹⁸ EU-domstolens uttalanden innebär ju som bekant att bedömningen ska göras i det enskilda fallet, och generaladvokat Léger anför i anslutning till detta att man i det enskilda fallet måste söka utröna dels att en etablering skett, dels se till de omständigheter som visar på ett ”verkligt innehåll” i etableringen; härtill exempelvis om lokaler eller utrustning tjänar något verkligt syfte eller om de endast investerats i för att kringgå lagstiftningen i fråga. Situationen torde emellertid vara än svårare att bedöma i andra verksamhetsområden, sås som kapitalförvaltande bolag. Möjligen finns det bättre utsikter för skattesubjekten i en sådan situation att ”skapa” en affärsmässighet, där det är mer oklart vilka omständigheter som framstår som objektivt relevanta och som samtidigt ska kunna verifieras. Oavsett vilken framgång bolagskoncerner skulle ha i domstol med nämnda strategi, föreligger alltså själva risken eller möjligheten för ett sådant förfarande.

På grund av EU-domstolens praxisbildning på senare år kan det emellertid diskuteras huruvida rent konstlade upplägg-doktrinen delvis förlorat sitt ursprungliga syfte. Av diskussionen ovan kan konstateras att rent konstlade upplägg-doktrinen tidigare varit ett absolut krav i bedömningen av en medlemsstats skatteflyktslagstiftning. Vid en renodlad skatteflyktsituation, det vill säga när en nationell lagstiftning vars enda bakomliggande syfte är att motverka skatteflykt blir föremål för EU-domstolens bedömning, gäller alltså samma hårda krav på att den måste begränsas till att träffa enbart rent konstlade upplägg för att lagstiftningen ska anses vara EU-förenlig. Däremot torde inte samma slutsats kunna dras avseende lagstiftningar som visserligen är skatteflyktsbetingade, men som också har andra bakomliggande syften. I

¹¹⁸ Se avsnitt 3.2.2 ovan.

dessa situationer torde det finnas en möjlighet för även mer generellt utformade skatteflyktslagstiftningar att rättfärdigas, eftersom det samtidigt kan identifieras andra grunder för rättfärdigande som motiverar att lagstiftningen är EU-förenlig. Resultatet kan således bli att rent konstlade upplägg-doktrinen, som EUD tidigare givit en stark ställning och som i princip varit en absolut förutsättning för att en skatteflyktslagstiftning skulle kunna rättfärdigas, inte längre får den praktiskt viktiga betydelsen för EU-skatterättens utveckling. Rättsläget är emellertid något oklart för att med säkerhet slå fast hur framtida bolagsskattemål avseende etableringsfriheten kommer att bedömas av EU-domstolen. En återkommande anledning härtill är att EU-skatterätten är invecklad och ständigt föränderlig, inte minst EU-domstolens praxis på området. På grund av nämnda komplexitet, blir det också svårt att veta om EU-domstolens bedömning avseende skatteflyktsgrundens eventuella kombination med andra rättfärdigande grunder, mer specifikt betydelsen av kravet på rent konstlat upplägg, i framtida mål kommer att vara unison i alla olika typer av skattelagstiftningar eller om bedömningen kommer att skilja sig åt. Oklarheten i den praktiska tillämpningen av rent konstlade upplägg-doktrinen i kombination med EU-skatterätten som ett ständigt föränderligt rättsområde inom EU, med EU-domstolens praxis som det avgörande i rättsutvecklingen, inverkar återigen negativt på förutsebarheten för såväl de enskilda skattesubjekten som för medlemsstaterna själva. Möjligheten att tillämpa skatteflyktsgrunden i kombination med exempelvis den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten kan vidare också ha öppnat en lucka för medlemsstaterna att komma runt problematiken med rent konstlade upplägg-doktrinen. EU-domstolens praxis kan nämligen leda till att medlemsstaterna *konstruerar* skatteflyktslagstiftningar på ett sätt som gör det möjligt att, vid en eventuell prövning hos EUD, peka på flera möjliga grunder för rättfärdigande av lagstiftningen. Detta i sin tur torde alltså, mot bakgrund av vad som diskuterats ovan, öka möjligheterna för att skatteflyktslagstiftningen kan motiveras enligt EU-domstolen, i stället för utsikterna medlemsstaterna hade haft om lagstiftningen i fråga varit en renodlad skatteflyktslagstiftning. Det avgörande för prövningen skulle då riskera att förflyttas från det rent

juridiska till lagtekniska överväganden, samt *hur* medlemsstaterna väljer att lägga fram sin talan inför EUD. Genom EU-domstolens rättsutveckling skulle medlemsstaterna sannolikt, för större möjligheter att nå framgång med sin talan, anföra flera olika bakomliggande syften med en lagstiftning som skulle motivera den enligt EU-rätten, även om lagstiftningen i fråga kanske egentligen syftat till att vara en renodlad skatteflyktslagstiftning utformad för att stoppa vissa specifika skatteupplägg. Det ska emellertid kommas ihåg att vad som nu poängterats avseende den praktiska betydelsen av rent konstlade upplägg-doktrinen, inte förändrar analysen ovan avseende *den faktiska innebörden* av vad ett rent konstlat upplägg är. Men, diskussionen torde ändå vara relevant då det belyser dess betydelse inom EU-domstolens skatterättspraxis och, i förlängningen, dess betydelse för medlemsstaternas utformande av sina skatteflyktslagstiftningar.¹¹⁹

¹¹⁹ Se avsnitt 3.4 ovan.

5 Sammanfattande slutsatser och diskussion

EU-domstolen har en avgörande betydelse för utvecklingen av skatterätten inom Europeiska unionen. I avsaknad av omfattande och detaljerade riktlinjer i andra EU-rättskällor har domstolens uttalanden fått central betydelse i hur unionsrätten definierats och sedermera utvecklats. Inte minst får domstolens uttalanden praktiskt inflytande i de situationer där medlemsstaternas skattelagstiftningar prövas i förhållande till fördragsfriheterna. I dessa senare avseenden har EUD förklarat inte bara att fördragsfriheterna är tillämpliga också på skatterättens område, utan också hur bedömningen ska genomföras; det vill säga med utgångspunkt i Rule of Reason-doktrinen i kombination med de skatterättsliga rättfärdigande grunder som utvecklats i praxis.

Rent konstlade upplägg-doktrinen, vilken utvecklats av EU-domstolen i en rad förhandsavgöranden om nationella skattelagstiftningars eventuella förenlighet med unionsrätten, ska förstås som ett krav på att en bolagskoncerns upplägg är 100% skattebetingat. Således innebär domstolens uttalanden att vid förekomsten av minsta omständighet som påvisar en affärsmässighet, ska upplägget inte hindras av en medlemsstats skatteflyktslagstiftning. Bedömningen måste göras i varje enskilt fall, där olika objektiva omständigheter kan vara relevanta i olika situationer, och lagstiftningen måste möjliggöra för sådana omständigheter att identifieras. Om medlemsstaterna skatteflyktslagstiftningar inte uppfyller grundläggande krav på förutsebarhet och rättssäkerhet för de skattesubjekt som den träffar, innebär EU-domstolens praxis att en sådan lagstiftning inte är proportionerlig och därmed unionsstridig. Kravet på ett rent konstlat upplägg är i princip ovillkorligt vid bedömningen av en renodlad skatteflyktslagstiftnings förenlighet med EU-rätten, men har genom domstolens praxis på senare år luckrats upp i situationer då

grunden att motverka skatteflykt kombineras med andra rättfärdigande grunder. Vilken praktisk betydelse doktrinen kommer att ges av EU-domstolen i framtida skatteflyktsmål är emellertid oklart då det kan bero på en rad olika faktorer, så som vilket skatterättsligt område ett mål berör och i vilken omfattning EUD är benägen att acceptera en kombination av olika skatterättsliga rättfärdigande grunder.

Rent konstlade upplägg-doktrinen är problematisk avseende dess tillämpning, eftersom EU-domstolens uttalanden föranleder tolkningssvårigheter gällande vilka omständigheter som är relevanta i olika situationer och på vilket sätt omständigheterna ska bedömas i det enskilda fallet. Doktrinen bidrar till ett oklart rättsläge, som i sin tur påverkar förutsebarheten och rättssäkerheten i EUD:s praxis på området. Vid framtida skatteflyktslagstiftningar torde det bli svårt dels för medlemsstaterna att på ett EU-förenligt sätt utforma reglerna, dels för de skattesubjekt som lagstiftningarna sedermera kan komma att appliceras på att veta hur olika upplägg ska konstrueras för att agera i enlighet med de möjligheter som lagstiftningen skapar.

Hur en framtida tillämpning av rent konstlade upplägg-doktrinen kommer att se ut och vilken betydelse den får är det svårt att dra några slutsatser om, och det återstår att se i vilken riktning skatterättsutvecklingen inom EU går. EU-domstolen har en avgörande roll inom EU:s rättsutveckling i att upprätthålla fördragsfriheterna och därmed säkerställa att syftet med den inre marknaden tillgodoses. Samtidigt är den inre marknaden ständigt föränderlig, där det sker en konstant utveckling på skattesubjektens sida beträffande nya företagsformer, strategier för gränsöverskridande etableringar samt nya verksamhetsområden. Med utvecklingen följer också att det skapas nya möjligheter för bolagen att kringgå nationella skatteflyktslagstiftningar genom olika former av gränsöverskridande upplägg som betingar en skatterättsligt mer gynnsam situation. Problematiken landar i grund och botten i medlemsstaternas vilja att behålla den skatterättsliga suveräniteten och utforma sina egna

skattebaser, och därmed skapas dilemmat i den praktiska rättstillämpningen hos EU-domstolen; dels att möjliggöra för bolag att verka på den inre marknaden och underlätta nya etableringar utan att nationella lagstiftningar hindrar detta, dels att värna om medlemsstaternas skattesuveränitet och i större omfattning vara benägen att rättfärdiga nationella skatteflyktslagstiftningar genom en kombination av flera rättfärdigande grunder. Det är således svårt att uttala sig om vilken praktisk betydelse rent konstlade upplägg-doktrinen kommer att ha i EU-domstolens rättspraxis. Unionsrätten, och i synnerhet EU-domstolens praxis, är ständigt föränderlig och det är många olika aspekter som inverkar på hur EUD:s framtida skatteflyktspraxis kommer att se ut.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Offentligt tryck

EU-rätt

Primärrätt

Fördraget om Europeiska unionen.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Sekundärrätt

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

Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG.

Artiklar

Dahlberg, Mattias: ”Skattenytt internationellt”. I: Skattenytt 2007 s. 50–53.

Hilling, Maria: ”Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?”. I: Svensk skattetidning 2012:9 s. 754–772.

Ståhl, Kristina: ”EG-rätt och skatteflykt”. I: Skattenytt 2007 s. 575–594.

Litteratur

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 6 uppl., Stockholm 2018.

Boria, Pietro, *Taxation in European Union*, 2 uppl., Rom 2017.

Dahlberg, Mattias, *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Vol. 9, Haag 2005.

Dahlberg, Mattias, *EU och svensk företagsbeskattning*, 1 uppl., Stockholm 2019.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 5 uppl., Lund 2020.

Gormley, W Laurence, *EU Taxation Law*, 2nd revised impression, Richmond 2006.

Helminen, Marjaana, *EU Tax Law – Direct Taxation*, IBFD, 2018.

Hettne, Jörgen och Eriksson Otken, Ida (red.), *EU-Rättslig Metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Stockholm 2011.

Hilling, Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, Uppsala 2005.

Kleineman, Jan, 'Rättsdogmatisk metod', s. 21–46. i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Lund 2018.

Kokott, Juliane, 'European Court of Justice', s. 101-114. i: Maisto, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, Vol. 3, Amsterdam 2007.

Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt*. Del 1, 17 uppl., Lund 2019.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Uppsala 2018.

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

Ståhl, Kristina m.fl., *EU-skatterätt*, 3 uppl., Uppsala 2011.

Terra, J Ben och Wattel, J Peter, *European Tax Law*, 6 uppl., Alphen aan den Rijn 2012.

Wattel, J. Peter, 'EC Treaty Freedoms, Tax Treaties and National Courts', s. 115-158, i: Maisto, Guglielmo (ed.), *Courts and Tax Treaty Law*, Vol. 3, Amsterdam 2007.

Weatherill, Stephen, *Cases & Materials on EU Law*, 12 uppl., Oxford 2016.

Rättsfallsförteckning

Europeiska unionen

EU-domstolen

26/62 *Van Gend & Loos*, ECLI:EU:C:1963:1.

6/64 *Costa v. ENEL*, ECLI:EU:C:1964:66.

11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH*, ECLI:EU:C:1970:114.

C-166/73 *Rheinmühlen-Düsseldorf*, ECLI:EU:C:1974:3.

C-283–81 *Srl CILFIT*, ECLI:EU:C:1982:335.

270/83 *Avoir Fiscal*, ECLI:EU:C:1986:37.

C-204/90 *Bachmann*, ECLI:EU:C:1992:35.

C-330/91 *Commerzbank*, ECLI:EU:C:1993:303.

C-19/92 *Kraus*, ECLI:EU:C:1993:125.

C-55/94 *Gebhard*, ECLI:EU:C:1995:411.

C-80/94 *Wielockx*, ECLI:EU:C:1995:271.

C-250/95 *Futura Participations*, ECLI:EU:C:1997:239.

C-264/96 *ICI*, ECLI:EU:C:1998:370.

C-336/96 *Gilly*, ECLI:EU:C:1998:221.

C-212/97 *Centros*, ECLI:EU:C:1999:126.

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, ECLI:EU:C:1999:216.

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

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, ECLI:EU:C:2002:749.

C-436/00 *X och Y*, ECLI:EU:C:2002:704.

C-167/01 *Inspire*, ECLI:EU:C:2003:512.

C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant*, ECLI:EU:C:2004:138.

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

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

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

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

C-231/05 *Oy AA*, ECLI:EU:C:2007:439.

C-293/06 *Deutsche Shell*, ECLI:EU:C:2008:129.

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

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

C-80/12 *Felixstowe Dock and Railway Company and Others*,
ECLI:EU:C:2014:200.

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

C-456/12 *O. och B.*, ECLI:EU:C:2014:135.

De förenade målen C-39/13, C-40/13 och C-41/13 *SCA Group Holding*,
ECLI:EU:C:2014:1758.

C-131/14 *Cervati och Malvi*, ECLI:EU:C:2016:255.

C-6/16 *Eqiom och Enka*, ECLI:EU:C:2017:641.

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

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

C-484/19 *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34.

Generaladvokatens förslag till avgörande

C-264/96 *ICI*, ECLI:EU:C:1997:612.

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, ECLI:EU:C:2006:278.

C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*,
ECLI:EU:C:2006:436.

Sverige

HFD 2021 ref. 68.