



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Emanuel Franzén

Skatteflyktsdirektivets införlivande

En träffsäker adaption eller ett
rättsosäkert steg i fel riktning?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: HT 2022

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Syfte och frågeställning.....	4
1.3 Metod.....	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition.....	7
2 DEFINITIONER	8
2.1 Rättssäkerhetsbegreppet	8
2.1.1 Inledande om rättsäkerhetsbegreppet	8
2.1.2 Rättssäkerhet i förhållande till kravet om förutsebarhet	8
2.1.3 Rättssäkerhet i förhållande till legalitetsprincipen	9
2.2 Förutsebarhet på skatterättens område.....	10
2.3 Legalitetsprincipen på skatterättens område.....	11
2.3.1 Innebörden av den skatterättsliga legalitetsprincipen ..	11
2.3.2 Legalitetsprincipens analogiförbud	12
3 DEN SVENSKA SKATTEFLYKTLAGEN	14
3.1 Inledande om skatteflykt	14
3.1.1 Införlivandet av skatteflyktsdirektivet	14
3.2 Lag (1995:575) mot skatteflykt	15
3.3 Skatteflyktslagens generalklausul.....	15
3.3.1 Generalklausulens struktur.....	16
3.3.2 Rekvisitet väsentlig skatteförmån	16
3.3.3 Medverkanderekvisitet.....	17
3.3.4 Den skattskyldiges avsikt.....	17
3.3.5 Syftesrekvisitet.....	17
3.4 Skatteflyktslagen utifrån praxis	18

4	UNIONSRÄTTEN PÅ SKATTEFLYKTSKONVENTIONENS	
	OMRÅDE	20
4.1	Inledande om unionsrätten	20
4.2	Skatteflyktskonventionen	20
4.3	Konventionens allmänna regel mot missbruk	21
4.3.1	Missbruksregelns struktur	21
4.3.2	Arrangemangets syfte	22
4.3.3	Arrangemangets genuinitet.....	23
4.4	Den i praxis etablerade principen om missbruk	24
4.4.1	EU-domstolens praxis i förhållande till skatteflyktskonventionen	24
4.4.2	Missbruksprincipens tillämpning på det direkta skatteområdet.....	25
4.4.3	Missbruksprincipens tillämpning utifrån beneficial ownership-målen.....	26
4.4.4	Generaladvokatens förslag till avgörande i beneficial ownership-målen.....	27
5	DISKUSSIONEN KRING DET SVENSKA INFÖRLIVANDET	28
5.1	Introduktion	28
5.2	Det svenska införlivandet i litteraturen	28
6	ANALYS OCH SLUTSATS	30
6.1	Analys.....	30
6.1.1	Det svenska införlivandet i förhållande till legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier	30
6.1.2	Den enskildes möjligheter till en förutsebar prövning ..	31
6.2	Slutsats	32
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	33

Summary

When the European Union's (EU) directive against tax avoidance was incorporated into Swedish law in 2016, legislators merely stated that no further changes needed to be made to the Swedish tax evasion law. Within jurisprudential doctrine, however, it has been questioned whether the Swedish law against tax evasion really complies with the Union's directive. The incorporation has been discussed partly in relation to the fact that the law already differs from the directive on an objective level, partly because the principle of prohibition of abuse of rights is not further mentioned in the Swedish law against tax evasion. In this essay, the question of whether the implementation of the directive has affected the legal certainty guarantees of the principle of legality and, by extension, the individual's possibilities for a foreseeable trial has been examined in more detail.

The investigative part of the essay has shown that it is not possible to establish with certainty that the linguistic differences between the Swedish law against tax evasion and the European Union's directive against tax avoidance alone affect the legal certainty guarantees of the principle of legality. However, the difference has negatively affected the individual's opportunities for a foreseeable trial. With regard to the fact that Swedish legislators have not taken wider account of the principle of prohibition of abuse when incorporating the directive, this means that the legal certainty guarantees of the principle of legality, as well as the predictability of the individual, have been affected in a negative direction.

Sammanfattning

När unionens skatteflyktsdirektiv införlivades i svensk rätt 2016 konstaterade lagstiftaren enbart att skatteflyktslagen inte behövde tillfogas förändringar. Inom den rättsvetenskapliga doktrinen har det emellertid ifrågasatts huruvida lagen verkligen stämmer överens med unionens direktiv. Införlivandet har diskuterats främst i förhållande till att lagen dels redan på ett begreppsmässigt plan skiljer sig från direktivet, dels i och med att den unionsrättsliga missbruksprincipen inte berörs i skatteflyktslagen. I uppsatsen har frågan huruvida direktivets införlivande har påverkat legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier och i förlängning den enskildes möjligheter till en förutsebar prövning undersökts närmare.

Uppsatsens utredande del har visat att det inte med säkerhet går att fastställa att enbart de språkliga skillnaderna skatteflyktslagen och skatteflyktsdirektivet emellan påverkar legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier. Emellertid har differensen påverkat den enskildes möjligheter till en förutsebar prövningen negativt. Vad gäller det faktum att svensk lagstiftare vid införlivandet av direktivet inte har tagit bredare hänsyn till missbruksprincipen innebär detta att legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier, såväl som den enskildes förutsebarhet, har påverkats i en negativ riktning.

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
Prop.	Proposition

1 INLEDNING

1.1 Bakgrund

Den svenska skatteflyktslagen har inom den rättsvetenskapliga doktrinen frekvent diskuterats i förhållande till den skatterättsliga legalitetsprincipen, rättssäkerhetsbegreppet och den enskildes möjligheter till en förutsebar prövning. Sedan EU antog det s.k. skatteflyktsdirektivet 2016 har dessa frågor fått en ytterligare dimension.¹ Svensk lagstiftare har i samband med direktivets införlivande 2018 inte tillfogat skatteflyktslagen några ändringar utan enbart konstaterat att lagen motsvarat direktivets minimikrav.²

I och med att skatteflyktslagen och skatteflyktsdirektivet emellertid skiljer sig åt redan på ett begreppsmässigt plan uppstår frågan huruvida dessa i själva verket motsvarar varandra. I sammanhanget har det även ifrågasatts om skatteflyktslagen på ett tillräckligt sätt inrymmer den unionsrättsliga missbruksprincipen. På ett liknande sätt till hur skatteflyktslagen således tidigare har undersökts i förhållande till legalitetsprincipen och den enskildes förutsebarhet har dessa frågor nu även utretts närmare i förevarande uppsats.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att undersöka det svenska införlivandet av EU:s skatteflyktsdirektiv ur ett rättssäkerhetsperspektiv.³ I och med att den skatterättsliga legalitetsprincipen ställer upp rättssäkerhetsgarantier som är centrala i sammanhanget behandlas införlivandet särskilt i förhållande till densamma. För att uppnå uppsatsens syfte undersöks vidare den enskildes möjligheter till en förutsebar prövning i sammanhanget.

För att uppnå syftet ska följande frågeställningar besvaras:

¹ Se rådets direktiv 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

² Prop. 2017/18:296 s. 91 ff.

³ Se avsnitt 2.1 vari begreppet rättssäkerhet definieras närmare.

1. Påverkar det svenska införlivandet av unionsrättens skatteflyktsdirektiv de rättssäkerhetsgarantier som följer av den skatterättsliga legalitetsprincipen?
2. Hur förhåller sig svaret under fråga 1 till den enskildes möjligheter till en förutsebar prövning?

1.3 Metod

I och med att uppsatsen berör det svenska införlivandet av skatteflyktsdirektivet såväl som gällande unionsrätt på området används både rättsdogmatisk och EU-rättslig metod.

I huvudsak tillämpas rättsdogmatisk metod dels för att utreda och rekonstruera det svenska införlivandet av skatteflyktslagen, dels för att närmare bestämma om legalitetsprincipen är tillämplig på skatterättens område.⁴ Även om innebörden av rättsdogmatisk metod har diskuterats frekvent tillämpas metoden i uppsatsen för att beskriva gällande rätt utifrån vedertagna rättskällor.⁵

Enligt Kleineman innebär en rättsdogmatisk analys att rättskällornas olika element granskas för att fastställa hur exempelvis en rättsregel bör uppfattas i en konkret situation.⁶ Uppsatsens utredning i denna del baseras på en undersökning av såväl skatteflyktslagens generalklausul som legalitetsprincipen. Även rättssäkerhetsbegreppet och begreppet förutsebarhet granskas.

De erkända rättskällor som tillämpas är främst lagstiftning, lagförarbeten och doktrin men även rättspraxis tillämpas indirekt.⁷ Anledningen till att uppsatsen lägger mindre vikt vid praxis i förhållande till övriga rättskällor har sin förklaring i att praxis inte ger en närmare vägledning i förevarande fall.⁸

Unionsrättens konstruktion som en självständig rättsordning gör den EU-rättsliga metoden bäst lämpad för att med hjälp av unionsrättens källor i en vidare

⁴ Nääv & Zamboni (2018) s. 21.

⁵ Sandgren (2021) s. 51.

⁶ Nääv & Zamboni (2018) s. 26.

⁷ Nääv & Zamboni (2018) s. 21.

⁸ Se avsnitt 3.4.

del utreda gällande rätt på skatteflyktsdirektivets område.⁹ Författarna Hettne & Otken skriver att EU-rättsliga bestämmelser bör tillämpas i enlighet med den metod som EU-domstolen utvecklat även i de fall då det finns relevanta svenska lagar eller föreskrifter.¹⁰ För uppsatsen innebär detta konkret att skatteflyktsdirektivets regler såväl som missbruksprincipens innebörd måste undersökas med hjälp av EU-domstolens metod trots att direktivet redan har införlivats.¹¹

Metoden grundar sig på en annan rättskällelära och på andra tolkningsprinciper än den svenska juridiska metoden. En sådan tolkning innebär att EU-domstolen mera vittgående beaktar en bestämmelses sammanhang och syfte i enlighet med vad som vanligen kallas för systematisk och teleologisk tolkning.¹² De EU-rättsliga rättskällorna som är bindande och som således tillämpas för att utreda uppsatsen frågeställning i denna del är främst direktiv, EU-domstolens praxis samt allmänna unionsrättsliga principer. Samtliga rättskällor som används tillhör således sekundärrätten.¹³

1.4 Avgränsningar

I och med att uppsatsen begränsas till angiven längd måste avgränsningar göras. Uppsatsen behandlar således inte frågan om legalitetsprincipens förenlighet med skatteflyktslagen utan enbart införlivandets påverkan på densamma. Vad gäller principen berörs denna vidare utifrån ett skatterättsligt perspektiv vilket innebär att straffrättsliga dimensioner inte behandlas. Inte heller avvägningen mellan rättssäkerhet å ena sidan och effektivitet å andra sidan som ofta berörs i förhållande till skatteflyktslagen undersöks. Detsamma gäller den, för den enskildes förutsebarhet intressanta, unionsrättsliga principen om berättigade förväntningar. Slutligen är den svenska skatteflyktslagen för uppsatsen endast relevant i sin nuvarande lydelse. Lagens tillkomst och tidigare utformning berörs således framför allt i förhållande till det svenska införlivandet.

⁹ Nääv & Zamboni (2018) s. 109.

¹⁰ Hettne & Otken (2011) s. 34.

¹¹ Prop. 2017/18:296 s. 91 ff.

¹² Hettne & Otken (2011) s. 36 och SOU 1993:62 s. 75.

¹³ Hettne & Otken (2011) s. 40.

1.5 Disposition

Frågan om hur den skatterättsliga legalitetsprincipen bör tolkas har visat sig allt annat än självklar och principen definieras således initialt tillsammans med begreppen rättssäkerhet och förutsebarhet i uppsatsens andra kapitel. Den svenska skatteflyktslagen behandlas sedan i uppsatsens tredje kapitel efterföljt av tillämplig unionsrätt som således behandlas i kapitel fyra. I denna del kommer särskilt den i sammanhanget grundläggande missbruksregeln samt den i praxis etablerade missbruksprincipen att undersökas. Uppsatsens femte kapitel behandlar sedan diskussionen kring det svenska införlivandet av skatteflyktsdirektivet i den rättsvetenskapliga litteraturen. Uppsatsen avslutas i ett sjätte och slutligt kapitel där analys och slutsats presenteras.

2 DEFINITIONER

2.1 Rättssäkerhetsbegreppet

2.1.1 Inledande om rättssäkerhetsbegreppet

Även om rättssäkerhet i bred mening ofta beskrivs som individens rättsskydd gentemot staten kan begreppets kärna inte tillskrivas någon otvetydig definition. Utgångspunkterna för rättssäkerhetsbegreppet på skatterättens område skiljer sig visserligen inte från rättssäkerhet i allmänhet, men kan antas vara av särskild betydelse eftersom beskattning innebär ingripande myndighetsutövning gentemot en enskild.¹⁴ I doktrinen återkommer flertalet definitioner av rättssäkerhet och det är därför svårt att ge begreppet en mera avgränsad innebörd.¹⁵ Det är inte ovanligt att rättssäkerhet omnämns i förhållande till rättsstaten i och med att begreppet är ett viktigt, om inte nödvändigt, kriterium för existensen av densamma.¹⁶

2.1.2 Rättssäkerhet i förhållande till kravet om förutsebarhet

Två rättssäkerhetsaspekter som vidare brukar beskrivas som grundläggande är dels kravet på förutsebarhet, dels legalitetsprincipen.¹⁷ Förutsebarhetskravet räknas som en av demokratin grundvalar och innebär översiktligt att rättskipningen och myndighetsutövningen måste vara förutsebar för den enskilde.¹⁸ På skatterättens område kommer kravet på förutsebarhet specifikt till uttryck genom att den skatteskyldige ska kunna förutse de skatterättsliga följderna av sitt handlande.¹⁹

En i sammanhanget intressant, om än något formalistisk, fråga är även huruvida begreppet rättssäkerhet och begreppet förutsebarhet överhuvudtaget

¹⁴ SOU 1993:62 s. 76.

¹⁵ SOU 1993:62 s. 75.

¹⁶ Peczenik (1995) s. 89.

¹⁷ SOU 1993:62 s. 77, Rosander (2007) s. 77 samt avsnitt 2.3 vari legalitetsprincipen definieras närmare.

¹⁸ Peczenik (1995) s. 89 f.

¹⁹ Rosander (2007) s. 22 f.

går att dela upp. Peczenik menar att en etisk tolkning av rättsregler aldrig ska uteslutas vilket innebär att även kravet på förutsebarhet bör vägas mot andra grundläggande värden som exempelvis effektivitet. Författaren motiverar detta med att det på lagen baserade kravet om förutsebarhet, vid en synonym tolkning med rättssäkerhetsbegreppet, skulle bli myndighetsutövningens enda värde.²⁰ Förutsebarhet bör således betraktas som något som i princip alltid ingår i rättssäkerhetsbegreppet. Den avgörande skillnaden ligger emellertid i att rättssäkerhetsbegreppet går ytterligare ett steg längre och således inrymmer mer än enbart kravet på förutsebarhet.²¹

Enligt Peczenik kan ovanstående enklast illustreras mot bakgrund av det s.k. Hitler-argumentet. Argumentet går ut på att tyska judar under nazistvåldet utifrån då gällande lagar kunde förutse att de skulle komma att förföljas. Som författaren konstaterar vore det emellertid absurt att betrakta denna förutsebarhet som ens i närheten av någon form av rättssäkerhet.²² Även om förutsebarhet i doktrinen från tid till annan således används liktydigt till rättsäkerhetsbegreppet tillämpas förutsebarhet inom ramen för förevarande uppsats som ett mål med rättssäkerhet snarare än en synonym därtill.²³

2.1.3 Rättssäkerhet i förhållande till legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen och rättssäkerhetsbegreppet delar flertalet fundamentala utgångspunkter och sambandet principen och begreppet emellan kan således beskrivas som grundläggande.²⁴ Hultqvist skriver att legalitetsprincipen och rättssäkerhetsbegreppet går in i varandra på ett sådant sätt att de kan uppfattas olika beroende på sammanhang. Författaren menar att en heltäckande precisering av skillnaden mellan principen och begreppet därav varken är nödvändig eller möjlig.²⁵

²⁰ Peczenik (1995) s. 90 f.

²¹ Rosander (2007) s. 22 f.

²² Peczenik (1995) s. 97 f.

²³ Rosander (2007) s. 22.

²⁴ Rosander (2007) s. 77.

²⁵ Hultqvist (1995) s. 6 f.

Rosander är dock av åsikten att det finns en tydlig skillnad mellan legalitetsprincipen å ena sidan och rättssäkerhet å andra sidan. Enligt författaren utgör legalitetsprincipen ett medel för att säkerställa att rättstillämpningen förblir förutsebar och fri från godtycke.²⁶

Legalitetsprincipen kan således betraktas som en rättssäkerhetsgaranti vilket emellertid inte är detsamma som att rättssäkerhet är garanterad enbart för att principen beaktas. Enligt Rosander förutsätter rättssäkerhet även att etiska värden och mänskliga rättigheter efterlevs något som inte nödvändigtvis garanteras genom legalitetsprincipen.²⁷

För förevarande uppsats tillämpas således förutsebarhetsbegreppet såväl som legalitetsprincipen som grundläggande, men på inget sätt heltäckande beståndsdelar till rättssäkerhet. Även om det av ovanstående framgår att både begreppet och principen tydligt överlappar rättsäkerhetsbegreppet bör dessa enbart betraktas som viktiga, dock inte uttömmande, mål respektive medel för att uppnå existensen av densamma.

2.2 Förutsebarhet på skatterättsens område

Som framgår ovan har begreppet förutsebarhet redan definierats i förhållande till begreppet rättssäkerhet. En sådan definition är emellertid inte tillräckligt då begreppet som sådant även måste preciseras för uppsatsens sammanhang. En möjlig indelning av begreppet förutsebarhet är att skilja mellan en subjektiv och en objektiv sida.²⁸

Vad gäller förutsebarhetsbegrettets subjektiva sida reglerar denna vem det är som ska förstå något. I doktrinen har det med beaktande av skatterättsens nödvändiga komplexitet inte ansetts möjligt att varenda skatteskyldig ska kunna förstå de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande utifrån lagtexten. Likt avvägningen för legalitetsprincipen nedan, har kravet på förutsebarhet således i

²⁶ Rosander (2007) s. 22, s. 77.

²⁷ Rosander (2007) s. 77.

²⁸ Rosander (2007) s. 23.

stället begränsats till att sakkunniga ska kunna förutse konsekvenserna av beskattningen.²⁹

Den objektiva sidan av begreppet förutsebarhet avser vidare vad det är för något som ska förutses. Enligt Rosander är det i denna del rimligt att anta att det som en sakkunnig ska kunna förutse är ett antal rimliga ställningstaganden i förhållande till en given situation.³⁰

2.3 Legalitetsprincipen på skatterättsens område

2.3.1 Innebörden av den skatterättsliga legalitetsprincipen

Även om legalitetsprincipen är en inom straffrätten vida erkänd princip har dess existens inom skatterätten länge varit ifrågasatt.³¹ Numera pekar dock utvecklingen inom såväl praxis som den rättsvetenskapliga doktrinen mot att det finns en skatterättslig legalitetsprincip.³²

Den skatterättsliga legalitetsprincipen har således sin straffrättsliga motsvarighet som förebild och kommer till uttryck genom de latinska orden *nullum tributum sine lege*, vilket översatt betyder *ingen skatt utan lag*. Principen synes först ha uttryckts av Ljungman som, med beaktande av beskattningens ingripande karaktär, ansåg att rättssäkerheten borde ges företräde vid tolkning av skattelag.³³

På skatterättsens område utmärks legalitetsprincipen framför allt av ett föreskriftskrav samt eventuellt ett analogiförbud.³⁴ Vad gäller kravet om att beskattning ska ha stöd i lag härrör detta enligt Hultqvist ur tankar om kompetensför-

²⁹ Rosander (2007) s. 23.

³⁰ Rosander (2007) s. 23.

³¹ Uggla & Carneborn (2015) s. 110.

³² Hultqvist (2005) s. 303 f.

³³ Hultqvist (1995) s. 3 f.

³⁴ Rosander (2007) s. 78 f.

delning för normgivningsmakten. En skiljelinje i fråga om kompetens dras således mellan dels lagstiftning som reglerar när skatt ska utgå, dels den taxering som tillämpas i varje enskilt fall.³⁵ I och med att det emellertid varken är rimligt eller realistisk att i lagtext reglera varje potentiell situation förutsätter den skatterättsliga legalitetsprincipen framför allt att tolkningen vid beskattning har objektivt stöd i lagens ordalydelse.³⁶ Även Rosander är av åsikten att föreskriftskravet inte bör förstås som att enbart lag kan tillämpas som föreskriftsform. Författaren menar i stället att den avgörande aspekten för legalitetsprincipens efterlevnad är att principens grunder upprätthålls genom att beskattningen är såväl förutsebar som fri från godtycke.³⁷

Innebörden och omfattningen av den skatterättsliga legalitetsprincipen kan således svårligen definieras slutligt. För att besvara uppsatsens frågeställning tillämpas principen främst utifrån föreskriftskravet. I och med att ett absolut krav mot bakgrund av ovanstående emellertid inte är att betrakta som realistiskt tillämpas i stället ett relativt sådant. Kravet innebär för förevarande uppsats att i vart fall en kunnig bedömare som tolkar lagtexten bör kunna sluta sig till vad som är gällande rätt.³⁸

2.3.2 Legalitetsprincipens analogiförbud

Huruvida det följer ett analogiförbud av den skatterättsliga legalitetsprincipen är, som konstaterats ovan, oklart. Enligt Rosander talar tillämpningen av legalitetsprincipen inom det svenska skattesystemet emellertid för att även ett sådant förbud föreligger.³⁹ På skatterättens område innebär en tillämpning av analogier enligt Hultqvist att stöd för beskattning söks utanför föreskriftens tillämpningsområde.⁴⁰ Vanliga argument mot analogisk tillämpning inom skatterätten är dels att detta kan innebära ett hot mot den skatteskyldiges förutsebarhet, dels att sådana förfaranden leder till en otillåten normdelegering där regler skapas av rättstillämparen snarare än lagstiftaren.⁴¹

³⁵ Hultqvist (1995) s. 6.

³⁶ Pahlsson (2018) s. 92 f.

³⁷ Rosander (2007) s. 78 f.

³⁸ Pahlsson (2018) s. 93.

³⁹ Rosander (2007) s. 75 f.

⁴⁰ Hultqvist (1995) s. 74.

⁴¹ Hultqvist (1995) s. 122, s. 126 f.

Hultqvist betonar svårigheterna med att i många fall avgöra vad som är analogi och vad som är tillämpning i enlighet med föreskriftskravet.⁴² Författaren menar emellertid att ett analogiförbud redan följer *e contrario* av föreskriftskravet. Detta i och med att tillämpandet av analogier enligt Hultqvist inte kan förenas med kravet om att beskattning ska ha stöd i lag.⁴³

Även Rosander är av åsikten att analogier som innebär en belastning för den skatteskyldige inte bör tillämpas. Till skillnad från Hultqvist menar Rosander dock att en avvägning mellan förutsebarhet och effektivitet i det enskilda fallet bör vara vägledande för analogiförbudets tillämpning.⁴⁴ I uppsatsen tillämpas denna tolkning av analogiförbudet till den skatterättsliga legalitetsprincipen.

⁴² Hultqvist (1995) s. 127.

⁴³ Hultqvist (1995) s. 74, s. 127.

⁴⁴ Rosander (2007) s. 76.

3 DEN SVENSKA SKATTEFLYKTLAGEN

3.1 Inledande om skatteflykt

Det har historiskt visat sig svårt att närmare definiera begreppet skatteflykt då åsikterna om innebörden länge varit vitt skilda.⁴⁵ Termen har under lång tid använts för att allmänt beskriva olika former av internationella skatteundrandragande eller skattekringgående förfaranden.⁴⁶

Även om det i olika förarbeten till skatteflyktslagen numera finns flertalet definitioner av skatteflykt används termen återkommande för att beskriva handlingar som innebär skatteförmåner som varken varit avsedda eller förutsedda av lagstiftaren. Transaktioner som innebär skatteflykt har kännetecknats av att de i princip är civilrättsligt giltiga, men att de trots detta är oförenliga med lagstiftningens anda och mening.⁴⁷

3.1.1 Införlivandet av skatteflyktsdirektivet

Skatteflyktslagen har historisk genomgått flertalet förändringar genom att lagen har införts, avskaffats, återinförts och slutligen omformulerats. För förevärande uppsats är det emellertid, i historiskt hänseende, främst av betydelse att närmare studera implementeringen av unionsrättens skatteflyktsdirektiv.⁴⁸

Rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, förkortat skatteflyktsdirektivet, antogs redan 2016.⁴⁹ Direktivets införlivande i svensk rätt kom dock först att beröras i en promemoria 2018.⁵⁰

⁴⁵ Rosander (2007) s. 14.

⁴⁶ Croneberg (2021) s. 175 och SOU 1975:77 s. 17 f.

⁴⁷ Rosander (2007) s. 14.

⁴⁸ Ugglå & Carneborn (2015) s. 25 ff.

⁴⁹ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

⁵⁰ Fi2018/00823/S3.

I nämnd promemoria slog finansdepartementet fast att skatteflyktslagens generalklausul uppfyllde, samt i vissa delar gick längre än, skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. I och med att skatteflyktsdirektivet inte hindrar ett nationellt införlivande som går längre i sin reglering, något som berörs närmare i uppsatsens fjärde kapitel, var finansdepartementet av meningen att skatteflyktslagen sammanfattningsvis omfattade skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.⁵¹

Av den efterföljande propositionen till promemorian framgår att remissinstanserna inte ifrågasatte finansdepartementets slutsats om att skatteflyktslagen uppfyllde skatteflyktsdirektivets krav även om en närmare översyn av lagen efterfrågades.⁵² Mot bakgrund av detta föreslog regeringen således att skatteflyktslagen inte skulle ändras som ett resultat av direktivet.⁵³

3.2 Lag (1995:575) mot skatteflykt

Av 1 § skatteflyktslagen framgår det att lagen gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.⁵⁴ Detta innebär att lagen enbart omfattar direkta skatter och att indirekta skatter som exempelvis mervärdesskatt därmed utesluts från dess tillämpningsområde.⁵⁵

Trots att skatteflyktslagen således enbart gäller för fastställandet av nämnda skatteslag medför detta emellertid inte att lagens tillämpningsområde begränsas till skatterättsliga förfaranden som innebär kringgående av regler i inkomstskattelagen.⁵⁶ Som framgår av förarbeten omfattar skatteflyktslagen i stället samtliga förfaranden som innebär ett kringgående av skatteregler förutsatt att agerandet påverkar just skatteunderlagen till kommunal och statlig inkomstskatt.⁵⁷

3.3 Skatteflyktslagens generalklausul

⁵¹ Fi2018/00823/S3 s. 72 ff.

⁵² Prop. 2017/18:296 s. 91 ff.

⁵³ Croneberg (2021) s. 373.

⁵⁴ Ugglå & Carneborn (2015) s. 52.

⁵⁵ Croneberg (2021) s. 204.

⁵⁶ Ugglå & Carneborn (2015) s. 52.

⁵⁷ Prop. 1996/97:170 s. 46.

3.3.1 Generalklausulens struktur

Skatteflyktslagens generalklausul återfinns i lagens 2 § och ställer upp de kumulativa rekvisit som gemensamt utgör skatteflykt.⁵⁸ Paragrafen stipulerar följande:

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

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

3.3.2 Rekvisitet väsentlig skatteförmån

För att skatteflyktslagen ska bli tillämplig krävs det således till en början att en rättshandling ensam eller tillsammans med en annan, ger upphov till en väsentlig skatteförmån.⁵⁹ Som framgår av förarbetena kan i princip alla handlingar som innebär en lättnad eller en fördel vid beskattning betraktas som skatteförmåner.⁶⁰

Bedömningen av huruvida en skatteförmån föreligger ska främst utgå från det aktuella tillfället men även förmåner som inte uppstår samma år som rättshandlingen beaktas. Att en rättshandling enbart medför framtida förmåner hindrar således inte att skatteflyktslagen tillämpas förutsatt att förmånen i fråga har kunnat realiserats vid tillfället.⁶¹

Vad gäller frågan om när en förmån blir av väsentlig dignitet har det överlämnats till praxis att fastslå en närmare beloppsmässig precisering. Regeringen

⁵⁸ Croneberg (2021) s. 205 och Ugglå & Carneborn (2015) s. 55.

⁵⁹ Rosander (2007) s. 101.

⁶⁰ Prop. 1982/83:84 s. 17.

⁶¹ Prop. 1996/97:170 s. 44 f.

framhäver emellertid i förarbetena att det bör krävas att en skatteförmån är betydligt större än enbart några tusental kronor för att klausulen ska kunna tillämpas.⁶²

3.3.3 Medverkanderekvisitet

Generalklausulens utformning innebär att det ska finnas ett samband mellan mottagaren av skatteförmånen och den som företar rättshandlingen.⁶³ I och med att skatteflyktslagen även omfattar indirekt medverkan innebär detta att en skattskyldig inte kan undvika lagens tillämpning genom att påstå att en annan person genomfört handlingen.⁶⁴

3.3.4 Den skattskyldiges avsikt

För generalklausulens tillämning krävs det vidare att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, det s.k. avsiktsrekvisitet.⁶⁵ Rekvisitet innebär bland annat att klausulen inte ska tillämpas om den skattskyldige kan påvisa att rättshandlingen i fråga har exempelvis affärsmässig grund.⁶⁶ Bedömningen av den skattskyldiges avsikt ska granskas från ett objektivt perspektiv.⁶⁷

3.3.5 Syftesrekvisitet

Det är framför allt generalklausulens fjärde och sista rekvisit som är av relevans för förevarande uppsats i och med att det är detta rekvisit som är mest omdiskuterat och som har visat sig svårast att tillämpa.⁶⁸

Syftesrekvisitet innebär att beskattning som sker enligt ett förfarande som medfört skatteförmåner för den skattskyldige även måste vara i strid med lagstiftningens syfte för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas. I fråga om hur lagstiftningens syfte ska fastslås går det att hitta viss vägledning i lagtexten.⁶⁹

⁶² Prop. 1996/97:170 s. 45.

⁶³ Ugglå & Carneborn (2015) s. 64 och Prop. 1996/97:170 s. 41 f.

⁶⁴ Rosander (2007) s. 104 f.

⁶⁵ Rosander (2007) s. 106.

⁶⁶ Prop. 1996/97:170 s. 43 f.

⁶⁷ Ugglå & Carneborn (2015) s. 66 f, Rosander (2007) s. 105 och Prop. 1996/97:170 s. 44.

⁶⁸ Rosander (2007) s. 106.

⁶⁹ Ugglå & Carneborn (2015) s. 69 ff.

Enligt Rosander är tanken med rekvisitet främst att lagtextens ordalydelse tillämpas företrädesvis, i förhållande till förarbeten, som underlag för att utröna lagstiftningens syfte. En dylik tolkning av rekvisitet innebär att det således inte är uteslutet att viss ledning hämtas från förarbetena, framför allt då oklarheter kring lagtextens syfte kvarstår efter en närmare undersökning av lagtexten.⁷⁰ Till skillnad från Rosander är Hultqvist av meningen att syftesrekvisitets formulering snarare innebär att ingen hänsyn ska tas till lagmotiv och syften som inte direkt framgår av lagtext.⁷¹

Rosander har även formulerat en modell för hur lagtextens syfte ska fastställas. Även om modellen i och för sig inte fått någon större genomslag i vare sig praxis eller doktrin ger den en fingervisning om hur rekvisitet kan förstås.⁷² Enligt modellen ska lagtextens syfte således primärt utläsas mot bakgrund av ordalydelsen. Detta innebär att tillämpliga regler, regler som har kringgåtts samt mera allmänna regler och principer beaktas. För det fall att syftet inte framgår av lagtextens ordalydelse kan vägledning även hämtas från förarbeten till berörda regler vilket således innebär att lagstiftningens syfte undersöks genom ett mera vidsträckt perspektiv. Utöver att domstolarna därutöver bör ha klart fog för transaktionerna i fråga strider mot lagstiftningens syfte bör klausulen slutligen enbart tillämpas på de transaktioner där lagen utnyttjats på ett sätt som varken varit avsett eller förutsett av lagstiftaren.⁷³

3.4 Skatteflyktslagen utifrån praxis

Den svenska tillämpningen av skatteflyktslagen har länge präglats av en bundenhet vid lagtextens ordalydelse. I förhållande till lagens generalklausul har detta ofta medfört att syftet med densamma tolkats ur enskilda bestämmelser.⁷⁴ Att rättstillämpningstraditionen på området således har präglats av *in casu*-

⁷⁰ Rosander (2007) s. 107.

⁷¹ Hultqvist Anders, Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?, i Festskrift till Lindencrona, s. 195

⁷² Ugglå & Carneborn (2015) s. 71.

⁷³ Rosander (2007) s. 109.

⁷⁴ Fritz (2020) s. 340.

bedömningar förklarar Pålsson mot bakgrund av den svenska rättstillämpningens bundenhet vid språket när det gäller regler mot skatteflykt.⁷⁵

Neway Hermann och Tjernberg har i sin genomgång av mål där skatteflyktslagen har tillämpats 1998 till 2010 dragit slutsatsen att det inte går att finna några tydliga mönster. Enligt undersökningen har resultatet antingen sin förklaring i att domstolen inte sett det som sin uppgift att utveckla gällande rätt vad gäller skatteflyktslagen eller att omständigheterna i de aktuella målen ansetts för komplexa. Författarna avslutar med att konstatera att skatteflyktslagens generalklausul trots flertalet avgöranden således inte försetts med mer innehåll än vad som redan framgår av förarbetena och lagtexten.⁷⁶

Även om det således i nuläget inte föreligger någon, för förståelsen av skatteflyktslagen, utmärkande praxis anser Fritz att framtida praxis från EU-domstolen i förhållande till skatteflyktsdirektivet i sikt kan medföra förändringar i tillämpningen av skatteflyktslagen.⁷⁷

⁷⁵ Pålsson (2016) s. 108 f.

⁷⁶ Neway Hermann & Tjernberg (2011) s. 167.

⁷⁷ Fritz (2020) s. 340.

4 UNIONSRÄTTEN PÅ SKATTEFLYKTS-DIREKTIVETS OMRÅDE

4.1 Inledande om unionsrätten

Europeiska unionens inre marknad finns till för att ytterst garantera den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital. Som ett led i att upprätthålla denna grundläggande struktur har medlemsstaterna överlåtit viss lagstiftningskompetens till förmån för en gemensam unionsrätt.⁷⁸

I motsats till primärrätten, som således reglerar grundläggande frågor av konstitutionell eller funktionell karaktär, utgör sekundärrätten ett verktyg för EU:s institutioner att närmare harmonisera medlemsstaternas nationella lagstiftning. Harmoniseringen sker genom antingen negativ eller positiv integration vilket innebär att medlemsstaterna åläggs att undanröja nationella, eller införa gemensamma, regler i syfte att realisera den inre marknaden.⁷⁹

Införandet av nya regler på det direkta skatteområdet kräver i enlighet med art. 115 FEUF enighet bland unionens medlemsstater. Av art. 288 FEUF följer vidare att ett direktiv är bindande för varje medlemsstat i hänseende till resultatet som direktivet avser att uppnå. Att medlemsstaterna således är förpliktade att lojalt säkerställa EU-rättens genomslag framgår även av den s.k. lojalitetsprincipen i art. 4.3. FEU.⁸⁰

4.2 Skatteflyktsdirektivet

⁷⁸ Croneberg (2021) s. 289 ff.

⁷⁹ Croneberg (2021) s. 289 ff och Helminen (2018) s. 9 ff.

⁸⁰ Croneberg (2021) s. 303 ff.

Skatteflyktsdirektivet eller rådets direktiv 2016/1164 antogs av EU 2016 och innehåller regler mot olika former av skatteundandraganden.⁸¹ I och med att direktivet enbart ställer upp krav på en lägsta skydds nivå klassificeras det således som ett minimidirektiv.⁸²

Skatteflyktsdirektivet innehåller regler om ränteavdragsbegränsning, utflyttningsbeskattning, om kontrollerade utländska bolag, hybrida mismatchningar samt en allmän regel mot missbruk.⁸³ Det är enbart den sistnämnda regeln, vilken således utgör en allmän regel mot skatteflykt, som behandlas i förevarande uppsats.⁸⁴

4.3 Direktivets allmänna regel mot missbruk

4.3.1 Missbruksregelns struktur

Skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk återfinns i direktivets art. 6 och har följande ordalydelse.

- 1. Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del.*
- 2. Vid tillämpning av punkten 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.*

⁸¹ Dahlberg (2020) s. 470.

⁸² Se art. 3 i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

⁸³ Se skatteflyktsdirektivet art. 4-9.

⁸⁴ Dahlberg (2020) s. 477.

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

Den generella missbruksregeln följer främst av artikelns första punkt och begränsas i sin tillämpning till bolagsskatter.⁸⁵ Syftet med direktivets allmänna regel mot missbruk är således att motverka skatteflyktsmetoder som ännu inte reglerats genom särskilt riktade bestämmelser. Att regeln enbart är tillämplig då det gäller icke-genuina arrangemang innebär motsatsvis att det står den skatte-skyldige fritt att välja samtliga upplägg som är att betrakta som genuina.⁸⁶

Dahlberg menar att direktivets missbruksregel i vissa delar påminner om den svenska skatteflyktslagens generalklausul men att en rad tolkningssvårigheter i främst art. 6 gör det svårt att fastslå skillnaderna eller likheter reglerna emellan. Enligt författaren är det allt annat än självklart vad som betraktas som en transaktions ”huvudsakliga” syfte eller när arrangemang blir ”icke-genuina”.⁸⁷

4.3.2 Arrangemangets syfte

Arrangemangets syfte är avgörande för huruvida en transaktion omfattas av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk. I sammanhanget tillkommer därutöver en bedömning av huruvida syftet utgör en huvudsaklig del till att ett arrangemang väljs framför ett annat. Enligt Dahlberg bör begreppet ”huvudsakliga”, i missbruksregelns kontext, betraktas som ett kvalitativt begrepp snarare än ett kvantitativt.⁸⁸ Detta innebär att begreppet främst åsyftar en egenskap i stället för att ge uttryck för en mängd eller ett specifikt mått.⁸⁹ Författaren ifrågasätter även huruvida det alls är möjligt för ett arrangemang att ha flera ”huvudsyften”.⁹⁰

Att missbruksregeln är tillämplig redan då det enbart är ett av arrangemangets huvudsyften att uppnå en dylik skattefördel har även kritiserats internationellt.

⁸⁵ Dahlberg (2020) s. 477.

⁸⁶ Skäl 11 i skatteflyktsdirektivet

⁸⁷ Dahlberg (2020) s. 477 f.

⁸⁸ Dahlberg (2020) s. 477.

⁸⁹ Dahlberg (2020) s. 237.

⁹⁰ Dahlberg (2020) s. 478.

Det har anförts att regelns utformning *prima facie* kan komma att innefatta samtliga arrangemang som enbart partiellt har genomförts med skattemässiga fördelar i åtanke.⁹¹

En prövning av ett arrangemangs syfte respektive effekt därav kan således delas in i två grundläggande moment. För det första ska syfte med arrangemanget kvalificeras och för det andra ska den skattefördelen som har uppstått kvantifieras. Även om det saknas närmare vägledning för hur ifrågavarande kvalificering bör ske, ger rekvisitets första moment uttryck för att avse de bevekelsegrunder som föranledde arrangemanget i fråga. Trots att det således ligger nära till hands att göra en subjektiv bedömning av syftet utifrån den enskildes avsikt talar rekvisitets kontext för att prövningen i stället bör vara objektiv och således grundas i externa förhållanden. Detta särskilt eftersom arrangemangets kommersiella skäl till syvende och sist ska prövas mot bakgrund av samtliga fakta och omständigheter.⁹²

Vad vidare gäller frågan kring hur skattefördelen ska kvantifieras framgår det enbart av klausulens tredje punkt att detta ska ske enligt nationell rätt.⁹³ Även om kommissionen visserligen lämnat viss vägledning vad gäller skatteförmåner är det osäkert huruvida förevarande begrepp kan tillämpa synonymt till missbruksregelns formulering om skattefördelar.⁹⁴

4.3.3 Arrangemangets genuinitet

För det fall att ett arrangemang enligt ovanstående vidtagits med det huvudsakliga syftet, eller i vart fall ett av de huvudsakliga syftena, att uppnå en dylik skattemässig fördel bör arrangemangets genuinitet prövas i ett vidare steg.⁹⁵ Prövningen medför i princip en utväg för arrangemang som genomförts utifrån acceptabla kommersiella skäl att inte omfattas av direktivets missbruksregel.⁹⁶

⁹¹ Debelva & Luts (2015) s. 224 f.

⁹² Croneberg (2021) s. 326 ff.

⁹³ Croneberg (2021) s. 328 ff.

⁹⁴ Kommissionens rekommendation (EU) 2012/772 av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering p. 4.7.

⁹⁵ Croneberg (2021) s. 330 f.

⁹⁶ Skäl 11 i skatteflyktsdirektivet.

Av art. 6.1 i skatteflyktsdirektivet följer att prövningen bör ske utifrån alla relevanta fakta och omständigheter. Detta preciseras närmare i art. 6.2 där det framgår att arrangemang ska betraktas som icke-genuina i den omfattning de inte införts av giltiga ekonomiska skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.⁹⁷ Av skäl 11 till direktivet framgår det att samtliga giltiga ekonomiska skäl, även innefattande skäl mot bakgrund av finansiell verksamhet, bör vägas in i bedömningen.⁹⁸

Enligt Dahlberg medför bedömningen av ett arrangemangs genuinitet flertalet svårigheter. Författaren ifrågasätter hur domare eller handläggare vid nationella myndigheter ska kunna göra en kvalitativ bedömning av vad som är giltiga kommersiella skäl samt vad som återspeglar den ekonomiska verkligheten.⁹⁹

4.4 Den i praxis etablerade principen om missbruk

4.4.1 EU-domstolens praxis i förhållande till skatteflyktsdirektivet

I sammanhanget för det svenska införlivandet av skatteflyktsdirektivet är det även relevant att kortfattat beröra den i EU-domstolens praxis etablerade principen om förfarandemissbruk, den s.k. missbruksprincipen.¹⁰⁰ I och med att principen har utvecklats parallellt i förhållande till skatteflyktsdirektivet bör direktivets missbruksregel ses i ljuset av missbruksprincipen.¹⁰¹ Principens ändamål är att ytterst förhindra situationer där en person som är etablerad i en medlemsstat på ett otillbörligt sätt utnyttjar unionsrätten för att kringgå nationella regler och på så vis erhålla en förmån.¹⁰²

⁹⁷ Croneberg (2021) s. 331.

⁹⁸ Skäl 11 i skatteflyktsdirektivet.

⁹⁹ Dahlberg (2020) s. 477 f.

¹⁰⁰ Croneberg (2021) s. 386 ff.

¹⁰¹ Croneberg (2021) s. 385 ff.

¹⁰² Uggla & Carneborn (2015) s. 113.

4.4.2 Missbruksprincipens tillämpning på det direkta skatteområdet

Möjligheten att underkänna förfaranden som missbrukade unionsrätten diskuterade inledningsvis i mål 33/74 *Van Binsbergen*.¹⁰³ Det var emellertid först mål C-110/99 *Emsland-Stärke* som domstolen slog fast konkreta bedömningsgrunder för när missbruk ska anses föreligga.¹⁰⁴ Av målet framgår att en dylik prövning bör ske i två steg genom ett subjektivt och ett objektiva rekvisit. Rekvisiten är kumulativa och båda måste således vara uppfyllda. För att det objektiva rekvisitet ska vara uppfyllt krävs att målsättningen med gemenskapsbestämmelsen har kringgåts trots att bestämmelsens villkor formellt har infriats. För det subjektiva rekvisitet krävs det vidare en avsikt hos den enskilde att tillskansa sig den aktuella förmånen vilket kommer till uttryck genom omständliga konstruktioner som krävs för erhållandet av densamma.¹⁰⁵

EU-domstolens tillämpning av missbruksprincipen på skatterättens område dröjde till mål C-255/02 *Halifax* där domstolen slog fast att principen även omfattade mervärdesskatteområdet.¹⁰⁶ Principens tillämpning för det direkta skatteområdet kom sedermera att beröras i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* som gällde brittiska CFC-reglers förenlighet med etableringsfriheten.¹⁰⁷ I målet konstaterade EU-domstolen att medborgare förvisso inte fick utnyttja unionsrätten för att undradra sig nationell lagstiftning. Enligt domstolen innebar det emellertid inte ett missbruk av etableringsfriheten att en medborgare, fysisk eller juridisk, etablerade sig i en medlemsstat med förmånligare skattessystem.¹⁰⁸ Även om EU-domstolen således fann att de brittiska reglerna utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten gick domstolen sedan vidare och konstaterade att reglerna likväl kunde tillåtas förutsatt att det var frågan om rent konstlade uppbygg som vidtagits med intention att kringgå lagstiftning.¹⁰⁹

¹⁰³ C-33/74 *van Binsbergen*.

¹⁰⁴ Croneberg (2021) s. 337 ff

¹⁰⁵ C-110/99 *Emsland-Stärke* p. 52-53

¹⁰⁶ Helminen (2018) s. 150 och C-255/02 *Halifax* p. 70.

¹⁰⁷ C-196/04 *Cadbury Schweppes* och Ståhl (2011) s. 153.

¹⁰⁸ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 35-37.

¹⁰⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 51 och Ståhl (2011) s. 153

Ett ytterligare mål som förtydligar missbruksprincipens tillämpning inom det direkta beskattningsområdet är mål C-321/05 *Kofod*.¹¹⁰ Målet är av betydelse i och med att EU-domstolen för första gången i sitt avgörande omskriver missbruksprincipen som en allmän gemenskapsrättslig princip.¹¹¹ Även om EU-domstolen i övrigt inte berör missbruksprincipen närmare i målet är generaladvokatens förslag, som dock inte är bindande, av intresse. I sitt förslag till avgörande påtalar generaladvokaten att en möjlighet att direkt åberopa missbruksprincipen gentemot enskilde skulle undergräva förbudet mot att tillämpa icke-genomförda direktivbestämmelser.¹¹²

4.4.3 Missbruksprincipens tillämpning utifrån *beneficial ownership*-målen

Även om EU-domstolen således har erkänt missbruksprincipens som en unionsrättslig princip har frågan om hur långtgående principen stäcker sig diskuterats omfattande.¹¹³ Av särskild betydelse för att förstå missbruksprincipens genomslag de s.k. *beneficial ownership*-målen.¹¹⁴ I målen återupprepar EU-domstolen att principen mot förfarandemissbruk är en allmän unionsrättslig princip som bland annat är tillämplig när rättigheter och förmåner som grundas på ett direktiv missbrukas.¹¹⁵ Domstolen klargör även att missbruksregler som har införlivats av medlemsstater inte stoppar nationella myndigheters möjligheter att underkänna arrangemang utifrån missbruksprincipen.¹¹⁶ Intressant utifrån *beneficial ownership*-målen är slutligen att domstolen till skillnad från i mål C-321/05 *Kofod* gör bedömningen att rättssäkerhetsprincipen inte utgör ett hinder mot tillämpningen av principen mot förfarandemissbruk även då medlemsstaterna inte införlivat missbruksprincipen i nationell rätt.¹¹⁷ Domstolen motiverar

¹¹⁰ Croneberg (2021) s. 344 samt C-321/05 *Kofod*.

¹¹¹ C-321/05 *Kofod* p. 38.

¹¹² Generaladvokatens förslag i mål C-321/05 *Kofoed*, p. 67.

¹¹³ Croneberg (2021) s. 345.

¹¹⁴ C-115, 118, 119/16 och 299/16 N Luxembourg och C-116/16 och C-117/16 T Danmark och Y Danmark.

¹¹⁵ C-115, 118, 119/16 och 299/16 N Luxembourg p.101 och C-116/16 och C-117/16 T Danmark och Y Danmark p.75.

¹¹⁶ Se Croneberg (2021) s. 347 och C-115, 118, 119/16 och 299/16 N Luxembourg p. 206-108 och C-116/16 och C-117/16 T Danmark och Y Danmark p. 117.

¹¹⁷ Croneberg (2021) s. 351 f.

detta med hänvisningar till att den omständighet att en person förnekas förmåner som framgår av ett direktiv inte i sig innebär att personen i fråga även åläggs en skyldighet.¹¹⁸

4.4.4 Generaladvokatens förslag till avgörande i beneficial ownership-målen

Frågan kring missbruksprincipens genomslag kan ytterliga problematiseras mot bakgrund av generaladvokatens förslag till *beneficial ownership*-målen.¹¹⁹ I sitt förslag till avgörande anförde generaladvokaten att det inte bör vara möjligt för en medlemsstat att åberopa bestämmelser ur ett direktiv som staten i fråga inte själv har införlivat. En medlemsstat som likväl gör detta borde, enligt generaladvokaten, själv göra sig skyldig till rättsmissbruk.¹²⁰ Enligt generaladvokaten bör det vidare under motsvarande förutsättningar inte vara tillåtet för nationella myndigheter att direkt tillämpa missbruksprincipen mot en enskild.¹²¹

¹¹⁸ C-115, 118, 119/16 och 299/16 N Luxembourg p. 119 och C-116/16 och C-117/16 T Danmark och Y Danmark p. 91.

¹¹⁹ Croneberg (2021) s. 350.

¹²⁰ Generaladvokatens förslag i mål C-115, 118, 119/16 och 299/16 N Luxembourg p. 103 och C-116/16 och C-117/16 T Danmark och Y Danmark p. 99.

¹²¹ Generaladvokatens förslag i mål C-115, 118, 119/16 och 299/16 N Luxembourg p. 104 och C-116/16 och C-117/16 T Danmark och Y Danmark p. 100.

5 DISKUSSIONEN KRING DET SVENSKA INFÖRLIVANDET

5.1 Introduktion

Som framgår av uppsatsens tredje kapitel har svensk lagstiftare varit synnerligen fåordig när det gäller införlivandet av skatteflyktsdirektivet. Direktivet antogs redan 2016 men kom först att beröras i en promemoria 2018.¹²² Även om direktivet således är förhållandevis nytt har det likväl orsakat diskussioner i den rättsvetenskapliga litteraturen. Några argument och synpunkter kring det svenska införlivandet återges i korthet nedan.

5.2 Det svenska införlivandet i litteraturen

Enligt Fritz innebär art. 6 i skatteflyktsdirektivet en kodifiering av missbruksprincipen vilket således betyder att artikeln respektive principen ytterst är avsedda att ge upphov till samma resultat. Undersöks emellertid rekvisiten i den svenska skatteflyktslagen med de uttryck som framkommer i skatteflyktsdirektivet samt EU-domstolens praxis åskådliggörs, enligt författaren, tydliga skillnader. Fritz påtalar även att det i den svenska skatteflyktslagen inte stadgas något om icke-genuina arrangemang vilket enligt författaren indikerar att skatteflyktslagen är strängare avseende denna del något som även Hultqvist beskriver.¹²³

Croneberg konstaterar att svensk lagstiftares val att inte införliva EU-rättens genuinitetstest dels innebär att generalklausulen inte begränsas, dels att svensk lagstiftare bör hålla sig uppdaterad gentemot EU-domstolens praxis vad gäller innebörden av densamma.¹²⁴ Enligt Croneberg kan skatteflyktslagens bristande anpassning i förhållande till missbruksprincipen även kompliceras av det ut-

¹²²Croneberg (2021) s. 372.

¹²³ Fritz (2020) s. 340 ff. och Hultqvist (2016) s. 857.

¹²⁴ Croneberg (2021) s. 379.

rymme som EU-domstolen lagt vid bedömningen av vad som utgör icke-genu-
ina arrangemang. Enligt författaren kan detta komma att underminera framtida
praxis som utvecklats i förhållande till generalklausulen.¹²⁵

¹²⁵ Croneberg (2021) s. 385 f.

6 ANALYS OCH SLUTSATS

6.1 Analys

6.1.1 Det svenska införlivandet i förhållande till legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier

Mot bakgrund av ovanstående går det att konstatera att det svenska införlivandet av unionsrättens skatteflyktsdirektiv väcker frågor i förhållande till rättssäkerhetsbegreppet och den skatterättsliga legalitetsprincipen.

Undersöks införlivandet initialt genom en språklig jämförelse av skatteflyktslagens generalklausul i förhållande till skatteflyktsdirektivets missbruksregel framstår tydliga skillnader. Som exempel kan nämnas att direktivets missbruksregel å ena sidan lägger vikt vid huruvida ett arrangemang är att betrakta som genuint, vilket anses vara fallet om upplägget genomförts av giltiga kommersiella skäl. Skatteflyktslagens generalklausul å andra sidan förutsätter att en rättshandling ingår i ett förfarande samt att den skatteskyldige, direkt eller indirekt, medverkat till förfarandet.

Granskas den språkliga skillnaden vidare i förhållande till den skatterättsliga legalitetsprincipen uppstår frågan i vilken utsträckning skatteflyktslagen faktiskt motsvarar direktivets rekvisit. Skulle skatteflyktslagen i denna del gå längre än direktivet, vilket regeringen anser vara fallet, är det föga troligt att införlivandet har påverkat legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier. I stället skulle detta innebära att skatteflyktslagen motsvarar vad som gäller för svensk skattebetalare vilket i förlängningen innebär att varken legalitetsprincipens föreskriftskrav eller analogiförbud påverkats ytterligare genom införlivandet. Här bör det dock betonas att detta givetvis inte är samma sak som att skatteflyktslagen är förenlig med legalitetsprincipen. I och med att uppsatsen enbart undersöker införlivandet i förhållande till legalitetsprincipen, och således inte skatteflyktslagen självständigt, är detta inte en fråga som behandlas.

Något som talar för regeringens bedömning i denna del är att skatteflyktslagen saknar en motsvarighet till skatteflyktsdirektivets art. 6.2 som reglerar prövningen av icke-genuina resonemang. Detta kan tolkas som att den svenska skatteflyktslagen är mer ingripande eftersom lagen inte på samma vis begränsas till förfaranden som saknar giltiga kommersiella skäl.

Grundläggande för frågan om det svenska införlivandet motsvarar direktivets rekvisit är dock även unionsrättens missbruksprincip. Som framgår av uppsatsens utredande del har EU-domstolen numera fastslagit att principen i princip är tillämplig även då denna inte införlivats i nationell rätt. I och med att principen tillämpas brett för att förhindra att unionsrätten missbrukas är det inte säkert huruvida principen fullt ut inryms i skatteflyktslagens generalklausul. Detta kan i förlängning innebära att svensk domstol kommer att få tolka skatteflyktslagen i förhållande till unionsrättens praxis. En sådan tillämpning skulle innebära att rättstillämparen går utöver vad som följer av skatteflyktslagen vilket innebär att såväl föreskriftskrav som legalitetsprincipens analogiförbud påverkas.

Enligt min bedömning påverkar således det svenska införlivandet av skatteflyktsdirektivet legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier. Detta innebär emellertid inte att direktivet direkt strider mot legalitetsprincipen. En sådan bedömning kan enbart göras med beaktande samtliga aspekter som exempelvis effektivitet.

6.1.2 Den enskildes möjligheter till en förutsebar prövning

Med förutsebarhet avses i uppsatsens sammanhang att i vart fall en sakkunnig bör kunna förutse vad som är gällande rätt utifrån lagtexten. Frågetecken kring hur olika rekvisit bör tolkas i kombination med en praxis som inte resulterat i anmärkningsvärda förtydliganden, lämnar emellertid den kunnige bedömaren såväl som den enskilde utan närmare vägledning. Det faktum att unionsrättens allmänna princip mot förfarandemissbruk därutöver inte har behandlats i lagstiftningen, eller i vart fall anpassats till densamma, innebär i min mening att det svenska införlivandet har påverkat den enskildes förutsebarhet negativt.

6.2 Slutsats

För att återanknyta till uppsatsens frågeställningar går det inte med säkerhet att fastställa att de språkliga skillnaderna skatteflyktlagen och skatteflyktsdirektivet emellan påverkar legalitetsprincipen. Den språkliga differensen är dock likväl något som har påverkat den enskildes möjligheter till en förutsebar prövning negativt. Likaså innebär det faktum att den svenska lagstiftaren vid införlivandet av direktivet inte har tagit bredare hänsyn till missbruksprincipen enligt min bedömning att legalitetsprincipens rättssäkerhetsgarantier, såväl som den enskildes förutsebarhet, har påverkats i en negativ riktning.

Käll- och litteraturförteckning

Författningar

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden och direktiv

SOU 1975:77

SOU 1993:62

Fi2018/00823/S3

Propositioner

Prop. 2017/18:296

Prop. 1996/97:170

Prop. 1982/83:84

Europeiska unionens råd

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

Europeiska kommissionen

Kommissionens rekommendation (EU) 2012/772 av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering p. 4.7.

Litteratur

Böcker

Croneberg, Richard, *Att motverka skatteflykt: en komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk*, Lund University, Faculty of Law, Diss. Lund: Lunds universitet, 2021, Lund, 2021

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

Fritz, Maria, *Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: en förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?*, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University, Diss. Lund: Lunds universitet, 2020, Lund, 2020

Helminen, Marjaana, *EU tax law: direct taxation*, 2018 edition, IBFD, Amsterdam.

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

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995

Hultqvist, Anders, *Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?*, i Festskrift till Lindencrona, 1a uppl., Norstedts Juridik, 2003

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Fjärde upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2018

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Diss. Jönköping: Internationella handelshögskolan, 2007, Jönköping, 2007

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod, argumentation och språk*, Femte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2021

Ståhl, Kristina, *EU-skatte rätt*, 3. uppl., Iustus, Uppsala, 2011

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

Artiklar

Debelva, Filip & Luts, Joris, *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive*, European Taxation vol. 55 nr. 6 2015 s. 223-234.

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, SvSkT 2005, s. 202-321.

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

Påhlsson, Robert, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, SN 2016, s. 105- 128.

Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster?*, SN 2011, s. 158.

Rättsfall m.m.

EU-domstolen

C-33/74 van Binsbergen

C-110/99 Emsland-Stärke

C-255/02 Halifax

C-196/04 Cadbury Schweppes

C-321/05 Kofod

C-115, 118, 119/16 och 299/16 N Luxembourg

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

Förslag till avgörande från EU-domstolens generaladvokater

C-321/05 Kofod

C-115, 118, 119/16 och 299/16.

C-116/16 och C-117/16