Kristina Ståhl

EG-rätt och skatteflykt

I artikeln diskuteras vilket utrymme och vilka begränsningar som EG-rätten innebär för möjligheten att angripa olika former av skatteundandragande och skatteflykt. EG-rättsliga bestämmelser om detta finns dels i de skattedirektiv som antagits, dels i form av en allmän princip om motverkande av s.k. rättsmissbruk. Av stor betydelse är vidare den praxis som EG-domstolen har utvecklat kring frågan om när nationella skatteflyktsregler som hindrar den fria rörligheten kan accepteras. Artikeln beskriver innehållet i dessa regler och principer och ställer dem mot olika instrument som i svensk rätt används för att motverka skattekringgåenden. Därvid behandlas både särskilda skatteflyktsregler såsom de s.k. CFC-reglerna (inkl. det förslag till ändringar i dessa regler som nyligen har lagts fram), den allmänna skatteflyktslagen och s.k. genomsyn eller bedömning av transaktioners verkliga innebörd.

1 Inledning[1]

I de skattedirektiv som antagits finns skatteflyktsregler av olika slag vilka öppnar möjligheter för medlemsstaterna att motverka att bestämmelserna i direktiven kringgås. Parallellt med dessa specifika skatteflyktsregler finns vidare en allmän EG-rättslig rättsprincip om förbud för s.k. rättsmissbruk eller förfarandemissbruk som också kan användas som stöd för att motverka skattekringgåenden. Dessa regler och denna princip ger alltså medlemsstaterna vissa möjligheter att angripa skattekringgåenden på det harmoniserade området men de sätter också klara begränsningar för i vilka fall och på vilket sätt sådana motåtgärder får vidtas. Ytterligare begränsningar av möjligheten att angripa skattekringgåenden följer vidare av EG-fördragets bestämmelser om förbud för hinder för den fria rörligheten. En åtgärd som vidtas i syfte att motverka skattekringgåenden men som samtidigt innebär att den fria rörligheten störs eller hindras kan i många fall visa sig vara fördragsstridig. Eftersom EG-fördraget inte är begränsat till det harmoniserade området utan tvärtom har räckvidd över hela skatteområdet sätter EG-rätten därmed en allmän restriktion för medlemsstaternas möjligheter att angripa internationell skatteflykt.

Vare sig i svensk nationell rätt eller i EG-rätten finns någon enhetlig terminologi eller några enhetliga definitioner rörande vad som avses med skatteflykt och andra skatteundvikande förfaranden. I artikeln diskuteras EG-rättsliga aspekter på motåtgärder mot det som vanligen brukar betecknas som "skattekringgående", "skatteflykt" etc. Med det avser jag motåtgärder mot förfaranden som, även om de är lagliga, ändå innebär att de skattskyldiga erhåller skatteför-

[1] Ett varmt tack till Mattias Dahlberg, Roger Persson Österman och Bertil Wiman för kommentarer på tidigare versioner av denna artikel. Artikeln har tillkommit inom ramen för forskningsprojektet "Svenska skatter i kollision med EG-rätten – en utmaning för svenska domstolar", finansierat av Svenska institutet för europapolitiska studier och Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet. Kommentarer rörande artikeln tas gärna emot via e-post Kristina.Stahl@hhs.se.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

måner vilka av något skäl anses omotiverade. Beivrandet av rent brottliga förfaranden faller således utanför artikeln. Skattekringgående och skatteflykt angrips ibland genom utfärdande av specifika skatteflyktsregler, såsom exempelvis CFC-regler och skalbolagsregler. Vid sidan av de specifika skatteflyktsreglerna finns i Sverige vidare skatteflyktslagen som ger en generell möjlighet att angripa kringgående av skattelag. Slutligen har vi också fenomenet "genomsyn" eller resonemang om "transaktioners verkliga innebörd" vilket kan ge ett visst (dock mycket omtvistat hur stort) utrymme för att motverka kringgåendetransaktioner. Samtliga dessa "motverkansinstrument" kommer att diskuteras i artikeln.

Artikeln är disponerad på följande sätt. Jag börjar med att i avsnitt 2 behandla de möjligheter som EG-rätten erbjuder när det gäller att angripa kringgåenden av EG:s sekundärrätt. Därvid berörs både de skatteflyktsregler som finns i själva direktiven och den allmänna principen om förbud för rättsmissbruk. I avsnitt 3 går jag sedan över till att diskutera EG-fördraget och den praxis som EG-domstolen har utvecklat kring frågan om när nationella åtgärder mot skatteflykt som hindrar den fria rörligheten kan accepteras. Frågor som behandlas i detta avsnitt är bl.a. hur man skall bedöma om en åtgärd mot skatteflykt hindrar den fria rörligheten och vad som i så fall krävs för att åtgärden ändå skall godtas. Artikeln avslutas med några sammanfattande kommentarer i avsnitt 4.

2 Möjligheter att angripa kringgåenden av EG:s sekundärrätt

2.1 Inledning

Flera av de direktiv som antagits på skatteområdet innehåller särskilda skatteflyktsbestämmelser.[2] Därutöver har EG-domstolen i målet *Halifax* slagit fast att principen om förbud för s.k. rättsmissbruk eller förfarandemissbruk kan användas för att angripa kringgåenden av skattebestämmelser i EG-direktiv.[3] Domen gällde ett fall av kringgående av mervärdesskatt men principen om rättsmissbruk har generell karaktär och är därmed tillämplig på hela den del av skatteområdet som är föremål för harmonisering.[4] I det följande skall jag kort beskriva innehållet i de uttryckliga skatteflyktsbestämmelserna respektive principen om rättsmissbruk. Jag skall också något diskutera vilket utrymme som dessa bestämmelser och denna princip konkret ger för att angripa kringgåenden av svenska skatteregler som bygger på EG-direktiv.

2.2 Skatteflyktsregler i direktiven

Enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet kan rådet bemyndiga medlemsstaterna att genomföra särskilda åtgärder som avviker från direktivets bestämmelser i syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Mervärdesskattedirektivet innehåller således inget allmänt bemyndigande för medlems-

[2] Se artikel 395 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), artikel 1.2 i moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG), artikel 11 i fusionsdirektivet (90/434/EEG) och artikel 5 i ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG).

[3] Mål C-255/02 *Halifax*.

[4] Att så är fallet framgår indirekt av mål C-321/05 *Kofoed* rörande fusionsdirektivet, se p. 38 i EG-domstolens dom. Se även Alhager, E., Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt 2006 s. 26 f. och Rousselle, O. och Liebman, H., The doctrine of the abuse of community law: the sword of Damocles hanging over the head of EC corporate tax law?, European Taxation 2006 s. 559 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

staterna att införa skatteflyktsregler på momsområdet, utan detta kräver ett särskilt beslut av rådet i varje enskilt fall. I de företagsskattedirektiv som utfärdats finns däremot generella skatteflyktsbestämmelser som ger medlemsstaterna möjlighet att vägra att tillämpa de förmånliga skattebestämmelser som föreskrivs i direktiven vid fall av skatteundandragande och skatteflykt.[5] Inte heller dessa skatteflyktsbestämmelser innebär dock något carte blanche för staterna att fritt välja hur de vill angripa olika typer av kringgåendetransaktioner. EG-domstolen har t.ex. tolkat fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse på så sätt att denna inte tillåter mekaniskt verkande skatteflyktsregler, vilka generellt undantar vissa i lagtexten beskrivna förfaranden från direktivets tillämpningsområde.[6] För att inte komma i konflikt med fusionsdirektivet måste en nationell skatteflyktsregel således möjliggöra en prövning i varje enskilt fall av om en transaktion företagits i skatteflyktssyfte. Skatteflyktsbestämmelserna i moder/dotterbolagsdirektivet och ränte/royaltydirektivet har däremot ännu inte varit föremål för prövning i EG-domstolen. Det troliga är dock att även dessa, såsom varande undantagsbestämmelser från de huvudregler om skattefrihet som föreskrivs i direktiven, kommer att ges en relativt restriktiv tolkning av domstolen.[7]

För att en medlemsstat skall kunna använda sig av de möjligheter som direktiven ger att angripa skattekringgåenden krävs att den aktuella skatteflyktsregeln i direktivet har förankring även i den nationella rätten. Skatteverket kan således inte angripa transaktioner enbart med stöd av direktivens skatteflyktsbestämmelser eftersom dessa inte har direkt effekt mot enskilda.[8] Skatteflyktsreglerna i företagsskattedirektiven har inte specifikt transformerats till svensk rätt genom någon särskild implementeringslagstiftning. Däremot kan ju den allmänna skatteflyktslagen tillämpas även på de områden som täcks av EG:s företagsskattedirektiv. För att inte komma i konflikt med direktiven krävs då att skatteflyktslagen inte ges ett vidare tillämpningsområde än det som direktivens skatteflyktsregler sanktionerar. När skatteflyktslagen används på det harmoniserade området måste den därmed tolkas i enlighet med direktivens krav, d.v.s. EG-konformt.[9] Om en sådan tolkning i en viss situation inte skulle anses möjlig kan lagen inte användas.

En annan fråga man kan ställa sig är om direktivens skatteflyktsregler skulle kunna förankras i svensk rätt genom s.k. genomsynsresonemang eller resonemang om transaktioners verkliga innebörd. Av EG-domstolens praxis framgår att det inte är nödvändigt att direktiv införlivas genom uttryckliga lagbestämmelser. Exempelvis har accepterats att direktivbestämmelser genomförts i svensk rätt genom uttalanden i förarbeten.[10] EG-domstolen har också slagit fast att förekomsten av allmänna principer i nationell rätt eller det "allmänna rättsliga sammanhanget" kan göra särskilda lagstiftningsåtgärder överflödiga.[11] Detta förutsätter dock att dessa principer utgör en tillräckligt klar och precis garanti för

[5] Jfr not 2 ovan.

[6] Mål C-28/95 *Leur-Bloem*. Se vidare om fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse i Ståhl, K., Fusionsdirektivet, Iustus 2005, s. 215 ff.

[7] Se vidare Ståhl, K. och Persson Österman, R., EG-skatterätt, 2 uppl., Iustus 2006, s. 241 ff.

[8] Se t.ex. mål 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*, p. 9 i EG-domstolens dom och mål C-321/05 *Kofoed*, p. 42 i EG-domstolens dom.

[9] Mål C-321/05 *Kofoed*, p. 45–46 i EG-domstolens dom.

[10] Mål C-478/99 *Kommissionen mot Sverige*, p. 23–24 i EG-domstolens dom.

[11] Se mål C-456/03 *Kommissionen mot Italien*, p. 51 i EG-domstolens dom och mål C-321/05 *Kofoed*, p. 44 i EG-domstolens dom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

att direktivet därigenom tillämpas fullt ut.[12] Frågan är således om det i svensk rätt kan sägas existera en "princip" om genomsyn eller beskattning enligt transaktioners verkliga innebörd och om denna princip i så fall har nått en sådan stadga att den "duger" som ersättning för en uttrycklig implementeringslagstiftning. Särskilt det sistnämnda är väl, med tanke på de djupa meningsskiljaktigheter som råder angående hur Regeringsrättens praxis på detta område skall tolkas, ganska tveksamt.

2.3 Principen om förbud för rättsmissbruk

En annan möjlighet att angripa skattekringgåenden på det harmoniserade området är genom att åberopa principen om förbud för s.k. rättsmissbruk eller förfarandemissbruk.[13] Detta är en oskriven, allmän rättsprincip som till en början utvecklades på andra områden än skatteområdet men som enligt EG-domstolens dom i målet *Halifax* är tillämplig även när det gäller kringgående av bestämmelser i skattedirektiv.[14] Rättsmissbruk föreligger under två förutsättningar: 1) de aktuella transaktionerna uppfyller formellt sett de villkor som uppställts i direktiv och nationell implementeringslagstiftning men får ändå till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syften, och 2) det framgår av objektiva omständigheter att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel. När rättsmissbruk konstaterats skall de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras. Detta innebär att beskattning skall ske utifrån de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som legat till grund för rättsmissbruket inte hade företagits.

Principen om förbud för rättsmissbruk är som sagt en allmän rättsprincip och är som sådan tillämplig över hela det harmoniserade området. Principen kan dock förväntas få störst betydelse på momsområdet, där det ju som framgått saknas en generell skatteflyktsbestämmelse i själva direktivet. I de fall då det aktuella direktivet innehåller en uttrycklig skatteflyktsbestämmelse torde däremot utrymmet för att, vid sidan av denna bestämmelse, även tillämpa en allmän princip om rättsmissbruk vara begränsat. I dessa fall får det nog snarare anses att principen om förbud för rättsmissbruk har kommit till konkret uttryck i den aktuella skatteflyktsbestämmelsen och att nationella åtgärder som vidtagits i syfte att motverka kringgåenden då i första hand får prövas mot denna bestämmelse och inte mot den bakomliggande, allmänna principen.[15] På de områden som omfattas av företagsskattedirektiven (vilka som nämnts innehåller uttryckliga skatteflyktsbestämmelser) torde principen om rättsmissbruk därmed inte ha någon större självständig betydelse.

---

[12] Se generaladvokatens yttrande i mål C-321/05 *Kofoed*, p. 62, till vilket domstolen hänvisar i p. 44 i domen.

[13] Den terminologi som EG-domstolen använder är inte helt enhetlig, ibland talas om rättsmissbruk ("l'abus de droit", "abuse of rights") och ibland om förfarandemissbruk ("pratique abusive", "abusive practice"). Ibland används båda termerna omväxlande i samma dom, se t.ex. mål C-255/02 *Halifax*, p. 43 och 61. I artikeln använder jag genomgående termen rättsmissbruk.

[14] Mål C-255/02 *Halifax*.

[15] Så skedde i mål C-28/95 *Leur-Bloem* där prövningen begränsades till att avse fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse. Den allmänna principen om rättsmissbruk nämndes överhuvudtaget inte i målet. I mål C-321/05 *Kofoed* konstaterade EG-domstolen i p. 38 i domen att fusionsdirektivets skatteflyktsbestämmelse återspeglar den allmänna principen om förbud för rättsmissbruk. Därefter lämnades dock även i detta mål denna princip därhän och prövningen inriktades helt på frågan om själva skatteflyktsbestämmelsen var tillämplig i det aktuella fallet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

En enligt min mening oklar fråga är vidare om även principen om förbud för rättsmissbruk måste förankras i svensk rätt för att kunna tillämpas eller om denna, till skillnad från skatteflyktsbestämmelserna i direktiven, kan åberopas direkt mot de skattskyldiga. Kan man alltså tänka sig att Skatteverket kan angripa kringgåenden av svensk lagstiftning på det harmoniserade området enbart med stöd av principen om rättsmissbruk? För detta talar att principen är en allmän rättsprincip som ytterst kan härledas ur fördraget. Den omfattas därmed inte av den begränsning i den direkta effekten som gäller för direktivbestämmelser, d.v.s. att direktiv inte i sig kan skapa skyldigheter för enskilda.[16] I doktrinen har slutsatsen också dragits att domen i *Halifax* innebär att vi fått ett slags okodifierad skatteflyktsklausul som kan tillämpas utan att ha implementerats i svensk lag.[17] Även Skatteverket har i ett ställningstagande uttalat som sin uppfattning att principen vilar på primärrätten och att den därför inte behöver införas i nationell lag för att kunna tillämpas på nationella bestämmelser som har sin grund i gemenskapsrätten.[18] Stöd för denna slutsats finns också i generaladvokat Poiares Maduros yttrande i *Halifax* där han menade att principen skulle ses som en allmän tolkningsprincip och att den därför inte behövde implementeras i nationell rätt för att kunna tillämpas.[19] Frågan om principens genomslag vid den nationella rättstillämpningen berördes dock inte i själva domen.

Generaladvokat Kokott har emellertid i sitt förslag till avgörande i målet *Kofoed* argumenterat emot att ett sådant direkt åberopande av principen om förbud för rättsmissbruk skulle vara möjligt.[20] Målet gällde ett förfarande som kunde uppfattas som ett kringgående av fusionsdirektivet och en av frågorna i målet var om det var möjligt att angripa förfarandet med stöd av direktivets skatteflyktsbestämmelse. I sitt förslag till avgörande konstaterade generaladvokaten att direktivets skatteflyktsregel inte kan åberopas direkt mot enskilda. Därefter uttalade hon att skattemyndigheten inte heller kan rikta sig direkt mot enskilda och angripa transaktioner med stöd av en gemenskapsrättslig rättsgrundsats om förbud för rättsmissbruk. Hon menade att för de fall som omfattas av fusionsdirektivet har principen om rättsmissbruk kommit till konkret uttryck i direktivets skatteflyktsregel. Skulle man dessutom tillåta ett direkt åberopande av en allmän rättsgrundsats vars innehåll är långt mindre klart och precist fanns enligt Kokott en risk att harmoniseringsändamålet i direktivet inte skulle uppnås och att rättssäkerheten vid omstruktureringar skulle äventyras. Dessutom skulle detta även kunna undergräva förbudet mot att tillämpa icke genomförda direktivbestämmelser gentemot enskilda.

I sin dom instämde EG-domstolen i att fusionsdirektivets skatteflyktsregel återspeglar den allmänna gemenskapsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet. Domstolen konstaterade också att skatteflyktsregeln inte kan åberopas direkt mot enskilda utan att den måste förankras i den nationella rätten för att kunna tillämpas. Domstolen gick däremot inte in på frågan om detsamma gäller för den bakomliggande principen om förbud för rättsmissbruk. Det skulle dock onekligen vara lite märkligt om principen om rättsmissbruk som sådan skulle

[16] Se allmänt om direkt effekt av olika typer av EG-rättsliga bestämmelser t.ex. Craig, P. och de Búrca, G., EU Law. Text, cases, and materials, 3 uppl., Oxford University Press 2003, s. 178 ff.

[17] Alhager, E., Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield, Skattenytt 2006 s. 260 ff, på s. 269.

[18] Skatteverkets ställningstagande 2006-11-17, dnr 131 500981-06/111.

[19] Se p. 75–77 i yttrandet.

[20] Mål C-321/05 *Kofoed*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

kunna åberopas direkt mot enskilda medan detsamma inte är möjligt när det gäller den direktivbestämmelse i vilken principen konkret har materialiserats. Än märkligare vore det dock om principen om rättsmissbruk skulle kunna åberopas direkt mot de skattskyldiga endast i de fall då den *inte* kommit till konkret uttryck i en specifik skatteflyktsbestämmelse. Införandet av en sådan bestämmelse på ett visst område skulle då i praktiken *minska* medlemsstaternas möjligheter att angripa kringgåendetransaktioner. De argument som Kokott anförde i sitt yttrande talar enligt min mening snarare för att principen om rättsmissbruk aldrig som sådan bör kunna åberopas direkt mot enskilda utan att principen på något sätt måste förankras i nationell rätt för att kunna användas.

Här kan nämnas att samma slutsats har dragits av Kammarrätten i Göteborg i en dom angående ett påstått kringgående av vissa mervärdesskatterättsliga bestämmelser.[21] Kammarrätten konstaterade att principen om rättsmissbruk inte uttryckligen återgavs i den för målet tillämpliga EG-rätten samt att endast precisa direktivbestämmelser kan ges direkt effekt, och då endast till förmån för de skattskyldiga. Kammarrätten menade därför att principen om rättsmissbruk endast kunde tillämpas om detta var möjligt inom ramen för en EG-konform tolkning av de svenska bestämmelserna (se vidare om denna fråga strax nedan).

Sammanfattningsvis måste ändå rättsläget när det gäller frågan om principen om rättsmissbruk kan åberopas direkt mot enskilda anses vara oklart. *Om* principen saknar direkt effekt krävs dock återigen att det finns stöd i svensk rätt för att en viss transaktion skall kunna angripas. Ett sådant stöd skulle även här kunna vara den svenska skatteflyktslagen, tolkad i enlighet med EG-rätten. Enligt min mening borde det i regel vara möjligt att tolka skatteflyktslagen i enlighet med EG-domstolens definition av rättsmissbruk; rekvisiten i skatteflyktslagen påminner i själva verket mycket om de rekvisit som EG-domstolen uppställt för att rättsmissbruk skall anses föreligga. Skatteflyktslagen gäller dock inte på momsområdet. Frågan blir därmed om principen om rättsmissbruk i stället kan förankras i svensk rätt via resonemang om "genomsyn" eller "transaktioners verkliga innebörd". På samma sätt som diskuterats ovan måste man då fråga sig om det i svensk rätt finns en princip om genomsyn eller verklig innebörd som har sådan stadga att den kan accepteras som ersättning för uttryckliga lagstiftningsåtgärder. Som framgått ställer jag mig själv lite tveksam till detta. Det kan även nämnas att Kammarrätten i den ovannämnda domen kom fram till att principen om rättsmissbruk inte heller kunde tillämpas genom en EG-konform tolkning av mervärdesskattelagens bestämmelser eftersom detta skulle komma i konflikt med legalitetsprincipen.

En tänkbar utveckling, särskilt på ett så genomharmoniserat område som momsen, skulle kanske ändå kunna vara att den EG-rättsliga principen om rättsmissbruk i sig skulle kunna ge stadga och innehåll åt en "svensk" princip om genomsyn eller verklig innebörd. Det skulle därmed, med stöd av EG-rätten, ske ett slags utveckling och precisering av den svenska principen. Det måste dock erkännas att skillnaden mellan detta och att principen i realiteten "skapas" av EG-rätten, vilket är detsamma som att EG-rätten ges direkt effekt, onekligen är hårfin.

[21] Kammarrätten i Göteborg, dom den 10 maj 2007 i mål nr 622-05. Se även Karlsson, T. och Öberg, J., Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, Svensk Skattetidning 2007 s. 462 ff, vilka instämmer i kammarrättens bedömning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

3 EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet

3.1 Inledning

Jag skall nu gå över till att behandla de begränsningar som EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet innebär för möjligheten att angripa skatteflyktstransaktioner. Som nämnts är fördraget tillämpligt över hela skatteområdet och har inte endast betydelse för de skatter som omfattas av EG-direktiv. En åtgärd som vidtagits i syfte att motverka skattekringgåenden kan komma i konflikt med fördraget om åtgärden innebär att den fria rörligheten hindras. För att så skall vara fallet måste den transaktion, det förhållandet etc. som angrips ha någon internationell aspekt eller koppling. Den skattskyldige, eller någon med anknytning till den skattskyldige, måste ha utnyttjat någon av fördragets friheter genom att t.ex. etablera sig eller investera sitt kapital i ett annat land. För att den skattskyldige skall kunna åberopa fördragets friheter fordras att det verkligen rör sig om ett utnyttjande och inte om ett missbruk av fördraget. Vad som anses utgöra missbruk diskuteras något närmare i avsnitt 3.2 nedan. För att en motåtgärd mot skatteflykt skall anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten krävs vidare att åtgärden på något sätt negativt särbehandlar gränsöverskridande transaktioner etc. i jämförelse med motsvarande rent nationella transaktioner. Att så är fallet kan ibland vara svårt att fastställa, särskilt vid en tillämpning av skatteflyktslagen eller vid s.k. genomsynsresonemang. Denna fråga berörs närmare i avsnitt 3.3. Oftast blir dock den avgörande frågan när nationella åtgärder mot skatteflykt skall prövas mot fördraget om åtgärden, trots att den hindrar den fria rörligheten, ändå kan rättfärdigas. Vid behandlingen av denna fråga i avsnitt 3.4 kommer jag särskilt att uppmärksamma och diskutera några relativt nyligen avkunnade domar där EG-domstolen preciserat vad som krävs för att nationella åtgärder mot skatteflykt skall vara godtagbara.

3.2 Bruk eller missbruk av fördragets friheter?

En grundläggande förutsättning för att en skattskyldig skall kunna åberopa fördraget gentemot nationella åtgärder mot skatteflykt är som sagt att fördragets friheter verkligen har utnyttjats, exempelvis genom att en etablering har skett i en annan medlemsstat eller genom att en tjänst har tillhandahållits från en stat till en mottagare i en annan stat. Det är dock inte alla som ägnar sig åt den typen av gränsöverskridande aktiviteter som skyddas av fördraget. EG-domstolen har i flera domar uttalat att den som *missbrukar* de rättigheter som följer av fördraget inte har rätt att åberopa detta.[22] Vad som utgör ett sådant missbruk som diskvalificerar den skattskyldige från att åberopa sin rätt enligt fördraget är dock inte helt lätt att svara på. Klart är i alla fall att man vid bedömningen av om missbruk föreligger skall beakta syftet med fördragsreglerna.[23] Om de transaktioner etc. som den nationella åtgärden riktas mot avser själva utövandet av en fördragsfrihet kan det inte vara fråga om missbruk.[24] Man kan alltså inte hävda att missbruk föreligger *bara* för att ett utländskt bolag etablerats eller för att kapital investerats utomlands. Av praxis framgår vidare att inte heller det faktum att en etablering eller liknande skett uteslutande i syfte att komma i åtnjutande av ett

[22] Se t.ex. mål C-212/97 *Centros*, p. 24 i EG-domstolens dom där det också finns omfattande vidarehänvisningar till tidigare praxis.
[23] Se t.ex. mål C-212/97 *Centros* p. 25 och mål C-436/00 *X och Y*, p. 42.
[24] Mål C-236/00 *X och Y*, p. 44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

mer förmånligt nationellt regelsystem avseende t.ex. skatt eller bolagsrätt innebär att missbruk föreligger.[25] Att en transaktion, en etablering etc. är helt skattedriven innebär således inte i sig att det är fråga om ett missbruk av fördraget.

Inte heller är det ett missbruk att driva verksamhet i det egna eller i andra länder via ett utländskt holdingbolag, även om holdingbolaget inte har någon annan funktion än att äga dotterbolag eller filialer i andra länder.[26] Ett utländskt holdingbolag i en annars helsvensk koncernstruktur är således en tillräcklig utländsk faktor för att etableringsfriheten skall komma i spel och det faktum att det inte drivs någon verksamhet i det land där holdingbolaget etablerats innebär inte att etableringsfriheten anses missbrukad.[27] Att bara inneha ett (tomt) bolag i ett annat land, vilket inte driver någon verksamhet vare sig i det landet eller i andra länder via filialer eller dotterbolag där, räcker å andra sidan inte för att etableringsfriheten skall kunna åberopas. Detta beror dock inte på att ett sådant innehav anses utgöra ett missbruk utan på att det då överhuvudtaget inte anses ha skett en etablering i ett annat land. För att det skall vara fråga om en etablering i EG-rättslig mening krävs nämligen att det bolag som etablerats driver ekonomisk verksamhet någonstans inom unionen, antingen i det land där det hör hemma eller i ett annat medlemsland.[28] Verksamheten behöver dock i och för sig inte rikta sig mot någon utomstående utan även t.ex. tillhandahållande av koncerninterna tjänster kan utgöra en kvalificerande ekonomisk verksamhet.[29] Ett aktieinnehav i ett bolag som inte driver verksamhet någonstans är dock som sagt ingen etablering. Om ett sådant aktieinnehav i stället skulle kunna inordnas under den fria rörligheten för kapital har vad jag känner till inte prövats av EG-domstolen.[30]

Enligt min mening verkar utrymmet för att neka en skattskyldig rätt att åberopa sig på fördraget med hänvisning till att det rör sig om en missbrukssituation i realiteten vara mycket begränsat. Det finns överhuvudtaget inga exempel i praxis på att transaktioner etc. som skett i syfte att kringgå nationella skatteregler ansetts utgöra missbruk av fördraget. Det är vidare svårt att i praxis läsa ut hur bedömningen av om ett missbruk föreligger faktiskt går till och hur denna bedömning egentligen skiljer sig från bedömningen av om en motåtgärd mot skattekringgående kan rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att förhindra skatteflykt. Att EG-domstolen själv ser detta som två olika bedömningar förefaller i och för sig vara klart i och med att frågan om missbruk och frågan om

[25] Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* p. 34–37 och mål C-212/97 *Centros*, p. 27.

[26] Mål 79/85 *Segers*, p. 16 och mål C-212/97 *Centros*, p. 29.

[27] Se, i tillägg till de mål som nämns i föregående not, mål C-436/00 *X och Y*, p. 33–34 och 41–45.

[28] Se mål C-221/89 *Factortame II*, p. 20 i EG-domstolens dom och Weber, D., Tax avoidance and the EC Treaty freedoms. A study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance, Kluxer 2005, s. 31 ff och 40 ff.

[29] Exempelvis har ett dotterbolag som enbart ägnat sig åt koncernintern finansieringsverksamhet ansetts utgöra en etablering, se mål C-196/04 *Cadbury Scweppes*, p. 15 och 18 i domen och jfr även p. 108–109 i generaladvokatens yttrande i målet.

[30] För detta talar att aktieinnehav i bolag i andra länder allmänt sett är kapitalrörelser i EG-rättslig mening, se direktiv 88/361/EEG vilket är vägledande även när det skall bestämmas vad som utgör kapitalrörelser enligt fördraget. Om ett aktieinnehav inte kvalificerar för att vara en etablering p.g.a. att bolaget inte driver någon verksamhet borde det därmed i stället kunna inordnas under den fria rörligheten för kapital. Det kan dock inte uteslutas att EG-domstolen i en sådan situation skulle komma fram till att ingen av friheterna kan åberopas. (Förhållandet mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital har under senare tid varit föremål för ett flertal avgöranden från domstolen, se t.ex. mål C-102/05 *A och B*, mål C-492/04 *Lasertec* och mål C-157/05 *Holböck*. Frågan är dock för omfattande för att kunna utvecklas vidare här.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

rättfärdigande behandlas som två separata frågor i domarna.[31] I t.ex. målet *X och Y* gjordes de två bedömningarna dock utifrån mycket likartade kriterier.[32] Både när det gällde missbruksfrågan och när det gällde rättfärdigandefrågan tryckte domstolen hårt på att de prövade reglerna generellt träffade transaktioner med utländska bolag och att de inte gav utrymme för att pröva om missbruk respektive skatteflykt förelåg i det enskilda fallet. Frågan om missbruk relaterades således i det målet inte till de transaktioner som faktiskt hade företagits av de skattskyldiga utan till om de nationella reglerna gav utrymme för att pröva om missbruk förelåg. I målet *Cadbury Schweppes* var missbruksfrågan däremot mer kopplad till förhållandena i det konkreta fallet. I det målet var det klarlagt att en etablering hade skett uteslutande av skatteskäl och frågan till EG-domstolen var om denna omständighet i sig gjorde att det var fråga om ett missbruk.[33] Som nämnts besvarade domstolen denna fråga nekande.

Skillnaden i angreppssätt i de två nämnda domarna illustrerar väl en av de oklarheter som föreligger när det gäller hur missbruksbedömningen skall genomföras. Tar denna bedömning sikte på om de transaktioner etc. som den skattskyldige i det konkreta fallet har företagit innebär att fördragsfriheterna missbrukats eller handlar det snarare om att bedöma om de nationella reglerna som sådana är riktade (enbart) mot missbrukstransaktioner? Här finns ingen klar linje i praxis. Domstolens skrivning att "medborgare inte har rätt att åberopa bestämmelser i gemenskapsrätten när det är fråga om missbruk eller bedrägeri" indikerar i och för sig onekligen att bedömningen skall avse den skattskyldiges faktiska handlande.[34] Det skulle alltså vara fråga om att avgöra om den skattskyldige i det konkreta fallet "kommit under fördragets beskydd" genom att utnyttja och inte missbruka fördraget. För att missbruksbedömningen skall göras på detta sätt talar vidare att denna bedömning då på ett tydligare sätt skulle skilja sig från bedömningen av om de nationella reglerna kan rättfärdigas.

Samtidigt är det uppenbart att domstolen i många fall de facto har relaterat bedömningen till de nationella reglernas utformning och inte till personernas faktiska handlande. Det som domstolen i dessa fall har bedömt är således om de nationella reglerna som sådana varit riktade mot transaktioner etc. som ansetts utgöra ett missbruk av fördraget. Det redan nämnda målet *X och Y* är ett tydligt exempel på detta. Utanför skatteområdet finns vidare flera mål som handlat om medlemsstaternas möjligheter att motverka kringgåenden av nationella krav på viss behörighet etc. för att utöva viss (t.ex. juridisk eller medicinsk) verksamhet eller på att viss verksamhet (t.ex. avseende TV-sändningar) måste utformas på visst sätt.[35] I dessa mål har EG-domstolen uttalat att medlemsstaterna har rätt att

[31] Se t.ex. mål C-436/00 *X och Y* och mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* där frågan om missbruk behandlas i p. 41–45 (*X och Y*) respektive p. 34–38 (*Cadbury*) och frågan om bestämmelserna kan rättfärdigas av önskemålet att motverka skatteflykt behandlas i p. 60–63 (*X och Y*) respektive p. 48–74 (*Cadbury*).

[32] Se de punkter i domen som nämns i föregående not.

[33] Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 18 och 23 i domen.

[34] Se mål C-212/97 *Centros*, p. 24. En liknande skrivning finns även i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 35. Se även mål 229/83 *Leclerc*, p. 27 där en nationell åtgärd med motsvarande verkan som en kvantitativ importrestriktion inte längre skulle bedömas som en sådan om det utifrån objektiva kriterier kunde fastslås att de aktuella transaktionerna hade skett "i syfte att kringgå en lagstiftning som den i föreliggande fall" och mål 39/86 *Lair*, p.43 där det anges att missbruk "inte omfattas" av fördragsbestämmelserna.

[35] Se mål 33/74 *van Binsbergen*, p. 13–16, mål C-115/78 *Knoors*, p. 25–26, mål C-148/91 *Veronica Omroep*, p. 12–14, mål C-23/93 *TV10*, p. 20–22 och mål C-61/89 *Bouchoucha*, p. 14–15.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

"vidta åtgärder", "anta bestämmelser" etc. som hindrar att fördraget utnyttjas på ett otillbörligt sätt i syfte att undkomma sådana nationella krav. Bedömningen har sedan genomgående tagit sikte på frågan om de aktuella nationella åtgärderna som sådana varit acceptabla och inte på frågan om fördraget i det konkreta fallet utnyttjats på ett otillbörligt sätt. När bedömningen görs på detta sätt blir den i sak mycket lik bedömningen av om reglerna kan rättfärdigas av hänsyn till allmänintresset.[36]

3.3 Hinder för den fria rörligheten

Ett skattehinder för den fria rörligheten föreligger typiskt sett om gränsöverskridande förhållanden, transaktioner etc. *negativt särbehandlas* jämfört med motsvarande rent inhemska förhållanden och transaktioner. Skatteflyktsregler som specifikt riktar sig mot gränsöverskridande förhållanden eller transaktioner riskerar därmed att komma i konflikt med EG-fördraget. Ett aktuellt exempel på sådana regler är de s.k. CFC-reglerna i 39a kap. IL. I det ovannämnda målet *Cadbury Schweppes* fann EG-domstolen att motsvarande CFC-regler i Storbritannien inskränkte etableringsfriheten eftersom de skapade en skattemässig nackdel för brittiska bolag med utländska CFC-dotterbolag.[37] Denna nackdel förelåg trots att CFC-reglerna fick till effekt att den vinst som genererades i CFC-bolaget beskattades med samma totala skattesats som en motsvarande vinst i ett brittiskt dotterbolag. Enligt domstolen var det tillräckligt att reglerna innebar att moderbolaget beskattades för vinster som uppkommit hos en annan juridisk person, vilket inte skulle ha skett om dotterbolaget varit brittiskt. Vid bedömningen av om en negativ särbehandling förelåg valde domstolen således att se på reglernas effekt för moderbolaget isolerat och inte för koncernen som helhet. Målet visar att även en skatteåtgärd som syftar till att en internationell koncernstruktur, transaktionskedja etc. totalt sett skall beskattas på samma sätt som motsvarande rent inhemska koncerner och transaktioner kan komma i konflikt med fördraget om skatteåtgärden innebär en negativ särbehandling av något led i koncernstrukturen eller transaktionskedjan.

Det är vidare inte endast skatteflyktsregler som är specifikt riktade mot gränsöverskridande förhållanden etc. som kan bedömas hindra den fria rörligheten. Detsamma gäller för skatteregler som i och för sig är generellt utformade men som vid rättstillämpningen ges en tolkning som de facto missgynnar gränsöverskridande situationer. Den svenska skatteflyktslagen innehåller t.ex. inga rekvisit som i sig kan uppfattas hindra den fria rörligheten; det finns ingenting i lagen som specifikt tar sikte på transaktioner etc. över gränserna. Om skatteflyktslagen i ett visst fall tillämpas på en gränsöverskridande transaktion, samtidigt som den inte skulle ha ansetts tillämplig på en motsvarande rent inhemsk transaktion, uppkommer dock de facto en negativ särbehandling som kan vara EG-

[36] Ibland är dessa bedömningar även semantiskt hopflätade i domarna. I mål C-148/91 *Veronica Omroep* angavs t.ex. att de nationella krav som ställdes på viss utformning av verksamheten utgjorde "hänsyn till allmänintresset". Därefter bedömde domstolen om de nationella reglerna hindrade att fördraget utnyttjades i syfte att otillbörligt undandra sig dessa krav, varefter den avslutade med att konstatera att det saknades anledning att besvara frågan om de nationella reglerna var befogade. Se även generaladvokatens yttrande i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* där han i p. 88 påvisar överensstämmelsen mellan domstolens formuleringar när det gäller begreppet rättsmissbruk och möjligheten att rättfärdiga hindrande skatteflyktsregler.

[37] Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

stridig.[38] På motsvarande sätt kan s.k. genomsynsresonemang eller resonemang om transaktioners verkliga innebörd komma i konflikt med EG-fördraget om resonemangen används för att angripa t.ex. transaktioner med utländska bolag. En förutsättning för att en konflikt med fördraget skall uppkomma är därvid att motsvarande resonemang inte hade förts i ett rent inhemskt fall.

Bedömningen av om en negativ särbehandling föreligger lär ofta vara svårare att göra när beskattningen grundas på skatteflyktslagen eller på ett genomsynsresonemang jämfört med när det är en specifik skatteflyktsregel som tillämpas. När det rör sig om en specifik skatteflyktsregel framgår det direkt i lagtexten om regeln är riktad endast mot gränsöverskridande situationer eller om den även omfattar rent inhemska fall. När det är skatteflyktslagen som tillämpas måste man i stället göra ett slags hypotetisk prövning av om lagen hade varit tillämplig även i en motsvarande inhemsk situation. En sådan prövning kan i många fall vara vansklig att genomföra. Och än svårare lär det vara att göra en hypotetisk bedömning av vilken den verkliga innebörden hade varit av ett inhemskt jämförelsefall när man skall söka fastställa om ett resonemang om verklig innebörd av en gränsöverskridande transaktion etc. medför att den fria rörligheten hindras. Eftersom dessa bedömningar tar sikte på innehållet i den svenska rätten kan de vidare inte underställas EG-domstolen utan vilar helt på den nationella domstolen att genomföra.

Det nyss sagda kan illustreras med ett exempel. Exemplet är hämtat från Skatteverkets hemsida där verket under fliken "Skatteupplägg" beskriver upplägg som Skatteverket avser att ifrågasätta i processer.[39] Ett sådant upplägg, benämnt "räntesnurra", går i princip ut på att ett svenskt, rörelsedrivande bolag överlåts till ett annat svenskt bolag i samma koncern. Överlåtelsen sker till marknadspris och finansieras med ett lån från ett utländskt koncernbolag. Räntan på lånet är enligt vanliga regler avdragsgill för det låntagande köparbolaget. Om räntebetalningen finansieras med ett koncernbidrag från det överlåtna bolaget kan detta bolags vinstmedel i praktiken föras över till det utländska, långivande bolaget utan svensk beskattning. Skatteverket menar dock att avdrag för räntebetalningen till det utländska koncernbolaget skall vägras med stöd av skatteflyktslagen. Frågan är om detta innebär att den fria rörligheten hindras.

För att besvara denna fråga måste en hypotetisk jämförelse göras med situationen att räntan i stället hade betalats till en mottagare i Sverige. Hade även en sådan betalning kunnat angripas med stöd av skatteflyktslagen? I regel måste svaret bli nej, om räntan betalats till ett normalbeskattat svenskt koncernbolag saknas grund för att tillämpa skatteflyktslagen eftersom räntan kommer att beskattas hos mottagaren. Men vad gäller om mottagaren har ett underskott som räntebetalningen kan kvittas mot? Eller om mottagaren är ett skattebefriat subjekt eller t.ex. ett investmentföretag vilket beskattas enligt särskilda regler? Om man kommer fram till att det inte heller i sådana situationer skulle vara möjligt att tillämpa skatteflyktslagen på räntebetalningar till inhemska subjekt föreligger uppenbarligen en negativ särbehandling om lagen tillämpas på räntebetalningar till utländska bolag. Om man däremot menar att skatteflyktslagen kan tillämpas i (åtminstone vissa) inhemska situationer när räntebetalningen inte blir effektivt beskattad hos mottagaren uppkommer den ytterligare frågan

[38] Jfr t.ex. mål C-55/98 *Vestergaard* där EG-domstolen fann att det sätt som en nationell skatteregel tillämpades på ledde till en otillåten negativ särbehandling även om lagtexten som sådan inte gjorde skillnad mellan inhemska och gränsöverskridande fall.

[39] Se www.skatteverket.se/skatter/skatteupplagg. Sidan nedladdad den 27 juni 2007.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

om detta är tillräckligt för att anse att betalningar till svenska och utländska mottagare likabehandlas. Avgörande blir här om de situationer där avdrag vägras i inhemska respektive utländska fall anses jämförbara eller om det tvärtom kan anses att medan skatteflyktslagen regelmässigt är tillämplig på räntor som betalas till utländska koncernbolag efter en koncernintern aktieöverlåtelse så är det bara undantagsvis som lagen tillämpas på räntor som betalas till svenska mottagare efter en sådan överlåtelse. Med det sistnämnda synsättet föreligger fortfarande en negativ särbehandling som kan vara EG-stridig.[40]

Som exemplet visar kan det vara många bedömningar som måste göras innan det kan fastställas om en tillämpning av skatteflyktslagen leder till en negativ särbehandling av förhållanden med koppling till utlandet. Flera av dessa bedömningar kan vara mycket svåra att genomföra, särskilt i de fall där rättspraxis angående tillämpningen av skatteflyktslagen på inhemska transaktioner av det aktuella slaget saknas. Och svårigheterna blir som sagt inte mindre när beskattningen grundas på ett genomsynsresonemang. Ett annat upplägg som också beskrivs på Skatteverkets hemsida är s.k. kapitalförsäkringsupplägg med egna bolag. Här har Skatteverket i flera fall bortsett från en utländsk kapitalförsäkring där försäkringskapitalet placerats i ett svenskt fåmansföretag och i stället beskattat ägaren till försäkringen för utdelningar och kapitalvinster som tillfallit försäkringen. Det har även förekommit att Skatteverket bortsett från ett utländskt bolag som placerats mellan det svenska fåmansföretaget och kapitalförsäkringen och beskattat ägaren till kapitalförsäkringen för utdelningar och kapitalvinster som tillfallit det utländska bolaget. För att avgöra om detta innebär att den fria rörligheten hindras måste man bl.a. ta ställning till om det alls *finns* ett svenskt jämförelsefall (kan man jämföra ägande via en svensk och en utländsk kapitalförsäkring om försäkringskapitalet i en svensk försäkring överhuvudtaget inte får placeras i ett fåmansföretag) och hur detta hypotetiska fall i så fall skulle ha beskattats. Dessa bedömningar är förstås allt annat än lätta att genomföra.

3.4 Skatteflykt som rättfärdigandegrund

3.4.1 Inledning

Även om det som framgått inte är utan problem att fastställa om en åtgärd mot skatteflykt hindrar den fria rörligheten är det ofta ändå rättfärdigandefrågan som till slut blir den centrala och också mest svårbedömda frågan. Traditionellt har EG-domstolen, när den bedömt om hindrande skatteregler kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, behandlat varje potentiell rättfärdigandegrund för sig. Domstolen har därvid accepterat att önskemålet att motverka skatteflykt kan utgöra en grund för rättfärdigande men har samtidigt uppställt hårda krav för att en beskattningsåtgärd de facto skall godtas på denna grund. Domstolen har i flera mål avvisat skatteflyktsargumentet med hänvisning till att de prövade reglerna inte haft till specifikt syfte att komma åt ”rent konstlade kopplingar”/”konstlade upplägg” (eng: ”artificial arrangements”) vilkas syfte

[40] Jfr mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* där s.k. underkapitaliseringsregler, d.v.s. regler enligt vilka koncerninterna räntebetalningar under vissa förutsättningar omklassificerades till ej avdragsgill utdelning om mottagaren inte var skattskyldig i landet, ansågs hindra den fria rörligheten. Så var fallet trots att reglerna tillämpades även på räntebetalningar till inhemska, skattebefriade subjekt. EG-domstolen menade att reglerna i allmänhet var tillämpliga på betalningar till utländska bolag medan de i de allra flesta fall inte kunde tillämpas på betalningar till inhemska bolag. Domstolen framhöll också att de inhemska bolag som omfattades av reglerna hade så speciell karaktär att de inte kunde jämföras med vanliga vinstdrivande bolag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

varit att kringgå den nationella lagstiftningen.[41] Domstolen har också slagit fast att någon allmän presumtion om skatteundandragande eller skatteflykt inte kan grundas på enbart omständigheten att ett bolag eller dess moderbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat, eller på att en person flyttar sin bosättning från en medlemsstat till en annan.[42]

För att en skatteregel som hindrar den fria rörligheten skall kunna accepteras enbart med hänsyn till önskemålet att motverka skatteflykt synes därmed krävas att regeln är riktad mot vad som skulle kunna betecknas som mer utpräglade kringgåendetransaktioner. Detta krav upprätthålls dock inte alltid lika strikt. I senare praxis har domstolen nämligen i några fall valt att behandla skatteflyktsargumentet tillsammans med andra potentiella rättfärdigandegrunder och har efter en samlad bedömning av dessa grunder kommit fram till att de aktuella reglerna kunnat godtas. Därvid har kravet på att reglerna skall riktas mot rent konstlade upplägg inte betonats lika hårt. Med hänsyn till detta kommer jag i avsnitt 3.4.2 att börja med att säga något om relationen mellan skatteflyktsargumentet och andra rättfärdigandegrunder. I avsnitt 3.4.3 utvecklas sedan närmare vad domstolen avser med att nationella regler måste rikta sig mot "rent konstlade upplägg" för att kunna godtas varefter jag i avsnitt 3.4.4 diskuterar hur några svenska skatteflyktsregler förhåller sig till de EG-rättsliga kraven. Därvid uppmärksammas särskilt det nyligen framlagda förslaget till reformerade CFC-regler.

3.4.2 Skatteflykt i relation till andra rättfärdigandegrunder

Som nämnts har domstolen alltså i några senare domar valt att göra en samlad bedömning av flera rättfärdigandegrunder snarare än att behandla varje grund för sig. Denna utveckling inleddes med *Marks & Spencer*-målet där domstolen anförde risken för skatteundandragande som en av tre grunder vilka sammantagna ansågs rättfärdiga de prövade reglerna.[43] På motsvarande sätt ansågs i det nyligen avdömda målet *Oy AA* att risken för skatteundandragande tillsammans med ytterligare en rättfärdigandegrund gjorde att de aktuella reglerna kunde godtas.[44] I båda dessa fall var det klart att de nationella reglerna (enligt vilka överföring av förluster respektive avdrag för koncernbidrag inte medgavs i förhållande till koncernbolag i andra länder) inte var riktade enbart mot rent konstlade transaktioner utan allmänt avsåg situationer då dotter- respektive moderbolaget var hemmahörande i ett annat land. Trots detta menade domstolen att enbart *risken* för att reglerna *kunde* utnyttjas för att föra över förluster respektive inkomster till andra länder i syfte att vinna skattefördelar var tillräcklig för att reglerna åtminstone delvis skulle kunna motiveras utifrån önskemålet att motverka skatteundandragande.

Av dessa fall framgår således att även generellt verkande regler, vilka inte är inriktade på att motverka rena kringgåendetransaktioner utan mer allmänt syftar till skydda den nationella skattebasen, kan motiveras av skatteflyktsskäl om detta skäl kombineras med en eller flera andra rättfärdigandegrunder. Den rättfärdigandegrund som, vid sidan av skatteflyktsargumentet, förekom i båda de nämnda målen var önskemålet att säkerställa en välavvägd fördelning av

[41] Se t.ex. mål C-264/96 *ICI*, mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, mål C-436/00 *X och Y* och mål C-9/02 *Lasteyrie*.

[42] Se mål C-436/00 *X och Y*, punkt 62 i domen och mål C-9/02 *Lasteyrie*, p. 51 i domen.

[43] Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, se särskilt p. 49–51 i domen.

[44] Mål C-231/05 *Oy AA*, särskilt p. 58–60 i domen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. När det gäller den typ av generellt verkande skyddsregler för den nationella skattebasen som det var fråga om i de aktuella målen måste denna rättfärdigandegrund enligt min mening vara den som väger tyngst. Skatteflyktsargumentet bör därmed här endast betraktas som ett biargument utan egentligt självständigt värde som domstolen använde för att ge ytterligare stöd åt det huvudsakliga argumentet om fördelningen av beskattningsrätten. Målen kan därför enligt min mening inte tas till intäkt för att domstolen generellt har lättat på kraven för att godta hindrande skatteregler med hänsyn till önskemålet att motverka skatteflykt. Inte heller i de fall då skatteflyktsargumentet kan kombineras med andra argument kan man ta för givet att detta alltid innebär att kravet på att reglerna skall riktas mot rent konstlade transaktioner faller bort. Tvärtom har domstolen i två relativt nyligen avgjorda mål, samtidigt som den pekade på kopplingen mellan skatteflyktsargumentet och önskemålet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, ändå strikt upprätthållit detta krav när den prövade de nationella reglerna ifråga.[45] I båda dessa mål var det fråga om regler av mer traditionell skatteflyktskaraktär. När det gäller sådana regler kan man därför enligt min mening förvänta sig att domstolen kommer att hålla fast vid sin tidigare, mycket stränga praxis.

Med detta sagt måste det ändå konstateras att det är olyckligt att EG-domstolen på detta sätt börjat laborera med två olika varianter av rättfärdigandegrunden "önskemålet att motverka skatteflykt". Detta skapar onödig osäkerhet om i vilka fall domstolen strikt kommer att upprätthålla kravet på att de nationella reglerna är riktade mot rent konstlade transaktioner respektive när detta krav helt eller delvis kommer att efterges. Jag anser att såväl förutsebarheten som stringensen i domstolens avgöranden skulle befrämjas av att den återgick till att behandla varje rättfärdigandegrund för sig. Den typ av allmänna skattebasskyddsregler som var aktuella i *Marks & Spencer* och *Oy AA* skulle då kunna prövas just som sådana (även om domstolen hellre talar i termer av "fördelning av beskattningsrätt", "skattesystemets inre sammanhang" eller "territorialitetsprincip" än att uttryckligen säga vad det rör sig om, nämligen skydd av skattebas) utan inblandning av en för sådana regler tämligen ovidkommande skatteflyktsargumentation.

3.4.3 Innebörden av "rent konstlade upplägg"

I två nyligen avgjorda mål har EG-domstolen således hållit fast vid kravet på att endast skatteflyktsregler som riktas mot rent konstlade transaktioner kan godtas. Domstolen utvecklade också tämligen utförligt vad den närmare avser med detta krav. Målet *Cadbury Schweppes* gällde som redan nämnts de brittiska CFC-reglerna.[46] EG-domstolen fann att dessa regler utgjorde ett hinder för den fria rörligheten men att de kunde rättfärdigas om de träffade rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring i etableringsstaten som skett i syfte att undvika skatt i hemstaten. Medlemsstaterna får således ha regler som hindrar att de

[45] Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p. 55–56 i domen och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p. 74–75 i domen. Målen behandlas närmare i nästa avsnitt.

[46] Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*. Målet har kommenterats i flera artiklar, se t.ex. O'Shea, T., The UK's CFC rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation? EC Tax Review 2007 s. 13 ff och Meussen, G., Cadbury Schweppes: The ECJ significantly limits the application of CFC rules in the Member States, European Taxation 2007 s. 13ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

skattskyldiga på ett konstlat sätt flyttar vinster uppkomna i det egna landet till länder med förmånligare skatteregler. Däremot får man inte CFC-beskatta i situationer när dotterbolaget bedriver näringsverksamhet i form av rörelse i etableringslandet, oavsett om skälet till etableringen är rent skattebetingat.

För att ett konstlat upplägg skall anses föreligga förutsätts enligt domstolen för det första förekomsten av ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel. För det andra krävs vidare att det av objektiva omständigheter framgår att det ändamål som eftersträvas genom etableringsfriheten, d.v.s. att möjliggöra verkliga etableringar och drivande av reell ekonomisk verksamhet i andra medlemsländer, inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt har iakttagits. Dessa objektiva omständigheter kan t.ex. vara i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning. Domstolen nämnde särskilt att användande av s.k. brevlådeföretag kan vara exempel på konstlade upplägg. Däremot medför inte den omständigheten att verksamheten i CFC-bolaget lika gärna kunde ha bedrivits av ett bolag i det egna landet att det är fråga om ett konstlat upplägg. Domstolen framhöll slutligen att moderbolaget måste ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som rör det verkliga skälet till varför CFC-bolaget etablerats och som visar om detta bolags verksamhet utgör en verklig rörelse. EG-domstolen överlämnade sedan till den nationella domstolen att pröva den brittiska lagstiftningen mot dessa kriterier och göra den slutliga bedömningen av om denna lagstiftning tillgodosåg de krav som domstolen formulerade i domen.

I målet *Thin Cap Group Litigation* var frågan om s.k. underkapitaliseringsregler, d.v.s. regler enligt vilka ränta i vissa fall omklassificerades till ej avdragsgill utdelning, kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl.[47] EG-domstolen fann återigen att så var fallet, men bara om reglerna var specifikt riktade mot fiktiva upplägg som iscensatts för att kringgå den nationella lagstiftningen. Regler som allmänt träffar räntebetalningar till utländska bolag kan således inte godtas, utan reglerna måste ha till specifikt ändamål att hindra upplägg utan ekonomisk förankring som arrangerats i syfte att undgå skatt. Även här betonade domstolen att frågan om ett fiktivt upplägg föreligger skall prövas utifrån objektiva och verifierbara omständigheter, t.ex. att lånet skett på icke marknadsmässiga villkor. Dessa villkor kan avse både lånet i sig (hade detta överhuvudtaget lämnats mellan två oberoende parter) och räntan på lånet. Den skattskyldige måste vidare alltid ges möjlighet att lägga fram bevisning om förekomst av affärsmässiga skäl. Domstolen angav vidare att bara ränta över den som skulle ha avtalats mellan oberoende parter får omklassificeras samt att medlemsstaten inte har någon skyldighet att tillse att motsvarande omklassificering sker i den stat dit räntan betalas. Även här överlämnades sedan till den nationella domstolen att göra den slutliga prövningen av om de aktuella reglerna tillgodosåg dessa krav.

Av domarna framgår att medlemsstaterna har rätt att söka hindra konstlade förflyttningar av beskattningsunderlag till andra länder. Att dra nytta av förmånliga skatteregler i andra länder utgör däremot i sig inte skatteflykt i EG-rättslig mening så länge det finns en verklig substans i de transaktioner som sker. Att olika skattenivåer i olika länder kan få betydelse för t.ex. var företag väljer att lokalisera sin verksamhet är således inget som får motverkas genom skatteflyktsregler utan kan i princip endast bemötas genom att skattenivåerna inom EU harmoniseras. Om de skattskyldiga däremot, utan att i reell mening flytta ut

[47] Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

verksamhet etc. ur landet, genom konstlade transaktioner söker kringgå den nationella skattelagstiftningen kan medlemsstaterna vidta motåtgärder i form av skatteflyktsregler av olika slag. Domstolens krav för att det skall anses vara fråga om ett konstlat upplägg är dock hårda. De situationer som träffas av domstolens beskrivning av ett konstlat upplägg i *Cadbury Schweppes* torde t.ex. regelmässigt vara av sådan karaktär att de inte ens omfattas av fördragets regler om etableringsfrihet, eftersom en etablering i EG-rättslig mening kräver att det bolag som etablerats driver ekonomisk verksamhet (se närmare avsnitt 3.2 ovan). Regler som riktas mot sådana konstlade upplägg kränker således överhuvudtaget inte etableringsfriheten och behöver därför egentligen inte rättfärdigas.

Av domarna kan utläsas att prövningen av om något är konstlat skall ske utifrån objektiva omständigheter och relateras till den typ av skattekringgående som den aktuella regeln syftar till att motverka. Omständigheter som i en situation talar för att det är fråga om ett konstlat upplägg behöver således inte bedömas på samma sätt i en annan situation. Att ett dotterbolag inte bedriver någon egen verksamhet utgör t.ex. enligt EG-domstolen en stark indikation på att det rör sig om ett konstlat upplägg när det gäller den typ av skattekringgående som CFC-regler syftar till att bekämpa, men innebär inte att holdingbolag i alla sammanhang skall ses som konstlade företeelser. Omvänt betyder inte det faktum att ett bolag är rörelsedrivande, och därmed enligt EG-domstolen inte får träffas av CFC-regler, att bolaget inte kan delta i andra konstlade transaktioner som kan angripas. Av domen i *Thin Cap Group Litigation* framgår vidare att domstolens prövning inte endast tar sikte på om tillämpningsområdet för den aktuella regeln är begränsat till de konstlade fallen utan också på om den skattekonsekvens som föreskrivs i regeln är rimlig. Enligt domen fick ju, när det väl hade konstaterats att det rörde sig om en konstlad transaktion, endast ränta som översteg den som skulle ha avtalats mellan oberoende parter omklassificeras.

I både *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* framhålls slutligen att den skattskyldige alltid måste ha möjlighet att visa att de aktuella transaktionerna företagits av affärsmässiga skäl. Detta har tolkats som att de skattskyldiga åläggs ett slags omvänd bevisbörda.[48] Jag uppfattar det dock mer som att EG-domstolen anser att de skattskyldiga måste ges möjlighet att lägga fram motbevisning när skattemyndigheten presenterat omständigheter som tyder på att det är fråga om ett fiktivt upplägg.[49] En medlemsstat får således inte ha regler som anger att om vissa omständigheter är för handen så utgör detta en icke motbevisbar presumtion om att det rör sig om en konstlad situation.

En fråga man kan ställa sig är om domarna i denna del skall tolkas så att detta är ett generellt krav för att en skatteflyktsregel skall kunna godtas eller om det kan finnas situationer där domstolen skulle acceptera även mekaniskt verkande skatteflyktsregler. En tidigare dom i målet *Lasteyrie*, rörande en fransk exitskatt, skulle eventuellt kunna tolkas så att även mekaniskt verkande skatteflyktsregler ibland kan godtas.[50] I domen tillbakavisade domstolen Frankrikes invändning om att de aktuella reglerna kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Domstolen uttalade därvid att det önskade syftet med de nationella reglerna, vilket var att förhindra tillfälliga utflyttningar uteslutande motiverade av skatteskäl, kunde uppnås med mindre ingripande metoder. Som exempel angavs en föreskrift om

[48] Se Dahlberg, M., Skattenytt Internationellt, Skattenytt 2007 s. 52.
[49] Jfr här generaladvokatens yttrande i *Cadbury Schweppes*, p. 143–145.
[50] Mål C-9/02 *Lasteyrie*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

att personer som efter en relativt kort vistelseperiod i en annan medlemsstat återvände till Frankrike efter att ha realiserat vinster utomlands skulle beskattas för vinsterna i Frankrike.[51] Detta skulle kunna tolkas som att domstolen hade varit beredd att acceptera en regel som föreskrev att ett snabbt återvändande till landet utgjorde en (icke motbevisbar) presumtion om att det var fråga om en fiktiv utflyttning.[52]

Samtidigt är det svårt att se varför de skattskyldiga inte skulle ges rätt att lägga fram bevisning om att en sådan återflyttning motiverats av exempelvis arbetsmässiga (t.ex. erbjudande om ett bättre jobb) eller privata (t.ex. en anhörigs sjukdom) skäl, när de enligt domen i *Thin Cap* har en ovillkorlig rätt lägga fram bevisning om att transaktioner som skett på ej marknadsmässiga villkor ändå haft affärsmässig grund. Min gissning är därför att domstolen även vid prövningen av en sådan återflyttningsregel skulle kräva att denna inte tillämpades helt mekaniskt. Jag drar således slutsatsen att domstolens uttalanden i *Cadbury Schweppes* och *Thin Cap Group Litigation* om att de skattskyldiga alltid skall ha rätt att påvisa förekomst av affärsmässiga skäl har generell räckvidd och att dessa domar innebär att skatteflyktsregler som hindrar den fria rörligheten aldrig får vara helt mekaniskt utformade utan måste innehålla någon form av ventil eller liknande som tillåter en prövning av omständigheterna i det enskilda fallet.[53]

3.4.4 Svenska skatteflyktsregler

Hur står sig då olika typer av svenska skatteflyktsregler i förhållande till denna praxis från EG-domstolen? Just kravet på att skatteflyktsregler som hindrar den fria rörligheten inte får vara helt mekaniskt utformade kan nog onekligen ställa till en del problem för lagstiftaren. Många länder, däribland Sverige, har traditionellt utformat sina skatteflyktsregler med fasta rekvisit som på ett tämligen mekaniskt sätt anger vilka transaktioner etc. som omfattas av regleringen. De svenska CFC-reglerna är ett exempel på denna lagstiftningsteknik. Fördelen med sådana regler är att de kan beräknas ge en bättre förutsebarhet än regler med mer öppna rekvisit. Samtidigt finns alltid en risk att schablonmässigt utformade skatteflyktsregler fångar in fler situationer än vad som egentligen är motiverat utifrån reglernas syfte och som framgått anser jag att EG-domstolens praxis visar att sådana regler aldrig kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Finansdepartementet har också nyligen i en promemoria lämnat förslag om att CFC-reglerna skall kompletteras med ett nytt undantag för bolag belägna inom EES-området.[54] Undantaget är direkt föranlett av domen i *Cadbury Schweppes*.

Enligt förslaget skall CFC-beskattning underlåtas om delägaren kan visa att bolaget i den stat där det hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. I promemorian anges att det skall ske en helhetsbedömning grundad på samtliga omständigheter i det enskilda fallet, men att vissa omständigheter ansetts så viktiga att de bör anges direkt i lagtexten. Enligt denna skall därför särskilt beaktas om bolaget har egna resur-

[51] Se p. 54 i domen.

[52] Jfr p. 64 i generaladvokatens yttrande i målet.

[53] Se även generaladvokatens yttrande i *Cadbury Schweppes*, p. 92, där han drar slutsatsen att för att en nationell lagstiftning skall kunna rättfärdigas av önskemålet att bekämpa skatteundandragande så får den inte begränsas till att avse en allmänt definierad situation utan måste göra det möjligt för den nationella domstolen att relatera prövningen till förhållandena i det enskilda fallet.

[54] Ändrade regler för CFC-beskattning, finansdepartementets promemoria den 25 juni 2007.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

ser i den stat där det hör hemma i form av lokaler, utrustning och kompetent personal. Vidare skall beaktas om bolaget självständigt fattar beslut om den löpande verksamheten och förfogar över bolagets likvida medel och annan lös egendom utan andra restriktioner än vad som nödvändigt följer av lagstiftningen i den stat där bolaget hör hemma. Syftet med prövningen skall enligt promemorian vara att fastställa om en etablering utgör ett sådant konstlat upplägg som åsyftas i EG-domstolens dom.

De kriterier för bedömningen som anges i förslaget är som synes utformade i nära anslutning till EG-domstolens dom. Eftersom den skattskyldige enligt EG-domstolen alltid skall ha rätt att lägga fram alla de omständigheter som talar för att det rör sig om en verklig etablering kan bedömningen dock inte begränsas till dessa kriterier. Så är förslaget inte heller utformat utan det anges endast att dessa omständigheter är särskilt viktiga att beakta. Även andra omständigheter måste således kunna beaktas och det faktum att det inte kan klarläggas att samtliga de omständigheter som nämns i den föreslagna lagtexten är för handen kan inte med automatik innebära att det skall anses vara fråga om ett konstlat upplägg. Att de föreslagna reglerna är tänkta att tillämpas på detta sätt framgår av att det i promemorian sägs att det skall ske en helhetsbedömning med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall, men detta skulle nog också kunna uttryckas tydligare i själva lagtexten.

En annan fråga som kan diskuteras är att det enligt förslaget är delägaren som åläggs att *visa* att de angivna omständigheterna är för handen och att bolaget därmed utgör en verklig och inte en konstlad etablering. Frågan är om detta är förenligt med EG-rätten. Som framgått uppfattar jag inte domstolens uttalande om att de skattskyldiga måste *ges tillfälle* att visa att det rör sig om en verklig etablering som att domstolen därmed accepterar att de skattskyldiga åläggs en *omvänd bevisbörda*. Jag tolkar det mer som att skattemyndigheten först måste presentera omständigheter som tyder på att det rör sig om en konstlad etablering men att de skattskyldiga sedan skall ges möjlighet att lägga fram omständigheter som motbevisar detta. Det nya undantaget skulle därmed kunna uppfattas som alltför strikt eftersom delägaren s.a.s. direkt åläggs att visa att det rör sig om en verklig etablering. Samtidigt är ju, vilket också framhålls i promemorian, en grundläggande förutsättning för att undantaget alls skall aktualiseras att Skatteverket visar att bolaget är ett CFC-bolag enligt de vanliga bestämmelserna.[55] Frågan blir därmed om de kriterier som används i dessa bestämmelser för att ringa in vilka bolag som utgör CFC-bolag är av den karaktären att man kan presumera att de bolag som uppfyller dessa kriterier utgör konstlade etableringar. I så fall kan det nya undantaget endast sägas öppna en möjlighet för delägaren att motbevisa detta och det kan då inte anses oförenligt med EG-rätten att delägaren åläggs bevisbördan i själva undantaget. Om kriterierna för att CFC-beskatta är så allmänt utformade att de inte kan sägas typiskt sett träffa konstlade etableringar blir dock bevisbördans placering i undantagsregeln enligt min mening betydligt mer problematisk.

Enligt huvudregeln räcker det att ett bolag är lågbeskattat i utlandet för att det skall anses utgöra ett CFC-bolag. Denna omständighet kan enligt min mening knappast i sig accepteras som en presumtion för att bolaget utgör en konstlad etablering. Enligt en kompletteringsregel gäller dock för bolag hemmahörande inom EES att det i princip endast är bolag som sysslar med koncernintern finan-

[55] Se s. 10 i promemorian.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

siell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet som omfattas av CFC-reglerna. Här är det intressant att notera att generaladvokat Léger i sitt förslag till avgörande i *Cadbury Schweppes* diskuterade just denna typ av koncernintern verksamhet.[56] Han fann att en medlemsstat bör ha rätt att införa regler enligt vilka placeringen av sådan verksamhet i ett lågskatteland utgör en presumtion för skatteundandragande, men att denna presumtion i så fall måste kunna motbevisas. Anledningen till detta var att det enligt generaladvokaten är lättare att bilda ett artificiellt bolag när det är avsett att tillhandahålla tjänster än när det skall producera varor, och detta i all synnerhet när tjänsterna är av finansiell karaktär och tillhandahålls inom en koncern. EG-domstolen tog inte direkt ställning till denna fråga i domen, men för egen del är jag ändå böjd att instämma i generaladvokatens resonemang. Min bedömning är därför att bevisbördans placering i den föreslagna undantagsregeln bör vara EG-rättsligt acceptabel när klassificeringen som CFC-bolag grundas på den nämnda kompletteringsregeln. Om klassificeringen som CFC-bolag sker endast på den grunden att bolaget är lågbeskattat menar jag dock att det starkt kan ifrågasättas att det sedan läggs på den skattskyldige att visa att det rör sig om en verklig etablering.[57]

Förslaget i promemorian syftar således till att EG-anpassa de svenska CFC-reglerna. Frågan är om en motsvarande anpassning behöver ske av den generella skatteflyktslagen för att en tillämpning av denna skall anses EG-rättsligt godtagbar även i fall när en sådan tillämpning hindrar den fria rörligheten. Till skillnad från vad som är fallet i de nuvarande CFC-reglerna är rekvisiten i skatteflyktslagen relativt öppna och flexibla och ger möjlighet att relatera prövningen till omständigheterna i varje enskilt fall. Skatteflyktslagen kan dock på vissa punkter uppfattas vara strängare än vad EG-rätten tillåter. Exempelvis anges i lagen att denna är tillämplig om skatteförmånen kan antas ha utgjort det "övervägande skälet" för förfarandet, vilket förefaller kunna fånga in även andra situationer än de "rent konstlade upplägg" som enligt EG-rätten får angripas. Enligt min mening bör denna skillnad dock kunna överbryggas genom att skatteflyktslagen ges en restriktiv och EG-konform tolkning i de situationer då en tillämpning av lagen utgör ett hinder för den fria rörligheten. På motsvarande sätt kan s.k. genomsynsresonemang endast användas för att angripa situationer som i EG-rättslig mening är rent konstlade, när en tillämpning av dessa resonemang innebär att den fria rörligheten hindras.

4 Slutkommentar

Som genomgången ovan har visat innebär EG-rätten klara begränsningar för medlemsstaternas möjligheter att angripa försök till kringgåenden av skattelagstiftningen. Ett genomgående drag när det gäller det EG-rättsliga utrymmet för att angripa olika former av skattekringgåenden är att EG-rätten inte verkar acceptera mekaniskt verkande skatteflyktsregler. För att en skatteflyktsregel skall vara EG-rättsligt godtagbar verkar således fordras att regeln möjliggör ett hänsynstagande till omständigheterna i varje enskilt fall. Detta gäller såväl för åtgärder som vidtas på de områden som är föremål för harmonisering som för åtgärder som innebär att den fria rörligheten hindras. Även i övrigt förefaller

[56] Se p. 138–143 i generaladvokatens yttrande.

[57] Så synes kunna bli fallet om det potentiella CFC-bolaget har inkomster som inte omfattas av det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet, eftersom kompletteringsregeln enligt 39a:7, 3 st. IL inte gäller för sådana inkomster.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15

det finnas ett stort mått av konvergens i EG-domstolens syn på möjligheten att angripa kringgående av EG-direktiv respektive möjligheten att rättfärdiga skatteflyktsregler som hindrar den fria rörligheten. Detta visas inte minst av att domstolen i domar rörande missbruk på sekundärrättens område ofta hänvisar till domar rörande fördragsfriheterna och vice versa. Enligt min mening kan man dock inte helt bortse ifrån att det i det förstnämnda fallet handlar om åtgärder som skall motverka kringgående av EG-rätt medan det i det sistnämnda fallet tvärtom handlar om att EG-rätten får stå tillbaka till förmån för åtgärder som skall motverka kringgående av den nationella rätten. Det förefaller troligt att EG-domstolen ser mer positivt på den förstnämnda än på den sistnämnda typen av åtgärder. En viss försiktighet bör därför ändå iakttas vid överföring av praxis från det ena av dessa områden till det andra.

En fråga man avslutningsvis kan ställa sig är om det är önskvärt med en utveckling där specifika skatteflyktsregler med i lagtexten fast angivna rekvisit i allt större utsträckning ersätts med mer öppet och flexibelt utformade regler och principer för att motverka skatteflykt. Den svenska skatteflyktslagen har ofta kritiserats för bristande förutsebarhet och för att vara problematisk hur legalitetssynpunkt. Detsamma gäller kanske i än högre grad för s.k. genomsyn som metod för att angripa kringgående av skattelagstiftningen. Samtidigt verkar dessa typer av åtgärder stå i större samklang med de krav som EG-rätten ställer eftersom de möjliggör att bedömningen relateras till omständigheterna i varje enskilt fall. Enligt min mening vore det dock olyckligt om EG-rätten skulle leda till ett mer betydande systemskifte när det gäller metoder för att angripa skatteflykt. Jag anser att man även i fortsättningen så långt det är möjligt bör precisera i lagtext vilka förfaranden som inte accepteras och som därför skall föranleda särskilda skattekonsekvenser. Detta är angeläget inte minst av förutsebarhetsskäl. På de områden där EG-rätten så kräver måste reglerna dock kompletteras med någon form av ventil eller undantagsregel som möjliggör för de skattskyldiga att undkomma en tillämpning av reglerna efter en prövning i det enskilda fallet. En sådan lagstiftningsteknik anser jag vara att föredra framför att i större utsträckning ha regler och principer där redan den grundläggande bedömningen av om ett förfarande utgör ett sådant kringgående som bör föranleda särskilda skattekonsekvenser sker från fall till fall utan att relateras till i lagtext klart preciserade rekvisit.

Kristina Ståhl är professor i finansrätt vid Uppsala universitet. Hon är för närvarande verksam som gästprofessor vid Centrum för Skatterätt, Handelshögskolan i Stockholm. Centrum för Skatterätt stöds av Deloitte, Mannheimer Swartling, Skeppsbron Skatt och Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:25:15