LUND UNIVERSITY

# Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten

## En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten

Fritz, Maria

2020

*Document Version:*
Förlagets slutgiltiga version

Link to publication

*Citation for published version (APA):*
Fritz, M. (2020). *Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten*. [Doktorsavhandling (monografi), Ekonomihögskolan]. Lunds universitet, Media-Tryck .

*Total number of authors:*
1

**General rights**
Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:
Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.
• Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
• You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
• You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: https://creativecommons.org/licenses/

**Take down policy**
If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

Download date: 04. Jul. 2025

# Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten

## En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?

MARIA FRITZ
HANDELSRÄTT | EKONOMIHÖGSKOLAN | LUNDS UNIVERSITET

Printed by Media-Tryck, Lund 2020 NORDIC SWAN ECOLABEL 3041 0903

LUNDS UNIVERSITET

EKONOMI-
HÖGSKOLAN

Institutionen för handelsrätt

ISBN 978-91-7895-644-9

# Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten

## En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?

Maria Fritz

LUND
UNIVERSITY

AKADEMISK AVHANDLING

som för avläggande av juris doktorsexamen vid Ekonomihögskolan, Lunds universitet, kommer att offentligen försvaras i Tegstamsalen tisdagen den 17 november 2020, kl. 10.15.

*Fakultetsopponent*
Docent Vladimir Bastidas Venegas

| | |
|---|---|
| **Organization**<br>LUND UNIVERSITY<br>DEPARTMENT OF BUSINESS LAW | **Document name**<br>DOCTORAL DISSERTATION |
| | **Date of issue** 2020-10-27 |
| **Author:** Maria Fritz | **Sponsoring organization:** Department of Business Law |


**Title and subtitle**: Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten
En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?


**Abstract**

This dissertation concerns a legal development that is currently taking place in Sweden due to its membership in the European Union (EU). It analyses the impact of the EU legal principle on abuse of law (the abuse principle). This principle has been developed gradually under long time in EU law and clarifying rulings from the Court of Justice of the European Union (CJEU) on the general nature of the principle, have been decided fairly recently. To ensure the uniform application of the general principle of abuse of law throughout the EU in the area of direct taxation, the EU Council of Ministers has codified the principle in several EU Directives. This can, in particular, bee seen in Article 6 of Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (ATAD).

In Sweden, the corresponding issue in a national context is dealt with through a ban on tax evasion in the Tax Evasion Act (1995: 575), which is, however, based on a different underlying legal rationality. As the title of this dissertation states, regulating tax avoidance is often a matter of balancing different values against each other in both EU law and the Swedish legal system – legal certainty vs justice (or fairness). It is demonstrated in the thesis that this trade-off differs in different legal cultures and that this explains the fact that it can be difficult to achieve a EU-compliant application of the principle of abuse of law in Sweden, both in the form of a generally applicable legal principle and in a codified form in the area of tax law (Article 6 in ATAD).

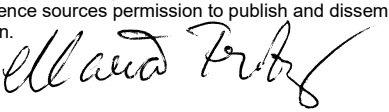
The thesis argues that the Swedish Tax Evasion Act should be revised to better reflect the development in the EU regarding the prohibition on abuse of law. It is submitted that neither the Swedish courts nor the Swedish Tax Authority have been given satisfactory legal pre-conditions to ensure an EU-compliant result.



| | | |
|---|---|---|
| **Key words:** EU law, Abuse of law, General principles of law, tax avoidance | | |
| Classification system and/or index terms (if any) | | |
| Supplementary bibliographical information | | **Language** Swedish |
| **ISSN** and key title | | **ISBN** 978-91-7895-644-9 |
| Recipient's notes | **Number of pages** 431 | Price |
| | Security classification | |



I, the undersigned, being the copyright owner of the abstract of the above-mentioned dissertation, hereby grant to all reference sources permission to publish and disseminate the abstract of the above-mentioned dissertation.

Signature  Date 2020-10-19

# Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten

## En förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?

Maria Fritz

LUND
UNIVERSITY

Omslagsbild: Kennet Ruona

© Maria Fritz, 2020

Ekonomihögskolan
Institutionen för handelsrätt

ISBN 978-91-7895-644-9 (tryck)
ISBN 978-91-7895-645-6 (pdf)

Tryckt i Sverige av Media-Tryck, Lunds universitet, Lund 2020

Media-Tryck är ett svanen-
märkt tryckeri. Läs mer
om vårt miljöarbete på
www.mediatryck.lu.se

MADE IN SWEDEN

*Till Mewtwo*

# Innehåll

**Förord** **11**

**Förkortningar** **13**

**Kapitel 1 - Inledning** **15**

1.1 Ämne 15

1.2 Terminologi 23

1.3 Förbud mot rättsmissbruk i romersk rätt 25

1.3.1 Inledning 25

1.3.2 Den romerska rätten uppbyggnad i korthet 27

1.3.3 Förbudet mot rättsmissbruk 31

1.3.4 Den romerska rätten i EU:s medlemsstater 34

1.4 EU:s rättsordning 36

1.5 Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten 42

1.6 Spänningsförhållandet mellan rättvisa och rättssäkerhet 45

1.7 Syfte, upplägg och forskningsfrågor 51

1.8 Metod 55

1.8.1 Rättsdogmatisk metod 55

1.8.2 Historiska förklaringsfaktorer 58

1.8.3 Rättskulturella förklaringsfaktorer 59

1.8.4 Rättspolitiska förklaringsfaktorer 64

1.8.5 Varierande materialanvändning 65

1.8.6 Avgränsningar 65

**Kapitel 2 – Rättsprincipers ställning och betydelse** **69**

2.1 Inledning 69

2.2 Positiv rätt och naturrätt 72

2.3 Giltig rätt och gällande rätt 77

2.4 Allmänna rättsprinciper 79
2.4.1 Inledning 79
2.4.2 Dworkins rättsteoretiska resonemang 80
2.4.3 Rätt och moral 84
2.5 Rättsprincipers ställning i Sverige 86
2.6 Europeiseringstendenser i svensk rätt 91
2.7 Rättsprincipers ställning i EU 97
2.7.1 Allmänt 97
2.7.2 De unionsrättsliga principernas effekt i medlemsstaternas rättssystem 105
2.8 Summering och reflektion 111
**Kapitel 3 – Tolkningstraditioner i Sverige och EU 115**
3.1 Inledning 115
3.2 Tolkningstraditioner i svensk rätt 119
3.2.1 Inledning 119
3.2.2 Bokstavstrogen tolkning 121
3.2.3 Systematisk tolkning 125
3.2.4 Teleologisk tolkning 126
3.2.5 Förarbeten 128
3.2.6 Särskilt om tolkning av skatteregler 131
3.2.7 Sammanfattning 137
3.3 Tolkningstraditioner i EU-rätten 139
3.3.1 Inledning 139
3.3.2 Bokstavstrogen tolkning 142
3.3.3 Systematisk tolkning 148
3.3.4 Teleologisk tolkning 152
3.3.5 Förarbeten 155
3.4. Summering och reflektion 165
**Kapitel 4 – Rättssäkerhet i Sverige och EU 167**
4.1 Inledning 167
4.2 Rättssäkerhet i svensk rätt 170
4.2.1 Inledning 170
4.2.2 Hur definieras rättssäkerhet? 172
4.2.3 Traditionell rättssäkerhet 173
4.2.4 Materiell rättssäkerhet m.m. 174
4.2.5 Kritik mot en vidgad definition av rättssäkerhet 176
4.2.6 Rättssäkerhetsbegreppet inom skatterätten 177

4.3 Rättssäkerhet i EU-rätten 189
4.3.1 Inledning 189
4.3.2 Rättssäkerhetsprincipens generella betydelse i EU-rätten 194
4.3.3 Rättssäkerhetsprincipens betydelse för det korrekta genomförandet av EU-rätten i medlemsstaterna 200
4.3.4 EU:s rättssäkerhetsprincip i nationell tillämpning 202
4.3.5 Särskilt om rättssäkerhet på skatteområdet 210
4.4 Summering och reflektion 217

**Kapitel 5 – Principen om förbud mot rättsmissbruk 221**

5.1 Inledning 221
5.2 Rättsmissbruksprincipens framväxt inom unionsrätten 227
5.3 Förbudet mot rättsmissbruk erkänns uttryckligen i EU-rätten 230
5.4 Rättsmissbruk i förhållande till fördragsbestämmelser? 234
5.5 Konsekvenser av att förbudet mot rättsmissbruk är en allmän rättsprincip 241
5.5.1 Inledning 241
5.5.2 Enhetliga förutsättningar för när rättsmissbruk föreligger 245
5.5.3 Rättsmissbruksprincipen gäller utan lagstöd 248
5.5.4 Rättsföljd vid överträdelse av rättsmissbruksprincipen 253
5.6 Särskilda anti-missbruksklausuler i EU-direktiv på skatteområdet 254
5.6.1 EU:s kompetens i fråga om direkt beskattning 254
5.6.2 Moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG) 260
5.6.3 Fusionsdirektivet (90/434) 267
5.6.4 Ränte- och royaltydirektivet (2003/49) 274
5.6.5 ATAD (2016/1164) 278
5.7 Framväxten av ett nytt inremarknadsparadigm 287
5.7.1 Inledning 287
5.7.2 Ordoliberalismens återkomst? 288
5.8 Avslutande reflektion – rättvisa framför rättssäkerhet? 298

**Kapitel 6 - Skatteflyktslagen**
**– en svensk motsvarighet till rättsmissbruksprincipen? 303**
6.1 Inledning 303
6.2 1928 års bolagsskatteberedning och utvecklingen under 1930- och 1940-talet 305
6.3 1953 års skatteflyktskommitté 310
6.4 Retroaktiv skattelagstiftning för att hindra skatteflykt 315
6.5 Nytt intresse för en generalklausul mot skatteflykt 317
6.6 Proposition 1980/81:17 med förslag till skatteflykt, m.m. 321
6.7 Proposition 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m. 324
6.8 SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt, Betänkande av skatteflyktsutredning 1989 326
6.9 Lagen om skatteflykt upphävs och återinförs 328
6.10 1995 års skatteflyktskommitté och proposition 1996/97:170 328
6.11 Skatteflyktslagen i doktrin och praxis 334
6.12 Skatteflyktslagen och EU:s rättsmissbruksprincip 340
6.13 Skatteflykt och den svenska instansordningen 352
6.14 Bulvanregeln och EU:s rättsmissbruksprincip 357
6.14.1 Kringgående av kupongskatt 357
6.14.2 EU-konform tolkning? 359
6.15 Avslutande reflektion – behövs en EU-anpassad skatteflyktslag? 363
**Kapitel 7 – Slutsatser 369**
7.1 Inledning 369
7.2 Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten 372
7.3 Svårigheten att tillämpa ett förbud mot rättsmissbruk i svensk skatterätt 375
7.4 Rättsliga förutsättningar för en EU-konform tillämpning av förbudet mot rättsmissbruk i svensk skatterätt 383
**Summary 387**
**Källförteckning 391**

# Förord

Först vill jag tacka min handledare, Cécile Brokelind, som från första början fann forskningsprojektet lovvärt och som genom en ansökan om forskningsmedel gjorde det möjligt att förverkliga det. Dessutom har hon tillsamman med min biträdande handledare, Xavier Groussot, haft tilltro till min förmåga att envist, ihärdigt och på eget – ibland trotsigt – sätt, till slut gå i mål med skrivandet. Tack för ert stöd! Ett stort tack riktas också till Torsten Söderbergs stiftelse som valde att stödja projektet ekonomiskt och också fann fortsatt tilltro till det i halvtid.

Mitt manus har i olika skeden lästs av ett antal kolleger och vänner som har lämnat värdefulla kommentarer. Jag vill särskilt tacka Mats Melin, Henrik Paulander, Niklas Arvidsson, Boel Flodgren och Mats Tjernberg.

Ett särskilt tack riktas också till Magnus Strand för fin insats som granskare vid mitt slutseminarium och Andreas Inghammar som engagerat sig i den inte alltid helt enkla universitetsadministrativa organisationen av avhandlingens successiva framläggande.

Slutligen är jag skyldig min man Jörgen Hettne ett varmt och innerligt tack för att ha stöttat mig genom hela processen och lyssnat till alla inte helt genomtänkta utläggningar. Jag vet att du ser fram emot nya samtalsämnen.

I avhandlingen har rättsutvecklingen beaktats per den 1 juli 2020.

Maria Fritz

Lillaröd i oktober 2020

# Förkortningar

| | |
|---|---|
| a.a. | Anfört arbete |
| AISDUE | Associazione Italiana degli Studiosi di Diritto dell'Unione europea |
| ATAD | Anti Tax Avoidance Directive |
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting |
| BIT | Bulletin for International Taxation |
| CML Rev. | Common Market Law Review |
| ECJ | European Court of Justice |
| EES | Europeiska ekonomiska samarbetsområdet |
| EGT | Europeiska gemenskapens officiella tidning |
| ELJ | European Law Journal |
| ELRev. | European Law Review |
| EU | Europeiska unionen |
| EU-domstolen | Europeiska unionens domstol |
| Europadomstolen | Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna |
| Europakonventionen | Europeiska konventionen för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna |
| ERT | Europarättslig tidskrift |
| EUT | Europeiska unionens officiella tidning |
| FEU | Fördraget om Europeiska unionen |
| FEUF | Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt |
| GAAR | General Anti-Avoidance Rule |
| HD | Högsta domstolen |
| HFD | Högsta förvaltningsdomstolen |
| IBFD | The International Bureau of Fiscal Documentation |
| JT | Juridisk Tidskrift |
| Kommissionen | Europeiska kommissionen |
| LGDJ | Librairie générale de droit et de jurisprudence |
| NJA | Nytt juridiskt arkiv |

| | |
|---|---|
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) |
| P. | Punkt |
| Prop. | Proposition |
| RF | Regeringsformen |
| RTDE | Revue trimestrielle de droit europeen |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| Rättighetsstadgan | Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna |
| S. | Sida |
| SAAR | Specific Anti-Avoidance Rule |
| Sieps | Svenska institutet för europapolitiska studier |
| SN | Skattenytt |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| SvJT | Svensk Juristtidning |
| SvSkT | Svensk Skattetidning |
| TAAR | Targeted Anti-Avoidance Rule |
| Tribunalen | Europeiska unionens tribunal |

# Kapitel 1 - Inledning

*I detta kapitel beskrivs vad denna avhandling i stora drag går ut på. Jag förklarar mitt syfte och forskningsfrågor och redogör för metod och de avgränsningar jag funnit nödvändiga. Ämnet presenteras kortfattat inledningsvis men därutöver sätter jag förbudet mot rättsmissbruk i ett historiskt perspektiv genom att redogöra för principens funktion i den romerska rätten. Jag presenterar också kortfattat EU-rättens särskilda drag, inklusive rättsmissbruksprincipens betydelse samt belyser spännings-förhållandet mellan rättvisa och rättssäkerhet, som är ett genomgående tema i denna framställning. Skälet till att en så pass fyllig bakgrundsbeskrivning görs är att jag bedömer den värdefull för förståelsen av de kommande kapitlen.*

## 1.1 Ämne

Som framgår av titeln behandlas i denna avhandling förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten. Som undertiteln antyder är dock ett genomgående tema förhållandet mellan rättvisa och rättssäkerhet, eftersom förbudet mot rättsmissbruk kan sägas uttrycka en avvägning mellan dessa värden. De begrepp som valts i undertiteln kan uppfattas som mångtydiga, men samtidigt fångar de på ett träffande sätt de frågeställningar jag behandlar och motsvarande terminologi används internationellt för att spegla liknande problemställningar (justice vs legal certainty).[1] Det finns också anledning att betona att i det EU-rättsliga sammanhang som detta arbete behandlar syftar inte ”rättvisa” i första hand på en rättvis fördelning av skattebördan, utan rättvisa konkurrensvillkor på EU:s inre marknad (konkurrensneutralitet på

[1] Se t.ex. Freedman J., Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-avoidance Principle, British Tax Review 2004, s. 332-357, Zimmer F., In Defence of General Anti-Avoidance Rules, BIT 2019, s. 2-4, och de la Feria R., On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law (Editorial), EC Tax Review 2020, s. 142-146, s.145. För ett liknande perspektiv angående socialt ansvarstagande se Hilling A. och Ostas D. T., Corporate Taxation and Social Responsibility, Wolter Kluwer 2017.

EU:s inre marknad diskuteras under avsnitt 5.7). Jag preciserar närmare vad jag menar med rättvisa i det fortsatta arbetet i avsnitt 1.6 nedan.

Få juridiska frågor är så komplicerade och omdebatterade som den optimala avvägningen mellan å ena sidan rättssäkerhet, med betoning på rättslig förutsebarhet, och å andra sidan rättvisa, med betoning på godtagbara resultat för rättsordningen som helhet i enskilda fall. Det handlar om två emellanåt oförenliga värden som i någon form erkänns av alla rättsordningar. Vilket värde som väger tyngst och var gränsen ska dras mellan dem är en fråga för den tillämpliga rättsordningen, som kan vara nationell eller transnationell. Det är uppenbart att gränsdragningen varierar över tid och påverkas av den allmänna samhällsutvecklingen. Det politiska trycket på ”rättvisa” kommer ofta i kölvattnet på ekonomiska kriser och rör bl.a. skattefördelningspolitiska aspekter. Rättsmissbruksprincipen och andra sätt att hantera skatteflykt får då särskild aktualitet. Detta är ett skäl till att jag valt att särskilt fokusera på skatterättsliga frågeställningar i detta arbete. De åtstramningsåtgärder som vanligen blir följden av en ekonomisk kris gör att staterna blir mer benägna att t.ex. säkra skatteintäkter och hindra skatteflykt. Europeiska kommissionen har uttryckt att medan rättvis skattekonkurrens ofta betraktas som ett medel för att uppmuntra investerarvänliga skattesystem, måste dessa också säkerställa hållbara intäkter på ett rättvist och effektivt sätt. Skattekonkurrensens legitimitet försvagas om sådan konkurrens missbrukas, eftersom skatteflykt medför en fragmentering av den inre marknaden och hindrar rättvis och effektiv beskattning.[2]

Denna typ av reaktioner är inte något unikt för EU. Ett historiskt intressant och också belysande exempel är den amerikanske presidenten Roosevelts[3] svar på 1930-talets depression i hans tal till kongressen inför antagandet av Revenue Act 1937. Roosevelt anförde då:

> “… Methods of escape or intended escape from tax liability are many. Some are instances of avoidance which appear to have the color of legality; others are on the borderline of legality; others are plainly contrary even to the letter of the law.
>
> All are alike in that they are definitely contrary to the spirit of the law. All are alike in that they represent a determined effort on the part of those who use

[2] Se En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, COM (2015) 302, s. 5.

[3] Franklin D. Roosevelt var Amerikas förenta staters president mellan åren 1933-1945.

> them to dodge the payment of taxes which Congress based on ability to pay. All are alike in that failure to pay results in shifting the tax load to the shoulders of others less able to pay, and in mulcting the Treasury of the Government's just due."[4]

Roosevelts reaktion riktade sig inte bara mot det dåvarande rättssystemet som sådant utan också hur det utnyttjades i praktiken. Det missbruk, dvs. den orättvisa han såg skulle framöver inte tillåtas av fördelningspolitiska skäl. Förhindrandet av skatteflykt och annat skatteundandragande spelade alltså stor roll i amerikansk politik på 1930-talet.[5] Det var också viktigt att upprätthålla en allmän moral att betala skatt i hela befolkningen, särskilt i svåra tider, vilket också påpekades av Roosevelt:

> "It seems clear that if tax evasion and tax avoidance can be promptly stopped through legislation and regulations resulting from a special investigation a very large portion of the deficiency in revenues will be restored to the Treasury. … The example of 'successful tax' dodging by a minority of very rich individuals breeds efforts by other people to dodge other laws as well as tax laws. It is also a matter of deep regret to know that lawyers of high standing at the Bar not only have advised and are advising their clients to utilize tax avoidance devices, but are actively using these devices in their own personal affairs. We hear too often from lawyers, as well as from their clients, the sentiment 'It is all right to do it if you can get away with it.'[6]

Ett mer sentida exempel är OECD:s svar på 2008 års finansiella kris, som kom att påverka EU:s utveckling och därmed är av mer omedelbar betydelse för detta arbete. OECD sammanfattar effekten av den finansiella krisen på följande sätt:

---

[4] Franklin D. Roosevelts Message to Congress on Tax Evasion Prevention, June 01, 1937. Publicerat online av Gerhard Peters och John T. Woolley, The American Presidency Project. Tillgänglig via https://www.presidency.ucsb.edu/node/209644.

Se också Barker B. W., "The Ideology of tax avoidance" i The Routledge Companion to Tax Avoidance Research (red.) Hashimzade N. och Epifantseva Y., Routledge 2018, s. 387-403, s. 389.

[5] Se Likhovski, A., The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication, Cardozo Law Review 2004, s. 953-1018, s. 1005.

[6] Franklin D. Roosevelts Message to Congress on Tax Evasion Prevention, June 01, 1937, publicerat online av Gerhard Peters och John T. Woolley, The American Presidency Project. Tillgänglig via: https://www.presidency.ucsb.edu/node/209644.

> "If there is a silver lining to the 2008 financial crisis, it is that it was a catalyst for the unprecedented progress we have made in building robust international tax standards for the interconnected global economy of the 21st century.
>
> The current international tax agenda relies on two building blocks: tackling tax avoidance via the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project; and promoting transparency and exchange of information among jurisdictions for tax purposes. …
>
> The international debate on taxation first went global in 2009, when at the height of the crisis, the G20 declared that bank secrecy was over and committed to take action against non-co-operative jurisdictions, including tax havens. Countries around the world agreed to fight cross-border tax evasion together by committing to the international standard for exchange of tax information on request (EOIR) developed by the OECD, and by joining the restructured Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. The Global Forum, which now has over 130 members, all participating on an equal footing, has enabled rapid implementation of the standard through a comprehensive peer review process." [7]

För EU:s del ledde den finansiella krisen bl.a. till en omfattande omreglering av kredit- och försäkringsmarknaderna i Europa,[8] men så småningom nåddes även större politisk enighet kring regler för skatteflykt, tydligast illustrerat av direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ATAD), där principen om rättsmissbruk finns kodifierad i artikel 6.

Den politiska utvecklingen kan också färga den rättsliga på annat sätt än att nya regler beslutas, t.ex. skatteflyktsklausuler. Det är också möjligt att urskilja förändrade attityder i rättspraxis. Som exempel kan nämnas det välkända amerikanska målet *Helvering v. Gregory*. Målet är närmast universellt uppmärksammat och illustrerar de skilda perspektiven på rättvisa och rättssäkerhet även för europeiska förhållanden.[9] Gregory genomförde en företagsombildning av skatteskäl som accepterades i första instans.[10] Denna dom överklagades dock till Second Circuit Court of Appeals, vilket skedde

[7] Se Saint-Amans P, https://www.oecd.org/forum/oecdyearbook/global-tax-transparency-we-have-the-tools.htm.

[8] Se Eriksson, J. & Hjeds Löfmark, M., EU som krishanterare: Ekonomisk styrning och finansiell stabilitet, Sieps 2013:3.

[9] Se Hilling och Ostas, a.a., s. 50 ff.

[10] Gregory v. Commissioner, 27 B.T.A. 223 (1932).

efter att Roosevelt hade valts till president. Den amerikanske domaren Hand[11] skriver till att börja med i domen[12] att:

> "Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which best pays the treasury. There is not even a patriotic duty to increase one's taxes. Over and over again the Courts have said that there is nothing sinister in so arranging affairs as to keep taxes as low as possible."

Men domare Hand uttalade också:

> "Nevertheless, it does not follow that Congress meant to cover such a transaction, not even though the facts answer the dictionary definitions of each term used in the statutory definition. It is quite true, as the Board has very well said, that as the articulation of a statute increases, the room for interpretation must contract; but the meaning of a sentence may be more than that of the separate words, as a melody is more than the notes, and no degree of particularity can ever obviate recourse to the setting in which all appear, and which all collectively create."

Domare Hand godkände överklagandet och dömde alltså till förmån för staten. Det har påpekats att domen ska förstås mot bakgrund av den historiska utvecklingen.[13] Valet av Roosevelt som president 1932 följdes av skattehöjningar för de rikaste och också många avslöjanden om skatteflykt. Domare Hands uttalande ska alltså ses i detta sammanhang och likaså att USA:s högsta domstol sedermera bekräftade avgörandet,[14] vilket ledde till den amerikanska doktrinen om "economic substance", som sedan dess använts för att förhindra skatteflykt.[15]

---

[11] Förutom domare L Hand så hänvisas det till domarna Swan och A. N. Hand i domslutet, men det var L Hand som var referent i målet.

[12] Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/

[13] Se Likhovski, a.a., s. 953-1018.

[14] Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935), https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/. Se också Avi-Yonah, R. S. och Pichadze, A., "Formulating A General Anti-Abuse Rule (GAAR) in Tax Legislation – Insights and recommendations" i The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Routledge 2018, s. 117-135, s. 125.

[15] Ibid. Högsta domstolen uttalade bl.a.: "The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction, upon its face, lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose." (S.

Som kommer att diskuteras ingående i detta arbete har EU-domstolen givit uttryckt för liknande intresseavvägningar och gränsdragningar. Den har gjort skillnad på å ena sidan fall där en unionsmedborgare eller ett företag som är etablerat inom EU, som vill dra fördel av en förmånlig skattelagstiftning som gäller i en annan medlemsstat än den i vilken medborgaren eller företaget har sitt hemvist eller etablering, utnyttjar sin etableringsfrihet och därmed drar nytta av de skatteskillnader som finns mellan länderna,[16] och å andra sidan fall där etableringsfriheten missbrukas genom konstlade upplägg etc. som inte syftar till att uppnå EU:s målsättningar, utan enbart att undvika att betala skatt.[17] EU-rätten ger sålunda inget skydd för att ett bolag uppnår förmånlig beskattning genom att bilda dotterbolag i olika EU-länder om dessa bolagsbildningar saknar koppling till den ekonomiska verkligheten och har som huvudsakligt ändamål att uppnå en skattefördel som står i strid med syftet med den gällande skattelagstiftningen.[18]

Den här avhandlingen kretsar kring den princip som här uttrycks, princip om rättsmissbruk eller mer korrekt uttryckt *principen om förbud mot rättsmissbruk*. Det är en princip som har sitt ursprung i romersk rätt där dess innebörd var att ett handlande som strider mot syftet med en viss rättsregel inte skyddas av rättsordningen. Inom romersk rätt utvecklades dock principen främst inom civilrätten och den fick sin största betydelse inom fastighetsrätten.[19] Det romerska ursprunget kommer att kort beröras längre fram i detta kapitel. Inom EU-rätten har principen sin främsta betydelse i offentligrättsliga relationer där den sätter en yttersta gräns för enskildas möjligheter att utnyttja rättigheter i EU-rätten. De situationer som berörs av förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten är alltså annorlunda än de fall som aktualiserades i den romerska rätten men det bakomliggande tankegodset är likartat.

293 U. S. 470). Se Hilling och Ostas, a.a., s. 50, som också nämner att målet lagt en grund för the business purpose doctrine.

[16] Se t.ex. mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 36 och när det gäller mervärdesskatt de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, p. 79.

[17] Mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 55.

[18] Se t.ex. de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 100.

[19] Se Londers, G., Deux principes généraux du droit issus du droit national et du droit communautaire: l'enrichissement sans cause ou l'enrichissement injustifié et l'interdiction de l'abus de droit (2008): Tillgänglig på EU-domstolens webbsida (http://curia.europa.eu/common/dpi/col_londers_fr.pdf).

Den grundläggande tanken bakom förbudet mot rättsmissbruk kan förenklat uttryckas som att en rättsordning alltid ska sträva efter att leverera godtagbara och rättvisa resultat till de som lyder under den. I varje rättsordning finns en risk att de regler som instiftas exploateras på ett sätt som förfelar deras syften och helt går emot lagstiftarens intentioner.

Som Maduro har uttryckt det.

> "[There is a] risk, inherent in every legal system, that actions may be taken which, despite formally complying with a legal provision, amount to abusive exploitation of the possibilities left open by that provision, contrary to its purposes and objectives."[20]

Att ett visst agerande kan ifrågasättas trots att det överensstämmer med en lags lydelse, kan naturligtvis resa invändningar av principiell natur.[21] Detta kan sägas begränsa rättsordningens rättssäkerhet i formell mening (förutsebarhet), eftersom en domstol även i ett fall då den konstaterar att reglerna har följts kan neka någon ett resultat som i formell mening följer av reglerna. Tillämpningen av principen om förbud mot rättsmissbruk förutsätter alltså någon form av teleologiskt angreppssätt, eftersom syftet med reglerna (och inte deras lydelse) får en avgörande betydelse. En domstol får härigenom ett ökat ansvar, eller om man så vill, utvidgad befogenhet, att korrigera det resultat som följer av en regel.[22] Principen om förbud mot rättsmissbruk är alltså en säkerhetsventil för att kunna motverka ett, för rättsordningen i stort, icke godtagbart resultat.[23] I praktiken handlar det om ett reduktionsslut där den i och för sig formellt giltiga tolkningen av en regel inte accepteras, vilket innebär att den skyldighet eller det förbud som försöker kringgås består eller att den förmån som någon försöker tillskansa sig bortfaller. Tillämpningen av förbudet mot rättsmissbruk hindrar därför en mekanisk bokstavstrogen tolkning när det är uppenbart att en

[20] Generaladvokaten Maduro i mål C-255/02, Halifax m.fl., p. 73.

[21] Schammo P., Arbitrage and Abuse of Rights in the EC Legal System, ELJ 2008, s. 351-376, s. 370.

[22] Ibid., s. 372: "recognising abuse of rights as a judicial doctrine means recognising the power to a Court to adjudicate disputes by ignoring the letter of the law following a finding of abuse … arguably, it is an extreme exercise of judicial discretion."

[23] « Un exercice du droit qui serait étranger à son but ou contraire à sa fonction n'est pas couvert par la contenu du droit ; il constitue donc un acte illégal ou fautif, un acte exercé sans droit ». Traité de Droit civil, Introduction Générale, (red.) Ghestin J., Le respect des finalités du système juridique, LGDJ 1977, s. 601. Egen fri översättning: Utövandet av en rättighet i strid med dess avsedda syftet eller funktion omfattas inte av tillämpningsområdet för rättigheten i fråga; handlingen är således olaglig eller felaktig, dvs. en handling som saknar stöd i lagstiftningen.

sådan tolkning inte leder till ett resultat som överensstämmer med regelns eller rättsordningens syfte.

Att det finns moraliska överväganden bakom principen om rättsmissbruk kan inte förnekas. Det är omoraliska resultat som ska undvikas, även om det naturligtvis inte handlar om någon fri moralprövning. På svenska brukar man i sådana fall tala om intressen som inte skyddas av rättsordningen. I fransk rätt tenderar moralen i sig att ges ett högre egenvärde.

> ”La stricte application des règles juridiques ne peut se faire contre les exigences fondamentales de la moralité. Le droit ne doit pas être un instrument utlisé pour violer impunément les préceptes moraux. Le dessein malicieux est donc sanctionné parce qu’il heurte de front morale.”[24]

Tillämpningen av förbudet mot rättsmissbruk har fått ett stort genomslag inom den internationella skatterätten på senare tid. Det är uppenbart att förbudet mot missbruk kan höja tröskeln för vad som är tillåten skatteplanering i jämförelse med vad som länge varit fallet i de flesta länder. Det får numera anses vara en universell problemställning. Weisbach har sålunda uttalat:

> “The tax law is the paradigmatic system of rules. … Yet over the last several years, the purely rule-oriented approach to the tax law has begun to be perceived as a failure. The reason is that taxpayers have been able to manipulate the rules endlessly to produce results clearly not intended by the drafters. Manipulation of this sort is inefficient, loses revenue, and demoralizes others. To respond, lawmakers and regulators have shifted the tax system toward standards, primarily by adopting what are known as ‘anti-abuse rules.’ A typical anti-abuse rule allows the government (and only the government) to override the literal words of a statute or regulation.”[25]

Förbudet mot rättsmissbruk kan ha stor betydelse för rättsutvecklingen i ett land, men har ännu större betydelse i ett system som EU:s där de nationella regelverken samsas på en gemensam (inre) marknad och där ekonomiska aktörer har möjlighet att välja det nationella regelverk som passar dem bäst. I ett sådant system öppnar sig större möjligheter att kringgå oönskade regler,

[24] Ibid. s. 595. Egen fri översättning: En strikt tillämpning av rättsliga bestämmelser kan inte göras gällande i strid med grundläggande moraliska värderingar. Lagen ska inte fungera som ett medel för att ostraffat kränka moraliska grundprinciper. Illvilliga konstlade arrangemang ska således beivras då de skadar moraliska värden.

[25] Weisbach, DA, Formalism in the Tax Law, The University of Chicago Law Review 1999, s. 860-886, s. 860– 61. Citerad i Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart 2014, s. 213-214.

t.ex. de som leder till hög beskattning. EU-domstolen har därför ställts inför grannlaga avvägningar mellan vad som utgör åsyftad regleringskonkurrens mellan medlemsstaternas rättsordningar och vad som utgör ett otillbörligt utnyttjande av skillnaderna mellan dessa, vilket tas upp särskilt i avsnitt 5.7.

## 1.2 Terminologi

Det jag kallar förbud mot rättsmissbruk uttrycks på olika sätt av EU-domstolen och hittills tycks inte en konsekvent terminologi föreligga. Istället för rättsmissbruk används ofta termen "förfarandemissbruk" (eng. abusive practice, fr. pratiques abusives) som överensstämmer med de sätt på vilket EU-domstolen först uttryckte sig (se avsnitt 5.2). Termen förfarandemissbruk på svenska anser jag dock inte blir helt rättvisande, utan jag använder istället "rättsmissbruk" när jag själv diskuterar begreppet.[26] Jag kommer dock inte att förändra den svenska versionen av EU-domstolens domar när jag återger vad domstolen säger. Detta kommer att leda till en något inkonsekvent begreppsanvändning, vilket är oundvikligt.

Att det är svårt att hitta en enhetlig terminologi för EU-domstolen kan ha att göra med att principen uttrycks på skilda sätt i nationell rätt. På franska görs t.ex. skillnad mellan "fraude à la loi" och "abus de droit", även om den idémässiga underbyggnaden är likartad. Fraude à la loi innebär ett missbruk eller kringgående av lag, medan abus de droit är ett missbruk av en enskild till skada för en annan enskild.[27] Av de franska koncepten är det därför "fraude à la loi" som ligger närmast det som utvecklats av EU-domstolen. Schammo sammanfattar detta som:

> "In essence, however, a fraude à la loi claim is raised in cases in which a person performs a legal act or places himself/herself in a specific legal situation with the intent to avoid or to circumvent otherwise applicable mandatory provisions."[28]

[26] I likhet med t.ex. generaladvokat Bobek, se hans förslag till avgörande i mål C-251/16, Cussens m.fl., p. 23.

[27] Det hänvisas ofta till den franska rättsordningen som en källa till rättsmissbruksprincipens moderna ursprung, se t.ex. Schammo, a.a. s. 354. Angående abus de droit och fraude à la loi, se Vocabulaire juridique, (red.) Cornu G., uppl. 7, Press Universitaire de France, 1998, s. 6 resp. 388.

[28] Ibid., s. 355.

EU-domstolen har dock ignorerat denna distinktion i sin rättspraxis och utvecklat ett mer övergripande koncept.[29]

En möjlig kritik mot termen ”rättsmissbruk” är att denna semantiskt anknyter till rättighetsbegreppet. När principen ursprungligen växte fram var det i regel fråga om situationer där någon utnyttjade en rättighet (t.ex. äganderätt till fast egendom) på ett orimligt, illvilligt eller skadligt sätt.[30] Många av de situationer som omfattas av förbudet mot rättsmissbruk inom EU-rätten är, utöver att EU-rättsliga rättigheter utnyttjas på ett orimligt sätt, att betrakta som kringgående av skyldigheter och jag kommer därför att även använda termen kringgående när det är särskilt belysande.[31]

Det finns i detta sammanhang anledning att också nämna den särskilda terminologin i internationell skatterättslig doktrin som anknyter till begreppet rättsmissbruk. [32] De olika begreppen kan sägas röra sig på en skala mellan vad som uppenbart är olagligt: *skattebedrägeri* (*tax fraud*) och vad som är uppenbart lagligt: *skatteplanering* (*tax planning* eller *tax mitigation*). Nära skattebedrägeri ligger *skatteundandragande* (*tax evasion*), vilket syftar på att ofullständiga eller oriktiga uppgifter lämnas av den skattskyldige i syfte att minska beskattningen. *Skatteflykt* (*tax avoidance*) ligger dock närmare den lagliga skatteplanering då det inte innebär att några skatteregler har överträtts i formell mening. Skatten undviks genom lagliga åtgärder, men det sammantagna resultatet är inte i överensstämmelse med skattelagstiftningens syfte. Skatteflykt kan därför ses som ett specialuttryck för rättsmissbruk inom skatterätten.[33] Det rör sig om en situation som ligger i gråzonen för vad som är laglig skatteplanering och gränsen för vad som är lagligt regleras olika i skilda rättsordningar. Ett uttryck som antyder att skatteplaneringen i detta avseende

[29] Saydé, a.a.. Se även generaladvokat Bobek, i hans förslag till avgörande i mål C-251/16, Cussens, p. 23-26.

[30] Se generaladvokat Bobek i mål C-251/16, Cussens, p. 24.

[31] Ibid, punkt 26. På det offentligrättsliga området är med andra ord ”kringgående” ett adekvatare begrepp för att beskriva vad som faktiskt åsyftas och inte det i huvudsak privaträttsliga begreppet ”missbruk av rättigheter”. Eftersom emellertid termen missbruk nu används i stor utsträckning i EU:s rättspraxis och doktrin kommer jag att behålla den. Jag föredrar emellertid, och kommer att i detta förslag använda, uttrycket ”rättsmissbruk” som åtminstone något mer antyder begreppets offentligrättsliga sammanhang.

[32] Se t.ex. Cozian, M., What is abuse of law”, Intertax 1991/2, s. 103-107.

[33] Prebble J. & Prebble Z., Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law, BIT 2008, s. 151-170, s. 152.

har gått för långt – genom avancerade tekniska upplägg mm – och därmed kan anses vara oförenlig med skattelagstiftningen, är *aggressiv skatteplanering*.[34] På skatteområdet förekommer också olika tillvägagångssätt för att beivra skatteflykt. Uttryck som *SAAR* (*Specific Anti-Avoidance Rule*) och *TAAR* (*Targeted Anti-Avoidance Rule*) används för lagstiftning som hindrar en specifik form av skatteflykt, vilket på svenska även kallas *stopplagstiftning*. *GAAR* (*General Anti-Avoidance Rule*) används för mer generella skatteflyktsklausuler som i sin konstruktion har mycket gemensamt med förbudet mot skatteflykt:[35] de kallas också *anti-missbruksklausuler* (*Anti-Abuse Clauses*). I vissa rättssystem, inklusive det EU-rättsliga, har också den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk en självständig betydelse vid sidan av de skatteflyktsklausuler som förekommer (se avsnitt 5.5).

## 1.3 Förbud mot rättsmissbruk i romersk rätt

### 1.3.1 Inledning

Att den romerska rätten överlevde i två årtusenden berodde i synnerhet på dess förmåga att på ett handfast sätt lösa verkliga problem, såväl sociala som personliga konflikter. Den romerska rätten var mindre teoretiserande än den tidigare grekiska rätten. Rätten ansågs inte för evigt sann, utan utvecklades ständigt i den praktiska tillämpningen och dokumenterades i syfte att användas av nästa generation praktiker. Det växte på så sätt fram en rättsdoktrin som klarlade vad som utgjorde gällande rätt och som gav ledning för rättstolkningen.[36] Härigenom växte så småningom fram en rättsordning, under vilken den lilla stadsrepubliken utvecklades till ett världsvälde på omkring 80

[34] Angående definition av aggressiv skatteplanering, se skäl 2 i kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU) och Europaparlamentets resolution av den 21 maj 2013 om bekämpning av skattebedrägeri, skatteundandragande och skatteparadis (2013/2060(INI)), (2016/C 055/07), se under skäl D. Inom doktrinen se bl.a. Dourado A. P., Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, Intertax 2015, s. 42 – 57 och Cordewener A., Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?, EC Tax Review 2017, s. 60 – 66, s. 61.

[35] Se Hilling och Ostas, a.a., s. 52-54 som beskriver TAARs som ett mellanting mellan SAARs och GAARs.

[36] Se Rätten i europeisk tradition, Nygren, R., publicerad 1994 i Signum, vol. 8. Tillgänglig via: http://www.signum.se/archive/read.php?id=1452.

miljoner människor och omfattade vidsträckta områden som idag utgör en stor del av Europa. Det krävdes avsevärd erfarenhet, klokhet och samhällsekonomisk blick för att skapa en sådan ordning, anpassad för de skilda folk och kulturer som omfattades.[37] Den del av den romerska rätten som gällde i hela imperiet kallades *ius gentium* (se närmare nedan), men det var alltså inte bara det vi idag betecknar som folkrätt, utan framför allt ”folkens rätt”, giltig för alla invånarna på de erövrade områdena samt i förhållandet mellan dessa och romerska medborgare.[38] Det är denna *ius gentium* som har haft störst betydelse för eftervärlden och inte den interna romarrätten, *ius civile*.[39] De delar av den romerska rätten som vi känner till idag återfinns i kejsare Justinianus lagverk från 500-talet e. Kr som under renässansen fick namnet *Corpus Iuris Civilis*.[40]

Vissa paralleller kan naturligtvis dras från utbredningen av den romerska rätten till utvecklingen av EU-rätten. En viktig likhet är den vikt som tillmäts rättens roll i integrationsprocessen (se avsnitt 1.4 nedan). En skillnad är dock naturligtvis att den romerska rätten dikterades från Rom och utsträcktes i valda delar till erövrade områden, medan EU-rätten har konstruerats av alla inblandade länder tillsammans. Det gränsöverskridande inslaget är dock påtagligt i båda systemen och svårigheten att utforma en transnationell rättsordning som upplevs som rättssäker och rättvis över hela territoriet. Som Ankarloo har påpekat, kännetecknades den romerska obligationsrätten av stor mångsidighet och precision.[41] Via *ius gentium* och den praxis som utvecklades av de s.k. praetorena (se nedan) kompletterades de ursprungliga ganska primitiva avtalen i *ius civile* med nya, tekniskt avancerade lösningar på problem i umgänget mellan jordmagnater, storproducenter, redare och bankirer. Ankarloo framhåller att det inte är förvånande att den moderna kapitalismen har hämtat mycket i sin handelsrättsliga överbyggnad därifrån.[42] Tilläggas kan att det därför inte heller är förvånande att också EU-rätten, som är dagens Europas ”*ius commune*” (gemenskapsrätt) hämtar inspiration från den romerska rätten.[43] I detta sammanhang saknas emellertid anledning att beröra den romerska rätten i detalj. Det som har störts intresse för detta arbete

[37] Romersk civilrätt, Ett radioföredrag, av V. Lundstedt, SvJT 1953, s. 145-152, s. 156.

[38] Ibid., s. 148.

[39] Ibid.

[40] Ankarloo B., Romersk rätt, Dialogos 1994, s. 9. Lagverket består av fyra delar, Institutiones, Digesta, Codex och Novellae.

[41] Ibid., s. 37.

[42] Ibid.

[43] Londers, G, a.a. s. 97.

är framväxten av det tankegods som man kan beteckna som ett förbud mot rättsmissbruk. Huruvida rättsmissbruk kunde betraktas som en allmän rättsprincip inom den romerska rätten är omtvistat.[44] Att en sådan rättsfigur kom till användning i syfte att förhindra orimliga konsekvenser av en bokstavstrogen tillämpning av rätten är däremot klart.[45]

### 1.3.2 Den romerska rätten uppbyggnad i korthet

Den romerska rättens utveckling speglar, som antyddes ovan, det romerska rikets framväxt från en stadsstat till ett medelhavsimperium. Den tidigaste lagsamlingen är de tolv tavlornas lag från 451-450-talet f. Kr som är en kodifiering av den äldsta sedvanerätten tillsammans med en del kungliga lagar.[46] Lagsamlingen innehöll regler både rörande offentlig och privat rätt där den senare var den dominerande.[47] Efterhand stiftade de romerska folkförsamlingarna nya lagar som tillsammans med den äldre rätten utgjorde ”*ius civile*”, dvs. det rättssystem som reglerade de romerska medborgarnas förehavande.[48] Lagarna återgavs i formler, *actio*, där lydelsen spelade en avgörande roll. Denna skrivna rätt skulle tillämpas strikt enligt sin bokstav och kontrahenters och andra parters rättshandlingar var därför strängt formbundna. Som påpekats av Lundstedts var *ius civile* trots denna stränga formalism utvecklingsbar genom tolkning.[49]

Romarna höll länge fast vid uppfattningen att den som vid utövandet av sin rättighet respekterade dess gränser inte kunde anses orsaka någon annan skada i juridisk mening. Om t.ex. en markägare fann ett dräktigt sto på sina marker hade han sålunda rätt att använda alla medel som stod till buds för att jaga bort det, oberoende av vilka konsekvenser detta skulle få för stoet och i förlängningen för dess ägare. Uppfattningen om att en rättighetsinnehavare

---

[44] Se Elsener, U., Les racines romanistes de l’interdiction de l’abus de droit, Bruylant 2004, som förklarar och diskuterar förbudet mot rättsmissbruks ursprung i romersk rätt. Buckland W.W. och Arnold D., är dock skeptiska till ett sådant ursprung och menar att förbudet mot rättsmissbruk inte fanns i romersk rätt. Se Roman Law & Comman Law – A Comparison in Outline, 2:a uppl., reviderad av Lawson, F., Cambridge University Press, Digitally printed version 2008.

[45] Se diskussionen om begreppsparet actio doli och exceptio doli nedan.

[46] Ankarloo, a.a., s. 3.

[47] Borkowski A. och du Plessis P., Textbook on Roman Law, 3 uppl., Oxford University Press 2005, s. 30-31.

[48] Ankarloo, a.a., s. 4.

[49] Lundstedt, a.a., s. 147.

borde ta hänsyn till andras intressen och inte i onödan orsaka skada vid utövandet av sina rättigheter växte sig emellertid allt starkare med tiden.[50]

Vid sidan om *ius civile* växte det fram en annan rättsbildning (*ius honarium*) genom den verksamhet som bedrevs av den högste juridiske ämbetsmannen, praetorn,[51] tillsammans med sina rådgivare. Med anledning av att det romerska riket expanderade till både yta och befolkning delades praetorämbetet på 240-talet f. Kr. upp i två funktioner: praetor urbanus och praetor peregrinus. Den förstnämnda hade till uppgift att handlägga mål mellan romerska medborgare, *ius civile*, och den sistnämnda mellan romerska medborgare och främlingar och mellan främlingar sinsemellan, *ius gentium*.[52] Den senare utvecklades successivt i takt med romarrikets utbredning och blev en transnationell rätt. Genom denna rättsutveckling anpassades den ursprungliga *ius civile* till nya förhållanden i syfte att få hela riket att fungera.[53] Uppdelningen av rättssystemen försvann dock när alla invånarna i imperiet blev romerska medborgare i och med att lagen *Constitutio Antoniniana* antogs 212 e. Kr.[54]

*Ius honarium* utgjorde alltså ett supplement till *ius civile*.[55] Till en början hade inte praetorn någon större möjlighet att påverka premisserna i de olika formlerna som slagits fast i lagen men över tid förändrades detta. De strikta formuleringarna som användes för att framställa rättsläget fick succesivt ge vika för friare resonemang där det faktiska sakläget och parternas yrkande beaktades. Denna rättsutveckling med stöd av praetorn benämndes formula och erkändes formellt genom antagandet av *lex Aebutia*.[56] Under senrepublikansk tid blev praetorn den ledande reformatören av det romerska rättssystemet[57] och en av dem var Gallus[58] som bl.a. var ansvarig för utformningen av rättsmedlen *actio doli* och *exceptio doli*, vilka jag återkommer till nedan.[59]

---

[50] Denna rättsutveckling berörs t.ex. av Londers G., a.a, s. 115.

[51] Denna verksamhet bedrev mellan åren 367 f.Kr till 130 e.Kr.

[52] Ankarloo, a.a., s. 5.

[53] Se Sohm, R., Iustitutes of Roman Law, Clarendon Press 1892, s. 45-46.

[54] Ankarloo, a.a. s. 6.

[55] Ankarloo, a.a., s. 4 och Borkowski & du Plessis, a.a., s. 33.

[56] Ankarloo, a.a., s. 56 och Borkowski & du Plessis, a.a., s. 35.

[57] Borkowski & du Plessis, a.a., s. 35.

[58] Praetor år 66 f k, se vidare Borkowski & du Plessis, a.a., s. 38.

[59] Elsener, a.a., s. 7, 63 och Buckler W. H., The origin and history of contract in Roman law down to the end of the republican period, Rothman 1983, s. 109. Gallus offentliggjorde sitt

Långt senare beskrev den välrenommerade juristen Papinian, som innehade posten som praetorian prefect,[60] *ius honorarium* som en komplettering och korrigering av den stelbenta *ius civile* i allmänhetens intresse.[61] Bland viktiga förändringar var rättsmedel för stöld, olika former av bedrägerier och ett mer effektivt egendomsskydd.[62]

Ett exempel på en situation där den skrivna rätten inte genererade en tillfredsställande lösning under romarriket var försäljning av fast egendom där köparen invaggas i felaktiga förväntningar. Praetorn Cicéro[63] återger i De Officiis, bok III 14, Canius missöden vid ett fastighetsköp.[64] Säljaren erbjöd en fastighet med sjötomt och vid försäljningstillfället syntes ett stort antal fiskebåtar, vilket gav intryck av att vattnet i anslutning till tomten var rikt på fisk. När köpet väl hade skett och Canius tog sin fastighet i besittning förväntade han sig att åter få se samma antal fiskebåtar som han hade sett när han blev förevisad fastigheten. Så var dock inte fallet då vattnet inte alls var rikt på fisk. Fiskebåtarna hade ditkommenderats av säljaren i syfte att skapa ett sådant intryck. Elsener har påpekat att Cicéro genom denna berättelse sätter fingret på ett problem som kan uppstå när en person med kännedom om lagregler genom sitt agerande uppnår ett icke avsett resultat.[65] Även om reglerna tillämpas på ett formellt korrekt sätt (iakttagande av formkraven för

---

edikt dolo malo år 70 f. Kr. I detta erbjuds offren som har blivit utsatta för dolus malus tre rättsmedel, actio dolo malo, exceptio doli och in integrum restitutio, se Chevreau E., Dolus malus, in 800 años de la Universidad de Salamanca, Ediciones de Salamanca, 2018, s. 289-294, s. 289.

[60] Han hade denna post från 203 fram tills hans död 211, se Frier B., W. och McGinn T. A. J., A Casebook on Roman Family Law, Oxford University Press 2003, s. 474.

[61] Dig. 1.1.7.1 Papinianus 2 def. Ius praetorium est, quod praetores introduxerunt adiuvandi vel supplendi vel corrigendi iuris civilis gratia propter utilitatem publicam. quod et honorarium dicitur ad honorem praetorum sic nominatum. (http://www.thelatinlibrary.com/justinian/digest1.shtml) Den engelska översättningen lyder som följer: Ius praetorium is what the praetors have introduced for the purpose of aiding or supplementing or correcting the ius civile to the practical interests of the public. It is also called ius honorarium after the office of the praetors. Se Schiller A. A., Roman Law: Mechanisms of Development, Gruyter 2011, s. 423.

[62] Borkowski & du Plessis, a.a., s. 35.

[63] Praetor, år 66 f k.

[64] Punkterna 58-60. Se för den latinska och franska versionen Elsener, a.a., s. 4-6. Den engelska versionen finns i De Officiis by Cicero, publicerad i the Loeb Classical Library, 1913 http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/Cicero/de_Officiis/3B*.html. Denna berättelse omnämns också i Birks P., The Roman Law of Obligations, Oxford University Press 2014, s. 41.

[65] Elsener, a.a., s. 13.

överlåtelse av fast egendom), kunde köparen i detta fall förledas att ingå ett fastighetsköp under falska förespeglingar. Om köparen under sådana förhållanden inte kan häva köpet, blir resultatet inte endast en fråga huruvida det handlar om en mer eller mindre betydelsefull skada för denne, utan det ger också en känsla av social orättvisa och en maktlöshet eftersom det vid denna tidpunkt saknades juridiska möjligheter att komma till rätta med problemet.
Det skulle dock inte dröja länge innan verktyg utvecklades i den romerska rätten för att korrigera orimliga konsekvenser av strikt lagtillämpning.[66] Cicéro påpekade i punkt 60 i samma text att hans vän Gallus ännu inte hade introducerat *dolus malus* vilket han beskriver som *aliud simulatum, alium actum*, vilket kan översättas med ”att påstå något men göra något annat”. Det kan också beskrivas som att ena parten genom sitt handlande döljer verkliga förhållanden, eftersom denne är medveten om att den andra parten inte skulle acceptera transaktionen om den kände till de verkliga förhållandena.

Rufus[67], som var elev till Gallus definierade ”*dol*” som ”*machinatio quaedam alterius decipiendi causa, cum aliud simulateur et aluid agitur*” (Ulp. D. 4, 3, 1, 2.), vilket kan översättas med att genom list skada någon annan där det yttre handlandet döljer den verkliga avsikten. Även Labéon[68] har definierat *dolus malus* (Ulp. D. 4, 3, 1. 2). Han påpekade att det gäller att göra skillnad mellan verklighet och det skenbara (apparans) så att praetorn och domaren (iudex) ges full handlingsfrihet när det gäller att bedöma *dol* utifrån de särskilda omständigheterna och den skada som ena parten lidit.[69]

På detta sätt utvecklades ett rättsmedel med vidsträckt tillämpningsområde som täckte allehanda situationer. Syftet var att hindra uppkomsten av handlingar som framstod som oskäliga och oförenliga med den gängse uppfattningen om rättvisa (*naturalis aequitas*).[70] Fokus låg i regel inte på partsavsikten, dvs. det krävdes inte bevisning för att en part hade ett subjektivt uppsåt att luras, utan snarare bedömdes skäligheten av konsekvenserna i det enskilda fallet, som skulle bli följden av en strikt lagbundenhet. *Dolo* kom

[66] Ibid., s. 16.

[67] Praetor 65 f. Kr.

[68] Han omnämns som praetor av Borkowski & du Plessis, a.a., s. 47 och av Leesen T. G., Gaius meets Cicero: Law and Rhetoric in the School Controversies, Brill/Nijhoff 2010, s. 334.

[69] Chevreau E., a.a. s. 290.

[70] Elsener, a.a., s. 19. Se också Birks a.a., s. 58 och Chevreau E., a.a., s. 291.

sedermera att förfinas i begreppsparet *actio doli*[71] och *exceptio doli*[72]. Det handlade här om en rätt att väcka talan (actio) och en rätt till försvar (exceptio)[73] Genom dessa rättsfigurer kom rättviseargument grundade på underliggande moraliska värderingar att få fäste i den romerska rätten. Härigenom kunde avvikelser göras från lagens bokstav när konsekvenserna framstod som orimliga.[74]

Detta har uttryckts på ett träffande sätt av Sohm:

> "The insertion of exception doli in the formula was considered as empowering the judge to take account of every single circumstance which would rendered the condemnation of the defendant substantially unjust. Hence modern writers usually call the exceptio doli, when employed in this manner, exceptio doli generalis, …. . In this way the exception doli could be employed in lieu of all other special exception, operating as a kind of general reserve clause, which, without specifying the defence, enable the defendant to set up in judicio and fact which, for any reason whatever, might seem calculated to secure his acquittal. Thus, the exceptio doli was employed for the purpose of mitigating the harshness of its ius strictum which governed all those transactions where the resulting obligation was strictly and literally interpreted."[75]

De mest kända exemplen på när *actio doli* och *exceptio doli* har tillämpats är fall där fastighetsägare har missbrukat sin äganderätt till förfång för andra personer.[76]

### 1.3.3 Förbudet mot rättsmissbruk

Elsener har mot denna bakgrund i sin avhandling "Les racines romanistes de l'interdiction de l'abus de droit" ansett sig kunna identifiera tydliga drag av förbudet mot rättsmissbruk i den romerska rätten. Själva begreppet används inte, men genom en tillämpning *in casu* ryms motsvarande tankegods i *actio*

---

[71] D. 4, 3, 1, 1 (Ulp. 11 ad ed).

[72] D. 44, 4, 2, 5 (Ulp. 76 ad ed.) Se också Gaius 4, 119.

[73] Sohm, R., Iustitutes of Roman Law, Clarendon Press 1892, s. 136. Se också Ranieri F., Bonne foi et exercice du droit dans la tradition du civil law, Revue internationale de droit comparé 1998, s. 1055 – 1092, s. 1056. Ranieri hänvisar på s. 1059 till att under den klassiska epoken benämndes alla former av detta begrepp exceptio dolis och att benämningen exceptio dolis generalis härrör från den justinianska tiden.

[74] Elsener, a.a., s. 82-83.

[75] Sohm, a.a., s. 203.

[76] Elsener, a.a., s. 90.

*doli* och *exceptio doli*.[77] Om ett missbruk konstateras kunde det enligt den romerska rätten avvärjas med stöd av dessa rättsfigurer.[78] Elsener framhåller också principens allmängiltiga karaktär:

> ”Celle-ci n’était par ailleurs pas confinée dans un secteur bien précis de l’ordre juridique, mais elle pouvait se manifester dans le cadre de l’excercice de n’importe quel droit, et concerner ainsi toute la panoplie des droits – absolus et relatifs – dont bénéficiant un sujet de droit.”[79]

Det ska understrykas att i den romerska rätten var det fråga om att identifiera objektivt verifierbara handlingar som enligt rättsordningen kunde definieras som rättsmissbruk. Det var alltså fråga om en objektiv värdering av huruvida någon hade gjort sig skyldig till missbruk, inte en subjektiv värdering av dennes avsikt.[80] Att den som gjort sig skyldig till missbruk därigenom själv otillbörligt berikat sig (obehörig vinst) var vidare inte en nödvändig förutsättning för att det skulle föreligga missbruk.[81] Däremot var en nödvändig förutsättning att det fanns en motsättning mellan det intresse som lagen hade till syfte att skydda och det intresse som den som gjorde sig skyldig till missbruk åberopade.[82] Det var här fråga om värden som rättsordningen i stort avsåg att skydda, men alltså i formell mening misslyckats med i det enskilda fallet.[83]

---

[77] Begreppen nämns i följande böcker men inga paralleller görs till rättsmissbruk, Buckland, W. W., A text-book of Roman law from Augustus to Justinian, 3e uppl., med korrigeringar av Peter Stein, 1963, (omtryckt 1975), s. 594-595 och 654-655, Buckler, the origin and history of contract in Roman law down to the end of the republican period, a.a., s. 109, 113, Birks, The Roman Law of Obligations, a. a., s. 41 och 58, Borkowski & du Plessis, Textbook on Roman Law, a.a., s. 255, 258, 346-347, Sohm, Iustitutes of Roman Law, a.a., s. 136, 198-204. Jfr dock Gordley för en helt annan åsikt. Han anser att exceptio dolis generalis varken kan uppfattas som en romersk doktrin eller kan tjäna som en guide inom unionsrätten eftersom exceptio tillåter domaren att bestämma vad som är rättvist utan att någon riktig ledning ges, se Gordley, J., ”The Abuse of Rights in the Civil Law Tradition” i Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law?, Hart 2011, s. 33-46, s. 36.

[78] Se Elsener, a.a., s. 181.

[79] Ibid. Egen fri översättning: Rättsmissbruk tillhör för övrigt inte något specifikt rättsområde utan det kan aktualiseras vid utövandet av vilken rättighet som helst och avser således alla rättigheter, såväl absoluta som relativa, som en rättighetsinnehavare kan komma i åtnjutande av.

[80] Elsener, a.a., s. 182.

[81] Ibid., s. 183.

[82] Ibid., s. 184.

[83] Ibid., s. 185.

I den romerska rätten rörde missbruket enbart civilrättsliga relationer. Det krävdes därför att ena parten hade blivit drabbad av missbruket och att denne inte hade något annat rättsmedel till sitt förfogande än att göra gällande att den andre parten hade gjort sig skyldig till rättsmissbruk.[84] Om enbart allmänna intressen skadades kunde inte rättsmissbruk göras gällande, utan då sattes ramarna för vad som var tillåtet av bedrägerilagstiftning och annan straffrätt. Konsekvenserna av ett missbruk var inte givna på förhand utan det handlade om att återställa situationen så att förhållandet mellan parterna blev rimligt. Skadestånd kunde utgå om skada hade skett men det kunde också handla om att någon nekades en rättighet som lagen normalt tillät då genomförandet av denna rättighet framstod som oskäligt (obilligt) i det enskilda fallet.[85]

Det var slutligen från början uppenbart att rättsmissbruk (*actio doli* alternativt *exceptio doli*) utgjorde en subsidiär taleform som bara kunde användas om det inte fanns några andra rättsmedel tillgängliga.[86] Även om tillämpningsområdet för *actio doli* var vidare än själva avtalsrätten[87] ansåg Gallus att den endast skulle tillämpas i sista hand om det inte fanns någon annan *actio* (talan) som kunde åtgärda orättvisan som orsakats av det oärliga handlandet (Ulp ad ed D.4,3,1,1).[88]

Mot denna bakgrund konstaterar Elsener att förbudet mot rättsmissbruk var ett självständigt och användbart rättsmedel i den romerska rätten som hade som huvudsakligt syfte att korrigera den positiva rätten när konsekvenserna av en bokstavstrogen tolkning blev orimlig.[89]

> ”Le principe de l’interdiction de l’abus de droit, avec ses remèdes, garde une fonction autonomme et perpétuelle. Il s’agit du seul moyen de gérer les situations qui se situent aux limites extrêmes du système normatif du droit positif.”[90]

[84] Ibid., s. 183.

[85] Ibid., s. 186-187.

[86] Ibid., s. 187.

[87] Chevreau, a.a., s. 290.

[88] Elsner, a.a., s. 23.

[89] Ibid., s. 188.

[90] Elsener, a.a., s. 188. Egen fri översättning: Principen om förbud mot rättsmissbruk, med dess rättsmedel, har en självständig och konstant funktion. Det är det enda medlet som kan användas för att hantera situationer som befinner sig i den absoluta ytterkanten av den positiva rätten.

### 1.3.4 Den romerska rätten i EU:s medlemsstater

I många av EU:s medlemsstater har romersk rätt influerat de nationella rättssystemen. I fransk rätt försvinner visserligen begreppet under 1600- och 1700-talet framför allt till följd av upplysningsfilosofin,[91] men i mitten på 1800-talet avkunnades en dom i Colmar där det fastställdes att en fastighetsägare inte hade rätt att bygga en falsk skorsten i syftet att blockera sina grannars utsikt.[92] Härigenom fastställdes att en person inte har rätt att utöva sin rättighet endast med avsikt att skada någon annan, vilket innebär en acceptans för att rättigheter kunde begränsas med hänsyn till lagens syften och ändamål.[93] Runt sekelskiftet 1900 och framåt uppstod det på nytt en livlig diskussion inom den franska doktrinen[94] om missbruk av rättigheter (*abus de droit*) inom civilrätten där den romersk grundtanken åter spelade en roll. Josserand lade fram en teori om att syftet med en regel skulle beaktas när ansvar utkrävs då skada har uppstått till följd av att en rättighet har utövats. Ett missbruk av rättighet uppstår när någon medvetet eller omedvetet agerat i strid mot det syfte eller mål som rättigheten har för avsikt att förverkliga.[95] Denna teori kritiserades av bl.a. Planiol som hävdade att en handling inte samtidigt kan vara både förenlig och oförenlig med tillämplig lag vid utövandet av en rättighet.[96]

Trots kritiken utvecklas en allmän teori om rättsmissbruk som på nytt fick fotfäste, förutom i Frankrike, i andra länder som tidigare har tillhört det romerska riket. Mot denna bakgrund finns en allmän hänvisning till förbudet mot rättsmissbruk inom civilrätten även i Grekland[97], Luxemburg[98], Nederländerna[99], Portugal[100] och Spanien[101]. Det romerska begreppet *l'exceptio doli generalis* har för övrigt levt vidare i tysk rättspraxis som ett processuellt rättsmedel som den svarande kan åberopa när utövandet av en rättighet anses strida mot *bonne foi* (ung. ärligt uppsåt) och har kodifierats i §

[91] Elsener a.a. s. 204

[92] Colmar, 2 mai 1855, Recueil Dalloz 1856.II.9, s. 10.

[93] Gordley, a.a., s. 36.

[94] Se Ghestin, Traité de Droit civil, a.a., s. 576, not 5.

[95] Se Gordley, a.a., s. 36-41.

[96] Se Ghestin a.a., s. 577.

[97] Artikel 281 i den civilrättsliga lagstiftningen.

[98] Artikel 6-1 och artikel 544 i den civilrättsliga lagstiftningen.

[99] Artikel 3.13 i den civilrättsliga lagstiftningen.

[100] Artikel 334 i den civilrättsliga lagstiftningen.

[101] Artikel 7 i den civilrättsliga lagstiftningen.

242 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB).[102] I italiensk rätt finns bestämmelser som uttryckligen förbjuder utövandet av en rättighet med avsikt att skada någon annan.[103] I de anglosaxiska rättssystemen finns det beröringspunkter särskilt inom *Law of Torts* och *Law of Delict*, som kan jämföras med dem med vilka andra stater grundar ett mer generellt förbud mot rättsmissbruk.[104] Inom den nordiska rättsfamiljen saknas uttryckliga hänvisningar till principen om rättsmissbruk. Det som ligger närmast till hands är bestämmelsen i 36 § avtalslagen om oskäliga avtalsvillkor som finns i dansk, finsk, norsk och svensk rätt.[105]

Som kommer att visas fortsättningsvis i denna avhandling har de stater som bevarat den romerska rätten också fungerat som en rättskulturell grogrund och ett stöd för EU-domstolen att utveckla förbudet mot rättsmissbruk, vilket har lett till att begreppet har upptagits i EU-rätten som en allmän rättsprincip. Det finns förvisso tydliga skillnader mellan det romerska ursprunget och det som

---

[102] Se Ranieri, Bonne foi et exercice du droit dans la tradition du civil law, a.a., s. 1057.

[103] Se artikel 883 i italienska Code Civile. Det italienska begreppet rättsmissbruk har vuxit fram genom praxis, se Palombella G.,The Abuse of Rights and Rule of Law, Abuse: The Dark Side of Fundamental Rights, Eleven international 2006, s. 5-27, s. 9 not 11. För svenska förhållanden, se Munukka J., Rättsmissbruk – En rättsfigur under framväxt, i Stockholm Centre for Commercial Law:s Årsbok 1, Iustus förlag 2008.

[104] Se den komparativa översikten i Londers a.a., s. 115-119 eller den fördjupade komparationen i Ionescus, R., avhandling från 2009, L'abus de droit en droit communautaire, s. 313-347, finns elektroniskt tillgänglig: https://ddd.uab.cat/pub/tesis/2009/tdx-0121110-090140/rni1de1.pdf och i bokform med titel L'abus de droit en droit de l'Union européenne, Bruylant, 2012. Se även generaladvokat Tesauros förslag till avgörande i mål C-367/96, Kefalas m.fl., p. 22 not 23 och 25. Vidare har flera författare gjort komparativa jämförelser avseende rättsmissbruk inom civilrätten, se bl.a. Snell, J., The Notion and a Test for Abuse of Rights: Some Normative reflections, Prohibitions of Abuse of Law, s. 219-231, s. 220-221 och Gordley, The Abuse of Rights in the Civil Law Tradition, a.a., s. 33-42.

[105] I proposition 1975/76:81 med förslag om ändring i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, m.m., framhölls det på s. 119 att det fanns särskild anledning att använda sig av generalklausulen ”om en part gör gällande en sträng påföljd enbart för att åsamka motparten skada eller olägenhet.” I propositionen hänvisades vidare till s. 155-156 i SOU 1974:83 Generalklausul i förmögenhetsrätten, där missbruk av rättighet diskuterades närmare. Häri påpekades att uttrycket missbruk av rättighet kan förstås som att part utövar rättighet för att tillgodose ett intresse som är annat än det vilket rättsordningen avsett att skydda och inte kan godtas. Även om utredningen framhöll att det kan vara svårt att avgöra var gränsen går mellan utövande av den frihet som lag och avtalsvillkor medger och missbruk därav bör generalklausulen kunna åberopas för att hindra otillbörlig tillämpning. Jfr också Brown N., “Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?” i Towards more effective supervision by international organizations : essays in honour of Henry G. Schermers, vol. 2 (Brill/Nijhoff 1994), s. 511-525, s. 513-15.

idag är EU:s rättsmissbruksprincip, men det bakomliggande tankegodset har fungerat som inspiration för EU-domstolen att utveckla en missbruksprincip i EU-rätten som är viktig för det EU-rättsliga systemet.

## 1.4 EU:s rättsordning

Europeiska unionen (EU) är i grund och botten en modell för att bevara freden i Europa som dess medlemsstater har enats om. Samarbetet är uttryck för ett slags ”funktionell federalism”, vilket innebär att slutmålet, ett välmående Europa i fred ska förverkligas i etapper där ekonomisk integration utgör utgångspunkten.[106] På så sätt skapas solidaritet och gemenskap mellan Europas folk, vilket bildar grunden för en politisk union med ett fördjupat inre samarbete och enhet utåt. En målsättning är att i ett sådant Europa ska krig mellan medlemsstaterna te sig som otänkbart.[107] Det går alltså inte att jämföra EU:s framväxt med det romerska imperiets uppbyggnad, vilket grundades på krig och erövringar. En likhet finns emellertid som nämnts i insikten att rätten och dess utveckling är av central betydelse i integrationsprocessen. För att nuvarande EU-samarbetet inte ska sönderfalla har från första början krävts ett väl fungerande rättssystem, som garanterar en likformig tillämpning av unionsrätten i alla medlemsstater.[108] I denna mening kan EU-rätten betraktas som dagens *ius commune*. Som kommer att visas närmare i kapitel 3 inspirerades EU-domstolen, när den utvecklade de tolkningstraditioner som används än idag, av den allmänna folkrätten. Den har utvecklat en tämligen fri och ändamålsorienterad tolkningsstil och sätter bestämmelsernas syfte och plats i det större systemet i förgrunden. Man brukar säga att bestämmelserna ska tolkas mot bakgrund av deras *effet utile*, dvs. enligt den tolkning som är mest gynnsam eller ändamålsenlig för EU-rättens utveckling.[109]

---

[106] Fritz M., Hettne J. och Rundegren H., När tar EU-rätten över – EG:s rätten och dess inverkan på den svenska rättsordningen, Industrilitteratur 2001, s. 11.

[107] Ibid.

[108] Ibid. Se även Pernice I., “The Autonomy of the EU Legal Order – Fifty Years After Van Gend”, i 50ème Anniversaire de l’arrêt/50th anniversary of the judgment in Van Gend en Loos, 1963-2013, Office des publications de l’Union européenne 2013, s. 55-80 (tillgänglig via http://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_95693).

[109] Se Orman R., L’utilisation particulière de la méthode d’interprétation des traités selon leur “effet utile” par la Cour de Justice des Communautés Européennes, RTDE 1976, pp. 635-647.

EU-rätten skiljer sig dock från folkrätten i allmänhet. Den brukar betraktas som internationell rätt av eget slag, *sui generis*. Det unika med EU-rätten är framför allt att de upprättade institutionerna har tilldelats lagstiftande och dömande befogenheter på samma sätt som sker inom suveräna stater. De beslutar sålunda på områden där detta annars ankommer på nationella beslutsfattande organ.[110]

Centralt för EU-rätten är vidare att den ska tolkas och tillämpas enhetligt i alla medlemsländer och att den grundar rättigheter och skyldigheter inte bara för stater utan också för deras medborgare.[111]

Att EU-rätten grundar rättigheter brukar knytas till doktrinen om *direkt effekt* som först fastställdes i mål *Van Gend & Loos*.[112] Med detta menas i korthet att unionsrätten själv avgör vilka verkningar den har i medlemsstaternas rättssystem. Till följd av att vissa bestämmelser i EU:s grundfördrag tillerkändes direkt effekt fick nationella domstolar ett särskilt ansvar för EU-rättens korrekta tillämpning. Detta ledde till ökat skydd för enskildas rättigheter inom hela EU. Denna rättsutveckling innebar också att enskilda (och deras juridiska ombud) fick ett nytt rättsmedel inom ramen för nationell rätt som de kunde utnyttja när EU-rättsliga bestämmelser och principer inverkar på utgången.[113] Doktrinen om direkt effekt kom alltså att uppfattas som en form av rättighetsskydd till förmån för enskilda, även om det var uppenbart att den även främjade EU-rättens utveckling i stort och dess övergripande krav på enhetlighet och verkan.[114] I mål 6/64 *Costa mot ENEL* klargjorde dessutom EU-domstolen att EU-rätten har *företräde* framför nationell rätt. Domstolens slutsats var kortfattat att medlemsstaterna – deras domstolar och myndigheter – inte kan tillämpa en *ensidigt* beslutad nationell bestämmelse som strider mot en rättsordning som de *gemensamt* har kommit överens om.[115] Läran om direkt effekt och principen om unionsrättens företräde

[110] Målen C-26/62, Van Gend en Loos mot Administratie der Belastingen, s. 165-168, C-6/64, Costa mot E.N.E.L., s. 1158 samt yttrande 1/09, p. 65 och yttrande 2/13, p. 175-176. Se också Pescatore P., International Law and Community Law – A Comparative Analyse, CML Rev 1970, s. 167-183 och Lenaerts K., The Autonomy of European Union Law, AISDUE 2019, s. 1-11.

[111] Fritz, Hettne och Rundegren, a.a., s. 14.

[112] Se mål C-26/62, Van Gend en Loos mot Administratie der Belastingen.

[113] Se Bergström C-F. och Hettne, J., Introduktion till EU-rätten, Studentlitteratur 2014, s. 399.

[114] Ibid.

[115] Se också målen C-409/06, Winner Wetten och C-416/10, Križan m.fl.,angående bestämmelser som har konstitutionell karaktär.

innebär sammantaget att medlemsstaten är skyldig att garantera EU-rättens effektiva genomslag på nationell nivå.[116]

EU-rätten är alltså inte bara en egen rättsordning. Den är integrerad i medlemsstaternas nationella rätt på ett annat sätt än folkrätt i allmänhet. Detta innebär att tolkningsprinciper som härleds från folkrätten inom EU-rätten omvandlas till tolkningsprinciper som i stor utsträckning har direkt bäring på rättstillämpningen i medlemsstaterna. Betydelsen av detta har ökat successivt när allt fler rättsområden har förts in i EU-samarbetet. Den nationella rätten ska inom EU-rättens tillämpningsområde tolkas mot bakgrund av EU-rätten, vilket innefattar EU-domstolens rättspraxis, EU:s allmänna rättsprinciper och i förekommande fall även sådana internationella avtal som EU ingått. Om nationella bestämmelser befinner sig inom EU-rättens tillämpningsområde ska de alltså tolkas EU-konformt.[117]

Denna princip om *EU-konform tolkning* har haft särskilt stor betydelse i att ge effekt åt direktivbestämmelser som införlivats på ett bristfälligt sätt med den nationella rätten och anses vara en följd av EUF-fördragets systematik.[118] Direktiv kan till skillnad från förordningar, fördragen och allmänna rättsprinciper, inte ha direkt effekt mellan enskilda, eller överhuvudtaget göras gällande till nackdel för en enskild, s.k. horisontell direkt effekt.[119] Direktivbestämmelser kan i sig själva, om de är klara, tydliga och ovillkorliga, endast ge direkta rättsverkningar till förmån för enskilda och till nackdel för staten (s.k. vertikal direkt effekt).[120] Av denna anledning får det stor betydelse vilka möjligheter det finns att tolka nationella bestämmelser som återspeglar direktivinnehållet till ett EU-konformt resultat, eftersom det innebär att EU-rätten fullt ut kan få genomslag på nationell nivå. En nationell domstol ska därför vid tolkning av den nationella rätten, oavsett om det rör sig om bestämmelser som antagits före eller efter ett direktiv, i den utsträckning det är möjligt göra en tolkning mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så

[116] Ibid., s. 403.

[117] Jfr Rosas A. & Armati L., EU Constitutional Law, Hart 2018, avsnitt 6:III.

[118] EU-domstolen har uttalat att kravet på en direktivkonform tolkning av nationell rätt följer av fördragets systematik, eftersom det medger att de nationella domstolarna inom ramen för sin behörighet säkerställer att unionsrätten ges full verkan när de avgör tvister som anhängiggjorts vid dem (se de förenade målen C-103/18 och C-429/18, Comunidad de Madrid, p. 122 och C-212/04, Adelener m.fl., p. 109).

[119] Jfr med målen C-152/84, Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority och C-91/92, Faccini Dori mot Recreb.

[120] Se målen C-8/81, Becker och C-103/88, Fratelli Costanzo mot Comune di Milano.

att det resultat som avses i direktivet uppnås. [121] I de *förenade målen Pfeiffer m.fl.* klargjorde EU-domstolen att även om den nationella domstolen i första hand ska tolka bestämmelser i nationell rätt som antagits för att införliva ett direktiv, inte är begränsad till tolkningen av dessa bestämmelser, utan ska beakta *hela den nationella rätten* för att bedöma i vilken mån den kan tillämpas utan att det leder till ett resultat som strider mot det som eftersträvas genom direktivet.[122]

Den nationella domstolen är dock inte skyldig att gå så långt så att den tolkar nationell rätt *contra legem*.[123] Om skillnaden mellan en direktivbestämmelse och den nationella rätten är för stor, framför allt på grund av klara motstridigheter i respektive rättsordnings lydelse, gör sig rättssäkerhetsskäl så starkt gällande att en direktivkonform tolkning inte kan tillåtas.[124] EU-domstolen har också uttalat att en direktivkonform tolkning inte får medföra att den nationella domstolen ålägger enskilda en ny ”skyldighet” eller, på grundval av ett direktiv och i avsaknad av en lag för dess genomförande, fastställer eller skärper ett straffrättsligt ansvar för personer som handlar i strid med direktivets bestämmelser.[125] Om det handlar om andra EU-rättsliga regler än direktivbestämmelser, t.ex. förordningar, fördragsbestämmelser och allmänna rättsprinciper kan dock unionsrättens direkta effekt och företräde innebära att den oförenliga nationella bestämmelsen måste sättas åt sidan även i fall då enskilda åläggs nya skyldigheter eller ett straffrättsligt ansvar.[126] Skillnaden i verkningar av ett direktiv och en allmän rättsprincip tas närmare upp i kapitel 2 och specifik när det gäller den allmänna principen om rättsmissbruk och EU-rättsliga direktiv med likartat innehåll, i kapitel 5.

---

[121] Se t.ex. målen C-14/83, Von Colson och Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, C-106/89, Marleasing mot Comercial Internacional de Alimentación, C-334/92, Wagner Miret mot Fondo de garantía salarial och de förenade målen C-240/98 – C-244/98, Océano Grupo Editorial och Salvat Editores.

[122] Se de förenade målen C-397/01–C-403/01, Bernhard Pfeiffer m.fl. mot Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV.

[123] Se mål C-268/06, Impact, p. 100, och mål C-176/12, Association de médiation sociale, p. 39. Jfr Prechal S., Directives in EC Law, Oxford University Press 2004, s. 193 ff.

[124] Se mål C-80/86 Kolpinghuis Nijmegen, p. 13 där EU-domstolen påpekade att skyldighet att göra en direktivkonform tolkning begränsas av de allmänna rättsprinciper som utgör del av gemenskapsrätten och särskilt av principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet.

[125] Se mål C-80/86, Kolpinghuis Nijmegen, p. 13-14 och mål C-168/95, Arcaro, p.42.

[126] Se Hettne, J., ”Processuell autonomi eller harmoni? Om EU-rättens påverkan på den svenska civilprocessrätten” i Tvistlösning inom affärsrätten – En antologi, Norstedts juridik 2020, s. 247-272, s. 256.

Det bör också påpekas att förbudet mot tolkning *contra legem* inte är samma sak som att nationella domstolar och andra rättstillämpande myndigheter upplever att en EU-konform tolkning skulle framstå som främmande i den nationella domstolens perspektiv. Det förutsätts t.ex. att alla tolkningsmetoder som är tillåtna enligt nationell rätt utnyttjas även om de normalt inte används i det nationella sammanhang som det är fråga om.[127]

Slutligen ska sägas att EU-rätten endast i begränsad utsträckning innehåller processuella regler som anger hur de materiella EU-reglerna ska hanteras i det nationella rättssystemet. När det saknas specifika EU-regler talar man därför om *den nationella processuella autonomin*, vilket syftar på att ett anspråk enligt EU-rätten ska hanteras enligt nationella processregler. Vissa minimikrav gäller dock. EU-domstolen har fastställt att medlemsstaternas processuella regler varken får vara mindre förmånliga än de som avser liknande situationer enligt nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra utövandet av de rättigheter som följer av unionsrätten i praktiken omöjligt eller orimligt svårt (effektivitetsprincipen).[128] Betydelsen av dessa krav kommer jag in på under min diskussion om den svenska skatteflyktslagen uppfyller de krav som följer av EU-rätten i kapitel 6.

Centralt för EU-rättens funktion är alltså att den *tolkas enhetligt*, vilket är en stor rättslig utmaning med tanke på att den tillämpas i så många länder och rättskulturer. Om EU-rättsliga ställningstaganden erfordras för att kunna döma i ett mål kan, av denna anledning, en nationell domstol begära *förhandsavgörande* från EU-domstolen om hur EU-rätten ska tolkas (artikel 267 FEUF). Den domstol som utgör sista instans har t.o.m. en skyldighet att begära förhandsavgörande om det inte är uppenbart hur de aktuella EU-rättsliga bestämmelserna ska tolkas.[129]

EU-domstolens tolkning av unionsrätten är bindande inte endast för den domstol som begär ett förhandsavgörande utan för alla domstolarna i

[127] Ibid., s. 256-257 och jfr de förenade målen C-397/01 – C-403/01, Bernhard Pfeiffer m.fl. mot Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV, p. 115-116 och mål C-441/14, DI, p. 31.

[128] Mål C-45/76, Comet BV mot Produktschap voor Siergewassen. För senare mål se t.ex. C-222/05 – C-225/05, Van der Weerd m.fl., p. 28 och där angiven rättspraxis, och mål C-161/15, Bensada Benallal, p. 24 och där angiven rättspraxis. Se, för en ingående studie i ett svenskt perspektiv, Wallerman, A., Om fakultativa regler – En studie av svensk och unionsrättslig reglering av skönsmässigt beslutsfattande i processrättsliga frågor, Iustus 2015.

[129] Mål C-283/81, CILFIT mot Ministero della Sanit.

medlemsstaterna. Tolkningen har alltså effekt *erga omnes*, långt utanför det enskilda fallet.[130] Det finns två anledningar till detta förhållande. För det första utgör EU-domstolens dom en förklaring eller förtydligande av en rättsregel, vilket innebär att den inte skapar någon ny rätt utan preciserar en befintlig del av unionsrätten. Tolkningens bindande verkan sammanfaller då med att bestämmelserna själva har en bindande verkan som alla domstolar måste respektera. För det andra är syftet med systemet med förhandsavgörande att unionsrätten ska tillämpas enhetligt i hela unionen. Detta syfte skulle inte uppnås om domstolens tolkning endast skulle gälla i det mål där saken prövades.

EU-domstolen är väl medveten om att den i ett mål om förhandsavgörande, och till viss del även i andra typer av mål, tillhandahåller ett besked till alla nationella domstolar om hur den unionsrättsliga frågan som gav upphov till tolkningen ska besvaras.[131] EU-domstolens tolkning fastställer också det innehåll som bestämmelsen har haft sedan den trädde i kraft (”ex tunc”).[132] På detta sätt kan domstolens tolkning av unionsrätten användas inte bara av den domstol som begärde förhandsavgörandet, utan av alla nationella domstolar, när de ska bedöma nationella åtgärder i förhållande till unionsrätten och tolka unionsrätten.

I mål *CILFIT mot Ministero della Sanit*[133] klarlade EU-domstolen att nationella domstolar inte kan förlita sig på en bokstavstrogen tolkning vid tolkning av bestämmelser som härrör från EU-rätten, utan istället har en skyldighet att anamma tolkningstraditioner som har utvecklats av EU-domstolen; framför allt jämförelse av språkversioner samt systematisk och teleologisk tolkning.[134] Den klarlade också att nationella domstolar bör begära tolkningshjälp vid minsta

[130] Lenaerts K., The Rule of Law and the Coherence of the Judicial System of the European Union, CML Rev. 2007, s. 1642.

[131] Jfr de förenade målen C-76, 86-89, & 149/87, Seguela mot Administration des impôts, p. 11-14, där EU-domstolen avstod från att svara då den redan svarat till en annan nationell domstol i ett annat mål.

[132] Lenaerts K., The Rule of Law and the Coherence of the Judicial System of the European Union, a.a., s. 1642. Se t.ex. C-292/04, Meilicke m.fl., p. 37, och C-110/15, Nokia Italia m.fl., p. 59. När det gäller principen om rättsmissbruk, se mål C-251/16, Cussens m.fl., p. 42.

[133] C-283/81.

[134] Ang. betydelsen av språkversioner, se särskilt Derlén M., ”Multilingualism and the Dynamic Interpretation of European Union Law” (kap. 28) i Evolutionary Interpretation and International Law, Hart 2019.

tvekan om en EU-rättslig bestämmelses tolkning, för att säkerställa unionsrättens enhetliga tolkning i alla medlemsstater.

Nationella domstolar förväntas alltså, vid en tolkning av en bestämmelse som härrör från EU-rätten, förutom att jämföra olika språkversioner, tolka bestämmelserna mot bakgrund av samma sammanhang som EU-domstolen, dvs. i synnerhet primärrätten, rättighetsstadgan och EU:s allmänna principer. De förväntas också beakta EU-rättens mer långsiktiga ändamål och t.o.m. integrationsföresatsen i fördraget: en allt fastare sammanslutning mellan de europeiska folken (nuvarande artikel 1 FEU).

Den tidigare irländske domaren vid EU-domstolen Fenelly har uttryckt denna utmaning som:

> ”… a readiness to set sail from the secure anchorage and protected haven of ‘plain words’ and to explore the wider seas of purpose and context.”[135]

Det säger sig självt att en sådan utmaning förutsätter att vägledningen i form av rättspraxis från EU-domstolen övervägs noga och att tolkningshjälp inhämtas vid behov. I annat fall kan det aldrig bli tal om en enhetlig unionsrättslig tillämpning i EU:s medlemsstater.

## 1.5 Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten

Förbudet mot rättsmissbruk inträdde relativt sent i EU-rätten, även om spår av samma tankegods kan urskiljas i tidigare domar från EU-domstolen (se avsnitt 5.2). Det dröjde innan EU-domstolen kvalificerade rättsmissbruk som en allmän unionsrättslig princip. EU-domstolen koncentrerade sig inledningsvis på att utveckla principer som förstärkte rättigheter som kunde utläsas av de grundläggande fördragen, vilka syftade till att skydda enskilda mot offentlig maktutövning. [136] Förbudet mot rättsmissbruk passade inte in i denna utveckling och principens romerska innebörd har som vi har sett ett civilrättsligt ursprung. Det har hävdats att det för EU-rättens del inte finns

[135] Fennely N., Legal Interpretation at the European Court of Justice, Fordham International Law Journal 1996, s. 656-679, s. 657.

[136] Tridimas T., “Abuse of Rights in EU Law: Some reflections with Particular Reference to Financial Law” i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Hart 2011, s. 169-191, s. 170.

något att lära från missbruksprincipens tillämpning i romersk rätt eller för den delen i nationell rätt där den romerska rätten finns nedärvd.[137]

Rättsutvecklingen inom EU har inte gått snabbt. I tidiga fall som t.ex. mål *Van Binsbergen*,[138] gjordes hänvisningar till principen, men det var inte något som förekom ofta och den rättsliga betydelsen var liten. En extensiv tolkning av de fyra ekonomiska friheterna i fördraget innebar också en öppning mot regleringskonkurrens mellan EU-länderna, vilket stod i motsättning till ett förbud mot rättsmissbruk. Som EU-rätten utvecklades var det i princip fritt fram att t.ex. genom strategiska företagsetableringar kringgå nationell lagstiftning.[139] Efterhand framstod det dock som nödvändigt att hindra ett överutnyttjande av EU-rättens frihetsregler, och precis som inom den romerska rätten, behövdes ett korrigeringsverktyg när rättsordningens grundläggande syften riskerade att förfelas. De tidiga målen gällde fantasifulla men försåtliga ekonomiska upplägg i syfte att komma åt EU-bidrag m.m. (se avsnitt 5.2). EU-domstolen började således utveckla en doktrin som skulle hindra kringgående av lagstiftning och liknande fall av rättsmissbruk (*abuse of law*). I den EU-rättsliga utvecklingen saknades därmed samma fokus på överdrivet utnyttjande av privata rättigheter (t.ex. äganderätten) som i den romerska rätten.[140] Inom EU har principen istället fått sin främsta betydelse inom den offentliga rätten. Detta har inneburit en successiv påverkan på medlemsstaternas nationella rättssystem, i synnerhet på senare tid. Generaladvokaten Tesauro har uttryckt syftet på följande sätt:

> ” … varje rättsordning som eftersträvar ett minimum av fullständighet [måste] innehålla åtgärder för vad som kan kallas självförsvar, i syfte att undvika att rättigheter som följer av rättsordningen missbrukas eller utövas felaktigt eller på ett överdrivet sätt. Ett sådant krav är alls inte främmande för gemenskapens rättsordning.”[141]

Inom EU-rätten tillämpas principen alltså i ett delvis nytt sammanhang i jämförelse med de nationella rättsordningarna. Enligt unionsrätten kan det sägas finnas två former av rättsmissbruk. För det första att *nationella bestämmelser* kringgås med hjälp av EU-rättsliga bestämmelser. För det andra

[137] Se Gordley, The Abuse of Rights in the Civil Law Tradition, a.a., s. 33 ff.

[138] C-33/74.

[139] Detta är en vanlig tolkning av t.ex. mål C-212/97, Centros.

[140] Tridimas, Abuse of Rights in EU Law: Some reflections with Particular Reference to Financial Law, a.a., s. 171.

[141] Mål C-367/96, Kefalas m.fl. Se också Ghestin a.a., s. 574.

att *EU-rättsliga bestämmelser* missbrukas på annat sätt genom att deras syfte förfelas. Som jag kommer att utveckla närmare i kapitel 5 anser jag inte att dessa två fall är väsensskilda, utan EU-rätten missbrukas i båda fallen. I det första fallet missbrukas EU:s frihetsregler (t.ex. etableringsfriheten), vilket får till följd av nationella regler kan kringgås.[142] I det andra fallet missbrukas eller kringgås enbart EU-rätten.[143]

Det första fallet kan vara svårt att avgränsa från s.k. regelkonkurrens, vilket är fullt lagligt inom EU. Den fria rörligheten på EU:s inre marknad förutsätter i viss mån en fungerande konkurrens mellan de nationella rättssystemen. Reglerna på marknaden är fortfarande nationella, men långtgående krav ställs på ömsesidigt erkännande av olika nationella regler och därmed också på ömsesidigt förtroende mellan medlemsstaterna. Genom att dessa nationella skillnader kvarstår kan företag och enskilda individer utnyttja ekonomiska fördelar som de finner i vissa länder och anpassa sin ekonomiska verksamhet därefter. Det är viktigt att en sådan laglig regelkonkurrens inte sammanblandas med rättsmissbruk.[144] I ett centralt avgörande rörande direkt beskattning och etableringsrätt, *Cadbury Schweppes*, underströk sålunda EU-domstolen att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att *rent konstlade upplägg*, som inte har någon ekonomisk förankring, utan skapas i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.[145] Jag kommer att diskutera tolkningen av denna dom och den senare rättsutvecklingen ingående i kapitel 5.
När det gäller den andra formen av missbruk, dvs. när rättigheter som följer av EU-reglerna missbrukas, har EU-domstolen funnit att även om ett handlande i formell mening kan anses korrekt enligt de aktuella EU-rättsliga bestämmelserna, kan det strida mot syftet med dessa bestämmelser. När det gäller skatterätten blir frågan om tillämpningen av principen om rättsmissbruk särskilt intressant och komplex. Generaladvokat Maduro framhöll i mål *Halifax*, att det är svårt att uppfatta det gemensamma mervärdesskattesystemet som en slags missbruksfri zon inom det EU-rättsliga systemet där denna

[142] Medborgare eller företag försöker på ett otillbörligt sätt undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som skapats genom fördraget. Se mål C-137/00, Milk Marque och National Farmers' Union, p. 114-116.

[143] Se förenade målen C-116/16 och C-117/16, Skatteministeriet mot T Danmark och Y Denmark Aps, p. 76.

[144] Jfr mål C-212/97, Centros.

[145] C-196/04, p. 51.

princip inte skulle behöva respekteras.[146] Maduro medger att det är sant att skatterätten ofta domineras av hänsyn till rättssäkerheten, som i synnerhet härrör från behovet av att säkerställa förutsebarhet vad gäller de ekonomiska förpliktelser som åläggs skattebetalarna samt principen ingen beskattning utan representation. Han menar dock att skatterätten inte bör bli någon sorts rättslig ”Vilda västern”, där praktiskt taget varje slags opportunistiskt beteende måste godtas så länge det är förenligt med en strängt formalistisk tolkning av de relevanta skattebestämmelserna och lagstiftaren inte uttryckligen har vidtagit åtgärder för att förhindra sådant beteende.[147]

För att säkerställa rättsmissbruksprincipens tillämpning har EU-lagstiftaren (i huvudsak rådet) på senare tid ”kodifierat” principen i flera EU-rättsliga direktiv. Detta gäller rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Härigenom säkerställs att principen om rättsmissbruk tillämpas i medlemsstaterna, eftersom de genom direktivet har en skyldighet att ge den nödvändigt lagstöd.[148] Ett annat centralt lagstiftningsinitiativ som antagits inom EU är rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ATAD), där principen återfinns i artikel 6.[149]

## 1.6 Spänningsförhållandet mellan rättvisa och rättssäkerhet

Som titeln på denna avhandling antyder är spänningsfältet mellan rättvisa och rättssäkerhet ett genomgående tema. Jag kommer att visa att förbudet mot rättsmissbruk inom EU-rätten bidrar till lösningen av en närmast evig konflikt mellan dessa värden. Eftersom det är EU:s inre marknad som här är i fokus handlar det i synnerhet om utformningen av rättvisa konkurrensvillkor (spelregler) på den inre marknaden. I kapitel 4 diskuteras vad som innefattas i

[146] C-255/02.

[147] Se p. 77 i förslaget till avgörande.

[148] Direktivets bestämmelser har införlivats i 4a § kupongskattelagen (1970:624) genom SFS 2015:884.

[149] Se för en överensstämmande åsikt, de la Feria, On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law, a.a., s. 146.

begreppet rättssäkerhet och visas att det inte finns någon entydig uppfattning om detta. När jag talar om spänningsförhållandet mellan rättvisa och rättssäkerhet tänker jag dock främst på rättssäkerhet i formell mening, dvs. ett tydligt fokus på att regeltillämpningen ska vara förutsebar. En rättstillämpning anses i regel förutsebar om den håller sig inom ramarna för bestämmelsernas lydelse, dvs. rättssäkerheten stärks av en bokstavstrogen tolkning, vilket berörs i kapitel 3 och 4. En bokstavstrogen tolkning hindrar dock inte att rättstillämpningen i vissa – av lagstiftaren oförutsedda fall – leder till ett orimligt resultat. Om utgångspunkten är att det är viktigt för rättsordningen i stort att resultatet blir rättvist, krävs därför andra tolkningsmetoder, såsom t.ex. analogisk eller teleologisk tolkning för att nå ett sådant resultat.

Detta förhållande hänger samman med svårigheten att formulera regler som enbart i kraft av sin ordalydelse ger tillfredsställande resultat i alla de situationer som kan uppkomma. Även en av rättspositivismens främsta förespråkare H. L. A Hart har framhållit behovet av att avvika från bokstavstrogen tolkning i vissa fall. Han talar om en *penumbra of debatable cases*, dvs. fall som hamnar i halvskugga, eller gråzonen som vi vanligen säger på svenska. Enligt Hart:

> "There must be a core of settled meaning, but there will be, as well, a penumbra of debatable cases in which words are neither obviously applicable nor obviously ruled out. These cases will each have some features in common with the standard case; they will lack others or be accompanied by features not present in the standard case. … We may call the problems which arise outside the hard core of standard instances or settled meaning "problems of the penumbra"; they are always with us whether in relation to such trivial things as the regulation of the use of the public park or in relation to the multidimensional generalities of a constitution." [150]

Harts resonemang illustrerar ett genomgående tema i denna avhandling. Hur hanteras de svåra fallen i gråzonen och hur görs en god avvägning mellan de inblandade värdena rättssäkerhet och rättvisa i dessa situationer? Jag återkommer till dessa resonemang i mina slutsatser.

[150] Hart H.L.A, Positivism and the Separation of Law and Morals, Harvard Law Review 1958, s. 593-629, s. 607. Se också Strömholm S., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, en lärobok i allmän rättslära, Norstedts Juridik 2013, s. 456-461 och Peczenik A., Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Nordstedts 1995, s. 338-340.

Illustrativt för den skiftande avvägningen som kan förekomma mellan rättvisa och rättssäkerhet på skatteområdet är de engelska målen Duke of Westminister (1934)[151] resp. Ramsey (1981)[152].

I *Duke of Westminister* anges principen att fysiska och juridiska personer fritt ska få arrangera sina ekonomiska förehavanden så att de betalar så lite skatt som möjligt. Det poängteras här att det inte finns någon skyldighet att betala mer skatt än vad som är nödvändigt. House of Lords uttalade:

> "Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow tax-payers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax. This so-called doctrine of 'the substance' seems to me to be nothing more than an attempt to make a man pay notwithstanding that he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable."

Detta mål anses ha bidragit till att en skatteplaneringskultur har utbrett sig, [153] eftersom det så tydligt i domen markerades att det inte kan anses felaktigt att vidta transaktioner enbart för att minska sin skattebörda.[154] De luckor som finns i lagstiftningen och de möjligheter till skatteplanering som därav följer har betraktats som säkerhetsventiler för system som tenderar att överbeskatta fysiska och juridiska personer.[155] Det amerikanska målet *Helvering v. Gregory*, som nämndes inledningsvis anses ofta ge uttryck för samma grundläggande

[151] Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue (1) (1933-1935) 19 TC 490. Domen finns tillgänglig via följande länk https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/19-tc-490. Domen har kommenterats bl.a. av Sandström A. G. K., Om skattelagars tolkning och tillämpning, SvSkT, 1952, s. 241-276, s. 263-264.

[152] W T Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners, HK 12 Mar 1982, [1982] AC 300. Domen finns tillgänglig på länken https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/54-tc-101.

[153] Se t.ex. Ordower H., "Perspectives on the tax avoidance culture" i Routledge Companion to Tax Avoidance Research 2018, s. 26-47, s. 43, Prebbles Z. & Prebbles J, The Morality of Tax Avoidance, Creighton Law Review, s. 693-745, s. 714 och Rosenblatt P. & Tron M. E., General Report 2018, IBFD, s. 25, tillgänglig via: https://research-ibfd-org.ludwig.lub.lu.se/#/doc?url=/linkresolver/static/ifacahier_2018_volume1_general_report

[154] Ett svenskt mål där motsvarande resonemang finns är det s.k. Nordbäcksmålet, RÅ 1953 ref. 10.

[155] Barker W. B., "The ideology of tax avoidance" i Routledge Companion to Tax Avoidance Research 2018, s. 387- 403, s. 392.

tanke,[156] men som framgått blev utfallet i detta mål ett annat.[157] Betydelsen av målet Westminster minskade dock när House of Lords avkunnande domen i målet *Ramsay* där det fastställdes att:

> ”What are ‘clear words’ is to be ascertained upon normal principles: these do not confine the courts to literal interpretation. There may, indeed should, be considered the context and scheme of the relevant Act as a whole, and its purpose may, indeed should, be regarded.”

Förutsebarheten som var grundad i ordalydelsen vägde alltså inte längre lika tungt och den engelska rätten blev öppnare för teleologisk tolkning som strävade efter rättvisa lösningar i enskilda fall som överensstämde med rättsordningen i stort.[158]

Hur definieras då rättvisa eller ett rättvist resultat i ett enskilt fall? MacCormick påpekar att äldre teorier om rättvisa (justice) kan härledas från det latinska uttrycket “*suum cuique*”, som betyder ungefär att var och en ska ha det som rätteligen tillkommer honom eller henne. Rättvisa bygger alltså på en föreställning om vad som är rättvist, dvs. vad någon har rätt till.[159]
Rawls påpekar att rättvisa också innefattar en skyldighet:

> ”… a natural duty of civility not to invoke the faults of social arrangements as a too ready excuse for not complying with them, nor to exploit inevitable loopholes in the rules to advance our interests. The duty of civility imposes a due acceptance of the defects of institutions and a certain restraint in taking advantage of them. Without some recognition of this duty mutual trust and confidence are liable to break down.” [160]

Begreppet ges alltså ofta en vid betydelse och begränsar sig inte till rättigheter som följer direkt av lag. Douglas-Scott anser t.o.m. att vid fastställandet av vad

---

[156] Se t.ex. Freedman J., “The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction” i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of Law, Hart 2011, s. 365-380, s. 374.

[157] Det som ofta refereras är domare Hands inledande uttalande i domen: “Anyone may arrange his affairs so that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which best pays the treasury. There is not even a patriotic duty to increase one’s taxes. Over and over again the Courts have said that there is nothing sinister in so arranging affairs as to keep taxes as low as possible.” Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934).

[158] Se Hilling och Ostas, a.a., s. 51.

[159] MacCormick N., Practical Reason in Law and Morality, 2008 (Oxford Scholarship Online 2009), s. 141 ff.

[160] Rawls J., A Theory of Justice, revised edition, Oxford University Press 1999, s. 312.

som ska anses som ”rättvisa” bör inte endast positiva känslor som empati och sympati, utan även negativa känslor, såsom avundsjuka, svartsjuka och hämnd beaktas.[161]

> ”Justice is therefore ’a complex set of passions to be cultivated, not an abstract set of principles to be formulated, mastered an imposed on society,’ and its origins lie in the promptings of our basic emotions.”[162]

För egen del syftar jag på mindre subjektiva värden när jag använder begreppet rättvisa. Det är ett i hög grad värdeladdat begrepp vars innebörd kan vara kontroversiell, men det används också för att beskriva ett rättssystems övergripande mål. Så görs t.ex. i EU-fördraget. I artikel 2 FEU anges att:

> ”Unionen ska bygga på värdena respekt för människans värdighet, frihet, demokrati, jämlikhet, rättsstaten och respekt för de mänskliga rättigheterna, inklusive rättigheter för personer som tillhör minoriteter. Dessa värden ska vara gemensamma för medlemsstaterna i ett samhälle som kännetecknas av mångfald, icke-diskriminering, tolerans, *rättvisa*, solidaritet och principen om jämställdhet mellan kvinnor och män.”[163]

I denna fördragsbestämmelse har rättvisa alltså en i hög grad överordnad och bred betydelse. Mitt perspektiv är emellertid snävare än så, då jag knyter begreppet till ett mer strikt juridisk sammanhang där det kopplas till rättssäkerhet, eller närmare bestämt balanseras mot rättslig förutsebarhet. Spänningsförhållandet mellan rättvisa och formell rättssäkerhet påminner om den klassiska konflikten mellan kollektiva och individuella intressen. Båda intressena erkänns av rättsordningen men kan emellanåt kollidera. Förbudet mot rättsmissbruk fungerade redan i den romerska rätten som en säkerhetsventil för att individuella rättigheter inte skulle överutnyttjas genom konstlade arrangemang på ett sätt som inte stämde med rättsordningens övergripande mål. Begreppet rättvisa i detta arbete syftar på att den rättsliga lösningen i ett enskilt fall är i överensstämmelse med det aktuella rättssystemets – i detta fall det EU-rättsliga systemet – övergripande mål, i

[161] Douglas-Scott S., Law after Modernity, Hart 2013, s. 212-213.

[162] Ibid., s. 213 med hänvisning till Solomon, R., A Passion for Justice: Emotions and the Origins of the Social Contract, Addison-Wesley 1990, s. 32-33.

[163] Min kursivering.

synnerhet den inre marknadens funktion och målsättningen med rättvisa konkurrensvillkor (se avsnitt 5.8).[164]

Det ska poängteras att avvägningen mellan rättvisa och rättssäkerhet präglar EU-rätten i stort och att förbudet mot rättsmissbruk har växt fram som en viktig komponent i ett övergripande rättsligt systembygge som EU-domstolen ägnat sig åt under många år. Förbudet mot rättsmissbruk är, på samma sätt som i den romerska rätten, ett alternativ till en fri teleologisk tolkning genom att hindra att det uppstår resultat som framstår som oönskade av EU:s rättsordning.

En problemställning i EU:s rättsordning som framstår som både omdebatterad och central idag är förhållandet mellan, å ena sidan, den fria rörligheten för tjänster och kapital samt företagsetableringar på EU:s inre marknad och, å andra sidan, den nationella företagsbeskattningen. Förbudet mot rättsmissbruk sätter här en gräns för regleringskonkurrens på den inre marknaden och därmed också en gräns för vilka gränsöverskridande skattetransaktioner – i syfte att uppnå en mer förmånlig beskattning – som skyddas av EU-rätten, vilket tas upp särskilt i kapitel 5, där jag argumenterar för att vi befinner oss i ett paradigmskifte när det gäller denna fråga. Detta leder i sin tur till att vissa skatteupplägg som inte uttryckligen är otillåtna kan anses som missbruksfall och inte anses genomförbara. Detta innebär samtidigt att EU-rätten flyttar in i olika nationella rättsmiljöer där den traditionella tolkningen av vilka transaktioner som är beskattningsbara, dvs. hur tydligt föreskriven beskattningsrätten måste vara, skiljer sig åt.

[164] Det kan noteras att Rawls anser att "the fundamental idea to justice is the concept of fairness which relate to right dealing between person who are cooperating with or competing against one another, as when one speak of fair games, fair competition and fair bargain". Rawls J., Justice as Fairness, Journal of Philosophy 1957, s. 653-662, s. 657.

## 1.7 Syfte, upplägg och forskningsfrågor

Principen om förbud mot rättsmissbruk utgör alltså en allmän rättsprincip i EU-rätten som för övrigt är relativt utförligt behandlad i den juridiska litteraturen.[165] Jag har formulerat tre forskningsfrågor med anknytning till principen, som jag återkommer till i slutet av detta avsnitt. I korta drag handlar det om rättsmissbruksprincipens framväxt, ställning och funktion i EU-rätten, svårigheten att tillämpa principen i ett svenskt skatterättsligt sammanhang, både i sin råa form och när den ges lagstöd i form av en generalklausul. Mot denna bakgrund analyserar jag slutligen de rättsliga förutsättningar som finns för att idag säkerställa en, i EU-rättslig mening, korrekt tillämpning av principen i Sverige.

Syftet med denna avhandling är alltså inte i första hand att beskriva och analysera rättsmissbruksprincipen, utan att förklara och diskutera varför det är sannolikt att det uppstår problem när den ska tillämpas i Sverige, i synnerhet på det skatterättsliga området. En analys av principens betydelse i EU-rätten är dock nödvändig som bakgrund och, som kommer att visas längre fram, pågår det fortfarande en intressant rättsutveckling i form av nya domar från EU-domstolen och det förs en relativt omfattande akademisk debatt om principens närmare innehåll. Jag betraktar därför missbruksprincipens ställning i EU-rätten, inte bara som en bakgrund, utan som en forskningsfråga i sig.

---

[165] Se t.ex. Brown N., "Is There a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?" i Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honour of Henry G. Schermers, volym II, Dordrecht/Boston, London, 1994, s. 511 f., Triantafyllou D., L'interdiction des abus de droit en tant que principe general du droit Communautaire, Cahiers de droit européen 2002, s. 611-632, Kjellgren A., On the Border of Abuse: The Jurisprudence of the European Court of Justice on Circumvention, Fraud and other Misues of Community Law, European Business Law Review 2000, s. 179-194, Harris P., The notion of "abus de droit" and its potential application in fiscal matters within the EU legal order, EC Tax Journal 2001, s. 187-201, Byers M., "Abuse of rights": An old principle, a new age, McGill Law Journal 2002, s. 389-431, Sorensen K. E., Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rethoric, CML Rev. 2006, s. 423-459, de la Feria R., Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a new General Principle of EC Law through Tax, CML Rev. 2008, s. 395-441, de la Feria, R och Vogenauer, S (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of Law, Hart 2011, Ionescus, L'abus de droit en droit de l'Union européenne, a.a., och Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, a.a. När det gäller svenska förhållanden se t.ex. Ståhl K., EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt 2007, s. 575 och Munukka, Rättsmissbruk – En rättsfigur under framväxt, i Stockholm Centre for Commercial Law:s Årsbok 1, Iustus 2008.

I Sverige kan det antas finnas rättskulturella hinder mot att tillämpa missbruksprincipen eftersom den historiskt ansetts främmande för svenskt rättstänkande (se kapitel 6). I avhandlingen kommer flera kapitel ägnas åt att ge rättskulturellt präglade förklaringar till varför det förhåller sig så. I dessa kapitel kommer den svenska rätten och EU-rätten att jämföras på områden där principiella skillnader i synen på rätten i förlängningen kan förklara varför det också finns skilda synsätt när det gäller tillämpningen av principen om rättsmissbruk. Att på detta sätt låta studien innefatta såväl ett svenskt som ett EU-rättsligt perspektiv gör också att forskningsansatsen skiljer från andra arbeten om förbudet mot rättsmissbruk inom den EU-rättsliga forskningen.

Tre områden av särskild relevans har identifierats.

*För det första* kommer allmänna rättsprinciper och deras respektive ställning i svensk rätt och EU-rätten att behandlas (kapitel 2). Eftersom förbudet mot rättsmissbruk utgör en allmän rättsprincip i EU-rätten är det viktigt, för en fördjupad förståelse av dess verkningar, att klarlägga rättsprincipers funktion i EU-rätten. Det är av central betydelse för detta arbete att diskutera allmänna rättsprincipers rättskällevärde och i synnerhet deras förhållande till den positiva rätten.

*För det andra* skiljer sig svenska tolkningsprinciper från de som tillämpas av EU-domstolen och därmed är förhärskande inom EU-rätten, både när de tillämpas av EU:s institutioner och organ och när de tillämpas av nationella domstolar och myndigheter inom ramen för nationell rätt. Som kommer att framgå av kapitel 3 om tolkningstraditioner i Sverige och EU har lagstiftningens lydelse och dess förarbeten betydligt större betydelse i svensk rätt än inom EU-rätten där större vikt läggs vid rättsordningens sammanhang och ändamål. Att lydelsen och förarbetena inte väger särskilt tungt kan förklaras av den inneboende brist på klarhet i EU-rätten som följer av det komplicerade lagstiftningsarbetet, som i hög grad präglas av förhandlingar och kompromisser, och på grund av att det finns 24 språkversioner med anspråk på samma giltighet.

*För det tredje* diskuteras i kapitel 4 varför, i synnerhet inom skatterätten, skyddet för rättssäkerhet inom ramen för legalitetsprincipen (ingen skatt utan lag), har större tyngd i svensk rätt än i EU-rätten, där skatterätt inte tycks ha samma särställning. Legalitetsprincipen innebär att oklarheter i nationell lagstiftning som utnyttjas i strid med dess syfte bara kan korrigeras av lagstiftaren själv, inte av rättstillämpande organ, såsom domstolar.

Rättssäkerhetsprincipen kräver i likhet med legalitetsprincipen förutsebarhet i lagstiftning och tillämpning vilket också talar för att oklarheter inte ska drabba t.ex. skattskyldiga. Vad som är ”oklart” beror dock på hur mycket vikt som läggs vid lagens bokstav respektive hur mycket det bakomliggande syftet beaktas, vilket tydligt kopplar detta resonemang till det som förs i kapitel 3 om tolkningsprinciper. I kapitel 4 visas att den formella aspekten av rättssäkerhet, förutsebarheten, inte har lika stor betydelse i EU-rätten som den har i svensk skatterätt, utan den balanseras i det EU-rättsliga systemet mot andra rättssäkerhetsintressen som koherens och likformighet (enhetlig rättstillämpning i hela EU). En tillämpning av EU:s princip om rättsmissbruk kan därmed ställa krav på domare i Sverige att förändra sin syn på rättssäkerhet och legalitet vid tolkning av den svenska skatterätten inom ramen för EU-rättens tillämpningsområde.

Som en röd tråd i dessa tre kapitel (kap. 2, 3 och 4) klargörs att det svenska rättssystemet potentiellt kan skapa svårigheter i mötet med EU-rätten då den svenska rättskulturen i ett europeiskt perspektiv får betraktas som förhållandevis ”positivistisk”. Utgångspunkten, i synnerhet i den svenska skatterätten, är att oklarheter i lagstiftningen måste rättas till av lagstiftaren själv och att fria tolkningar från domstolens sida, som kompletterar lagstiftningen, är oönskade. Den svenska rättsmiljön, åtminstone vad gäller skatterätten, skulle därför kunna visa sig vara ogynnsam för en korrekt EU-rättslig tolkning av principen om rättsmissbruk.

När dessa tre specifika frågor har behandlats finns anledning att återgå till principen om rättsmissbruk och mot bakgrund av det som framkommit på djupet analysera den dynamiska utveckling som för närvarande pågår inom EU, i synnerhet på det skatterättsliga området (kap. 5).

Sedan detta avhandlingsarbete påbörjades har attityden till aggressiv skatteplanering förändrats i grunden, vilket inte minst illustreras av den s.k. Panamaskandalen där gränsdragningen mellan vad som är laglig skatteplanering och otillåtet skatteundandragande ställdes på sin spets. Det har samtidigt skett en snabb rättsutveckling internationellt, både genom OECD och EU. De nya politiska målen har omsatts bl.a. i OECD:s rekommendationer från oktober 2015 om åtgärder inom ramen för initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster (BEPS).[166] Bindande lagstiftning läggs nu

[166] OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.

fram på olika nivåer för att säkerställa att skatteregler inte kringgås och att staternas skattebas inte urholkas. Inom EU pågår också ett mer långsiktigt reformarbete (Corporate Tax Reform Package). På detta sätt försöker EU-lagstiftaren säkerställa att bl.a. principen om rättsmissbruk på ett mer generellt sätt tillämpas i medlemsstaterna.[167]

Svårigheten att komma till rätta med skatteundandragande av olika slag med stöd av den vagt utformade principen om rättsmissbruk uppstår i fler medlemsländer än Sverige. För att säkerställa principens tillämpning har därför som nämnts ovan principen om förbud mot rättsmissbruk kodifierats i flera EU-rättsliga direktiv. På detta sätt försöker EU-lagstiftaren säkerställa att principen om förbud mot rättsmissbruk på ett mer generellt sätt tillämpas i medlemsstaterna. EU-lagstiftarens agerande kan emellertid skapa nya svårigheter av rättslig art då den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk gäller samtidigt som de sekundärrättsliga förbuden mot rättsmissbruk (s.k. anti-missbruksklausuler).[168]

Att EU-lagstiftaren kodifierar en allmän rättsprincip och EU-domstolens sammanhängande rättspraxis är inget ovanligt. Det förekommer tämligen ofta i dag att nya rättsakter innehåller kodifierad rättspraxis för att tydliggöra rättsläget. Om det handlar om renodlad kodifiering innebär en sådan förändring inte att rättsläget ändras i egentlig mening. Det är då enbart fråga om ett förtydligande av vad som redan gällt enligt det tidigare regelverket.[169] En kodifiering är dock sällan fullständigt renodlad utan kan innebära en viss (om)tolkning av EU-domstolens rättspraxis. Som berörs närmare i avsnitt 5.6.1 är det vidare vanligt att unionslagstiftaren vid en kodifiering tar tillfället i akt att precisera EU-domstolens rättspraxis i syfte att göra den enklare att tillämpa. Det är slutligen inte uteslutet att en förändring som vid en första anblick framstår som en kodifiering i själva verket förändrar EU-domstolens rättspraxis och därmed rättsläget. En viktig uppgift inom ramen för denna avhandling är därför att belysa den nya utvecklingslinje som nu kan skönjas

[167] Se Dahlberg M., EU och svensk företagsbeskattning, SNS förslag 2019, s. 65 ff och Brokelind C., Nationalstatens återkomst och EU-skatterätten i Nationalstatens återkomst (Europaperspektiv 2019), Santérus 2019, s. 155-185.

[168] Detta har diskuterats i doktrinen av bl.a. Brokelind C., Legal Issues in Respect of the Changes to the Parent-Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS project, Intertax 2015, s. 816-824 och Weber D., The New Common Minimum Anti-Abus Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax 2016, s. 98-129.

[169] Se kap. 7 i Hettne J., Rättsprinciper som styrmedel – Allmänna rättsprinciper i EU:s domstol, Norstedts juridik 2008.

till följd av ny lagstiftning inom EU. I kapitel 6 kommer därför att granskas hur de nya EU-reglerna med anknytning till rättsmissbruk på skatteområdet har införlivats med svensk rätt och vilka förutsättningar det finns att tolka dem på samma sätt som rättsmissbruksprincipen tillämpas enligt EU-rätten. I synnerhet kommer lagen (1995:575) mot skatteflykt att analyseras. Diskussionen kring den svenska skatteflyktslagen illustrerar, på ett mer konkret sätt än i tidigare kapitel, vilka rättskulturella förhållanden som kan innebära att den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk blir svår att tillämpa inom ramen för svensk skatterätt. Kapitlet kan på det sättet betraktas som ett praktikfall. I kapitel 7 kommer jag att redogöra för mina övergripande slutsatser.

De tre forskningsfrågor som ska besvaras är mot denna bakgrund:

*1. Vilken ställning och funktion har förbudet mot rättsmissbruk i EU:s nuvarande rättssystem?*
*2. Vilka rättskulturella förhållanden kan innebära att den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk är svår att tillämpa inom ramen för svensk skatterätt?*
*3. Finns det betryggande rättsliga förutsättningar i Sverige för en korrekt EU-rättslig tillämpning av förbudet mot rättsmissbruk i den svenska skatterätten?*

Jag kommer att inleda varje kapitel, precis som detta, med ett kursivt stycke. I de följande kapitlen kommer jag att utnyttja detta inledande stycke för att förklara vad som är avsikten med kapitlet och hur det förhåller sig till mina forskningsfrågor.

## 1.8 Metod

### 1.8.1 Rättsdogmatisk metod

För att besvara ovanstående forskningsfrågor kommer jag att använda en klassisk metod inom rättsvetenskaplig forskning, nämligen att framställa ”gällande rätt” (ofta betecknad rättsdogmatisk metod), dvs. klargöra rättsläget i förhållande till de forskningsfrågor jag valt att analysera. Jag kommer inte att

ägna mig åt rättsteori i filosofisk mening, t.ex. frågor kring rättens yttersta giltighet eller legitimitet.[170]

Utgångspunkten för mitt vetenskapliga arbete är sålunda i huvudsak det material som domstolar vanligen lägger till grund för sina avgöranden, dvs. erkända rättskällor: författningar, prejudikat, lagförarbeten, doktrin m.m.[171] Jag kommer därför inte att använda någon annan ”metod”, vilket för tanken till andra vetenskaper, t.ex. rättshistoria och rättssociologi, som också ägnar sig åt rättsliga frågeställningar.[172] I framställningen kommer dock skillnader mellan EU-rättens och den svenska rättens rättskällelära och tolkningsmetoder att beröras, i den utsträckning det har relevans för arbetet. När det gäller EU-rätten respekteras den särskilda rättskälleläran som har utvecklats av EU-domstolen. EU:s primärrätt, dvs. EU:s fördrag, liksom EU:s rättighetsstadga och allmänna rättsprinciper, har en överordnad ställning i förhållande till den bindande sekundärrätten (förordningar, direktiv och beslut).[173] Internationella avtal som är bindande för EU intar en mellanställning mellan primärrätten och sekundärrätten. [174]Ställningen för rättspraxis (prejudikat) varierar med den andra rättskälla som uttolkas.[175] EU-rättsliga förarbeten har, som närmare berörs i avsnitt 3.3.5, ett begränsat rättskällevärde och doktrinen har ett högst begränsat rättskällevärde.[176]

---

[170] Se allmänt Peczenik, A., Juridikens allmänna läror, SvJT 2005, s. 249-272.

[171] Lena Olsen anger att det inom den svenska rättsdogmatiken finns några gemensamma drag och att ett sådant drag synes vara att ”forskningsuppgiften består i att så nära som möjligt besvara domarens frågor vad gäller rättsordningens innehåll” (Olsen, L., Rättsvetenskapliga perspektiv, SvJT 2004, s. 105-145, s. 111).

[172] Rättsdogmatiken kan dock ha nytta av t.ex. rättshistorisk metod. Som påpekas av Kleineman kan det vara viktigt att beakta även rättsdogmatikens historia. Se Kleineman J., ”Rättsdogmatisk metod” i Juridisk metodlära, Studentlitteratur 2013, s. 21-45, s. 41. Jag tänker inte heller förena skilda metoder och anlägga något tvärvetenskapligt perspektiv. Som påpekas i boken Research Methodologies in EU and International Law är tvärvetenskaplig forskning inte samma sak som ”disciplinary tourism”, dvs. att utan närmare eftertanke låna termer och begrepp från andra discipliner eller att betrakta forskningsresultat från andra discipliner som givna inom sin egen forskning. Detta riskerar att leda till missförstånd både inom och utanför den juridiska disciplinen. Se Cryer, R., Hervey T., Sokhi-Bulley B. och Bohm A., Research Methodologies in EU and International Law, Hart 2011, s. 77.

[173] Ang. rättsprincipers ställning, se målen C-101/08, Audiolux m.fl., p. 63 och C-495/17, Cartrans Spedition, p. 37, och vidare avsnitt 2.7.

[174] Se bl.a. de förenade målen C-402/05 P och C-415/05 P, Kadi och Al Barakaat International Foundation mot rådet och kommissionen, p. 282.

[175] Se Bergström och Hettne, Introduktion till EU-rätten, a.a., s. 47 ff.

[176] Ibid., s. 56 ff och 63.

Att jag ser som min huvuduppgift att fastställa ”gällande rätt” (*lex lata*) innebär dock inte att jag helt avstår från att föreslå förändringar i rätten (*lex ferenda*).[177] Detta är något som jag kommer att ägna mig åt mot slutet av arbetet, när jag diskuterar förbättringspotentialen i nuvarande tillämpning av principen om rättsmissbruk i Sverige. En annan sak är att mitt arbete i relativt stor utsträckning kommer att präglas av *historiska, rättskulturella och rättspolitiska förklaringar*, som alltså ska skiljas från en annorlunda och specifik metod.[178] Dessa olika förklaringsfaktorer tas upp särskilt i det följande. En viktig uppgift inom all vetenskap är som bekant att söka förklara omständigheter, händelser och skeenden. Även rättsvetenskapen kännetecknas av en strävan till förklaring samt att därigenom lägga en god grund för framtida beslut. Det har helt avgörande betydelse inom juridisk forskning att fullt ut förstå lagstadganden och prejudikat och även rättsutvecklingen i stort. Detta förutsätter i sin tur en allmän insikt i hur rättssystem fungerar, däribland deras praktiska verkningar i samhället och principiella problem angående rättsreglers konstruktion och sammanhang.[179]

Det finns i detta sammanhang anledning att instämma med Jareborg när han anför att:[180]

> ”Ingenting blir automatiskt vetenskapligt därför att man använder en viss metod, och vilka metoder som är fruktbara beror på hur den vetenskapliga uppgiften är beskaffad. En s.k. traditionell rättsdogmatisk metod innebär att man tar sin utgångspunkt i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och rättsdogmatisk litteratur. Detta är i sig invändningsfritt. Men den vetenskapliga verksamheten har inte mer än börjat. Det finns alltså ingen allmän vetenskaplig

[177] Jareborg påpekar att rättsdogmatik förknippas primärt med rekonstruktion av gällande rätt och därmed också med begränsningar som uppställs genom maktutövning och beslutsfattande av lagstiftare och domstolar. Detta hindrar dock på intet sätt att man vid rättsdogmatisk argumentation vidgar perspektivet och går utanför gällande rätt. All vetenskaplig verksamhet går ut på att finna nya svar och bättre lösningar. Det är helt legitimt för rättsdogmatiker att söka efter ideala lösningar. Eftersom rättsdogmatik, i motsats till annan rättsvetenskap, är så att säga systemintern, får man emellertid i regel utgå från en speciell bundenhet till det som gör det möjligt att identifiera systemet, dvs. en viss sorts maktutövning, Jareborg N., Rättsdogmatik som vetenskap, SvJT 2004, s.1-10, s. 4.

[178] Ang. rättshistoriska förklaringar anger t.ex. Agell att ”Beroende av ett ämnes karaktär kan naturligtvis också en rättshistorisk utredning ha värde inte bara i sig själv utan också som inslag i en analys av det aktuella rättsläget.” Se Agell A., Rättsdogmatik eller konstruktiv rättsvetenskap, i Festskrift till Strömholm I, Iustus 1997, s. 35-62, s. 36.

[179] Jfr Agell A., Rationalitet och värderingar i rättsvetenskapen, Med en exkurs om rättsvetenskapen i Sverige, SvJT 2002, s. 243-260, s. 251.

[180] Jareborg, Rättsdogmatik som vetenskap, a.a., s. 8.

metod. Men det finns en allmän *vetenskaplig inställning*: att inte sluta att fråga ”Varför?” förrän man för tillfället är nöjd eller inte har tid att hålla på längre.”

### 1.8.2 Historiska förklaringsfaktorer

För att jag ska kunna besvara mitt ”Varför?” är det tydligt att jag måste söka efter bl.a. historiska förklaringar. Detta gäller både för förståelsen av rättsläget och utvecklingen i EU-rätten och i svensk rätt. I denna del av undersökningen kommer jag att söka visa att Sverige i ett viss historiskt skede tog avstånd från rättsliga influenser som påverkat många andra av EU:s medlemsländer, vilket innefattar principen om rättsmissbruk, åtminstone inom skatterätten.

Min utgångspunkt är att ett tidigare kunskapsläge kan förvandlas så att redan kända omständigheter synliggörs men i ett nytt sammanhang. [181] Som Hellner nämner kan rättsregler nämligen förklaras av samhällsförhållanden under vilka de uppstått. Ofta är ett moment i förklaringen att reglerna, eller ett visst rättsläge, fortsätter att gälla även sedan samhällsförhållandena har ändrats (i det här aktuella fallet har rättsläget ändrats efter medlemskapet i EU och den successiva utvecklingen av förbudet mot rättsmissbruk). Det uppstår ”a time lag” mellan samhällsförhållandena och rättsreglernas giltighet. Spåren av samhällsförhållanden i det förflutna återfinns därigenom i nutida rätt.[182] En allmänt konservativ inställning till rättsutvecklingen leder alltså till att de historiska faktorerna får ett fortsatt starkt inflytande.[183] Detta gör att det i det aktuella fallet inte är möjligt att utgå från att bara för att en regel eller princip ”gäller” (vilket principen om rättsmissbruk gör enligt EU-rätten), tillämpas den med automatik av domstol i Sverige. Det kräver naturligtvis någon form av empiriskt stöd. Kravet på empiri i rättsvetenskapen måste dock anpassas efter vad som fordras med hänsyn dels till syftet med en undersökning, dels till möjligheten att skaffa empiriska kunskaper.[184] En nära tillhands liggande kunskapskälla, även beträffande faktiska förhållanden är för svenska förhållanden rättsfall och lagförarbeten. En annan viktig källa för förevarande undersökning är äldre svensk doktrin vari manifesteras, vilket kommer att visas, en negativ hållning till självständiga rättsprinciper i allmänhet och

[181] Även Foucault har anlagt ett sådant perspektiv. Se Orford A., In Praise of Description, Leiden Journal of International Law (2012), 25, s. 609 ff.

[182] Se Hellner J., Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt, Jure 2001, s. 42 f.

[183] Se t.ex. Sunnqvist, M., Konstitutionellt kritiskt dömande: Förändringar av nordiska domares attityder under två sekel, Jure 2014.

[184] Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 103.

förbudet mot rättsmissbruk i synnerhet. Detta kan i sin tur påverka hur EU-rätten tillämpas i Sverige.

### 1.8.3 Rättskulturella förklaringsfaktorer

I undersökningen ingår därmed även att diskutera den svenska rättskulturen i förhållande till den gemensamma europeiska rättskultur som EU-rätten präglas av. Det handlar dock inte om en komparativrättslig undersökning i egentlig mening. Komparativ rätt fokuserar i huvudsak på likheter och skillnader i olika rättssystem.[185] Att min undersökning, utöver EU-rätten, framför allt berör svensk skatterätt innebär därför inte heller att jag utgår från en särskild komparativ skatterättslig metod.[186] EU-rätten är en del av svensk rätt och är därför också numera en del av den svenska rättskulturen. Denna förändring är en del i en harmoniseringssträvan (utjämning av skillnader) och skiljer sig från de frågor som normalt är föremål för komparativa studier.[187] Att det är en rättskulturell utmaning torde emellertid stå klart. Utvecklingen har gått snabbt och påverkat en svensk rättskultur som under efterkrigstiden varit i hög grad nationell och därmed under längre tid förblivit tämligen opåverkad av utländsk rätt.[188] EU-rättens inträde har därmed på vissa områden inneburit en kollision mellan skilda juridiska metoder och synsätt som nu får hanteras inom den svenska rätten.[189]

EU-domstolen har t.ex. en starkare ställning än vad en domstol har i kontinentaleuropeiska länder, vilket blir särskilt påtagligt i Sverige där

---

[185] Se t.ex. Le Grand, P., European Legal Systems Are Not Converging, International and Comparative Law Quarterly, vol 45, 1996, s. 52-81 och Bell J., English Law and French Law - Not So Different?, Current Legal Problems 1995, s. 63-101, s. 70. Det kan här noteras att Bell definierar rättskultur som "a specific way in which values, practices, and concepts are integrated into the operation of legal institutions and the interpretation of legal texts".

[186] Jfr t.ex. Garbarino, C., Comparative Taxation and Legal Theory: The Tax Design Case of the Transplant of General Anti-Avoidance Rules, Theoretical Inquiries in Law 11.2 (2010) https://www7.tau.ac.il/ojs/index.php/til/article/view/757/716 s. 765-790, 766-772.

[187] Jfr Avi-Yonah, Reuven S., Comparative Tax Law: Theory and Practice. Medförfattare: G. Inbar, G., Marian, O. och Mello, L., Bulletin for International Taxation 2010, s. 183-185, s. 184.

[188] Jfr Modéer, K-Å., Optimala rättsliga kulturer?, JT 1999/00, s. 71- 87, s. 86.

[189] Jfr här Watson som uttrycker "Only an understanding of legal culture and legal tradition can illuminate and explain the interrelations between one system and another, and the fundamental values, Watson A., "Legal Culture v Legal Tradition" i Epistemology and Methodology of Comparative Law, Hart 2004, s. 1-6, s. 5.

domstolsmakten (i förhållande till lagstiftaren) är jämförelsevis svag i ett europeiskt perspektiv. Denna mer aktiva domstolsroll har successivt accepterats av lagstiftare, i rättspraxis och i den juridiska doktrinen i EU:s medlemsländer. Eftersom EU-domstolen har befogenhet att bötfälla medlemsstater som inte rättar sig efter den gemensamma rätten (artikel 260 FEUF) och kan deklarera att nationell lagstiftning ska sättas åt sidan till förmån för EU-rättens direkta effekt och företräde, förändras den nationella rätten i EU:s medlemsstater på ett påtagligt sätt.[190] Juristerna i dessa länder konfronteras också med en ökad mångfald av samtidigt tillämpliga rättskällor där en korrekt tillämpning av den samlade rätten förutsätter nya analysmetoder (rättslig pluralism). Rättskulturella komparationer har härigenom fått en ny funktion. Van Hoecke och Warrington talar här om komparativ rätt som ett integrationsverktyg (instrument of integration) som leder till en ny form av interaktion mellan olika rättssystem (intersystemativity).[191] Genom Europaintegrationen sker en konstant interaktion mellan nationella rättssystem och den pågående utvecklingen av det EU-rättsliga systemet. Detta innebär inte en ensidig påverkan från den europeiska nivån utan ett ömsesidigt utbyte där ett gemensamt rättsligt europeiskt språk och juridisk terminologi långsamt växer fram.[192]

EU-domstolen har själv uttalat att EU-rätten ”utgår från en juridisk växelverkan mellan medlemsstaterna”. Den ska därför ta hänsyn till de gemensamma principerna och begreppen i medlemsstaternas lagstiftning och respektera den rätt som är allmänt erkänd.[193]

Denna rättsliga sammansmältning är en påtaglig effekt av EU-direktiv som införlivas med den nationella rätten, eftersom härigenom introduceras nya värden och principer som oundvikligen i någon mån stör den nationella rättsordningens koherens.[194] I ett längre perspektiv kan vissa rättstraditioner förändras som t.ex. att oskrivna allmänna rättsprinciper tar större plats bland

[190] Kjell Åke Modéer har uttryckt att ”EG-rätten är ett exempel på ett supranationellt rättssystem, som har förutsättningar att kunna lämna bidrag till en för alla medlemsländerna gemensam rättskultur.” Modéer, a.a., s. 72.

[191] Van Hoecke M. och Warrington M., Legal Cultures, Legal Paradigms and Legal Doctrine: Towards a New Model for Comparative Law, International & Comparative Law Quarterly 1998, s. 495-536, s. 533.

[192] Ibid.

[193] Mål C-155/79, AM & S mot kommissionen, p. 18. Se också Lenaerts K., Interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law, The International and Comparative Law Quarterly 2003, s. 873-906.

[194] Van Hoecke och Warrington, a.a., s. 533.

rättskällorna och en mer omedelbar konsekvens är att förhållandet mellan domare och lagstiftare förändras då nationella domstolar förutsätts vara lojala med EU-domstolen och skydda de rättigheter som följer av EU-rätten i den nationella kontexten.[195] Som tas upp i kapitel 2 har rättsprinciper en förhållandevis svag ställning i den svenska rättskulturen, vilket försvårar acceptansen för en allmän rättsprincip om förbud mot rättsmissbruk.

När det gäller svensk civilrätt kan emellertid parentetiskt sägas att det tycks finnas större acceptans för en sådan konstruktion som rättsmissbruk, åtminstone på ett principiellt plan. En liknande rättsfigur, om något udda, är kravet på återkrav av betalning som har erlagts av misstag (”condictio indebiti”)[196]. Detta återkrav är konstruerat som ett krav på återgång av en vinst som uppstått utan rättsgrund. Det finns dock inget lagstadgande som ens med analog tillämpning kan anses vara tillämpligt på sådana återkrav. Ändå utgör principen en allmän rättsgrundsats som står på egna ben.[197] Man kan alltså konstatera att i likhet med det fall då en ekonomisk behållning felaktigt erhållits genom rättsmissbruk är rätten till ekonomisk behållning vid *condictio indebiti* inte ett av rättsordningen skyddat intresse.

Samma utrymme för självständiga (oskrivna) rättsprinciper finns dock inte i den offentliga rätten, i synnerhet skatterätten. Inom detta rättsområde består den svenska rätten i huvudsak av skriven rätt och de grundläggande rättsprinciperna finns återgivna i våra grundlagar och andra författningar. Svenska domstolar tillämpar i regel här inte grundläggande rättsprinciper som sådana utan så som de kommer till uttryck i den skrivna rätten. En viktig uppgift för riksdag och regering blir således att vid lagstiftningsarbetet beakta dessa principer.[198] Den skrivna rättens starka betydelse har sin grund i den svenska formen av maktfördelning där den dömande makten i ett europeiskt perspektiv har en förhållandevis svag ställning gentemot den verkställande och lagstiftande makten. [199] Den dömande makten ska endast tillämpa lagen och

[195] Ibid., s. 534.

[196] Även denna princip har sitt ursprung i romersk rätt, se Londers, a.a., s. 98.

[197] Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 219 och Schultz M., Condictio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antagande om momssatser, SvSkT 2012:67, s. 576-94. Högsta domstolen redovisar praxis och doktrin angående denna princip i p. 11 i NJA 2015 s. 1072.

[198] Se Schäder G., “General Principles of Law in Swedish Law” i General Principles of European Community Law, Kluwer 2000, s. 213-216, s. 214 ff.

[199] Se Derlén M., Lindholm J. och Naarttijärvi M., Konstitutionell rätt, Wolter Kluwer 2016, s. 52.

förutom då det är strikt nödvändigt för att lösa tvister, inte skapa rätt (analogt med Dworkins syn på rättspositivism, vilket tas upp i kap. 2).[200]

Detta står i kontrast till hur rätten har utvecklats inom EU.[201] En förklaring till detta kan vara att i Sverige spelar ”politisk konstitutionalism” en större roll än vad den gör inom EU. [202] En av anledningarna till detta är att Sverige är en nationalstat och EU är en sammanslutning av flera nationella stater. EU har sedan sitt grundande skapat en egen rättsordning som ska fungera med en växande skara av medlemsstater.[203] Den dömande makten inom EU, dvs. EU-domstolarna, har en betydligt starkare ställning när det gäller utvecklandet av rättssystemet än vad svenska domstolar har. EU-samarbetet präglas därför av vad som kan betecknas ”legal konstitutionalism”. Krocken mellan dessa två synsätt kan ställa till problem för den svenske domaren när denne ska tillämpa EU-rätt och särskilt då de allmänna rättsprinciperna.

Som kommer att framgå av den fortsatta framställningen tycks inte alla rättskulturella krockar nått en tillfredsställande lösning i den svenska kontexten. Hur principen om förbud mot rättsmissbruk ska hanteras inom den svenska rätten är ett tydligt exempel på en sådan problematik. Som kommer att visas finns risk för att det uppstår svårigheter för svenska domstolar att, utan tillräckligt precist lagstöd, tillämpa den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk inom skatterätten, även då det handlar om situationer som omfattas av EU-rättens tillämpningsområde (se särskilt avsnitt 6:12 och 6.15).

I sammanhanget ska understrykas att när jag i denna avhandling talar om rättskultur och rättskulturella skillnader, utgår jag inte från vare sig en särskild rättshistorisk modell eller särskild komparativ metod. Som Modéer påpekat var begreppet rättskultur (legal culture) en särskild inriktning av rättshistorien, som inte tog den dogmatiska rätten som utgångspunkt utan istället de olika attityder, mentaliteter och kulturmönster som normerna verkade i. Det var alltså ett utanförperspektiv på rätten även om det gavs en rättslig kontext.[204] Som tidigare nämnts är detta arbete rättsdogmatiskt till sin karaktär.

---

[200] Se Dworkin R., Law’s Empire, Hart 1986, s. 37 ff.

[201] Se Bull T., ”En berättelse om två konstitutioner” i En konstitution för Europa? – Reflektioner, Sieps 2004:3-7, s. 165-196, s. 165 ff.

[202] Jfr Bellamy, Political Constitutionalism – A Republican Defence of the Constitutionality of Democracy, Cambridge University Press 2007.

[203] Mål 26/62, Van Gend & Loos m.fl.

[204] Modéer K-Å., Juristernas nära förflutna – Rättskulturer i förändring, Santérus 2009, s. 40-41.

Jag är dock inspirerad av Tuoris tankemodell om rätten i tre lagar där det översta, ytskiktet, består av det ständiga flödet av lagstiftning, förarbeten, prejudikat m.m., medan de andra djupare skikten, rättskulturen och djupstrukturen är betydligt mer trögrörligare och därför viktiga beståndsdelar i det rådande rättssystemet.[205] Mot denna bakgrund är det begripligt att förändringar på ytan i vissa fall inte fullt ut förändrar den gällande rätten när konflikt uppstår mellan rättsordningens olika lager. Jag håller därför med Øyrehagen Sunde om att en rättslig förändring innebär en emellanåt komplex interaktion mellan olika lager i rättsordningen. Ändringar på ytan innebär inte i sig en automatisk förändring av rättskulturen.[206] Det krävs normalt många och bestående förändringar i ytlagret för att förändringen också ska tränga ner på djupet i de underliggande lagren.[207] Rättskulturen formas i själva verket genom ett samspel mellan de olika lagren.[208]

Den rättskulturella skillnad som får främst betydelse i detta arbete är vilken vikt som läggs vid rättslig förutsebarhet, å ena sidan, och rättvisa resultat i enskilda fall, å den andra. I varje rättsordning behöver dessa värden jämkas mot varandra och var gränsen dras blir ett uttryck för rättskulturen. Vi kan kalla detta för rättsordningen rättviseuppfattning (idea of justice).[209] Normalt dras inte gränsen på samma sätt inom alla rättsområden – straffrättens höga krav på förutsebarhet är t.ex. allmänt accepterat – och en rättskultur präglas därför av en rad etablerade gränsdragningar inom skilda fält.

En sammanhängande fråga är vilken vikt som fästs vid oskrivna allmänna rättsprinciper. Som Van Hoecke och Warrington framhåller kan en ökad acceptans av allmänna rättsprinciper vara en nödvändig följd av Europaintegrationen för att det resultat som eftersträvas ska uppnås, vilket får rättskulturella implikationer. Han nämner som exempel bl.a. förbudet mot rättsmissbruk (Abuse of Law).[210]

---

[205] Tuori K., Critical Legal Positivism, Ashgate 2002, s. 150. Se också Van Hoecke och Warrington, a.a., s. 534, som också diskuterar rätten i flera lager.

[206] Sunde J., "Managing the Unmanageable – An Essay Concerning Legal Culture as an Analytical Tool" i Comparing Legal Cultures, Fagbokforlaget 2017, s. 13-24, s. 17.

[207] Ibid.

[208] Ibid., s. 18.

[209] Ibid., s. 21.

[210] Van Hoecke och Warrington, a.a., s. 519. Se även Van Hoecke, M., The Use of Unwritten Legal Principles by Courts, Ratio Juris 1995, s. 248-260, s. 248.

Ett rättskulturellt karaktärsdrag som blir av stor betydelse för detta arbete är också vilka tolkningsmetoder som används. Dessa präglas också av rättviseuppfattningen, dvs. om rättvisa i enskilda fall eller förutsebarhet väger tyngst och hur en rimlig balans ska uppnås genom tolkning. En bokstavstrogen tolkning anses i allmänhet bidra till rättslig förutsebarhet medan en mer ändamålsorienterad tolkning ger större utrymme för omsorg om en rättvis lösning i det enskilda fallet samt i ett bredare samhällsperspektiv.

Det ska samtidigt påpekas att urskiljandet av en rättskultur i viss mån är en skönsmässig undersökning som är beroende av det studieområde som har valts.[211] Jag gör i denna avhandling inte anspråk på att redovisa varken hela den svenska rättskulturen eller den framväxande rättskultur som kan betraktas som EU:s. Mitt studieområde är förbudet mot rättsmissbruk och i synnerhet vilken betydelse detta förbud har inom ramen för den internationella, i synnerhet EU-rättsliga, skatterätten. I min avgränsning kommer jag att förklara varför det i huvudsak blir fråga om direkt och inte indirekt beskattning.

### 1.8.4 Rättspolitiska förklaringsfaktorer

Det finns även anledning att diskutera vilka *rättspolitiska förklaringar* som i dagsläget aktualiserar ett behov av ett förbud mot rättsmissbruk inom EU:s rättsordning. Varje rättsregel antas som bekant ha ett ändamål, en ”ratio legis”. Mot denna bakgrund kan man fråga sig vilket syfte som principen om förbud mot rättsmissbruk fyller idag. Hellner talar om funktionella, finala, teleologiska och ändamålsbestämda förklaringar.[212] En funktionell förklaring förutsätter att en regel har några åtminstone i vid mening samhällsnyttiga verkningar, och den förutsätter också någon form av mekanism genom vilken dessa verkningar kan omsättas i rättsregler. ”Finala” och ”teleologiska” resonemang som förklaringar innebär, enligt Hellner, att ett eller flera tidigare fattade medvetna beslut läggs till grund för förståelsen av det nuvarande rättstillståndet.[213]

På EU-nivån saknas inte medvetna beslut som ger stöd åt principen om rättsmissbruk. Principen förekommer såväl inom EU:s primär- och sekundärrätt som i EU-domstolens rättspraxis, där den konkretiseras allt mer. Som nämnts tidigare i detta kapitel har det skett en snabb rättsutveckling

[211] Se Van Hoecke och Warrington, a.a., s. 536.

[212] Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 45 f.

[213] Se Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 45.

internationellt, både genom OECD och EU som innebär att EU-rätten är i förändring och att principen om rättsmissbruk fått ökad betydelse i lagstiftningsarbetet. Bindande lagstiftning läggs nu fram på olika nivåer för att säkerställa att skatteregler inte kringgås och att staternas skattebaser inte urholkas. En viktig uppgift är därför att belysa och diskutera det rättspolitiskt rationella i den utvecklingslinje som nu kan skönjas till följd av den lagstiftningsiver som råder. I ett svenskt perspektiv finns det anledning att i detta sammanhang granska hur de nya EU-reglerna med anknytning till rättsmissbruk på skatteområdet har införlivats med svensk rätt och vilka förutsättningar det finns att tolka dem på samma sätt som rättsmissbruksprincipen tolkas och tillämpas enligt EU-rätten.

### 1.8.5 Varierande materialanvändning

En uppmärksam läsare kommer att notera att min källhantering skiljer sig något vid kartläggningen och beskrivningen av den svenska rätten respektive EU-rätten. Detta sammanhänger med avhandlingens syfte och forskningsfrågor. Svensk rätt gås igenom i ett historiskt och rättskulturellt perspektiv. Jag förlitar mig här, utöver lagtext och förarbeten, i stor utsträckning på den juridiska litteraturen. För att ge en rättvisande bild har jag återgett åsikter från flera tongivande företrädare från doktrinen, även om deras åsikter inte väsentligt skiljer sig åt. Jag har också bedömt att det finns ett särskilt värde i att framhålla åsikter och resonemang även i äldre litteratur och tämligen noga ange vad som har uttryckts vid olika tidsskeden. Hade det enbart varit fråga om att klarlägga det nutida rättsläget hade en annan metod valts. När det gäller EU-rätten, som är en relativt ny och transnationell rättsordning, har det inte varit möjligt att försöka illustrera en särskild rättskultur på samma sätt. EU-rättens rättskultur är en blandning av medlemsstaternas rättskultur, anpassad till de särskilda transnationella förhållanden som råder. De EU-rättsliga delarna bygger därför mindre på litteraturstudier om mer på vad EU-domstolen har uttalat i de för den svenska rättskulturen viktiga principfrågorna.

### 1.8.6 Avgränsningar

Som antytts ovan har ämnet för denna avhandling avgränsats på flera sätt. Principen om förbud mot rättsmissbruk är omdiskuterad och utförligt beskriven i både den civilrättsliga litteraturen och den EU-rättsliga

litteraturen.[214] I detta arbete görs inte en fullständig redogörelse för denna princip. Framställningen begränsar sig till en beskrivning av principen, och i synnerhet dess framväxt i EU-rätten, som är tillräckligt fyllig för att utgöra ett underlag för att besvara de forskningsfrågor som har formulerats. Detta innebär att rättsmissbruksprincipens förhållande till civilrätten inte alls berörs. Av forskningsfrågorna följer vidare att det utöver EU-rätten är framför allt den svenska skatterätten som är ett studieobjekt.

Utöver den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk behandlas artikel 6 i ATAD (direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion). Skälet till detta är som framgått att artikel 6 utgör en kodifiering av det allmänna förbudet mot rättsmissbruk på företagsbeskattningsområdet. Jag tar dock inte upp övriga bestämmelser i ATAD som rör begränsade ränteavdrag (artikel 4), utflyttningsbeskattning (artikel 5), regler om utländska kontrollerade bolag (artikel 8) och regler för att motverka hybrida missmatchningar (artikel 9). Dessa bestämmelser kan ses som mer specifika skatteflyktsklausuler.[215] De handlar om särskilda gränsöverskridande skattefrågor som unionslagstiftaren har valt att skapa gemensamma regler för (jfr den engelskspråkiga terminologin ang. SAARs och TAARs i förhållande till GAARs under avsnitt 1.7 ovan. Det är artikel 6 som utgör en GAAR – General Anti-Avoidance Rule).

Vidare är det i huvudsak direkt beskattning som kommer att beröras. EU-rättsliga mål rörande mervärdesskatt tas bara upp för att illustrera utvecklingen av den allmänna principen om rättsmissbruk och blir inte föremål för en fördjupad analys. Ett skäl till att fokus ligger på direkt beskattning är att de rättsfrågor som berörs i avhandlingen, i synnerhet regleringskonkurrensen på

[214] Se särskilt de la Feria, R. och Vogenauer, S. (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Hart 2011 samt avhandlingarna Ionescus, R., L'abus de droit en droit communautaire: https://ddd.uab.cat/pub/tesis/2009/tdx-0121110-090140/rni1de1.pdf (i bokform med titel L'abus de droit en droit de l'Union européenne, Bruylant 2012) och Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart 2014.

[215] För en kritisk syn på denna terminologi, se Bizioli, G., Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?, EC Tax Rev 2017, s. 167- 175, s. 172: "These provisions cannot be properly characterized as anti-abuse rules, since their primary purpose is to levy tax when the level of taxation in the other jurisdiction is deemed 'unfair' or, in the case of exit taxation, to realize a balanced allocation of the taxing rights between the jurisdiction of origin and that of destination."

EU:s inre marknad, illustreras tydligast på detta område. Den svenska skatteflyktslagen som anses införliva ATAD omfattar inte heller mervärdesskatt.

Det ska i sammanhanget betonas att ämnesvalet för avhandlingen är EU-rättsligt. Fokus ligger på EU-rätten och dess påverkan på den svenska skatterätten vid rättstillämpning i Sverige. Svensk skatterätt berörs därför bara i den utsträckning som den har betydelse för samspelet med EU-rätten. Beskrivningen av svensk skatterätt grundas därför också i mycket högre grad på litteraturstudier än den EU-rättsliga analysen. Då huvudinriktningen är EU-rättslig har jag, när det gäller svensk skatterätt och andra svenska rättsförhållanden – som dessutom studeras över en lång tidsperiod i ett historiskt perspektiv – fått förlita mig i stor utsträckning på doktrin och förarbeten (se även avsnittet om varierande materialanvändning ovan). Att på detta sätt låta studien innefatta flera rättsområden, som vanligen är föremål för separata forskningsinsatser, framstår emellertid som nödvändigt för att besvara mina forskningsfrågor.

Detta förklarar också att delar av den svenska skatterätten som har liknande funktion som förbudet mot rättsmissbruk, framför allt läran om skenavtal, genomsyn, chikan och bulvan inte tas upp i detta arbete. Frågan om genomsyn och skatteflykt i förhållande till ATAD i ett svenskt-danskt komparativt perspektiv, är dessutom ämnet för ett annat avhandlingsprojekt som bedrivs av doktoranden Richard Croneberg på den juridiska fakulteten i Lund.

# Kapitel 2 – Rättsprincipers ställning och betydelse

*I detta kapitel berörs allmänna rättsprincipers karaktär som rättskälla och dessa principers ställning och betydelse i svensk rätt respektive i EU-rätten. Att kapitlet ingår i min undersökning beror på att förbudet mot rättsmissbruk är en allmän rättsprincip i EU-rätten och därmed har anspråk på att tillämpas i den svenska rätten då den aktuella situationen omfattas av EU-rättens tillämpningsområde. Kapitlet ger en allmän förståelse för fenomenet rättsprinciper och anknyter särskilt till min andra forskningsfråga angående vilka rättskulturella förhållanden som kan innebära att den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk blir svår att tillämpa inom ramen för svensk skatterätt. Principen om förbud mot rättsmissbruk som sådan berörs dock inte i detta kapitel, utan behandlas särskilt i kapitel 5.*

## 2.1 Inledning

Ronald Dworkin inleder sin bok *Law's Empire* med meningen ”It matters how judges decide cases”.[216] Detta kan låta självklart men sätter fingret på något viktigt, nämligen att det inte alltid är självklart vad som är gällande rätt. Ett rättssystem grundas som bekant på rättskällor[217] såsom lag, lagmotiv och prejudikat. En rättskälla kan emellertid också bestå av allmänna

[216] Dworkin R., Law's Empire, Hart 1998 (först publicerad 1986).

[217] Se ang. detta begrepp, Dahlman, C., ”Begreppet rättskälla” i Juridiska grundbegrepp, Studentlitteratur 2019, s. 55-74, s. 55 ff och Strömholm S., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 321.

rättsprinciper.[218] Dessa kan användas för att precisera, fylla ut och i viss mån avvika från vad som anges i övriga rättskällor. Den troligen mest välkända rättsteorin där rättsprinciper spelar en avgörande roll är Dworkins teori om ”law as integrity”. Svensson har i en artikel kallat denna för teorin om den principstyrda rätten. Den kännetecknas av att rätten utöver rättsregler fastslagna ”svart på vitt” innehåller principer som ligger till grund för reglerna och utgör rättfärdigandeskäl för dem.[219] I detta kapitel återkommer jag till Dworkins tes. Min ambition är dock inte att själv inta en rättsvetenskaplig ståndpunkt i synen på rättsprinciper. Ambitionen är snarare att visa att skilda synsätt gör sig gällande och att den i allmänhet förhärskande inställningen i Sverige avviker från den som präglar EU-rätten och i synnerhet rättsutvecklingen vid EU-domstolen. Jag kommer också att i ett särskilt avsnitt visa att svensk rätt på senare tid, åtminstone på vissa områden, i ökad grad har utvecklats genom prejudikat och diskutera om den skeptiska synen på rättsprinciper härigenom håller på att förändras. För att förstå bakgrunden till den traditionella svenska synen på rättsprinciper har jag framför allt studerat rättsvetenskaplig litteratur. Jag har valt att inkludera även äldre arbeten då jag anser att de kastar ljus över den rättskultur som har utvecklats i Sverige under framför allt senare delen av 1900-talet.

I enlighet med Dworkins definition av rättsprinciper finns anledning att skilja på rättsprinciper och regler i allmänhet. Det finns olika åsikter om detta förhållande, vilket i hög grad sammanhänger med vilken rättsordning som man väljer att studera. Detta kommer att beröras i det följande. Tuori anser dessutom att begreppet "rättsprincip" kan användas i två skilda betydelser. Å ena sidan är det fråga om uttryckligen, diskursivt formulerade normer, som t.ex. kan tillämpas av domstolarna, och å andra sidan om "bakgrundsprinciper" som förenar, förklarar och i en viss mening också ger upphov till normerna på rättens yta.[220]

Tuoris syn på rättsprinciperna hänger samman med att de ofta betraktas som mer varaktiga än andra regler och bildar på detta sätt ett slags dubbelt skikt i

[218] Begreppet rättsprincip kan användas i fler betydelser än som beskrivs i detta kapitel. Jfr Svensson, O., Den principstyrda rätten 1: En presentation av Ronald Dworkins rättsteori, Ny Juridik 4:16, s. 19-48, s. 20, fotnot 6.

[219] Svensson, Den principstyrda rätten 1, a.a., s. 20 ff.

[220] Tuori K., Om rättssäkerhet och sociala rättigheter (samt mycket annat), Tidsskrift for Rettsvitenskap 2003, s. 341-365, s. 348. Se även Bengoetxea, J., “General Legal Principles Navigating Space and Time” i General Principles of EU Law and European Private Law, Kluwer Law International 2013, s. 45-64, s. 47.

rätten som har att göra med rättens autonomi i förhållande till den positiva, skrivna, rätten.[221] De kan sägas ha två huvudsakliga funktioner: De kan fylla ut luckor när lagstiftning saknas och är då underkastade skriven rätt. De kan också ha en mer självständig, tvingande och högre ställning än den skrivna rätten.[222]

Principer har vidare inom vissa rättssystem kommit att betraktas som arbetsverktyg i den dagliga verksamheten. Den tidigare domaren vid EU-domstolen (och Nederländernas högsta domstol) Koopmans har betonat rättsprincipernas användbarhet i detta avseende. Han har uttalat att syftet med principer inte längre enbart är att täppa till luckor mellan bestämmelser som lagstiftare och fördragsslutande parter har antagit, utan att de numera utgör en del av de juridiska verktyg (conceptual tools) som domarna använder sig av.[223] Han menar vidare att användningen av principer kan vara ett svar på en större utveckling i samhället. De krav som idag ställs på lagstiftningsorganen när de ska utföra sina uppgifter blir allt högre eftersom den tekniska processen, snabba sociala förändringar och globaliseringen av ekonomin ger upphov till nya utmaningar som den skrivna (positiva) rätten inte ger tillfredsställande svar på.[224] Domstolarna måste därför allt oftare förlita sig på andra rättskällor än den skrivna rätten. Koopmans slutsats är att betoningen på allmänna rättsprinciper har en betydelse som sträcker sig bortom frågor om juridisk fingerfärdighet (legal techniques). Faktum är att allmänna rättsprinciper, oavsett om de uppfattas som nya pga. deras ökande betydelse, utgör de också en inkarnation av rättstraditioner, eftersom de värden de representerar ofta har sitt ursprung i skriven eller oskriven rätt långt tillbaka i tiden. Enligt Koopmans

---

[221] Se Marcusson L., ”Principerna inom den offentliga rätten” i Offentligrättsliga principer, Iustus 2012, s. 9-15, s. 10, med hänvisning till Michalsen, D., Anmeldelse: Francis Sejersted, Demokrati og rettstat, Tidskrift for Rettsvitenskap 2003, s. 694-698, s. 696.

[222] Scherman H. G., “Human Rights as General Principles” i General Principles of European Community Law, Kluwer Law International 2000, s. 61-70, s. 61.

[223] Koopmans T., “General Principles of Law in European and National System of Law” I General Principles of European Community Law, Kluwer Law International 2000, s. 25-34, s. 34. Se även Bengoetxea J., “Is Direct Effect a General Principle of European Law?” i General Principles of EC Law in a Process of Development, Kluwer Law International 2008, s. 3-24, s. 20.

[224] Koopmans T., a.a., s. 34. Se också Maduro, M. P., Interpreting European Law – Judicial adjudication in a Context of Constitutional Pluralism, som påpekar att allmänna rättsprinciper är ett instrument för att kontinuerligt anpassa unionsrätten ”to its fast moving context of application”. Med allmänna rättsprinciper hålls unionsrätten uppdaterad genom att vara ett stöd när tvister ska lösas då den politiska, ekonomiska och sociala verkligheten i unionen inte motsvaras av tillämpliga regler, se European Journal of Legal Studies 2008, s. 137-152, s. 144-145.

går det därför med en viss överdrift att säga att de allmänna rättsprinciperna representerar den samlande visheten av många generationers jurister, vilket medför att de är säkra (och pålitliga) verktyg i händerna på domare.[225]

Det kan konstateras att Koopmans har en mycket positiv syn på användning av rättsprinciper som får anses stå i stark kontrast till den gängse mer skeptiska uppfattningen i svensk rätt. I det följande kommer jag som nämnts in på dessa skilda synsätt, men i syfte att ge en bakgrund till diskussionen kommer jag först att beröra skillnaden mellan positiv rätt och naturrätt resp. giltig rätt och gällande rätt.

## 2.2 Positiv rätt och naturrätt

Rättsprincipernas roll och betydelse hänger samman med det rättssystem inom vilket de verkar. Deras roll i ett positivistiskt präglat system skiljer sig från deras roll och betydelse i ett naturrättsligt präglat system.

Enligt ett rättspositivistiskt synsätt – representerat av t.ex. Kelsen och Hart – utgör rätten ett system av normer som härrör från en fundamental norm som anger rättskällorna och/eller grundlägger rättens normativitet.[226] Denna erkänningsregel eller grundnorm utgör rättsordningens fundament.[227] Kärnan i den rättspositivistiska tankebyggnaden är den s.k. sociala tesen som säger att gällande rätt fastställs med hjälp av faktuella (icke-normativa, icke-värderande) kriterier.[228] Såsom Spaak påpekar är den sociala tesen en tes om

[225] Ibid., s. 34. Se även Bengoetxea, Is Direct Effect a General Principle of European Law? a.a., s. 20.

[226] Kelsen H., Pure Theory of Law, översättning av Knight M., University of California Press 1967 (utgiven på tyska 1960) och Hart H.L.A, The Concept of Law, Oxford University Press 1997.

[227] Spaak T., ”Rättspositivism och juridisk metod” i Juridisk Metodlära, Studentlitteratur 2014, s. 47-78, s. 55, som dock använder begreppet igenkänningsregeln. Dahlman har påpekat att erkänningsregelns status som regel inte ens följer av grundlagen. Den är en konvention som står ovanför grundlagen, dvs. den är en konsekvens av att alla jurister tillsammans utformar och upprätthåller den aktuella rättsordningen, se Dahlman C., Rätt och rättfärdigande – En tematisk introduktion i allmän rättslära, Studentlitteratur 2010, s. 22.

[228] Spaak, Rättspositivism och juridisk metod, a.a., s. 55. Se också Sevelin, E., Begreppet rättsregler i Dahlman C. och Wahlberg, L. (red), Juridiska grundbegrepp, Studentlitteratur 2019, s. 115-140, s. 133 ff, som sammanfattar de huvudsakliga komponenterna i den rättspositivistiska tankebyggnaden.

rättskällor, inte om rättstillämpning.[229] Erkänningsregeln pekar ut rättskällorna och avgör därmed innehållet i gällande rätt. Frågan om en svensk lag verkligen är en lag avgörs därför utifrån erkänningsregeln i det svenska rättssystemet som i sin tur bygger på faktuella kriterier, dvs. det avgörande kriteriet är om den har stiftats av riksdagen. Frågan om denna lags närmare innebörd, dvs. korrekta tolkning, är dock inte en fråga som besvaras av rättspositivismen.[230] Rättspositivismen innebär dock att rättskällor måste vara sådana att de kan hanteras utan inblandning av moraliska och andra värderande överväganden, vilket innebär att lagstiftning, prejudikat och (i någon utsträckning) sedvana hamnar i fokus, inte andra rättskällor.[231] Som Spaak framhåller kan denna grundinställning få stor betydelse i synen på den transnationella rätten, i synnerhet EU-rätten, som kännetecknas av att den inte utan betydande svårigheter kan återföras på den nationella rättens rättskällor.[232] Regler som inte kan härledas ur en erkänd rättskälla är som framgått inga rättsregler. Detta har inneburit att rättsprinciper i regel har haft svårt att vinna erkännande som självständig rättskälla utifrån ett positivistiskt synsätt. De ses antingen som lagstiftning (om de är kodifierade) eller som delar av prejudikat (om det inte kommer till uttryck i skriven rätt, men har betydelse i rättspraxis).

I den positivistiska ordningen är alltså utgångspunkten att rättsprinciperna bara utgör gällande rätt om de är integrerade genom en annan rättskälla som erkänns i rättssystemet. Hellner uttrycker detta som att allmänna rättsgrundsatser i allt väsentligt utgör ”analogier från eller generaliseringar av, principerna i lagstadganden eller prejudikat.”[233] Principerna skiljer sig också från regler genom att de har begränsad betydelse i den konkreta rättstillämpningen. De kan dock enligt Hellner ”förtätas” till en regel inom en del av sitt tillämpningsområde.[234] Rättsprinciperna kan alltså enligt Hellner endast i sällsynta fall få konkret betydelse i rättstillämpningen. Ett annat exempel är Ekelöfs beskrivning av rättsprinciper som ”sammanfattningar av några praktiska viktiga rättsregler eller som uttryck för någon egenskap som

[229] Spaak, Rättspositivism och juridisk metod, a.a., s. 55.

[230] Ibid.

[231] Ibid., s. 77.

[232] Ibid.

[233] Hellner J., Rättsteori: En introduktion, Norstedts juridik 1996, s. 117. Hellner använder begrepp rättsgrundsatser genomgående med ett fåtal undantag i sin bok Rättsteori istället för att använda sig av begreppet rättsprinciper.

[234] Ibid., s. 42.

utmärker dessa".[235] Detta synsätt markerar än tydligare rättsprincipers osjälvständiga betydelse i förhållande till den skrivna rätten.

I ett naturrättsligt präglat rättssystem har rättsprinciperna en mer självständig och överordnad ställning. De är inte en produkt eller sammanfattning av den positiva rätten. Grundtanken är att de utgör rättsliga värden bortom den positiva rätten, att det går att ha kunskap om dessa, att det går att tolka och tala om dem på ett meningsfullt sätt, och att de kan ha relevans för rättsliga bedömningar.[236] Rättsprinciper kan sålunda uttrycka rättigheter som antas gälla oavsett om det finns positivrättsligt stöd.[237] Schultz har uttryckt den naturrättsliga ståndpunkten som att juridik är mer än teknik, juridik handlar om rättvisa.[238]

Detta överensstämmer med Finnis ståndpunkt att naturrätten har en universell karaktär. [239] Den bygger på principer som återfinns i likartad eller till och med identisk form i praktiskt taget alla rättssystem. Dessa principer uttrycker värden som är nödvändiga för att individer, familjer och organisationer ska kunna samexistera på ett tolerabelt sätt i en fungerande samhällsordning. De naturrättsliga principerna grundas därför på överordnade moralprinciper. I angloamerikansk *Common Law* har överträdelser av dessa principer därför kallats ”mala in se” till skillnad från ”mala prohibito”, dvs. handlingar anses felaktiga som sådana (oavsett vad lagen säger) i stället för att de är felaktiga för att de är förbjudna genom den positiva rätten.[240]

Ett modernt inslag av naturrätt är den på senare tid ökande betydelsen av mer eller mindre universella mänskliga rättigheter. Bland annat Van Hoecke framhåller att utvecklingen av skyddet för mänskliga rättigheter överensstämmer väl med naturrättsliga teorier.[241] Grundtanken är att

[235] Ekelöf P. O., Processuella grundbegrepp och allmänna processprinciper, Norstedts juridik 1956, s. 208.

[236] Schultz M., ”Naturrätt” i Juridisk Metodlära”, Studentlitteratur 2014, s. 79-108, s. 107, Hellner J., Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 131-132.

[237] Schultz, Naturrätt, a.a., s. 100.

[238] Ibid. s. 98.

[239] Finnis, J., "Natural Law Theories" i The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Winter 2016 Edition), tillgänglig via: https://plato.stanford.edu/archives/win2016/entries/natural-law-theories/. Se för en kritisk synpunkt Hart, H. L. A., Positivism and the Separation of Law and Morals, Harvard Law Review 1958, s. 593-629, s. 619.

[240] Finnis, a.a.

[241] Van Hoecke, M., “The Intertwinement of Form and Substance: The Legitimation of Law” i Festskrift till Åke Frändberg, Iustus 2003, s. 307-326, s. 318.

demokratiskt valda politiker ska förhindras att missbruka sina befogenheter i förhållande till enskilda och minoritetsgrupper. Han påpekar dock att det i dagsläget inte handlar om huruvida dessa rättigheter ska respekteras eller inte.[242] Respekt för mänskliga rättigheter finns i både naturrättslig och positivrättslig teori. Skiljelinjen går snarare mellan hur respekten för mänskliga rättigheter ska säkerställas: på grund av sitt innehåll (substance) eller genom adekvata förfaranden (form).[243] Han påpekar att i ett liberalt präglat system fästs större vikt vid själva innehållet, medan i ett mer konservativt (republikanskt) system är det snarare förfarandet, dvs. hur den politiska dialogen och det gemensamma beslutsfattandet ska resultera i ett fullgott rättighetsskydd, som är avgörande.[244] Det handlar dock inte om ett motsatsförhållande utan snarare om vilka parametrar som betonas mest i respektive system. Frändberg för ett liknande resonemang när han väljer att diskutera den traditionella skiljelinjen mellan det positivistiska och naturrättsliga synsättet som legalism (formalism) och anti-legalism.[245] Precis som Van Hoecke anför han att det handlar om att navigera mellan två ytterligheter och att det bästa är ett mellanting mellan dessa.[246] Skillnaden mellan dagens ”naturrättare” och ”positivister” skulle därmed inte vara så stor. Han vänder sig dock mot ett frekvent förekommande missbruk av termerna ”naturrätt” och ”positivism”.[247]

Det råder ingen tvekan om att naturrätten (eller om man så vill anti-legalismen) har spelat en mindre framträdande roll i Sverige jämfört med i många andra länders rättssystem.[248] Ett exempel som illustrerar detta är Hellners beskrivning av principen om obehörig vinst (*de in rem verso*) som han anser har en klar naturrättslig karaktär, även om den har sin grund i romersk rätt.[249]

---

[242] Ibid., s. 318.

[243] Ibid.

[244] Ibid.

[245] Frändberg Å, Några tankar om naturrättsidéer och positivism – tillika en kritisk kommentar till vår tids missbruk av termerna ”naturrätt” och ”positivism”, SvJT 2019, s. 849-859.

[246] Ibid., s. 858.

[247] Ibid.

[248] Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 131. Se också Wersäll F., En offensiv Högsta domstol. Några reflektioner kring HD:s rättsbildning, SvJT 2014, s. 1-8, s. 5-6.

[249] Heller, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 134. Se även Hellner, J., Om obehörig vinst särskilt utanför kontraktsförhållanden: ett civilrättsligt problem i komparativ belysning, Almqvist & Wiksell 1950, Karlgren H., Obehörig vinst och värdeersättning, Norstedts Juridik 1982, Munukka J., Är obehörig vinst en svensk rättsprincip?, Ny Juridik 3:09, s. 26-34 och Adlercreutz A. och Garton L., Avtalsrätt 1, Studentlitteratur 2011. För

Denna princip har konkretiserats i ett otal rättsregler i olika rättssystem. Han anser att många av reglerna är rättstekniskt komplicerade, och även om man skulle acceptera huvudreglerna som konsekvenser av den allmänna principen kan inte detaljerna härledas ur den. Hänvisningarna till obehörig vinst bygger enligt Hellner på cirkelresonemang, och öppnar snart sagt oändliga möjligheter till motivering av de mest skilda regler. Sammantaget finner Hellner att principen om obehörig vinst ”kan betraktas som ett exempel på att en allmän princip, baserad på i en vidsträckt mening naturrättsliga idéer, helt eller delvis övergår till att bli en sammanfattning av ett antal speciella regler, vilkas giltighet är etablerad och oberoende av att de har deducerats ur den allmänna principen.”[250]

Det kan dock inte bortses från att principen om obehörig vinst har starkt fäste i EU-rätten där den anses vara en allmän rättsprincip.[251] EU-domstolen har sålunda slagit fast att återbetalning av skatter och avgifter som har uppburits i strid med unionsrätten, kan nekas, om detta skulle innebära en obehörig vinst för de återbetalningsberättigade för det fall pålagorna faktiskt har övervältrats på andra rättssubjekt.[252] Domstolen har också godtagit nationell lagstiftning med hänvisning till att den inte har ansetts strida mot principen om obehörig vinst.[253] Bernitz har mot denna bakgrund påpekat att denna princip troligtvis kommer att påverka svensk rätt i framtiden.[254] Möjligen skymtar en sådan utveckling i en dom från Högsta domstolen (HD) som meddelades i februari

---

det romerska ursprunget se särskilt Londers, Deux principes généraux du droit issus du droit national et du droit communautaire, a.a., s. 97-99 och Elsener, Les racines romanistes de l’interdiction de l’abus de droit, a.a., s. 160-180.

[250] Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 134.

[251] Se mål T-171/99, Corus UK mot kommissionen, p. 55 och mål C-259/87, Grekland mot kommissionen, summarisk publicering på bl.a. engelska, p. 2. Principens betydelse framkommer tydligt i mål C-47/07 P, Masdar (UK) mot kommissionen, p. 50 där domstolen konstaterade att det förhållandet att en enskild förvägras att väcka talan om obehörig vinst mot gemenskapen enbart av den anledningen att det i EG-fördraget inte uttryckligen föreskrivs något rättsligt förfarande för en sådan typ av talan, skulle leda till ett resultat som strider mot principen om ett effektivt domstolsskydd, som bekräftats i domstolens rättspraxis. Det bör dock påpekas att denna princip endast kan åberopas subsidiärt, dvs. när den skadelidande inte har någon annan möjlighet att väcka talan för att erhålla det som vederbörande har rätt till, se C-47/07 P, Mastar (UK) mot kommissionen, p. 54-61.

[252] Se målen C-199/82, Amministrazione delle finanze dello Stato mot San Giorgio, p. 13 och 21, C-398/09, Lady & Kid m.fl., p. 18 och C-76/17, Petrotel-Lukoil och Georgescu, p. 33.

[253] C-489/07, Messner.

[254] Bernitz U., Europarättens genomslagskraft och svensk rätt – var står vi idag?, JT 2009-10, s. 477-501, s. 499 ff.

2019 (T 1634-18, NJA 2019 s. 23). HD anför att obehörig vinst kan användas i olika betydelser. Det kan vara fråga om obehörig vinst som en övergripande princip (metanorm) som ligger bakom och kan förklara olika regler i rättssystemet och som kan påverka rättstillämpningen på olika sätt, t.ex. som en faktor av betydelse när regler ska tolkas. Uttrycket obehörig vinst kan också, enligt HD, referera till en självständig rättsregel. I detta avseende påpekar HD att i svensk rätt har hittills intagits en avvisande, eller åtminstone, skeptisk, inställning. HD anger också att huruvida denna inställning har varit motiverad kan diskuteras.[255] Ett närmare klarläggande om obehörig vinsts ställning i svensk rätt lämnas dock inte i målet (se närmare nedan).

Som kommer att tas upp avslutningsvis i detta kapitel är det under alla förhållanden viktigt att beakta att EU-rättens källor, till följd av det svenska EU-medlemskapet, ingår i de svenska rättskällorna. Detta innefattar inte bara EU:s fördrag och sekundära rättsakter utan även EU:s rättighetsstadga, EU:s internationella avtal och allmänna rättsprinciper.

## 2.3 Giltig rätt och gällande rätt

En annan skiljelinje mellan olika typer av rättssystem som delvis anknyter till skillnaden mellan naturrätt och positiv rätt är förhållandet mellan giltig rätt och gällande rätt. Det är en skiljelinje som det i dag inte fästs någon avgörande vikt vid, men jag bedömer att den diskussion som har förts, här främst representerad av Jareborg, har viss illustrativ betydelse för hur den svenska rättskulturen har växt fram och formats.

Med giltig rätt avses normalt den rätt som tillkommit i laga ordning, dvs. enligt de normgivningsförfaranden som framgår av rättssystemets grundlag eller konstitution. Jareborg talar här om de genetiska sambanden mellan reglerna och det rättssystem de tillhör. Ett kriterium för systemtillhörighet är att regeln givits av myndighet som har kompetens att lagstifta på området i fråga.[256] Detta skapar s.k. intern giltighet, dvs. en giltighet som bestäms av andra regler inom systemet, i sista hand regeringsformens regler om lagstiftning. Detta system är enligt Jareborg slutet på det sättet att ett bestämt antal enheter i varje ögonblick

[255] Skäl 20 i HD:s dom.

[256] Jareborg N., Regler och riktlinjer, Tidsskrift for Rettsvitenskap (TfR), 1979, s. 385-410, s. 400. Här hänvisar Jareborg bl.a. till Raz och Peczenik.

tillhör systemet.[257] Hur systemet avgränsas är dock inte självklart. Utöver lagar och andra författningar kan mycket väl domar och individuella beslut ingå i det giltiga systemet, eftersom de har fattats av behöriga myndigheter.[258] Centralt för systemet är dock alltid lagstiftarens överhöghet.[259] Rättsreglerna giltighet ”har att göra med om de(n) som befinner sig i den centrala lagstiftarpositionen har auktoritet, dvs. makt att – i sista hand med våld – får befolkningen att erkänna kompetensen”. Detta förhållande betecknar Jareborg som extern giltighet, vilket rör systemet som helhet, inte särskilda regler.[260]

Giltig rätt begränsar sig alltså i huvudsak till det som också kallas positiv rätt eller skriven rätt (lagstiftaren står i centrum). Även giltig rätt kan dock i viss mån behöva stöpas om och modifieras i den faktiska tillämpningen för att återspegla det som kallas *gällande rätt*, dvs. den rätt som i realiteten tillämpas och erkänns i rättstillämpningen, ytterst av ett rättssystems prejudikatinstanser.[261] Vad som utöver den positiva (skrivna) rätten tillkommer och spelar roll för fastställandet av gällande rätt är främst prejudikat från domstolar och allmänna rättsprinciper, vilket sammantaget kan betecknas den oskrivna rätten.

Det finns alltså en tydlig överlappning mellan giltig och gällande rätt, men helt klart är att i begreppet gällande rätt är domarrollen mer central. Domarens kompetens och auktoritet är förvisso härledd från lagstiftarens kompetens och auktoritet, men detta innebär inte att domaren, när denne i ett konkret fall ska avgöra vad som är rättsordningens ståndpunkt, alltid finner tillräcklig ledning i de regler som givits av lagstiftaren. Det är i praktiken omöjligt att konstruera en lagstiftning som fungerar utan att rättstillämparna i många fall gör självständiga bedömningar. Alla rättssystem är i behov av precisering och utfyllnad. Härigenom uppstår enligt Jareborg ”ett annat rättssystem, vari domarrollen utgör den sammanhållande faktorn – den gällande rättens system”. Han påpekar att gällande rätt är identisk med en beskrivning av de

[257] Ibid s. 401.

[258] Ibid.

[259] Ibid.

[260] Ibid.

[261] I sammanhanget bör noteras att Peczenik har påpekat att giltighetsbegreppet, dvs. det formaljuridiska, blott är en huvudteori som måste kompletteras med olika hjälpteorier som förklarar normpyramidens defekt. Peczenik tar t.ex. upp även det etiska giltighetsbegreppet. Han anför att giltighetens samband med normernas innehåll kan bestämmas av olika etiska krav, vilket har ett tydligt samband med oskrivna allmänna rättsprinciper. Se Peczenik, A., Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Fritzes 1995, s. 184-185.

regler som ”skall, bör eller får följas” av den som är i domarposition”.[262] För Jareborg är alltså den gällande rätten – om än inte på ett tydligt sätt – en utvidgning av den giltiga rätten. Tilläggas kan att Peczenik anser att gällande rätt bl.a. innefattar ”… etiskt godtagbara principer och värden på vilka rättstillämpningsproceduren stödjer sig och/eller måste stödja sig för att uppfylla anspråk på att vara riktig.”[263]

I ett rättssystem som kontrolleras i detalj av lagstiftaren är skillnaden mellan giltig och gällande rätt liten. Rätten utvecklas i huvudsak genom ny lagstiftning och obsoleta bestämmelser utmönstras. Utrymmet för domarskapt rätt minimeras så länge lagstiftaren är aktiv.[264] I ett rättssystem där lagstiftaren inte har samma kontroll och handlingskraft, t.ex. pga. politiska låsningar eller begränsade befogenheter, uppstår ett större gap mellan giltig rätt och gällande rätt. I ett sådant system kan man på vissa områden hitta den gällande rätten närmast uteslutande i den successiva prejudikatbildningen. I ett sådant rättssystem får också naturrättsliga resonemang i regel större bärkraft.

## 2.4 Allmänna rättsprinciper

### 2.4.1 Inledning

Skillnaden mellan rättspositivism och naturrätt (och även giltig och gällande rätt) speglar som framgått synen på allmänna rättsprinciper. Avsaknaden av positiv rätt skapar svårigheter i rättstillämpningen med att finna lösningar på de rättsliga problem som uppstår samt att slita de tvister som aktualiseras. Ett behov av att hämta vägledning från annat håll uppstår och det kan framstå som naturligt att utröna om det finns några allmänna principer som ger vägledning. Ett sammanhållet och i princip fullständigt positivrättsligt system verkar emellertid tillbakahållande på användningen av rättsprinciper. Rättsprinciperna spelar mindre roll när det finns tydliga instruktioner från lagstiftaren som kan läggas till grund för lösning av allehanda rättsliga problem. Även i mycket kompletta rättssystem uppstår emellertid rättstillämpningsfrågor där utgången av olika skäl inte är given, varför

[262] Ibid s. 403.

[263] Se Peczenik, A., Vad är rätt? a.a., s. 197.

[264] Enligt Hultqvist måste ambitionen i ett rättssamhälle vara att den interna regelgivningen återspeglar innehållet i gällande rätt, se Hultqvist, A., ”Legalitetsprincipen, skattedirektiv och tolkningen av mervärdesskattelagen” i Vänbok till Wiman, Norstedts Juridik 2019, s. 123-131, s. 131.

rättsprinciper kan ha en roll att spela även här, vilket har framhållits av bl.a. Dworkin.[265] Dworkins teori hänvisas ofta till i den EU-rättsliga diskussionen, [266] och det finns därför anledning att presentera den mer utförligt än andra rättsfilosofiska teorier här.

### 2.4.2 Dworkins rättsteoretiska resonemang

Dworkin definierar rättsprinciper som erkända värden som måste beaktas i rättstillämpningen även då dessa inte nödvändigtvis kan härledas direkt ur den skrivna rätten. Det finns anledning att citera Dworkin ordagrant när han anför:

> ”I call a ‘principle’ a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality.”[267]

Naturligtvis kan dessa värden också komma till uttryck i regler. Det finns emellertid enligt Dworkin en tydlig skillnad (”a logical distinction”) mellan rättsregler och rättsprinciper; båda aktualiserar skyldigheter i enskilda fall, men de har skilda verkningar.[268] När det gäller regler är dessa antingen tillämpliga eller inte (in an all-or-nothing fashion).[269] Detta betyder att om de rekvisit är uppfyllda som regeln grundas på, är det resultat som föreskrivs tillämpligt. Om inte, bidrar inte regeln alls till det beslut som ska fattas.

---

[265] Se Dworkins hänvisningar till den amerikanska målen Riggs v. Palmer, 115 N.Y. 506, 22 N.E. 188 (1889) och Henningsen v. Bloomfield Motors Inc., 32 N.J. 358, 161 A.2d 69 (1960), Dworkin R., Talking Rights Seriously, Duckworth 2002, s. 23-24.

[266] Se t.ex. Doukas D., s. 89, Metzger A., s. 237-238 och Vogenauer S., s. 566 i Prohibition of Abuse of Law – A new general principle of law?, Hart 2011, van Gerven W., Two Twin-Principles of EU-Law, s. 25-26, och Raitio J., The Principle of Legal Certainty as a General Principle of EU-Law, s. 64 i General Principles of EC Law in a Process of Development, Wolter Kluwer 2008, Groussot X., Creation, Development and Impact of the General Principle of Community law: Towards a jus commune europaeum?, Lunds Universitet 2005, s 191-197 och Tridimas T., The General Principles of EU Law, Oxford University Press 2006, s. 2.

[267] Ibid s. 39. Se, för motsvarande resonemang, Bengoetxea, General Legal Principles Navigating Space and Time, a.a., s. 57.

[268] Dworkin, Talking Rights Seriously, a.a., s. 24.

[269] Det kan i sammanhanget anmärkas att Hart, med hänvisning till Raz, inte delar detta synsätt och menar att regler inte behöver vara lika absoluta. Se Hart H.L.A, The Concept of Law, Oxford University Press 1997, s. 261-262. Se också Svensson, O., Den principstyrda rätten 1, a.a., s. 24.

Spaak[270] har uttryckt Dworkins tes som att denne tänker sig att rättsregler ger konklusiva handlingsskäl, medan rättsprinciper endast ger prima facie-handlingsskäl.[271] Principerna har alltså en annan karaktär än regler, dels eftersom deras betydelse ligger fast (skyldigheten finns alltid att beakta dem), dels för att resultatet av att de iakttas inte är lika givet. Rättsprinciper kan nämligen mycket väl gälla sida vid sida och i vissa fall komma i konflikt med varandra. De måste därför emellanåt vägas mot varandra och när de särskilda omständigheterna och argumenten i ett enskilt fall ger mer stöd för den ena principen än den andra, väger den förra tyngre.[272] Principer kan därför få särskilt stor betydelse i svåra fall där avvägningar måste ske i frånvaro av entydiga regler.[273]

Dworkin medger dock att alla principer som uttrycker rättsliga värden i någon form inte kan ha samma betydelse. Det måste finnas vissa principer som är viktigare än andra.[274] Det kan naturligtvis inte ankomma på en domare att skönsmässigt avgöra vad som utgör gällande rätt baserat på en egen kvalifikation av rättsprinciper och rimliga viktningar av dessa. Bland de grundläggande principerna som väger särskilt tungt finns t.ex. lagstiftarens överhöghet (doctrine of legislative supremacy) och att tidigare prejudikat ska respekteras (doctrine of precedent).[275]

En svensk rättsvetenskapsman som kommit in på dessa avvägningar mellan skilda principer är Jareborg. Han framhåller att det normala är att rättsprinciper är delvis oförenliga och att när de står i strid med varandra, finns behov av metaprinciper, t.ex. olika tolkningsprinciper.[276] Jareborg påpekar samtidigt att en princip måste vara något överordnat eller grundläggande, även om de sällan kommer till uttryck i författningstext. Om detta sker, är syftet, enligt Jareborg,

---

[270] Spaak T., Rättspositivism och juridisk argumentation, JT 2005/06, s. 563-597, s. 583.

[271] Jfr Alexys R, A Theory of Constitutional Rights (översättning av Julian Rivers), Oxford University Press 2002, s. 57. Se även Groussot, X, Creation, Development and Impact of the General Principles of Community Law, a.a., s. 194, som anger att principer inte är ”conclusive” utan ”orientative”.

[272] Se van Gerven, W., Two Twin-Principles of EU Law, a.a., s. 26. Se även Alexys, a.a., s. 52.

[273] Dworkin, Talking Rights Seriously, a.a., s. 29. Jfr även Alexys, a.a., s. 47-48 som beskriver rättsprinciper som ”optimization requirements”.

[274] Dworkin, Talking Rights Seriously, a.a., s. 37.

[275] Dessa doktriner talar för återhållsamhet och bevarande av status quo. En domare kan alltså komma fram till att det finns ett rättsläge som den inte kan avvika från och som grundas på principer som väger mycket tyngre än varje argument för förändring av rätten. Det kan dock finnas fall när dessa ”konservativa” principer inte väger tillräckligt tungt.

[276] Jareborg, Vad är en rättsprincip? a.a., s. 143.

att påminna om vissa grundläggande värden eller mål som bör förverkligas på ett visst område. När det gäller principernas ursprung och plats i rättsordningen skiljer sig dock Jareborgs resonemang tydligt från Dworkins. Jareborg menar att rättsprinciper kan hänföra sig till rättsreglernas innehåll och till den rättsliga argumentationen som sådan (metodologiska principer). De kan uppfinnas, skapas, men de kan också upptäckas, dvs. extraheras ur en regelmateria. Det som gör att en rättsprincip gäller inom ett rättsområde beror därför på (1) huruvida den bidrar till att ge uttryck för eller sammanfatta viktiga värderingar eller andra bedömningar och (2) huruvida den bidrar till att göra systemet värdemässigt sammanhängande.[277] Jareborgs syn på rättsprinciper är därmed färgad av en mer positivistisk syn på rätten än den Dworkin företräder.[278]

Dworkin betraktar rättsprinciperna som något betydligt mer fristående från den positiva rätten och är överlag kritisk till rättspositivismen. Han hävdar att betonandet av den starka sociala tesen (dvs. att gällande rätt härleds till den av lagstiftaren fastställda rätten) har medfört att rättspositivister har ignorerat den viktiga roll som rättsprinciper har i juridisk argumentation och att de därför felaktigt har uppfattat att domaren i vissa fall kan och får avgöra ett mål skönsmässigt när det i själva verket finns en skyldighet för domaren att finna lösningen i den existerande oskrivna rätten som formas av rättsprinciper. Rättspositivisterna förbiser enligt Dworkin därmed rättsprincipernas existens, eftersom de tror att rättsprinciper grundas på sin härkomst när de i själva verket gäller pga. sitt innehåll. Dworkin uttalar följande:

> "The origin of these as legal principles lies not in a particular decision of some legislature or court, but in a sense of appropriateness developed in the profession and the public over time. Their continued power depends upon this sense of appropriateness being sustained. If it no longer seemed unfair to allow people to profit by their wrongs, or fair to place special burdens of oligopolies that manufacture potentially dangerous machines, these principles would no longer play much of a role in new cases, even if they had never been overruled or repealed. (Indeed, it hardly makes sense to speak of principles like these as

[277] Ibid., s. 143-144.

[278] Detta bekräftas av Bengoetxea som anger att Jareborgs syn på principer är befriad från dworkianska inslag. Se Bengoetxea, Is Direct Effect a General Principle of European Law? a.a., s. 6.

being 'overruled' or 'repealed'. When they decline they are eroded, not torpedoed)."[279]

Dworkin menar alltså att även om det normalt är möjligt att bevisa en rättsprincips förankring i den skrivna rätten, t.ex. för att den kommer till uttryck i författningar, praxis eller förarbeten (institutional support), är detta ett förenklat och inte fullt fungerande test. Han anser därför att en "rule of recognition" inte fungerar.[280] En annan rättsvetenskapsman som analyserat frågan är Shapiro, som delvis håller med Dworkin, men samtidigt framhåller att det beror på hur en "rule of recognition" definieras och menar att Dworkins kritik främst riktar sig mot Harts rättspositivistiska teori.[281]

Dworkin fäster istället som sagt vikt vid själva innehållet (Principles have a dimension that rules do not — the dimension of weight or importance.)[282] och

---

[279] Ibid., s. 40. Hart har påpekat att han själv jämte andra rättspositivister inte har den förenklade syn på rätten som Dworkin gör gällande. Han medger dock att han borde framhålla rättsprincipernas betydelse i rättstillämpningen tydligare än han gjort och erkänner värdet av Dworkins arbete med att påvisa den stora betydelse rättsprinciper kan ha. Hart, The Concept of Law, a.a., s. 263. Se också Groussot, a.a., s. 195.

[280] Spaak uttrycker tvivel om att alla rättsprinciper antingen kan identifieras utifrån en rättskälla eller endast med hänvisning till faktuella kriterier. Han anser dessutom att den senare proceduren (att härleda från enbart faktuella kriterier) med nödvändighet skulle innefatta moraliska överväganden i själva härledningen. Spaak medger därför att rättspositivismen är problematisk i det här avseendet. Se Spaak, Rättspositivism och juridisk argumentation, a.a., s. 583.

[281] Shapiro anför: "If we take the rule of recognition in a very minimal manner – as the test of legal validity for a particular legal system – then everyone agrees that such a rule exist. Even "Law as Integrity" is a rule of recognition in this anodyne sense. On the other hand, if we construe the rule of recognition as Hart did – as a duty-imposing convention among officials – then I think we must conclude that the rule of recognition does not exist […]. Finally, if we take the rule of recognition of a legal system to be constituted by the norm-creating and applying provisions of its shared plan, then I believe that it does exist." Shapiro S. J., "What Is the Rule of Recognition (And Does It Exist)?" i The Rule of Recognition and the U.S. Constitution, Oxford Scholarship Online: September 2009, s. 235-267, s. 267. Det bör även noteras att Hart själv anser att Dworkin förvanskar hans "rule of recognition", Hart, The Concept of Law, a.a., s. 247.

[282] Dworkin, Talking Rights Seriously, a.a, s. 26. Denna definition håller inte Raz med om. Han anser istället att regler både kan stå i konflikt med varandra och ha olika vikt. Raz påpekar vidare att "The distinction between rules and principles of obligation both in law and outside it turns on the character of the norm-act prescribed. Rules prescribe relatively specific acts; principles prescribe highly unspecific actions. Since we justify considerations which apply to a limited range of situations and actions by more general considerations, principles can be used to justify rules but not vice versa. This is, perhaps, the most important difference in the role of rules and principles in practical reasoning in general, and

att dessa principer och grundläggande värden måste identifieras på ett mycket omsorgsfullt sätt i den faktiska rättstillämpningen, vilket ställer stora krav på rättstillämparen. Denne ska rättfärdiga sina juridiska bedömningar genom att identifiera grundläggande politiska och moraliska värden och samhälleliga traditioner, vilket sträcker sig bortom frågan om lösningen har stöd i den positiva rätten. [283]

### 2.4.3 Rätt och moral

I ovanstående avsnitt framskymtar på flera håll hänvisningar till moral. Trots att användandet av rättsprinciper sammanfaller med hur moraliska principer tillämpas, är emellertid dessa två kategorier inte identiska eftersom rätten måste skiljas från moralen.[284] Dworkin anser dock att det är svårt att dra en tydlig gräns mellan rätt och moral. Han anger att "... no ultimate distinction can be made between legal and moral standards, as positivism insists". [285] Moralen kan därmed betraktas som en kompletterande rättskälla.[286]

Tolonen invänder mot detta. Han medger att rättsprincipernas tyngd avgörs när de bryts mot varandra i den faktiska tillämpningen. På detta sätt utgör de ett parallellt fenomen till moralprinciperna. Rätten är likväl inte samma sak som

---

it can be explained by means of the distinction I have suggested. Se Raz J., Legal Principles and the Limits of Law, The Yale Law Journal, 1971-1972, s. 823-854, s. 838 och 839.

[283] Dworkin, Talking Rights Seriously, a.a, s. 67 "This process of justification must carry the lawyer very deep into political and moral theory, and well past the point where it would be accurate to say that any 'test' of 'pedigree' exists for deciding which of two different justifications of our political institutions is superior."

[284] Enligt Joseph Raz kan moral inte vara en rättskälla eftersom det är oförenligt med den rättsliga auktoritet som är en essentiell egenskap hos begreppet rättskälla. Se Raz J., The Authority of Law, Clarendon Press 1979, s. 51 f. Det finns emellertid också förespråkare för att moral kan betraktas som en rättskälla om det finns en erkänningsregel med den innebörden. Se Dahlman, Begreppet rättskälla, a.a., s. 73, som här talar om skillnaden mellan exkluderande och inkluderande rättspositivism.

[285] Dworkin, Talking Rights Seriously, a.a., s. 46. Se även diskussionen av Hart i Positivism and the Separation of Law and Morals, a.a. Tony Honoré diskuterar förhållandet mellan moral och rätt i sin artikel The Dependence of Morality on Law, Oxford Journal of Legal Studies, 1993, s. 1-17, och konstaterar där att dessa båda begrepp är sammanblandade på ett komplext sätt, s. 17.

[286] Svensson, Den principstyrda rätten 1, a.a., s. 33. Jfr även Bengoetxea, General Legal Principles Navigating Space and Time, a.a., s. 57. Detta förhållande är dock omtvistat och det finns de som företräder en motsatt åsikt. Dahlman anser t.ex.: "Att tillerkänna moral statusen som en rättskälla undergräver … den nomokratiska ordningen som erkänningsregeln skapar". Se Dahlman, Rätt och rättfärdigande, a.a., s. 23.

moral och rättsprinciper är därmed inte identiska med moralprinciper. Rätten är enligt Tolonen ”*institutionaliserad moral*”. Rättsprinciper innefattar m.a.o värderingar som har institutionellt stöd.[287]

Tuori ger Tolonen sitt stöd när det gäller betydelsen av att upprätthålla en skillnad mellan rätt och moral. Enligt Tuori:

> “Legal principles expose the legal order to the influence of morality and, consequently, the link to morality has often been conceived of as the defining feature of legal principles. (Criteria of significance, which Tolonen has included in the conditions of recognition of principles, points to this link.) But while emphasising the substantive connections between legal and moral principles, we also have to be aware of their differences. With regards to legal practices, such as adjudication, not all moral principles are legally relevant, and the moral justifiability of a principles not enough to make it a legal principle, which would for example be applicable to a case pending in court. The condition for recognition for legal principles involve the demand for institutional support: the principles must find support in the authoritative legal sources defined by the prevailing meta-norms, legislation or in precedents.”[288]

Tolonen och Tuori anser därför att Dworkins påstående om att förhållandet mellan rätt och moral är oklart, inte kan accepteras reservationslöst. Rätten är visserligen en form av institutionaliserad moral, men rättens tillämpning och användandet av rättsprinciper är också knutna till särskilda institutionella villkor. Samtidigt beror dessa skilda synsätt på att Dworkin inte endast knyter rättsprinciper till särskilda institutionella villkor utan även till deras innehåll.

Av intresse i sammanhanget är vidare att rättsprinciper har fått en förnyad moralbärande funktion på senare tid. Van Hoecke menar att en ökad pluralism i samhället med en minskning av gemensamma moralprinciper som följd har lett till en ökad juridifiering av moral (juridification of morals).[289] Han påpekar att tidigare moralbyggande institutioner som kyrkor i hög grad har försvunnit från den offentliga sfären, men att både på nationell och internationell nivå har en ny gemensam värdegrund växt fram i form av skydd för mänskliga rättigheter. Detta har skett i såväl nationella konstitutioner som folkrättsliga avtal och dessa rättigheter har sedermera utvecklats i nationella och internationella domstolar. Van Hoecke anser att denna utveckling svarar mot

---

[287] Tolonen H., Rules, Principles and Goals, Scandinavian Studies in Law, s. 271-293, s. 278-9. Se även Hart, The Concept of Law, a.a., s. 269 (moral incorporated in law).

[288] Tuori K., Critical Legal Positivism, Ashgate 2002, s. 181.

[289] Van Hoecke, The Intertwinement of Form and Substance, a.a., s. 325.

ett behov att skapa ”a new common morality”. [290] Genom att moralbärande principer har introducerats i den konstitutionella rätten som oskrivna rättsprinciper, har domstolar gjort det möjligt att ingripa mot omoraliskt beteende. Van Hoecke nämner här *förbudet mot rättsmissbruk* och skyldigheten att uppträde med gott uppsåt (good faith). Genom denna rättsutveckling skapas en social uppförandekod (code of social conduct) som innehåller domarskapta moralregler. Domstolarna har enligt Van Hoecke härigenom tagit ansvar för en nödvändig process att omvandla centrala moralprinciper till lag.[291]

Ett område där skillnaden mellan rätt och moral ställs på sin spets är skatterätten. Detta har särskilt diskuterats av Honoré som påpekar att i ett komplext samhälle är moralen beroende av rätten. Moraliska värderingar är därför på t.ex. skatteområdet helt beroende av rätten för att få ett fullt genomslag.[292]

## 2.5 Rättsprincipers ställning i Sverige

Vi har sett att rättsprinciper både kan ha en utfyllande roll i förhållande till den positiva rätten och i vissa fall kan ha en mer självständig och överordnad ställning, t.ex. i Dworkins syn på rätten. Det finns nu anledning att komma in på vilken roll rättsprinciper har i Sverige. Jag ska inledningsvis ta upp diskussionen i svensk rättsvetenskaplig litteratur när det gäller att fylla ut luckor i den positiva rätten, s.k. *reservutgångar* som domstolar använder sig av, och sedan gå tydligare in på rättsprincipernas roll.

I alla rättssystem som eftersträvar rättvisa är det nödvändigt att säkerställa viss flexibilitet även om förutsebarheten då minskar något. Strömholm framhåller att ett fulländat rättssystem alltid har varit ytterst svårt att uppnå och att det därför alltid har funnits ett antal reservutgångar för domstolarna att använda sig av. Han nämner som reservutgångar ”sedvanan vilken tillerkänns större eller mindre plats som en kompletterande eller korrigerande normkälla,

[290] Ibid.

[291] Ibid.

[292] Honoré T, a.a, s. 5-11. Se också Dahlman som diskuterar på sidorna 97-106 i Rätt och rättfärdigande om resurser från den offentliga verksamheten ska omfördelas från de bättre till de sämre bemedlade från ett rättviseperspektiv.

möjligheten till analogi, generalklausuler och billigheten".[293] Även Hellner nämner exempel på vad som får betraktas som reservutgångar när han diskuterar i vilka fall bedömningen måste bli fri på grund av att "det positiva stoftet" inte ger någon ledning, såsom sakens natur, allmänna rättsgrundsatser och importerade rättsgrundsatser från främmande rättsordningar. Hans slutsats är att när det saknas stöd i lag, förarbeten och prejudikat så är domaren hänvisad till allmänna överväganden vilka inte "kan sammanfattas i någon allmän formel".[294] Hägerström kan också sägas tala om reservutgångar då han redan 1917 skrev att, förutom sedvana, var även teleologisk bestämd laganalogi, lagens anda (rättsanalogi), sakens natur, rättvisa och billighet särskilda rättskällor.[295]

Det förtjänar att framhållas att Hägerström också påpekade att dessa rättskällor även kunde användas då det fanns en regel som var tillämplig på en rättsfråga. Det kunde vara fallet när resultatet av en subsumtion skulle komma i "en alltför stor konflikt med vissa sedliga, ekonomiska eller sociala värden eller med rättfärdighets- och billighetskraft".[296] Strömholm och Hellner diskuterar dock inte användandet av kompletterande rättskällor för de fall det redan finns skrivna regler, men där resultatet av att tillämpa dem av någon anledning skulle kunna uppfattas som obilligt.

Det är alltså tämligen klart att även om rättssystemet betraktas som slutet och enhetligt, måste korrigerande rättskällor ibland tillgripas i rättstillämpningen för att resultatet ska uppfattas som rättvist och förenligt med rättsordningens mer grundläggande mål, så även i Sverige. Exakt när en korrigering behöver

---

[293] Strömholm S., Normer och mål – det normbundna beslutsfattandets särart, SvJT 1976, s. 161-178, s. 172.

[294] Hellner, Rättsteori, a.a., s. 117.

[295] Hägerström A., Till frågan om den objektiva rättens begrepp 1. Viljeteorin, Skrifter utgivna av Humanistiska Vetenskaps-Samfundet i Uppsala 19:2., Almqvist & Wiksells 1917, s. 20-1. För en sentida kommentar, se Mellqvist M., Entreprenadrätten och kontraktsrättens finrum, SvJT, s. 233-265. "Rättskällor är i praktiken inte hierarkiskt rangordnade på ett sätt som låter sig på förhand och generellt tydligt över- respektive underordnas. Rangordningen, eller bättre uttryckt samordningen, görs i det enskilda fallet i domsögonblicket. Av riksdagen antagen lag brukar t.ex. rangordnas högt bland rättskällorna (men nödvändigtvis inte högst). Men det behöver i vissa fall inte betyda annat än att en sådan norm ger tillämparen en mycket vid ram att hålla sig inom. I sådana fall träder andra källor fram och får avgörande betydelse. Sedvänja, lag, förarbeten, rättsfall från Högsta domstolen och doktrin kan i nu angivna ordning utgöra ett exempel på en vanligt förekommande normhierarki. Men det kan aldrig göra anspråk på att vara mer än just ett exempel av ett stort antal tänkbara ordningar." (s. 238)

[296] Ibid s. 22.

göras tycks dock vara en tämligen öppen fråga. Allmänna rättsprinciper som korrigeringsinstrument har sällan lyfts fram explicit i den svenska diskursen. I viss mån kan detta kanske förklaras med den förhållandevis marginella skillnaden mellan giltig och gällande rätt (se avsnitt 2.3 ovan).

Rättsprinciper tillämpas därför inte som sådana särskilt ofta i Sverige, utan de kommer snarare till uttryck i skriven rätt.[297] Det går, bland svenska rättsvetare, att skönja en viss motvilja mot en användning av en rättsprincip, eftersom en sådan kan uppfattas som mångtydig, tvivelaktig och alltför detaljlös.[298] Det är enligt Schäder snarare en viktig uppgift för lagstiftaren, dvs. riksdagen, att ge uttryck för (och konkretisera) dessa i själva lagstiftningen.[299] Det svenska rättssystemet består till största del av skriven rätt och de flesta av de grundläggande rättsprinciperna kommer således till uttryck i regeringsformen eller i andra lagar. Schäder menar vidare att det kan anses vara dålig lagstiftningsteknik att i själva lagtexten endast hänvisa till en viss rättsprincip. Den exakta meningen och betydelsen kan ofta vara omstridd och att i lagtexten hänvisa till en rättsprincip kan således i sig själv ge upphov till skilda tolkningar.[300]

Rättsprinciper tycks alltså främst spela en viss roll i svensk rätt i de fall där det saknas lagstiftning, dvs. där det uppstår en regleringslucka. Principer eller allmänna rättsgrundsatser utgör enligt Hellner som nämnts tidigare väsentligen ”analogier från, eller generaliseringar av, principerna i lagstadganden eller prejudikat.” [301]

---

[297] Schäder G., “General Principles of Law in Swedish Law” i General Principles of European Community Law, Kluwer Law International 2000, s. 213- 16., s. 213. Se också Peczenik A., ”Principerna i det svenska statsskiktet” i Makt utan motvikt – Om demokrati och konstitutionalism, City University Press 1999, s. 109-153, s. 135. Det kan noteras att Dahlman överhuvudtaget inte nämner rättsprinciper i sin redogörelse för rättskällor i sitt kapitel Begreppet rättskälla i Juridiska grundbegrepp, a.a., s. 55 ff. Se även Sterzel F., ”Legalitetsprincipen” i Offentligrättsliga principer, Iustus 2012, s. 73-95, s. 94, som dock ser en utökad användning av rättsprinciper till följd av Europarätten.

[298] Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 134.

[299] Schäder, a.a., s. 213.

[300] Ibid., s. 213.

[301] Det finns även rättsgrundsatser där ett sådant stöd saknas så som *pacta sunt servanda*. Domaren kan dock i de fall då det saknas avgöranden att härleda rättsgrundsatser ifrån, hämta inspiration från andra rättssystem (Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a., s. 120).

Jareborg instämmer när han beskriver allmänna rättsgrundsatser inom svensk rätt på följande sätt:

> ”Även om regelkaraktären är ganska påtaglig på det sättet, att många allmänna rättsgrundsatser har en aura av auktoritet, hämtar de sin vikt som ett led i rationell argumentation från det faktum att de är (föregivet) sanna generaliseringar om vad det finns goda skäl att iaktta vid konstruktionen av gällande rätt. Det finns normalt ingen anledning att säga, att de *tillhör* systemet; de tjänar som hjälpmedel vid konstruktionen av gällande rätt. På vissa områden, som ej varit föremål för lagstiftning, kan det dock kanske vara träffande att betrakta dem som del av den gällande rättens system”.[302]

Jareborg förklarar också i Festskrift till Frändberg att rättsprinciper ”bör anses vara en underklass av klassen ”regler”, inte något sidoordnat”[303] och vidare att:

> ”En rättsprincip är alltid en rättsregel. En rättsprincip är alltid en böra-regel. En rättsprincip är således en rättsregel som inte nödvändigtvis överträds om man inte följer den”.[304]

Slutligen ska nämnas att synen på allmänna rättsprinciper i den svenska skatterättsliga doktrinen väl överensstämmer med den som redovisats ovan.[305]

---

[302] Jareborg, Regler och riktlinjer, a.a., s. 409 (min kursivering).

[303] Jareborg, Vad är en rättsprincip?, a.a., s. 141.

[304] Ibid s. 142. Diskussionen mellan Jareborg och Eckhoff i Tidsskrift för rettsvitenskap 1979-1980 (Jareborg N., Regler och riktlinjer, a.a., s. 385-410, Eckhoff T., Retningslinjer og ”tumregler”, 1980, s. 190-206, Jareborg, Regler och riktlinjer — en replik, 1981, s. 436-444) är belysande för den syn på rättsprinciper som präglar den skandinaviska rättstraditionen. En skiljelinje i deras diskussion är om man från tvingande regler ska skilja ut tumregler (Jareborg) eller riktlinjer (Eckhoff). Båda placerar allmänna rättsprinciper i respektive kategori. Bakgrunden till denna diskussion var Jareborgs reaktion på Torstein Eckhoff och Nils Kristian Sundbys banbrytande verk: Rettssystemer: systemteoretisk innføring i rettsfilosofien, där författarna bl.a. diskuterar förhållandet mellan avvägningsnormer och rättningslinjer. Den teori de lägger fram är enligt Peczenik nära besläktad med Dworkins rättsfilosofi (Peczenik, Vad är rätt? a.a., s. 700).

[305] En annan sak är som Kjellgren påpekat att rättsprinciper som kontinuitetsprincipen, skatteförmågeprincipen och neutralitetsprincipen kan ligga tillgrund för lagstiftning och därmed även fungera som tolkningsbakgrund vid rättstillämpning. Se Kjellgren J., Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus 1997, s. 73. En liknande aspekt tas upp av Gunnarsson som anser att tolkandet av rättsligt material såsom systemprinciper kan ge en mer riktig materiell innebörd av rättsreglerna än vad som kommer till uttryck i lagstiftningen. Härmed anser hon att rättssystemet öppnas upp för annan kunskap än den som traditionellt tillämpas enligt rättskälleläran, vilket kan leda till ett närmande av EU-domstolens rättskultur där bl.a. ändamålsenliga analyser används. Se Gunnarsson Å., Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik, SN 1998, s. 550-559, s. 559.

Enligt Moëll förekommer det en mängd hänvisningar till olika rättsprinciper i den skatterättsliga doktrinen men hon noterar att det sällan tycks föras en diskussion om principargumentens normativitet.[306] Persson Österman framhåller att principer kan användas vid tolkning men att de måste ha stöd i det rättsliga materialet. I stora delar är dock det skatterättsliga materialet kasuistiskt och splittrat och det minskar möjligheten att få fram principer. Enligt Persson Österman innebär detta att en förändring troligen måste ske av det skatterättsliga systemet för att betydelsen av principer vid lagtolkning ska kunna ökas. När det gäller frågan huruvida principer ska ha en större normativt styrka (värde) vid tillämpning av skatterättsliga regler är han mer tveksam.[307] Dahlberg framhåller för sin del att flertalet rättsprinciper ofta är så vaga till betydelseområdet att de inte kan tillmätas någon avgörande betydelse. Om de tillerkänns legitimitet i t.ex. lagtext eller rättspraxis är de dock normerande. Dahlberg tillägger dock att en lagtolkningsprincip som ”in dubio contra fiscum” – att i oklara fall döma till förmån för den skattskyldige och inte till förmån för staten – har avgörande betydelse i enskilda fall.[308] Tjernberg framhåller att den vanligaste uppfattningen är att rättsprinciper inte har en självständig betydelse vid tillämpning av skatterätt.[309] Tikka har i detta sammanhang givit uttryck för en förhållandevis öppen attityd till användning av rättsprinciper och påpekar att principerna har både en deskriptiv och normativ funktion. Med en deskriptiv funktion menas att rättsprinciper är hjälpmedel för att beskriva och tolka innehållet i gällande rätt medan med normativ funktion menas att en princip används som en rättslig grund i administrativa beslut eller i en domstols bedömning i konkreta fall. Tikka påpekar dock att samma princip kan användas i såväl deskriptivt som normativt syfte.[310] Han menar därför att en princip kan fungera såväl som en skattepolitisk synvinkel och som ett legitimt argument i ett skatteavgörande.[311]

---

[306] Moëll C., Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund 2003, s. 20-21.

[307] Persson Österman R., Kontinuitetsprincipens i den svenska inkomstbeskattningen, Juristförlaget 1997, s. 64.

[308] Dahlberg M., Om principer vid tolkningen av skattelag, SN 2004, s. 664-666, s. 666. Angående en annan betydelse av denna princip se också Tjernberg M., ”Myten om in dubio contra fiscus” i Festskrift till Christina Moëll, Juristförlaget i Lund 2017, s. 437-448.

[309] Tjernberg M., Skatterättslig tolkning, Iustus 2018, s. 126.

[310] Tikka K. S., Om principer vid tolkningen av skattelag, SN 2004, s. 656-663, s. 657.

[311] Ibid. Tikka påpekar också att vid en indelning av rättskällorna i bindande och tillåtna, kan allmänt taget sägas att principerna närmast hör till de tillåtna källorna, men sådana konkreta fall kan inte uteslutas där lagtillämparen uppfattar en princip som bindande. Principerna kan också klassificeras med tanke på deras bakgrund. Vissa principer kan betecknas som ekonomiska principer (t.ex. skatteförmågeprincipen och

Sammantaget får rättsprincipers självständiga betydelse i allmänhet anses svag i svensk rätt. Hellner har gått så lång som att anföra att användandet av en specialregel som har deducerats från en rättsprincip är att anse som tvivelaktigt och i åtskilliga fall helt ohållbart.[312] Han anser att det är skillnad att hänvisa till en sådan princip i okontroversiella fall och att argumentera för den i kontroversiella fall, vilket står i stark kontrast till t.ex. Dworkins resonemang där det är rättsprincipernas betydelse i just svåra fall som framhålls.[313] Rättsprinciper kan alltså traditionellt vara vägledande i Sverige t.ex. som tolkningsstöd när den skrivna rätten inte ger klara besked, men någon mer självständig normativ ställning framskymtar inte.[314]

Som kommer att visas nedan har de allmänna rättsprinciperna inom EU-rätten emellertid en annan och inte sällan överordnad ställning i förhållande till annan EU-rätt. Vidare har en särskild EU-rättslig metod utvecklats som måste tillämpas inom hela EU-rättens tillämpningsområde om EU:s målsättningar ska kunna uppnås, alltså även när unionsrätten tillämpas inom ramen för nationell rätt.

## 2.6 Europeiseringstendenser i svensk rätt

Även om allmänna rättsprinciper överlag inte tillerkänns en självständig ställning i svensk rätt saknas inte tendenser från senare tid som pekar mot en ökad betydelse för principstyrd rättsutveckling. Under senare tid har framför allt Högsta domstolen (HD) börjat att mer utförligt motivera sina avgöranden. Detta har också lett till en ökad grad av generalisering av domskälen varigenom abstrakta rättsregler, som inte direkt följer av lag, formuleras.[315] En fråga som

---

neutralitetsprincipen) och vissa som rättsstatliga principer (t.ex. legalitetsprincipen och tillitsprincipen).

[312] Se Hellner, Om obehörig vinst särskilt utanför kontraktsförhållanden, a.a., s.139 ff.

[313] I detta sammanhang nämner Hellner principen ”pacta sunt servanda” men denna åsikt skiljer sig nog knappast om det hade varit frågan om någon annan princip.

[314] Moëll, a.a., s. 21.

[315] Jfr Zetterqvist O., ”Begreppet prejudikat” i Juridiska grundbegrepp, Studentlitteratur 2019, s. 163-190, s. 174. Christina Ramberg har uttryckt att under det senaste kvartsseklet har HD helt ändrat stil. ”För det första fastslår HD numera ofta allmänna principer med generella uttalanden om vad som gäller långt utanför omständigheterna i det aktuella avgörandet. HD ger alltså bredare vägledning. Prognoserna om hur HD kommer att döma i

kan ställas är om detta samtidigt innebär en utveckling mot en utökad användning av allmänna rättsprinciper.

En bidragande faktor är naturligtvis medlemskapet i EU och att Europakonventionen har lagfästs. De svenska domstolarna ställs härigenom inför nya normkonflikter då de måste avgöra hur dessa europeiska normer förhåller sig till svensk rätt och vilken norm som ska ha företräde.[316] År 2005 avgjorde HD t.ex. det s.k. *Pastor Green*-målet där den tolkade grundlagsbestämmelserna om yttrande- och religionsfrihet mot bakgrund av Europakonventionen och Europadomstolens rättspraxis. HD gjorde därmed avsteg från den traditionella tolkningsmetoden, enligt vilken avgörande vikt läggs på innehållet i lagförarbetena. I detta fall hade proportionalitetsprincipen en avgörande betydelse.[317] I ett senare mål från 2018 erkände HD, i strid med dittillsvarande svenskt rättsläge, en utländsk (amerikansk) dom där det fastställs att en kvinna är barnets moder trots att barnet har fötts av en surrogatmoder. HD hänvisade till barnets rätt till privatliv och principen om barnets bästa enligt Europakonventionen, Europadomstolens rättspraxis och FN:s konvention om barnets rättigheter.[318] HD menade att erkännandet inte stred mot grunderna för den svenska rättsordningen i och med den utveckling som hade ägt rum under de senaste åren i lagstiftningen kring assisterad befruktning. [319] Ett avgörande på det skatterättsliga området som kan nämnas i sammanhanget är *Scania Metall*-målet från 2013 där HFD gjorde en tolkning tydligt influerad av EU-rätten och EU-rättsliga tolkningsmetoder.[320] Som

liknande fall blir på så sätt säkrare. För det andra förklarar HD numera vanligtvis ingående vilka rättskällor som legat till grund för avgörandet. Detta har stor betydelse på så sätt att förklaringarna ger vägledning om vilka rättskällor som är relevanta för alla juridiska frågor som inte har säkra svar i författning. Prognoser om hur HD kommer att döma i helt andra frågor blir på så sätt säkrare." Se Ramberg C., Avtalsrätten och rättskällorna — med passivitet som illustration, SvJT 2019, s. 272-281, s. 280. Se också Wersäll, En offensiv Högsta domstol, a.a., och Flodgren, B., "Diskretionär rättstillämpning och rättsbildning genom prejudikat inom förmögenhetsrätten" i Tvistlösning inom affärsrätten – En antologi, Norstedts juridik 2020, s. 187-217.

316 Se Mattsson D., Domarnas makt — domarrollen i ett nytt rättsligt landskap. SvJT 2014, s. 587- 596, s. 590.

317 NJA 2005 s. 805. Se Nergelius, J., "2005 – The Year when European Law and its Supremacy was finally Acknowledged by Swedish Courts" i Cramér P. och Bull T., Swedish Studies in European Law, vol. 2, Hart 2008, s. 145-156, s. 145.

318 Barnkonventionen blev tillämplig som svensk lag från den 1 januari 2020: Lag (2018:1197) om Förenta nationernas konvention om barnets rättigheter.

319 Mål Ö-3462-18, p. 42-43. NJA 2019 s. 504.

320 HFD 2013 ref 12, s. 10. Se Fritz M., Scania Metall-domen, Högsta förvaltningsdomstolen slår ett slag för EU-rättens genomslag i Sverige, SvSkT 2013, s. 434-444, s. 442 ff.

Kristoffersson har påpekat tycks även HFD under senare år flyttat fram positionerna något avseende tolkningsgrepp och tolkningsmetoder för att förhindra olika typer av otillbörliga förfaranden. Hon nämner som exempel Peru-fallen och Cypernfallet.[321]

Denna rättsutveckling kan ses som en glidning mot en något friare domarroll (i förhållande till lagstiftaren) där rättsutvecklingen i högre grad sker i rättspraxis. Olika skäl har anförts som förklaring till denna förändring. Särskilt framhålls den snabba samhällsutvecklingen, att samhället är mer komplext och en ökad tendens till juridifiering liksom till europeisering/internationalisering av rätten.[322] I detta sammanhang är det viktigt att understryka att denna förändring inte är synlig inom alla rättsområden och tycks något tydligare förknippas med HD:s prejudikatbildning än HFD:s. Ett skäl till att förhållandena kan skifta är vilken vikt som fästs vid legalitetsprincipen, [323] vilket jag återkommer till i kapitel 4. Av störst betydelse för det ämne som berörs i detta kapitel är dock att HD:s förstärkta prejudikatbildande roll inte nämnvärt tycks ha förändrat synen på allmänna rättsprincipers ställning i svensk rätt. Även i detta avseende skiljer sig rättsprincipernas roll åt mellan olika rättsområden. De har t.ex. stor betydelse inom den allmänna köp- och avtalsrätten samt skadeståndsrätten där rättsutvecklingen i stor utsträckning präglas av äldre, icke lagfästa, sedvanor som kommer till uttryck i principer, t.ex. tillitsprincipen och skydd för befogade förväntningar.[324] De har dock, vilket tagits upp ovan, begränsad betydelse inom skatterätten.

---

[321] HFD 2012 ref 20 och HFD 2012 not 30. Se Kristoffersson E., Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, SN 2013, s. 598-612, s. 611.

[322] Se bl.a. Derlén M., och Lindholm J., Judiciell aktivism eller prejudikatbildning? En empirisk granskning av Högsta domstolen, SvJT 2016, s. 143-158. Noteras bör att Derlén och Lindholm, med stöd av en empirisk studie avfärdar argumentet att det i huvudsak skulle handla om en europeisering/internationalisering. Istället ska HD till slut, efter mer än fyrtio år, närmat sig målen med 1971 års fullföljdsreform och blivit en tydligare och aktivare prejudikatinstans. För egen del tror jag dock inte att europeisering/internationalisering kan mätas på ett tillfredsställande sätt genom att granska domar. Det handlar snarare om successivt förändrade attityder till följd av omvärldsförändringar som i begränsat utsträckning kan utläsas av domskälen. Se även Wiklund O., Om Högsta domstolens rättsskapande verksamhet – löper domstolen amok? SvJT 2014, s. 335-347.

[323] Se bl.a. Svensson, Begreppet normgivning, a.a., s. 86 f.

[324] Se Arvidsson N., ”Begreppet Sedvana” i Juridiska grundbegrepp, Studentlitteratur 2019, s. 191-238, s. 199.

Inom förvaltningsrätten i allmänhet finns här särskilt anledning att ta upp den i anslutning till *Pastor Green*-målet nämnda proportionalitetsprincipen. Principen är intressant eftersom den inte enbart är ett nytt inslag i svensk rätt pådrivet av EU-rätten och Europakonventionsrätten. I Sverige har sedan länge funnits ett motsvarande tankegods, dvs. krav på en rimlig proportion mellan mål och medel vid all maktanvändning.[325] Under mitten av 1990-talet meddelades emellertid tre domar av dåvarande Regeringsrätten (nu HFD) som uttryckligen fokuserade på proportionalitetsprincipen, vilket ledde till en rättsvetenskaplig diskussion om huruvida proportionalitetsprincipen numera har ställning som en allmän rättsprincip i svensk rätt.[326] Skälet till att diskussionen tog fart var framför allt att Regeringsrätten i dessa mål anförde att proportionalitetsprincipen *har vunnit hävd* i svensk rätt med stöd av ett uttalande i proposition 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor.[327] Detta synsätt bekräftades sedermera i RÅ 1999 ref 76 Barsebäck där Regeringsrätten uttalade att:

> ”Som redan nämnts har proportionalitetsprincipen också vunnit erkännande i svensk rätt. Det finns lagregler som tydligt uttrycker krav på ändamålsenlighet och nödvändighet - däribland den i målet aktuella bestämmelsen i 2 kap. 18 § första stycket RF - och det finns allmänt hållna bestämmelser som föreskriver att en avvägning skall göras mellan de allmänna och enskilda intressen som berörs av en åtgärd. I rättspraxis, särskilt i några avgöranden från de senaste åren, har de olika proportionalitetskraven, inte minst kravet på proportionalitet i strikt mening, kommit till klart uttryck (RÅ 1996 ref. 22, 40, 44 och 56 samt RÅ 1997 ref. 59 och not. 107).”

Det kan dock diskuteras hur svensk principen egentligen är. Det är oomtvistat att den gäller i svensk rätt till följd av EU-rätten och Europakonventionen, men innebär det att den på samma sätt ikläder sig rollen av allmän rättsprincip vid rent svenska förhållanden? Frågan kan sägas ha ställts på sin spets i ett HFD 2015 ref. 16. Målet rörde frågan huruvida körkortslagens då undantagslösa

[325] Se Sterzel F., ”Proportionalitetsprincipen, Fågelperspektiv på rättsordningen” i Vänbok till Staffan Westerlund, Iustus 2002, s. 319-334, s. 320, som hänvisar till Sundberg, H., Grunddragen av allmän förvaltningsrätt, 1943, s. 67 f.

[326] RÅ 1996 ref. 40, 44 och 56. Se bl.a. Westerlund S., Proportionalitetsprincipen – verklighet, missförstånd eller nydaning?, Miljörättslig tidskrift 1996 s. 248-284 (kritisk), Sterzel F., Proportionalitetsprincipen, Fågelperspektiv på rättsordningen a.a. och Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, a.a, s. 169 ff.

[327] Det kan noteras att i nämnda proposition står det varken hur eller när en sådan princip har vunnit hävd utan endast att så är fallet: ”Så skall naturligtvis rättsläget beträffande sådana allmänna rättsprinciper som vunnit hävd i svensk rätt, som t.ex. en allmän proportionalitetsprincip, inte påverkas av en inkorporering.” (se s. 39-40).

krav på avhållsamhet från narkotika i samband med alkolås också skulle tillämpas på en person som hade använt narkotiska läkemedel efter läkarordination. I domen nämns inte proportionalitetsprincipen, utan konstateras att regelverket inte gav utrymme för annat än att undanröja beslutet om villkor om alkolås. Justitierådet Bull var dock skiljaktig och ansåg att proportionalitetsprincipen skulle gälla utan uttrycklig lagreglering och att det var möjligt att med stöd av principen underlåta att återkalla körkortet även om de tillämpliga författningarna inte gav utrymme för en sådan bedömning. Bull menade att då en sådan bedömning kunde göras i förhållande till EU-rätten och Europakonventionen, borde en motsvarande bedömning kunna göras i förhållande till rent svenska förhållanden. En sådan självständig ställning ansåg dock inte HFD:s majoritet att proportionalitetsprincipen hade i svensk rätt utanför tillämpningsområdet för Europakonventionen och EU-rätten. Denna fråga blir inte mindre intressant av att proportionalitetsprincipen numera har kodifierats i 5 § tredje stycket Förvaltningslagen (2017:900). Som Wenander har påpekat förtydligar detta lagstadgande rättsläget (HFD:s majoritets inställning), eftersom den nya FL också omfattar en kodifiering av legalitetsprincipen för förvaltningsmyndigheterna. I situationer som enbart avser svenska bestämmelser har den kodifierade principen därmed, på samma sätt som tidigare, enbart betydelse i situationer där lagstiftningen ger ett visst utrymme (för fri prövning eller skön) för rättstillämparen.[328] Dessutom går specialreglering i lag före allmän lag och nyare lag har som utgångspunkt företräde.[329] Wenander påpekar att tolkningsfrågor därmed kan tänkas uppstå när det gäller att bestämma vad som är en specialbestämmelse som går före proportionalitetsprincipen i lagen.[330]

Den renodlade svenska proportionalitetsprincipen har alltså inte en konstitutionell dimension till skillnad från den EU-rättslig och Europakonventionsrättsliga principen.[331] I ett svenskt perspektiv tycks principen inte heller kunna användas till nackdel för enskilda,[332] vilket inte

[328] Wenander, H., Proportionalitetsprincipen i 2017 års förvaltningslag, Förvaltningsrättslig tidskrift 2018, s. 443-456, s. 454.

[329] Proportionalitetsregeln i 5 § tredje stycket FL är, liksom bestämmelserna i förvaltningslagen i övrigt, subsidiär till avvikande bestämmelser i annan lag eller förordning (4 § FL).

[330] Wenander, a.a., s. 456.

[331] Ibid.

[332] Se t.ex. prop. 2016/17:180, s. 64, där regeringen anför att proportionalitetsprincipen, såväl enligt EU-rätten och Europakonventionen som HFD:s praxis, avser att skydda enskilda intressen mot en ensidig prioritering av det allmännas önskemål vid myndigheternas agerande. Enligt min mening är det dock inte hela sanningen när det gäller EU-rätten.

behöver vara fallet i EU-rätten där principen har en mer allmän och systembärande karaktär.[333] I det EU-rättsliga sammanhanget är det också fullt tänkbart att en avvägning görs mellan proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen, vilket framstår som mer tveksamt i rent inhemsk svensk rätt.[334] Som denna avhandling visar blir detta förhållande än mer intressant då proportionalitetsprincipen kompletteras med förbudet mot rättsmissbruk, eftersom denna princip vänder på förhållandet mellan enskilda och allmänna intressen. Förbudet mot rättsmissbruk innebär att enskilda inte får utnyttja sina rättigheter på ett orimligt sätt och därför en, om än begränsad, inskränkning i legalitetsprincipen (se avsnitt 5.8).

Slutligen ska nämnas ett sentida illustrativt exempel där HD hade möjlighet att fördjupa sig i utvecklingen av en allmän rättsprincip. Det handlar om dess redan omnämnda dom från februari 2019[335] (se avsnitt 2.2 ovan). Som nämnts ansåg HD att uttrycket *obehörig vinst* kan referera till en självständig rättsregel, men huruvida förbudet mot obehörig vinst skulle kunna ha en sådan självständig rättsverkan besvarades inte. HD angav att i svensk rätt har intagits en avvisande, eller åtminstone skeptisk, inställning till obehörig vinst och att huruvida denna inställning har varit motiverad kan diskuteras. Därefter förklarade HD att frågan i målet enbart rörde huruvida en självständig regel om obehörig vinst borde tillämpas i den aktuella situationen, dvs. när en sambo tillfört ett värde till den andra sambons egendom och samborna därefter separerat. Svaret var nekande med hänsyn till hur sambolagstiftningen är konstruerad. Rättsprincipen var alltså inte tillämplig. Om förbudet mot

[333] I ett mål om handlingsoffentlighet har t.ex. Tribunalen (då Förstainstansrätten) förklarat att skyldigheten att lämna ut handlingar till en enskild sökande kan nekas i enlighet med proportionalitetsprincipen om det innebär en oskälig administrativ börda för den aktuella EU-institutionen. Se mål T-14/98, Hautala mot rådet, EU:T:1999:157, p. 85-87, bekräftat av EU-domstolen efter överklagande i C-353/99 P, rådet mot Hautala, p. 30. Se även mål C-127/13 P, Strack mot kommissionen, p. 27-28.

[334] Se Helmius, I., ”Proportionalitetsprincipen” i Offentligrättsliga principer, Iustus 2012, s. 133–162, s. 161. Helmius anger att: ”Avvägningar mellan olika intressen måste göras inom den ram som legalitetsprincipen utgör. Det går inte att åsidosätta legalitetsprincipen med hänvisning till proportionalitetsprincipen eller några andra principer.” Detta kan jämföras med att EU-domstolen ogiltigförklarade Europaparlamentet och rådets dataskyddsdirektiv 2006/24/EG pga. att proportionalitetsprincipen inte hade respekterats, vilket illustrerar den betydligt bredare och överordnad betydelse som proportionalitetsprincipen har i EU-rätten. Se mål C-293/12 - Digital Rights Ireland och Seitlinger m.fl., p. 69 (Domstolen finner mot bakgrund av det anförda att unionslagstiftaren vid antagandet av direktiv 2006/24 överskred de gränser som proportionalitetsprincipen uppställer mot bakgrund av artiklarna 7, 8 och 52.1 i stadgan).

[335] T 1634-18, NJA 2019 s. 23.

obehörig vinst är en allmän rättsprincip är dock tillvägagångssättet märkligt för att inte säga felaktigt. Principen är då alltid tillämplig, däremot ger den inte ett givet svar i den aktuella situationen. I det aktuella målet skulle den rättsliga lösningen sannolikt ha blivit densamma, men på grund av en prövning om det förelåg en ”obehörig” vinst, inte om huruvida det gick att tillämpa principen.

## 2.7 Rättsprincipers ställning i EU

### 2.7.1 Allmänt

Den nyss redovisade positivrättsligt präglade diskussionen om rättsprincipers ställning i svensk rätt harmonierar inte med det synsätt som ligger bakom de allmänna rättsprincipernas framväxt i EU-rätten.

EU-rättens inkompletta karaktär anförs ofta som en förklaring till rättsprincipernas stora och självständiga betydelse.[336] Inom EU-rätten har mot denna bakgrund över tid utvecklats ett stort antal ”principer”. Alla har dock inte karaktären av ”allmänna rättsprinciper”, vilket indikerar att de är generellt tillämpliga inom hela EU-rättens tillämpningsområde.[337] Uttrycket allmänna rättsprinciper, med betoning på allmänna, innebär därför att EU-domstolen har gjort en juridisk kvalificering. Att en rättsprincip är allmän betyder t.ex. att det inte finns några analogiförbud inom EU-rätten när det gäller principens tillämplighet. En annan sak är att en allmän rättsprincip till sin karaktär främst hör hemma inom vissa rättsområden och inte andra.[338] Vidare gäller att tillämpningen av en allmän rättsprincip kan variera med hänsyn till det område och den situation som är i fråga. Allmänna rättsprinciper kan också ha skilda rättsverkningar. Vissa har enbart betydelse som tolkningsbakgrund medan

[336] Se Hettne, Rättsprinciper som styrmedel, a.a., s. 63.

[337] Exempel på en princip som inte har karaktären av en allmän rättsprincip är principen om processuell autonomi som indikerar att EU-rätten som utgångspunkt hanteras enligt nationell processrätt, se t.ex. mål C-509/18 PF, Procureur général de Lituanie, p. 27. Ett mål där det fördes en diskussion om huruvida det förelåg en allmän rättsprincip (likabehandling av minoritetsaktieägare), men där EU-domstolen fann att det saknades grund för en sådan slutsats är C-101/08, Audiolux m.fl., se p. 50.

[338] En allmän rättsprincip om att avtal skola hållas (pacta sunt servanda) förutsätter t.ex. att avtal förekommer såsom inom civilrätten och folkrätten.

andra har självständiga rättsverkningar på samma sätt som fördragsbestämmelser med direkt effekt.[339]

EU:s allmänna rättsprinciper kan delas upp i kategorier, men detta görs främst av överskådlighetsskäl. Vad som utmärker en allmän rättsprincip inom unionsrätten beror framför allt på vilka kriterier som används vid bestämmandet. [340] Rättsprinciperna är mångskiftande och funktionsorienterade, vilket gör att det inte finns några fastställda kriterier som en allmän rättsprincip måste uppfylla. Lenaerts och Gutiérrez-Fons delar därför in de allmänna rättsprinciperna utifrån deras funktioner:

> "General principles of EU law fulfil a triple function. Firstly, they enable the European Court of Justice to fill normative gaps left either by the authors of the Treaties or by the EU legislature. The "gap-filling" function of general principles thus ensures the autonomy and coherence of the EU legal system. Secondly, general principles serve as an aid to interpretation, since both EU law and national law falling within the scope of EU law must be interpreted in light of the general principles. Finally, they may be relied upon as grounds for judicial review. EU legislation in breach of a general principle is to be held void and national law falling within the scope of EU law that contravenes a general principle must be set aside." [341]

Det sagda har också betydelse för EU:s rättighetsstadga, som kan betraktas som en katalog över EU:s allmänna rättsprinciper. I artikel 54 i stadgan finns en särskild hänvisning till "förbud mot missbruk av rättigheter" som tas upp särskilt under avsnitt 5.1. Om man är noga med vad som utgör allmänna rättsprinciper är emellertid denna beskrivning av stadgan inte helt korrekt. Stadgan innehåller, utöver etablerade allmänna rättsprinciper, *principer* som främst är att betrakta som politiska målsättningar, dvs. skyldigheter som inte motsvaras av åberopbara rättigheter.[342] Anledningen till denna uppdelning är

[339] Övergripande principer som skydd för rättssäkerhet och god förvaltning har främst betydelse som tolkningsbakgrund medan rättsprinciper som konkretiserar deras innehåll, t.ex. skydd för berättigade förväntningar resp. rätten till försvar, har självständiga rättsverkningar. Se Lenaerts K och Van Nuffel P., European Union Law, Sweet & Maxwell 2011, s. 854 ff.

[340] Se bl.a. Groussot, Creation, Development and Impact of the General Principle of Community law, a.a., s. 12 ff, och Tridimas, The General Principles of EU Law, a.a., s. 1-5.

[341] Lenaerts K. och Gutiérrez-Fons J. A., The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU Law, CML Rev. 2010, s. 1629–1669, s. 1629.

[342] Look T., Rights and Principles in the EU Charter of Fundamental Rights, CML Rev. 2019, s. 1201-1226, s. 1226.

att de sociala och ekonomiska rättigheter som infördes i stadgan också finns uppräknande i medlemsstaternas konstitutioner där de inte alltid har självständiga rättsverkningar utan är mer en sorts programförklaringar. [343] Vid utformningen av stadgan önskade en majoritet av medlemsstaterna försäkra sig om att denna typ av principer inte bakvägen kunde få oväntade autonoma rättsverkningar. Detta förklarar införandet av artikel 52.5 i stadgan,[344] som har följande lydelse:

> ”De bestämmelser i denna stadga som innehåller principer får genomföras genom lagstiftningsakter och verkställighetsakter som beslutas av unionens institutioner, organ och byråer och genom medlemsstaternas akter när de vid utövandet av sina respektive befogenheter genomför unionsrätten. De får prövas i domstol endast när det är fråga om tolkningen av sådana akter och prövningen av deras laglighet.”

Principer i stadgan är alltså inte som sådana bärare av rättigheter. Det innebär dock inte att det är uteslutet att de sammanhänger med allmänna rättsprinciper i EU-domstolens rättspraxis och härigenom delvis kan få ett autonomt rättsligt innehåll.[345] Enligt Lenaerts kan principerna i artikel 52.5 dessutom användas som stöd för att åsidosätta rättsstridiga nationella och unionsrättsliga rättsakter.[346]

I stadgan talas alltså något förvirrande om ”principer” och ”rättigheter” och det är rättigheter som har självständiga rättsverkningar. Det framgår dock inte vilka artiklar som uttrycker en princip resp. rättighet. Exempel på bestämmelser i stadgan som utgör principer och alltså inte har rättsliga

---

[343] Se Lenaerts K. Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights, European Constitutional Law Review 2012, s. 375-403, s. 399 och Van Danwitz T. och Paraschas K., Fresh Start for the Charter Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, Fordham International Law Journal 2017, s. 1397-1425, s. 1411.

[344] Se European Convention Working Group II, CONV 354/02, Incorporation of the Charter/accession to the ECHR: Final Report 8 (2002), s. 8. Se också Burgorgue-Larsen L., « Le Traité établissant une Constitution pour l’Europe au carrefours des ambivalences » i L’intégration européenne au XXI° siècle. En hommage à Jacques Bourrinet, s. 39-71, 2004. När det gäller tolkningen av principerna i avdelning IV i stadgan i förhållande till Storbritannien och Polen infördes protokoll (nr 30) om Polens och Förenade kungarikets tillämpning av Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, EUT C 202, 7.6.2016, s. 312–313, till Lissabonfördraget. Detta protokoll har ännu inte varit föremål för någon prövning inför unionsdomstolen.

[345] Look, a.a., s. 1226.

[346] Lenaerts, Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights, a.a., s. 403. Se också T-13/99, Pfizer Animal Health mot rådet, p. 122-125 som rör försiktighetsprincipen.

verkningar anges enligt förklaringarna till stadgan vara de mer policybetonade målen som rättigheter för äldre, funktionshindrade och skyddet för den yttre miljön.[347] Även artiklarna 35 (hälsoskydd), 36 (tillgång till tjänster av allmänt ekonomiskt intresse) och 38 (konsumentskydd) anses enligt doktrinen avse principer[348] och i förklaringarna till stadgan anges att artiklarna 23 (jämställdhet mellan män och kvinnor), 33 (familjeliv och yrkesliv) och 34 (social trygghet och socialt stöd) kan innehålla både rättigheter och principer. Ett annat exempel som har blivit mer omdiskuterat är artikel 27 i stadgan som anger att: ”Arbetstagarna eller deras representanter ska på lämpliga nivåer garanteras rätt till information och samråd vid lämplig tidpunkt, i de fall och på de villkor som föreskrivs i unionsrätten samt i nationell lagstiftning och praxis.” I sin dom i mål *Association de médiation sociale (AMS)* fann EU-domstolen, till skillnad från sin generaladvokat[349], att artikel 27 i stadgan saknar direkt effekt.[350] Den kunde därför inte göras gällande i en tvist mellan enskilda och inte innebära att nationella bestämmelser som var oförenliga med EU-rätten sattes åt sidan. Det kan antas att ytterligare klargöranden kring vilka rättsverkningar stadgans bestämmelser har kommer att ske i EU-domstolens rättspraxis på samma sätt som tidigare skett i fråga om fördrags-bestämmelsernas verkningar.[351]

Slutligen ska sägas att oskrivna allmänna rättsprinciper mycket väl kan komma till uttryck i EU-rättslig författningstext. Rättighetsstadgan är ett mycket bra exempel på detta, dvs. i stadgan kodifieras allmänna rättsprinciper som tidigare bara kommit till uttryck i EU-domstolens rättspraxis. Detta innebär dock inte att EU-domstolens äldre rättspraxis angående de kodifierade rättsprincipernas innebörd fortsättningsvis saknar betydelse. Tvärtom bibehåller de allmänna rättsprinciperna sin karaktär av principer även om de av tydlighetsskäl återges i författningstext.[352]

---

[347] I förklaringarna avseende stadgan, som enligt artikel 6.1 tredje stycket FEU och artikel 52.7 i stadgan ska beaktas vid tolkningen av densamma, anges som exempel på ”principer”: rättigheter för äldre och funktionshindrade samt miljöskydd (artiklarna 25, 26 och 37).

[348] Se Van Danwitz T. och Paraschas K., a.a., s. 1412 där de hänvisar till Lenaerts K., La Solidarité ou le Chapitre IV de la Charte des Droits Fondamentaux de l'Union Europeenne, Révue trimestrielle des droits de l'homme 2010, s. 217-236, s. 225-26, och Look T., a.a., s. 1214.

[349] C-176/12, Association de médiation sociale, p. 80.

[350] Ibid., p. 48.

[351] Se Bergström och Hettne, Introduktion till EU-rätten, a.a., s. 418.

[352] Jfr Bengoetxea, General Legal Principles Navigating Space and Time, a.a., s. 49

Rättsprincipernas stora betydelse för utvecklingen av EU-rätten kan också förklaras av EU-rättens (åtminstone ursprungliga) ekonomiska natur där traditionella konstitutionella värden inte kom till tydligt uttryck. Ekonomisk funktionell integration stod framför allt i det tidiga skedet i förgrunden, vilket har lett till en punktvis reglering på de rättsområden där behovet av EU-gemensamma regler varit som störst. Ett långsiktigt konstitutionellt bygge har aldrig varit något projekt som vunnit stöd i alla medlemsstater. Den konstitutionella utvecklingen har snarare växt fram som en spillover-effekt i kölvattnet på den ekonomiskt betonade integrationen. Konstitutionella och systemviktiga principer är därför på EU-nivån i grunden domarskapta och lagstiftaren har inte inträtt annat än genom legitimitetsskapande kodifieringsinsatser i efterhand (t.ex. genom att göra rättighetsstadgan bindande, vilket skedde först i december 2009 genom Lissabonfördraget).[353] De domarskapta allmänna rättsprinciperna har därför en mycket stark ställning i det EU-rättsliga systemet. De utgör sammantaget det som närmast liknar en nationell konstitution eller grundlag och finns därför på högsta nivå i rättssystemet. Rättsprinciperna är inte bara integrerade beståndsdelar i den positiva rätten utan överordnade och självständiga principer på primärrättslig nivå, dvs. de utgör en rättskälla på högsta nivå. [354]

Bengoetxea har mot denna bakgrund påpekat att för EU-rättens del är det EU-domstolen som får anses vara beskyddare av den s.k. erkänningsregeln (se ovan) samt att EU-rätten varken präglas av naturrätt eller rättspositivism utan av realism. Han har uttryckt detta på följande sätt:

> ”Ultimately the ECJ becomes the guardian of the rule of recognition, but since this rule of recognition is not always clear and is even blurry or indeterminate at times, the ECJ appears to be oracular and apodictic. In order to decide their existence, it is futile to look for any list of general principles; one can only analyse, case-by-case, the contexts of application in which general principles of EU law are invoked by parties and successfully resorted before the court or where the Court refuses to rely on them or denies their existence. In terms of jurisprudence, the approach to ontology of general principles of EU law is neither positivist nor naturalist; it is realist, even at the Court.”[355]

[353] Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, som proklamerades i Nice den 7 december 2000 (EGT C 364, s. 1). Jfr Bergström C.F. och Hettne J., Lissabonfördraget – en grundlag för EU?, Norstedts juridik 2010, s. 46.

[354] Se målen C-101/08, Audiolux m.fl., p. 63 och C-495/17, Cartrans Spedition, p. 37.

[355] Bengotxea J., General Legal Principles Navigating Space and Time, a.a. s. 50-51.

EU:s allmänna rättsprinciper har också anspråk på att vara en rättskälla i medlemsstaternas nationella rätt, förutsatt att EU-rätten som sådan är tillämplig. Varje medlemsstat har en skyldighet att se till att EU-rätten får ett genomslag i dess rättssystem enligt principen om lojalt samarbetet i artikel 4.3 FEU.

För Sveriges del kan därför identifieras en särskild erkänningsregel som anger att EU-rätten är en rättskälla i den svenska rättsordningen.[356] Denna erkänningsregel får sägas bestå av flera riksdagsbeslut varigenom det för det första anges i 1 kap. 10 § RF att Sverige är medlem av EU och i 10 kap 6 § RF att beslutanderätt kan överlåtas till EU. För det andra anges mer specifikt i lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen att EU:s regelverk före medlemskapet (2 §) och efter medlemskapet (3 §) gäller här i landet i den omfattning och *med den verkan* som följer av EU:s fördrag. Eftersom allmänna rättsprinciper är en rättskälla i unionsrätten gäller de alltså här i landet i den omfattning och med den verkan som följer av EU-domstolens rättspraxis. Detta innebär i sin tur att det har stor principiell betydelse också i ett svenskt sammanhang hur EU-domstolen härleder, definierar och utvecklar allmänna rättsprinciper.

EU-domstolen har traditionellt härlett principer ur olika ursprungskällor. I huvudsak handlar det om tre kategorier: principer som är gemensamma för medlemsstaterna[357], principer som härleds från själva fördragen och principer som rör internationella åtaganden som redan är bindande för medlemsstaterna, t.ex. de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.[358] Det händer dock att domstolen härleder rättsprinciper som varken har sin grund i medlemsstaternas konstitutionella traditioner eller i fördragen. Detta anses t.ex. vara fallet när det gäller principen att ett företag inte är skyldigt att vittna mot sig själv.[359]

---

[356] Se Dahlman, Begreppet rättskälla, a.a., s. 63.

[357] I artikel 340 FEU som gäller unionens utomobligatoriska ansvar anges att: ”i enlighet med de allmänna principer som är gemensamma för medlemsstaternas rättsordningar”.

[358] Koopmans, a.a., s. 32. Se också Herdegen M., General Principle of EU Law – the Methodological Challenge, a.a, s. 347. I artikel 6.3 FEU anges numera mot denna bakgrund: ”De grundläggande rättigheterna, såsom de garanteras i europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, och såsom de följer av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, ska ingå i unionsrätten som allmänna principer.”

[359] Mål C-374/87, Orkem mot kommissionen, p. 32-35 och de förenade målen C-125/07 P, C-133/07 P, C-135/07 P och C-137/07 P, Erste Group Bank m.fl. mot kommissionen, p. 260.

När det gäller den första kategorin (principer som är gemensamma för medlemsstaterna) använder domstolen dessa främst utifrån ett behov att fylla ut luckor och härigenom förbättra och komplettera bestämmelserna i fördragen. Redan 1957 i målen *Algera m.fl. mot Assemblée commune*,[360] blev domstolen tvungen, om den inte skulle begå ”déni de justice”[361] (rättsvägran), att grunda sin bedömning på gemensamma regler erkända i lagstiftning, doktrin och rättspraxis i de olika medlemsstaterna. Generaladvokaten Lagrange preciserade några år senare den närmare innebörden av detta tillvägagångssätt i sitt förslag till avgörande i målet C-14/61, *Koninklijke Nederlandsche Hoogovens en Staalfabrieken mot Höga myndigheten* genom att påpeka att:

> “In this way the case law of the Court, in so far as it invokes national laws (as it does to a large extent) to define the rules of law relating to the application of the Treaty, is not content to draw on more or less arithmetical 'common denominators' between the different national solutions, but chooses from each of the Member States those solutions which, having regard to the objects of the Treaty, appear to it to be the best or, if one may use the expression, the most progressive. That is the spirit, moreover, which has guided the Court hitherto.”[362]

Denna inställning har domstolen sedan dess hållit fast vid.[363] EU-rättens innehåll fylls sålunda på med allmänna rättsprinciper som har utvecklats i medlemsstaterna. Allmänna rättsprinciper har också på ett träffande sätt beskrivits av Koopmans som ”pendlare”. De reser från nationella rättssystem till unionsrätten så som varande gemensamma principer i medlemsstaternas

---

Se härom Lenaerts och Van Nuffel, a.a., s. 853, där författarna anger att denna princip har domstolen härlett ur principen om rätten till försvar. Se också Usher J., General Principles of EC Law, Addison Wesley Longman 1998, s. 9-11, som påpekar att vilka allmänna rättsprinciper som är gemensamma för medlemsstaterna avgörs av domstolen, oaktat vilket ursprung de har.

[360] De förenade målen C-7/56 och C-3/57 – C-7/57, p. 55. För en mer utförlig redogörelse för målen, se kapitlet om rättssäkerhet.

[361] Déni de justice är i sig själv en allmän rättsprincip, se Herdegen M., “Origins and Development of General Principles of Community Law” i General Principles of European Community Law, Kluwer 2000, s. 3-23, s. 5. Se också artikel 4 i den franska Code civil : Le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice (bestämmelsen tillkom år 1803).

[362] EU:C:1962:19, s. 283-284: svensk officiell översättning saknas.

[363] Se bl.a. mål C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, p. 4 och generaladvokat Léger förslag till avgörande i mål C-87/01 P, kommissionen mot CCRE, p. 52.

rättssystem. Efter att ha upptagits som allmänna rättsprinciper i unionsrätten reser de tillbaka till de nationella rättssystemen som en del av unionsrätten. Vid återkomsten går det inte alltid att på ett tydligt sätt fastställa att de har sitt ursprung i nationell rätt utan de har, metaforiskt uttryckt, fått en ny klädedräkt.[364]

Mot bakgrund av de allmänna rättsprincipernas centrala ställning har Groussot uttalat att det kan hävdas att EU-domstolen, prima facie, agerar som en ”Dworkinian Court”.[365] EU-domstolen har utvecklat unionsrätten i stor utsträckning med stöd av allmänna rättsprinciper. Dessa är, precis som i Dworkins rättsteori, nära förbundna med skyddet av enskildas rättigheter och generellt tillämpliga inom hela rättsområdet. De ger sällan färdiga svar att lägga till grund för rättstillämpningen, utan ger snarare argumentationsstöd i olika avvägningssituationer. Groussot menar dock att EU-domstolens användning av rättsprinciper skiljer sig från Dworkins synsätt genom att policyargument spelar större roll i den unionsrättsliga utvecklingen. Principerna härleds också från fördragen, stadgan, internationella avtal som medlemsstaterna anslutet sig till eller medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner. EU:s allmänna rättsprinciper gäller alltså inte på grund av sitt innehåll på samma sätt som i Dworkins teori.[366]

För egen del tycker jag inte att Dworkin är helt avvisande till policyargument,[367] men det är riktigt att EU-systemet har en starkare inneboende (integrations) dynamik än det angloamerikanska systemet som Dworkin uttalar sig om. EU-domstolen söker också stöd för rättsprinciperna i förpliktelser som medlemsländerna, inte minst inom sina egna rättssystem, redan säger sig respektera. Dworkins teori med fokus på rättsprinciperna

[364] Se Koopmans, a.a., s. 25. Se också Tizzano A., Quelques considérations sur le rôle de la Cour de Justice, Revue de la Faculté de droit de l’Université de Liège 2010, s. 493-504, s. 499.

[365] Groussot, Development and Impact of the General Principles of Community Law, a.a., s. 197. Se även MacCormick, N., Rhetoric and The Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning, Oxford University Press 2008, s. 204-205, som anger att: “It is difficult to argue that the original decisions [by the Court of Justice] were in any sense compelled by the EEC Treaty, though they were certainly permissible by reference to it. The Court constructed a theory of the character of the Treaties and the laws made under them, no doubt developing something like Dworkinian interpretation guided by a conception of the integrity of the Community.”

[366] Groussot, a.a., s. 197.

[367] Det är emellertid korrekt att Dworkin som utgår från den amerikanska rätten främst fokuserar på individuella rättigheter och inte ”policies”, vilka syftar till att förverkliga kollektiva mål. Se Svensson, Den principstyrda rätten 1, a.a., s. 29.

systembyggande karaktär överensstämmer dock väl med EU-domstolens syn på rätten.

### 2.7.2 De unionsrättsliga principernas effekt i medlemsstaternas rättssystem

EU-rätten kan som redovisats i kapitel 1 ha direkt effekt och företräde och därmed vara överordnad nationell rätt. Effekten av EU-rätten skiljer sig dock åt beroende på om bestämmelserna återfinns i fördragen, i förordningar eller i direktiv. Bestämmelser som är klara, tydliga och ovillkorliga i fördragen eller förordningar kan tillerkännas direkt effekt och företräde och därmed tillämpas istället för nationella bestämmelser med avvikande innehåll. Bestämmelser i direktiv kan dock bara ha s.k. vertikal direkt effekt, dvs. det kan göras gällande mot staten. I avsaknad av nationella bestämmelser som kan tolkas till ett EU-konformt resultat, kan direktivbestämmelser inte tillämpas direkt till nackdel för enskilda (horisontell direkt effekt), vilket har tagits upp i avsnitt 1.4 ovan. När det gäller allmänna rättsprinciper finns olika åsikter om vilka självständiga rättsverkningar dessa bör ha. Rättsprinciper är till sin natur sällan klara, tydliga och ovillkorliga. Generaladvokat Mazák har t.ex. uttalat att:

> ”Det ligger dock i de allmänna rättsprincipernas natur, vilka snarare står att finna i en juridisk idealvärld än i doktrinen, att både deras existens och materiella innehåll kännetecknas av osäkerhet.”[368]

När rättsprinciper aktualiseras i tillämpningen kan de därför emellanåt leda till ett resultat som framstår som överraskande för enskilda parter, vilket skulle tala för att de, lika lite som direktivbestämmelser, bör tillerkännas horisontell direkt effekt.[369]

EU-domstolen har emellertid, oaktat dessa invändningar, klarlagt att vissa rättsprinciper kan ha direkt effekt (både vertikal och horisontell). En allmän rättsprincip som är precis och ovillkorlig kan sålunda ha direkt effekt och kan som sådan göras gällande gentemot enskilda.[370] En tydlig illustration av vilken betydelse detta kan ha är tillämpningen av principen om likabehandling på grund av ålder i *Mangold*.[371] Här hade ett förbud mot åldersdiskriminering

[368] Mål C-411/05, Palacios de la Villa, p. 86.

[369] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet C-321/05, Kofoed, p. 67.

[370] Jfr t.ex. generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-144/04, Mangold, p. 84.

[371] Se mål C-144/04, Mangold, p. 64.

formulerats i ett direktiv som skulle genomföras i medlemsstaterna. Trots att fristen för att genomföra direktivet inte hade löpt ut ansågs förbudet vara tillämpligt då det vilade på en allmän rättsprincip som skulle iakttas oberoende av direktivet (principen om förbud mot åldersdiskriminering som följer av kravet på likabehandling).

EU-domstolens dom i Mangold visar tydligt att EU:s allmänna rättsprinciper kan ha samma genomslag i medlemsstaterna som fördragsbestämmelser och annan direkt tillämplig EU-rätt, i synnerhet förordningar. Kravet på samspel mellan EU-rätten och den nationella rätten och de rättssäkerhetsproblem som kan uppstå vid diskrepanser mellan de bägge systemen uppstår främst när bestämmelser i direktiv inte har blivit korrekt införlivade. EU-domstolens ställningstagande i Mangold har sedermera bekräftats i bl.a. *Kücükdeveci*.[372]

Den utveckling som Mangold-domen representerar är dock inte okontroversiell. Ett argument som kan anföras mot rättsprincipernas direkta tillämpning (utöver bristen på klarhet som nämndes ovan) är att en sådan effekt av principerna kan rubba balansen mellan lagstiftningsmakten och den dömande makten. Detta argument anfördes mot utvecklingen av en självständig princip om förbud mot åldersdiskriminering av generaladvokat Mazák i *Palacios de la Villa*, där han påpekade att denna maktbalansfråga blir särskilt tydlig när principen både finns i direktivtexten och ges självständig verkan. [373] Han påpekade också att rådet enligt artikel 13 EG (nu artikel 19.1 FEUF) uttryckligen förbehålls rätten att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa diskriminering på grund av bl.a. ålder – vilket det har valt att göra genom ett direktiv. Generaladvokaten Trstenjak resonerade på motsvarande sätt i *Audiolux m.fl.*[374] där han framhöll att EU-domstolen, som enligt nuvarande artikel 19.1 FEU ska säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen, har en skyldighet att respektera rådets och parlamentets behörighet beträffande lagstiftningsåtgärder. Detta inbegriper att den bör vara återhållsam när det gäller utvecklingen av allmänna unionsrättsliga principer som under vissa omständigheter skulle kunna stå i

[372] Se mål C-555/07 Kücükdeveci.

[373] Se förslaget till avgörande i mål C-411/05, Palacios de la Villa, p. 137-138. Se också Herdegen M., General Principles of EU Law – the Methodological Challenge, a.a., s. 344 och Prechal S., Competence Creep and General Principles of Law, Review of European Administrative Law 2010, s. 5-22. I samma artikel framhåller Prechal på s. 22 att där det är möjligt bör en försiktigare lösning uppnås så som genom tolkning i stället för ett åsidosättande av nationell lagstiftning.

[374] Mål C-101/08, Audiolux, m.fl., p. 107.

strid med lagstiftarens mål. Domstolen kan visserligen tillämpa allmänna principer för att med hänsyn till fördragets mål hitta lämpliga lösningar till de tolkningsproblem som uppkommer i de fall som den ska avgöra. Den kan emellertid inte lagstifta i unionslagstiftarens ställe om luckor i lagstiftningen kan fyllas av den sistnämnda.[375]

Trstenjak framhöll vidare att rättssäkerhetsprincipen kan tala emot erkännandet av en ny allmän rättsprincip (i det aktuella fallet en allmän princip om likabehandling av aktieägare), eftersom en sådan skulle ge upphov till flera frågor avseende dess exakta materiella och tidsmässiga tillämpningsområde. Domstolen skulle i så fall eventuellt vara tvungen att fastställa vilka villkor som måste vara uppfyllda i det konkreta fallet för att denna allmänna princip ska kunna tillämpas.[376]

Även inom doktrinen finns det kritiska röster när det gäller framväxten av domarskapta rättsprinciper och i synnerhet rörande EU-domstolens ställningstagande i *Mangold*.[377] Takis Tridimas anser t.ex. att domstolens argumentering är förvirrande i denna dom, eftersom den inte ger en intellektuellt tillfredsställande förklaring till förhållandet mellan unionslagstiftning och allmänna rättsprinciper. Vidare blandar domstolen primära och sekundära rättskällor på ett sätt som Tridimas menar är ”doctrinally unsound” och gör det därmed svårt att förutse den framtida tillämpningen, vilket undergräver rättssäkerheten. [378]

---

[375] Se också generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande i mål C-13/05, Chacón Navas, p. 53-56.

[376] C-101/08, Audiolux, m.fl., p. 112.

[377] Generaladvokat Sharpston sammanfattar kritiken i doktrinen mot Mangold (C-144/04) på följande sätt i punkt 31 i mål C-427/06, Bartsch, ”Domen i det ovannämnda målet Mangold har gett upphov till viss kritik från akademiskt håll. Kritiken har allmänt gått ut på att domstolen (på eget initiativ, utan goda skäl och i strid med lagstiftarens vilja) utökade tillämpningsområdet för ett direktiv (…) så att det fick rättsverkningar innan tidsfristen för införlivande hade löpt ut och i horisontella relationer, genom en innovativ hänvisning till en allmän gemenskapsrättslig princip. (…) En rad författare har således menat att domstolen underminerat syftet med gemenskapsrättens direkta effekt. (…) Domen har vidare kritiserats för att ha gett upphov till en avsevärd rättsosäkerhet. (…)”

[378] Tridimas, T, “Horizontal Effect of General Principles: Bold Rulings and Fine Distinctions” i General Principles of EU Law and European Private Law, Kluwer Law International 2013, s. 213-232, s. 232. Tankar i samma riktning har också Arnull gett uttryck för. Han anser att domstolens resonemang är svamligt och fullständigt osannolikt, se Arnull A., Out with the old … (Editorial) i ELRev. 2006, s. 1-2, s. 2. de Mol anser att domstolens resonemang i målen Mangold och Kücükdeveci brister när det gäller erkännandet av åldersdiskriminering som en allmän rättsprincip med horisontell direkt effekt, vilket hon

EU-domstolen har dock inte låtit sig påverkas av denna kritik utan har istället fört motsvarande resonemang när det gäller rätten till årligt betald semester, som både finns i arbetstidsdirektivet[379] och i artikel 31.2 i EU:s rättighetsstadga[380] och när det gäller förbud mot diskriminering på grund av religion som återfinns i likabehandlingsdirektivet[381] och i artikel 21.1 i rättighetsstadgan.[382]

Att frågan om såväl EU-konform tolkning som betydelsen av allmänna rättsprinciper fortfarande är kontroversiell i vissa medlemsstater blev tydligt

inte anser främjar vare sig legitimiteten eller rättssäkerheten, se de Mol, M., Kucukdeveci: Mangold Revisited - Horizontal Direct Effect of a General Principle of EU Law: Case Note, European Constitutional Law Review 2010, s. 293-308, s. 308. Raitio påpekar med anledning av domen i Mangold att det har uppstått en svårighet att härleda rättsprinciper ur alla de 27 medlemsstaternas olika rättssystem (vid denna tidpunkt), vilket kan leda till att EU-domstolen mer självständigt fastställer allmänna rättsprinciper, något som på längre sikt inte kommer att gynna rättssäkerheten, se Raitio, J., ”The Principle of Legal Certainty as a General Principle of EC Law” i General Principles of EC Law in a Process of Development, Wolter Kluwer 2008, s. 47-73 s. 53. Se också Dougan M., “Some Comments on the Idea of a General Principle of Union Law Prohibiting Abuses in the Field of Free Movements of Union Citizens” i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Hart 2011, s. 356-58. För kritik mot att direktivbestämmelser indirekt får horisontell direkt effekt, se generaladvokat Kokott i C-299/16, T Danmark, p. 104.

[379] Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/88/EG om arbetstidens förläggning i vissa avseenden.

[380] Se målen C-684/16, Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften, och C-569/16, Bauer. Det bör noteras att generaladvokat Trstenjak i mål C-282/10, Dominguez, uttalade att ”[f]ör att en allmän princip som ger en arbetstagare rätt till årlig semester gentemot arbetsgivaren ska vara direkt tillämplig måste domstolen genom tolkning ge den ett tillräckligt precist normativt innehåll. Med hänsyn till den stora mängden nödvändiga regler skulle domstolen härvid emellertid utöva behörigheter som traditionellt är reserverade för unionslagstiftaren. Eftersom detta inte är tillåtet av ovannämnda skäl kan det utgås från att denna allmänna princip i vart fall i sin rena form inte kan betraktas som ovillkorlig utan i stället måste utformas av lagstiftaren (p. 141). Jfr också Bengoetxea, J., General Legal Principles Navigating Space and Time, a.a., s. 55.

[381] Rådets direktiv 2000/78/EG om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet.

[382] Mål C-414/16, Egenberger, p. 76. Det kan här noteras att det enbart är det väsentliga innehållet i rätten till årlig betald semester som har tillerkänts horisontell direkt effekt. Annorlunda gäller för artikel 21.1 om förbud mot diskriminering och artikel 47 om rätten till effektiva rättsmedel som i sin helhet har tillerkänts en sådan effekt. Se Lenaerts K., Making the EU Charter of Fundamental Rights a Reality for all: 10th Anniversary of the Charter becoming legally binding, Keynote Speech, 12 November 2019, s. 1-19, s. 18, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/charter_lenaerts12.11.19.pdf .

genom den danska Högsta domstolens dom i det så kallade *Ajos-målet*.[383] Målet rörde tolkning av vissa bestämmelser i den danska lagen om rättsförhållandet mellan arbetsgivare och privatanställda tjänstemän (funktionærloven). Frågan var hur dessa bestämmelser förhöll sig till rådets direktiv 2000/78/EG om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet,[384] samt den allmänna principen om förbud mot diskriminering på grund av ålder (dvs. samma rättskällor som i Mangold-målet). EU-domstolen gav ett mycket klart besked angående hur förbudet mot åldersdiskriminering skulle tolkas, vilket innebar att den i Danmark hittillsvarande tillämpningen av lagen skulle ändras med hänsyn till EU-rätten. EU-domstolen hänvisade både till skyldigheten för nationella domstolar att tolka den nationella lagstiftningen EU-konformt (i enlighet med direktiv 2000/78/EG) och till den direktverkande principen om förbud mot åldersdiskriminering. Højesteret menade dock att det EU-rättsliga förbudet mot åldersdiskriminering – som inte kommer till uttryck i EU:s grundfördrag – saknade självständiga rättsverkningar mellan två enskilda parter (s.k. horisontell direkt effekt). Att förbudet numera återges i EU:s rättighetsstadga (som har samma rättsliga värde som fördragen enligt artikel 6 i Unionsfördraget) förändrade inte detta förhållande. Højesteret ansåg att en EU-regel endast kunde tillämpas direkt i Danmark om det fanns grund för detta i lagen om Danmarks anslutning till EU (tiltrædelsesloven). Den konflikt mellan EU-rätt och dansk rätt som konstaterades föreligga i målet kunde därför *bara lösas av den danska lagstiftaren*. Domen från Danmarks Högsta domstol har väckt uppmärksamhet. Den tidigare finländske domaren vid EU-domstolen, Rosas, har t.ex. i ett akademiskt sammanhang kallat

[383] Efter ett mycket tydligt besked från EU-domstolen i sin dom av den 19 april 2016 mål C-441/14, DI (Ajos), kom Højesteret med sin dom den 6 december 2016 (Sag 15/2014). Målet har kommenterats av flera författare, se bl.a. Neergaard U. och Engsig Sørensen K., Activist Infighting among Courts and Breakdown of Mutual Trust? The Danish Supreme Court, the CJEU, and the Ajos Case, Yearbook of European Law, vol. 36, 2017, s. 275–313, Holdgaard R., Elkan D. and Krohn Schaldemose C., From Cooperation to Collision: The ECJ's Ajos Ruling and the Danish Supreme Court's Refusal to comply, CML Rev. 2018, s. 17–54, Nielsen R. & Tvarnø C. D., Danish Supreme Court infringes the EU Treaties by its Ruling in the Ajos Case, ERT 2017, s. 303-326 och Šadl U. and Mair S., Mutual Disempowerment: Case C-441/14 Dansk Industri, acting on behalf of Ajos A/S v Estate of Karsten Eigil Rasmussen and Case no. 15/2014 Dansk Industri (DI) acting for Ajos A/S v The estate left by A, European Constitutional Law Review, vol. 13, nr 2, s. 347-368.

[384] Rådets direktiv 2000/78/EG om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet.

Højesterets uttalande för ”a quite remarkable statement” och ”a blow to the very core of the EU constitutional order.”[385]

Det är ingen tvekan om att Højesterets dom går på tvärs med sedan länge etablerade tolkningsprinciper i EU-rätten (direktivkonform tolkning)[386] och fullständigt ignorerar förbudet mot åldersdiskriminering som en självständig allmän rättsprincip i EU-rätten.[387] Den logiska konsekvensen av domen är också, enligt Neergaard, att inga andra oskrivna allmänna rättsprinciper kommer att vara tillämpliga i Danmark efter den 6 december 2016.[388] Domen illustrerar samtidigt vilka svårigheter en nationell högsta instans i vissa fall kan uppleva när det gäller att följa den utstakade europeiska metodologiska vägen i spänningsfältet mellan EU-rätt och nationell rätt.[389]

Det ska slutligen nämnas att en förutsättning för att EU-rättens allmänna rättsprinciper ska kunna tillämpas är att den situation som är i fråga verkligen omfattas av EU-rättens tillämpningsområde.[390] I huvudsak handlar de om tre olika situationer. För det första kan det vara fråga om en nationell bestämmelse som avser att genomföra unionsrätten.[391] För det andra kan det vara en nationell bestämmelse som hävdas utgöra ett tillåtet undantag från unionsrätten.[392] För det tredje kan situationen omfattas av unionsrättens tillämpningsområde på grund av att någon specifik unionsrättslig bestämmelse är tillämplig i det

[385] Se Rosas A. och Armati L., EU Constitutional Law: An Introduction, Hart 2018, avsnitt 5:III.

[386] Se mål C-14/83, Von Colson och Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, p. 26.

[387] Det framgår av EU-domstolens praxis att principen om förbud mot åldersdiskriminering är stadfäst i artikel 21 i rättighetsstadgan och ska anses som en allmän unionsrättslig princip med självständiga rättsverkningar (se målen C-144/04, Mangold, p. 75, och C-555/07, Kücükdeveci, p. 21).

[388] Se Neergaard U., “A More United Union and the Danish Conundrum” i The Future of Europe, Political and Legal Integration beyond Brexit, Hart 2019, s. 249-273, s. 270.

[389] Jfr Herdegen M., General Principle of EU-Law – Methodological Challanges, a.a., s. 354.

[390] Se, t.ex. målen C-12/86, Demirel mot Stadt Schwäbisch Gmünd, C-299/95, Kremzow, p.15–19 och C-234/17, XC m.fl., p. 37.

[391] Se t.ex. målen C-230/78, Eridania mot Ministry for Agriculture and Forestry, p. 31, C-77/81, Zuckerfabrik Franken mot Tyskland, p. 22–28, de förenade målen C-201/85 och C-202/85, Klensch mot Secrétaire d'État, p. 10-11, C-5/88, Wachauf mot Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft, (saknas svensk officiell översättning), p. 17–22, och de förenade målen C-20/00 och C-64/00, Booker Aquaculture och Hydro Seafood, p. 88–93.

[392] Se, t.ex. målen C-260/89, ERT mot DEP, p. 41–45 och C-368/95, Familiapress Zeitungsverlag, p. 24.

aktuella fallet.[393] I mål *Bartsch* ansåg EU-domstolen att principen om förbud mot åldersdiskriminering åberopades i en situation som inte omfattades av EU-rättens tillämpningsområde.[394] EU-domstolen uttalade följaktligen att:

> ”Gemenskapsrätten innehåller inte något förbud mot diskriminering på grund av ålder, vars iakttagande de nationella domstolarna ska säkerställa, när den eventuella diskrimineringen inte har någon anknytning till gemenskapsrätten.”

## 2.8 Summering och reflektion

Vi har sett ovan att förhållandet mellan skriven och oskriven rätt är viktigt och skiljer sig åt i olika rättssystem. I ett rättssystem som kontrolleras i detalj av lagstiftaren minskar den oskrivna rättens betydelse, medan den ökar i ett rättssystem där lagstiftaren inte har samma kontroll och handlingskraft, t.ex. pga. politiska låsningar eller begränsade befogenheter.[395] Till den oskrivna rätten hör allmänna rättsprinciper som har utvecklats av de domstolar som är behöriga, vilket också gör att domstolarnas roll i systemet generellt blir mer betydelsefull. Skillnaden i förhållandet till rättsprinciper i svensk rätt resp. EU-rätten kan mot denna bakgrund delvis förklaras av rättssystemens skilda karaktär. Schäder har framhållit att det faktum att rättsprinciper kommer till uttryck i själva lagtexten är tämligen naturligt i ett rättssystem som har sin grund i skriven rätt där lagstiftaren har full befogenhet att utforma rätten och där rättsordningen bildar ett tämligen komplett system av skrivna regler. I ett icke fullständigt rättssystem, såsom unionsrätten, spelar rättsprinciper naturligtvis en större roll.[396]

I sammanhanget ska dock noteras att rättsprincipers betydelse, jämte betydelsen av andra former av oskriven rätt, också ökar om lagstiftaren inte

---

[393] Se t.ex. målen C-71/02, Karner, p. 48–53 (potentiellt hinder för handeln inom gemenskapen), C-804/79, kommissionen mot Förenade kungariket, p. 23–30 (medlemsstaterna som gemenskapens företrädare inom ett område där gemenskapen har exklusiv kompetens), de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Garage Molenheide m.fl. mot Belgische Staat, p. 45–48 (åtgärder vidtagna av en medlemsstat vid utövandet av dess behörighet i fråga om mervärdesskatt).

[394] Mål C-427/06, Bartsch.

[395] Jareborg medger för övrigt detta genom att uttala att på vissa områden (som ej varit föremål för lagstiftning) kan rättsprinciper betraktas som en del av den gällande rättens system. Se Jareborg N., Regler och riktlinjer, a.a., s. 409.

[396] Schäder, General Principles of Law in Swedish Law, a.a., s. 216.

förmår hänga men i samhällsutvecklingen. Oskrivna rättsprincipers ställning i ett rättssystem är således inte för evigt given. Deras betydelse kan förändras över tid. Det är vidare oundvikligt att värderingar av mer moralisk art kan influera rättsprinciper, på samma sätt som annat rätt. Förekomsten av oskrivna rättsprinciper gör alltså inte att rätten blir statisk, rättsprincipernas ålder till trots. Tvärtom sätter de ett tämligen flexibelt verktyg i händerna på rättstillämparen för att möta nya rättsliga frågeställningar. Att rättsprinciper är domarskapta gör dock att de tenderar att påverka utgången i enskilda fall på ett sätt som inte helt låter sig förenas med en positivistisk syn på rätten, ett synsätt som utgör ett tydligt drag i den svenska rättskulturen.

Schäder uttalade sig positivt angående användandet av rättsprinciper i och med vårt inträde i EU. Han höjde dock ett varnande finger mot ett överdrivit användande av dem,[397] i likhet med många svenska rättsvetare, vilket har redovisats ovan. Vi kan alltså konstatera att synen på vilken roll oskrivna rättsprinciper bör spela i rättstillämpningen i hög grad har med ett lands (eller i fallet EU ett rättssystems) inneboende rättskultur att göra. Även Bernitz har framhållit att den skilda synen på allmänna rättsprinciper i svensk rätt resp. unionsrätt är rättskulturellt präglad. Bernitz anför att:

> ”Allmänna rättsprinciper eller med en väsentligen synonym term allmänna rättsgrundsatser är en viktig och ofta åberopad rättskälla inom [EU-rätten] som har klart större betydelse än vad fallet traditionellt varit i svensk och annan nordisk rätt, där det ju i rättstillämpningen funnits och fortfarande finns ett markant drag av lagpositivism, dvs. benägenhet att om möjligt söka efter lagstöd som uttryck för rättsläget.”[398]

I en senare artikel framhåller Bernitz att: ”… många svenska jurister, inskolade i ett lagpositivistiskt tänkande, står främmande för [EU-rättens] inriktning på normhierarki, principer och deduktion utifrån systematiken såsom grundvalen.”[399]

Bernitz sätter här fingret på en avgörande skillnad när det gäller användningen av rättsprinciper i svensk rätt respektive EU-rätten. I EU-rätten är allmänna rättsprinciper både generella och konstitutionella, vilket gör att de spänner över hela EU-rätten och har, i likhet med grundfördragen, en överordnad

[397] Ibid.

[398] Bernitz, U., Sverige och Europarätten, Norstedts juridik 2002, s. 38.

[399] Bernitz, Europarättens genomslag i svensk rätt – var står vi idag?, JT 2009/10, s. 480. Se också Mattson D., Domarnas makt – domarrollen i ett nytt rättsligt landskap, a.a.

konstitutionell ställning. I svensk rätt kan principerna vara viktiga utgångspunkter för tolkning men det är svårt att tänka sig att de normhierarkiskt har företräde framför lag. Som togs upp i avsnitt 2.2 ovan innebär detta att rättsprinciper i regel har haft svårt att vinna erkännande som självständig rättskälla i Sverige. De ses antingen som lagstiftning (om de är kodifierade) eller som delar av prejudikat (om det inte kommer till uttryck i skriven rätt, men har betydelse i rättspraxis). Hellner har träffande uttryckt detta som att allmänna rättsprinciper (allmänna rättsgrundsatser) i allt väsentligt utgör ”analogier från eller generaliseringar av, principerna i lagstadganden eller prejudikat.”[400] Som framgår av avsnitt 2.6 präglar detta synsätt även proportionalitetsprincipens ställning i svensk rätt. I en renodlad svensk kontext där varken EU-rätten eller Europakonventionen är tillämplig, kan den numera lagfästa proportionalitetsprincipen vika för annan specialreglering och senare utfärdad lag. Det lagpositivistiska tänkandet driver alltså fram en parallell rättslig verklighet där det blir viktigt att skilja mellan de delar av den svenska rätten som faller inom och utanför den europeiska rättens tillämpningsområde.

Det finns dock också tecken på andra förhållningssätt. Justitierådet Mattsson har t.ex. uttryckt att legitimiteten vinner på att svenska domstolar själva tar tag i unionsrätten och Europakonventionen och – i samförstånd med EU-domstolen och Europadomstolen – tillämpar reglerna utifrån den svenska rättsordningens förutsättningar.[401] Mattson påpekar att både unionsrätten och europarätten utgår från tanken att dessa system ska samverka med de nationella rättsordningarna och bli just integrerade delar av dessa.[402] Ett sådant synsätt förutsätter att allmänna rättsprinciper tas på allvar.

De allmänna rättsprinciperna har som framgått både en progressiv och en tillbakahållande funktion. De kan användas för att möta nya rättsliga problem och hitta nya rättsliga lösningar, men respekten för rättsprinciper innebär samtidigt en spärr för en rättstillämpares handlingsutrymme (skönsmässiga utrymme). Helt klart är dock att användandet av rättsprinciper innebär att de särskilda omständigheterna i det enskilda målet ges stor betydelse för tvistens lösning, vilket kan resultera i att kravet på förutsebarhet inte kan upprätthållas i lika stor grad som när det finns tydliga skrivna regler.

---

[400] Hellner J., Rättsteori: En introduktion, a.a., s. 117. Hellner använder begreppet rättsgrundsatser genomgående med ett fåtal undantag i sin bok Rättsteori istället för att använda sig av begreppet rättsprinciper.

[401] Mattsson D., a.a., s. 594.

[402] Ibid.

För svensk del har denna brist på rättssäkerhet, som i synnerhet innefattar ett krav på förutsebarhet, bl.a. haft stor betydelse för diskussionen om skatteflykt och gränsen för laglig skatteplanering, vilket jag kommer att återkomma till i kapitel 6. Före 1980, då lagen om skatteflykt trädde i kraft, hävdades med emfas att rättssäkerhetsskäl hindrade att en allmän bestämmelse om skatteflykt infördes i Sverige, trots att sådan lagstiftning fanns i många andra länder. Inom EU hanteras numera frågor om skatteflykt i hög grad genom tillämpning av en domarskapt allmän rättsprincip, nämligen förbudet mot rättsmissbruk, som utgör ämnet för denna avhandling. Denna princip har också kodifierats i EU-direktiv på skatteområdet, vilket innebär att den måste införlivas med svensk rätt. I den fortsatta framställningen kommer jag att argumentera för att den rättskulturellt präglade skiljelinjen i synen på oskrivna rättsprinciper i Sverige och EU gör det särskilt svårt för det svenska rättssamhället att välkomna denna tämligen kontroversiella missbruksprincip, även om den erkänns i unionsrätten.

# Kapitel 3 – Tolkningstraditioner i Sverige och EU

*I detta kapitel ska visas att svenska tolkningsprinciper skiljer sig från de som tillämpas av EU-domstolen och därmed är förhärskande inom EU-rätten. I svensk rätt har lagstiftningens lydelse och dess förarbeten betydligt större betydelse än inom EU-rätten, där större vikt läggs vid rättsordningens sammanhang och ändamål. Därtill kommer att svensk skatterätt präglas av en hög grad av legalism där lagtextens lydelse väger särskilt tungt. Tolkningstraditioner är en central del av ett rättssystems rättskultur och får därför stor betydelse när EU-rättens ska samsas med den nationella rätten i nationell rättstillämpning. Kapitlet utgör ett underlag för att besvara den andra forskningsfrågan: Vilka rättskulturella förhållanden kan innebära att den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk blir svår att tillämpa inom ramen för svensk skatterätt?*

## 3.1 Inledning

Genom lagstiftning regleras olika samhällsfenomen men det är ofta mycket svårt, för att inte säga omöjligt, för lagstiftaren att förutse alla eventuella situationer som kan uppstå i det praktiska livet. Lagen behöver därför vanligen tolkas för att kunna användas i praktiken. En tolkning av en bestämmelse skiljer sig därmed från en ren genomläsning av bestämmelsen i det att den skrivna texten ska tillämpas på en konkret verklig situation.[403] Om den aktuella situationen var förutsedd av lagstiftaren bör tolkningen inte bli komplicerad utan det rättsliga svaret på den uppkomna frågeställningen kan kort och gott

[403] Frändberg Å., "Statutory Interpretation Against the Background of a General Typology of Interpretation" i Meaning and Interpretation, Almqvist & Wiksell 2002, s. 231-251, s. 245-7.

utläsas ur bestämmelsen. En tolkning är dock sällan så enkel, vilket kan bero på flera olika faktorer. Bestämmelsen är kanske språkligt oklar med avseende på den situation som är för handen eller så finns det luckor i lagen. Detta kan bero på ett rent förbiseende, en lagstiftningsmiss, men det kan också vara ett medvetet val från lagstiftaren.[404] Den närmare preciseringen av hur bestämmelsen ska tolkas kan fullt medvetet har överlämnats till rättstillämpningen. Lagstiftaren kan t.ex. ha nöjt sig med att formulera öppna rättsliga konstruktioner med vaga begrepp som skälig, rimlig eller proportionerlig och därigenom tydligt anvisat att det får ankomma på domstolar och andra rättstillämpande myndigheter att precisera vad som avses med skälig, rimlig eller proportionerlig från fall till fall.[405] Enkelt uttryckt, ju vagare reglerna är, desto mer utrymme ges framför allt domstolar att utveckla rätten.

Beck har t.ex. när det gäller EU-domstolen påpekat att:

> "The linguistic and norm uncertainty of the EU treaty structure means that Member States effectively delegated crucial choices regarding the future course and depth of European integration to the judicature. In consequence, the Court has been both forced and left free to develop its own judicial vision of European integration."[406]

Andra skäl som försvårar vid en tolkning kan vara att det finns potentiellt motstridiga bestämmelser och att hierarkin mellan dessa normer inte är klar (normkonflikt).[407] En tolkning kan då innefatta en avvägning mellan olika

---

**404** Angående avsiktliga luckor i Avtalslagen (Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område), se kommentaren av J. Sundberg i artikeln "Om lagars stil och tolkning", i Festskrift till Hans Thornstedt, Nordstedt & Söners Förlag 1983, s. 661-678, s. 664.

405 Det i Sverige kanske mest välkända exemplet på att en domstol på detta sätt ges i uppdrag att fylla ut lagen är 36 § Avtalslagen. Detta gäller dock allmänt för s.k. generalklausuler, som finns på många områden. Strömholm har påpekat att generalklausuler kan ses som en speciell lagstiftningsteknik genom vilken lagstiftaren försöker skapa rättsregler som skänker rättstillämparen en betydande frihet vid bedömande av rättsfakta eller rättsföljd, Strömholm S., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 250. Noteras kan att samma författare uttrycker sig snarlikt i den 5:e uppl., se s. 245.

406 Beck G., The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU (Modern Studies in European Law), Bloomsbury 2012, s. 7. Se också Pescatore P., International Law and Community Law – A Comparative Analysis, CML Rev. 1970, s. 167-183, s. 173.

407 Se Wahlgren P., Lagstiftning: Problem, teknik, möjligheter, Norstedts juridik 2008, s. 69-72.

rättskällor för att få fram en lösning som framstår som rimlig och möjlig att rättfärdiga.

En regel kan alltså ge olika grad av vägledning, vilket också kan bli avgörande för ett visst ärendes svårighetsgrad. Med svåra fall menas att rättstillämparen måste finna en lösning utanför bestämmelsens kärnområde (dess klara lydelse). En grundläggande princip i svensk och västerländsk rätt i allmänhet är att en domstol ska lösa de problem den ställs inför hur lite vägledning lagstiftningen än ger. Processen får inte avslutas med ett *non liquet* (det är oklart) eller *déni de justice* (rättsvägran).[408] Enligt Frändberg blir principerna om lagtolkning nästan obegripliga om denna skyldighet inte beaktas.[409] Det finns dock givetvis ett antal regler som mildrar denna grundprincip, så som reglerna om processhinder, preskription och bevisbördan.[410]

I många västerländska rättssystem kan en *trestegsmodell* urskiljas vid tolkning av lagar och andra författningar – lydelse, sammanhang och ändamål.[411] Utgångspunkten är alltid bestämmelsens lydelse. Om denna inte är helt klar finns anledning att närmare betrakta bestämmelsens sammanhang: handlar det t.ex. om en huvudregel eller ett undantag och vilken funktion har bestämmelsen. Det tredje steget är att utöver sammanhanget beakta mer långsiktiga och övergripande ändamål med bestämmelsen, vilket brukar betecknas den teleologiska tolkningen.

---

[408] Se Pecznik, Rätten och förnuftet: En lärobok i allmän rättslära, Norstedts 1988, s. 50, Ekelöf P. O., Semantik och Juridik, SvJT 1966 s. 497-505, s. 498 och Frändberg, Statutory Interpretation, a.a., s. 246.

[409] Frändberg, Statutory Interpretation, a.a., s. 246.

[410] Strömholm, S., Normer och mål — det normbundna beslutfattandets särart, SvJT 1976, s. 161-178, s. 172.

[411] Beck, The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU, a.a., s. 147 ff. I boken Interpreting Statutes, (red.) MacCormick, N. och Summers, R., Ashgate 1991, läggs det även fram en tolkningsmodell som består av fyra delar, lingvistisk, systematisk, teleologisk evaluerande och avsiktlig, s. 1-7 och kapitel 12 och 13. Torbjörn Spaak hänvisar till denna model i sin artikel Legal positivism, anti-realism, and the interpretation of statutes, Logic, law, morality: thirteen essays in practical philosophy i boken Honour of Lennart Åqvist, Department of Philosophy, Uppsala University, 2003, s. 127-145, s. 129. En redogörelse för hur svenska domstolar tolkar lagar har också gjorts av Peczenik och Bergholtz i Interpreting statutes, a.a., där de framhåller att i Sverige används tre tolkningsargument, den lingvistiska, den systematiska och den funktionella, s. 314-321. Det sist nämnda begreppet innefattar både teleologisk tolkning och tolkning som är anpassad till olika gemensamma värden.

Var rättstillämparen lägger tyngdpunkten vid sin tolkning beror naturligtvis på frågeställningens natur men också rättssystemets karaktär. Att noggrant beakta en bestämmelses lydelse, vilket ofta benämns bokstavstrogen tolkning, är samtidigt ett sätt att noggrant respektera den lagstiftande maktens vilja. När rättstillämpningen inte kan hålla sig till lydelsen, t.ex. för att denna är för oklar eller ofullständig för att besvara den frågeställning som uppkommit, inträder tillämparen i den lagstiftande maktens sfär. Domstolar ser olika på sin roll i detta avseende, vilket blir tydligt när vi längre fram jämför tolkningstraditioner inom det svenska och EU-rättsliga systemet. Svenska domstolar är mer försiktiga med att inträda i den lagstiftande maktens sfär än EU-domstolen.[412] Huruvida en domstol är ”försiktig” är alltså delvis rättskulturellt betingat, men den främsta förklaringen till ovan nämnda skillnad är rättssystemets karaktär. Av stor betydelse är hur stort tolkningsutrymme som medvetet eller omedvetet ges till rättstillämpningen i form av vagheter, oklarheter, inneboende målkonflikter, öppna rättsliga konstruktioner samt rättslig pluralism utan klar rangordning mellan rättskällorna.

Det finns inte heller något rättssystem där en bokstavstrogen tolkning kan vara allenarådande. Hur väl lagstiftaren än väljer att formulera sig kan den faktiska verkligheten inte fångas fullt ut, i synnerhet inte över tid, vilket gör att ny lagstiftning ständigt produceras och helt eller delvis ersätter äldre lagstiftning. I alla system måste det alltså finnas alternativ till den bokstavstrogna tolkningen och i alla system finns inslag av systematisk tolkning (sammanhanget) och teleologisk tolkning (ändamålet). Det som skiljer systemen åt är i vilken utsträckning rättstillämparen anlitar en systematisk och/eller teleologisk tolkning.

En påtaglig skillnad, som vi återkommer till, är vidare att EU-domstolen har en tendens att föra samman de olika metoderna i en sammanvägd bedömning där de första två metoderna (bokstavstrogen och systematisk tolkning) utgör

[412] När det gäller den svenska rättstillämpningen kan konstateras att den utvecklades under lång tid till att bli starkt bunden av språket och av lagens ordalydelse. Föreställningen om legalitetsprincipen fick härigenom en lexikalisk inriktning. Samtidigt cementerades under det långa socialdemokratiska maktinnehavet från 1930-talet till 1970-talet en konstitutionell tradition utan egentlig maktdelning, där den lagstiftande makten var helt överordnad den dömande. Sammantaget ledde denna utveckling till en rättstillämpningstradition präglad av försiktiga in casu-motiveringar med stark lagtextorientering, se Påhlsson, R., Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut, SN 2016, s. 105-128, s. 108. Åke Frändberg hävdar att inom domarkåren finns det en djupt rotad uppfattning om att domarskapträtt ska förekomma så lite som möjligt, se Statutory Interpretation, a.a., s. 247.

preliminära steg som avslutas med den teleologiska metoden. Samtidigt måste påpekas att den systematiska och teleologiska tolkningen, precis som en bokstavstrogen tolkning, är beroende av den rättsliga frågeställningens natur och rättssystemets karaktär. För att en systematisk tolkning ska vara möjlig måste ett någorlunda avgränsbart sammanhang kunna urskiljas.[413] Om sammanhanget är för vidsträckt ökar risken för att motsägelsefulla tolkningsstöd går att utläsa ur samma sammanhang. Den teleologiska tolkningen är inte bräcklig av samma skäl, men risken för målkonflikter och motstridiga intentioner ökar naturligtvis när bredare ändamål ska beaktas vid en tolkning av en specifik bestämmelse.

## 3.2 Tolkningstraditioner i svensk rätt

### 3.2.1 Inledning

Att hävda att det finns en enhetlig tolkningstradition eller tolkningsstil i Sverige är inte hållbart. Tvärtom råder osäkerhet kring vilka tolkningsmetoder som väger tyngst. Om det som Lindblom påpekat fortfarande råder ”total enighet om att det råder nästan total oenighet om vilken lagtolkningsmetod som är gällande rätt i landet Sverige”,[414] låter jag vara osagt. Däremot måste jag instämma med Lindblom i att de traditionella rättskällorna inte ger något

[413] Se också Jakab A., European Constitutional Language, Cambridge University Press 2016, s. 32.

[414] Lindblom P., H., Lagtolkning eller rättstillämpning? Kommentar till ett rättsfall (NJA 1980 s. 743) i Festskrift till Lars Welamson, Norstedts 1988, s. 437-467. s. 437 som i sin tur hänvisar till Sundberg J., Om lagars stil och tolkning, Festskrift till H. Thornstedt, Norstedt & Söners Förlag, s. 661-78, s. 661. Se också Ekelöf P. O., Semantik och Juridik, SvJT 1966, s. 497-505, s. 501. Även T. Spaak påpekar detta faktum och hävdar i sin artikel Rättspositivism och juridisk argumentation, JT 2005-06, s. 563-597, s. 581 att ”Den juridiska metoden är dock alltför obestämd för att kunna ge domaren tillräcklig vägledning. Den främsta anledningen till denna obestämdhet är att det inte råder någon enighet om hur de olika lagtolkningsprincipernas bör rangordnas i händelse av konflikt.” Claes Sandgren påpekar också detta faktum i sin artikel Är rättsdogmatiken dogmatisk? Tidsskrift for Rettsvitenskap 2005, s. 648-656, s. 653 i not 18. Peczenik och Bergholz påpekar att även om det är svårt att generalisera om vilka tolkningsmetoder som används vid de svenska domstolarna eftersom svenska domare tycks undvika allmänt hållna uttalande om vilken tolkningsmetod som används och att det råder stora skillnader mellan de olika rättsområden så går det att framhålla tre tolkningsmetoder, den lingvistiska, den systematiska och den funktionella. Den sist nämnda metoden innefattar både teleologisk tolkning och tolkning som är anpassad till olika gemensamma värden. Se avsnittet Statutory Interpretation in Sweden i boken Interpreting Statutes, a.a., s. 311-358, s. 311- 321.

klart besked i metodfrågor.[415] Att det finns behov av en mer enhetlig tolkningslära för den svenska rätten har också påpekats av Svensson.[416]

Osäkerheten kring tolkningsläran har mycket med rättsområdenas komplexitet och mångfald att göra. Det är, som Sundberg och Thornstedt framhållit, svårt att använda samma lagtolkningsprinciper inom alla rättsområdena. Olika faktorer spelar in, såsom att tillkomsten av lagstiftningen kan spänna över mer än hundra år, att varierande lagstiftningsteknik har använts inom de olika rättsområdena och att lagstiftningen präglas av olika politiska sammansättningar i den lagstiftande församlingen.[417]

Klart står dock att det svenska rättssamhället i ett europeiskt jämförande perspektiv präglas av lagpositivism och en förhållandevis följsam dömande makt som ska upprätthålla ordning i samhället och lösa tvister. Den dömande makten betraktas inte på samma sätt som i federala stater, som t.ex. Tyskland och Österrike, som en motmakt till lagstiftaren. Detta har även betydelse för vilka tolkningsmetoder som utvecklas. En naturlig utgångspunkt i ett rättssamhälle där lagstiftaren har en särskilt stark ställning är att lagtexten blir särskilt viktig. Den bokstavstrogna tolkningen blir då inte bara en utgångspunkt, utan kan många gånger bli den enda tolkningsmetoden. Samtidigt ska sägas att en starkt bidragande orsak till detta är förekomsten av förhållandevis detaljerade förarbeten som tillerkänns auktoritet som rättskälla och många gånger kan vara till hjälp om lagtextens ordalydelse i vissa sammanhang framstår som oklar eller tvetydig. I förarbetena kan finnas förklaringar om vad som närmare menas med de uttryckssätt som lagstiftaren valt. Även öppna konstruktioner som ”skäligt” eller ”oskäligt” kan alltså vara preciserade i förarbeten och inte innebära ett lika fritt överlämnande till rättstillämparen som lagens ordval ger intryck av.

En kategorisering som förekommer i svensk rätt är därför subjektiv och objektiv lagtolkning. Med den subjektiva lagtolkningen menas att man tar avstamp i de syften och avsikter som faktiskt förelegat vid lagstiftningens förekomst, med andra ord uttalanden i förarbetena. Den objektiva innebär istället att lagtexten prioriteras i förhållande till andra rättskällor (man hämtar

[415] Lindblom, a.a., s. 437.

[416] Svensson, Den principstyrda rätten 2. Teorins betydelse för svensk kontraktsrätt, Ny Juridik 1:17, s. 79-109, s. 81.

[417] Se Sundberg, Om lagars stil och tolkning, a.a., s. 661-678 och Thornstedt, a.a., s. 320.

argument från reglernas syfte och funktion).[418] Den senare kan vidare delas upp i formell tolkning som i sin tur kan delas upp i bokstavstolkning och systematisk tolkning och i bunden eller objektiv teleologisk tolkning.[419] Vid den objektiva metoden läggs alltså störst vikt vid lagtextens ordalag.[420] Det som är gemensamt för dessa tolkningsmetoder är enligt Lindblom att verksamheten är begränsad till ”tolkning i snäv mening; lagtexten och förarbetena utnyttjas som kontextelement i denna process och tolkas, översätts till en norm för lösningen i det enskilda fallet”.[421]

Mot denna bakgrund får ovan nämnda trestegsmodell – lydelse, sammanhang och ändamål – inte samma genomslag i Sverige som i många andra europeiska rättsordningar, och som vi kommer att se, i EU-rätten. Lagtexten, understödd av förarbeten används så långt som möjligt, vilket i synnerhet anses främja rättssäkerheten.

### 3.2.2 Bokstavstrogen tolkning

Enligt 1 kap. 1 § regeringsformen utövas den offentliga makten under lagarna. Dessa har alltså en unik ställning som rättskälla.[422] I den svenska rättsordningen innebär respekt för lagarna också en stor respekt för deras lydelse, vilket också gäller andra författningar.[423] En lagtext ska kunna läsas utifrån antagandet att den är omsorgsfullt utarbetad och språkligt och logisk

[418] Se Strömholm, S., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 454 f. Strömholm är dock skeptisk till båda dessa kategorier, eftersom de omedvetet kan präglas eller färgas av domarens subjektiva värderingar när denne inte kan finna något stöd till avgörande. Welinder C. påpekar också att den objektiva lagtolkningsprincipen kan ge möjlighet för lagtolkaren att använda sig av subjektiva värderingar, se Welinder C., Något om motivens betydelse för lagtolkning, SvJT 1953, s. 78-89, s. 80.

[419] Frändberg, Statutory Interpretation, a.a, s. 247.

[420] Se bl.a. Lindblom, a.a., s. 441, Lehrberg B., Praktisk juridisk metod, Iustus 1996, s. 139 och Ekelöf, Semantik och Juridik, a.a., s. 501.

[421] Se Lindblom, a.a., s. 441. Ekelöf har påpekat att ett lagstadgandes mening alltid måste fastställas mot bakgrund av dess kontext. Vissa kontextelement tillmäts ett högre bevisvärde än vad en lekman skulle vara benägen att göra. Som exempel nämner han den betydelse som vid s. k. objektiv lagtolkning tillerkänns det tillämpliga lagstadgandets språkliga kontext på bekostnad av övriga kontextelement, Se Ekelöf, Semantik och juridik, a.a., s. 501.

[422] Se Leijonhufvud, M., Förarbeten (kap. 5) i Finna rätt – Juristernas källmaterial och arbetsmetoder, Norstedts juridik 2014, s. 112.

[423] Se Lindblom, a.a., s. 441.

korrekt.[424] Samma ord används inte för olika begrepp, och olika ord används inte för samma begrepp. Lagen bör alltså vara konsekvent i sitt uttryckssätt, och lagtolkaren bör kunna utgå från det.[425] Att en bestämmelse är omsorgsfullt formulerad, hindrar dock inte att tolkningsproblem uppstår. Språkliga uttryck kan som nämnts vara flertydiga och vaga och vaghet innebär att ett uttryck har ett obestämt tillämpningsområde.[426]

Respekt för lagens lydelse i sin mest konservativa mening innebär att dess språkliga innebörd aldrig kan korrigeras eller fyllas ut. Ett uttryck för detta synsätt har t.ex. historiskt funnits i den svenska grundlagen. Här har t.o.m. förekommit direkta instruktioner till domstolarna att hålla sig till en bokstavstrogen tolkning. I regeringsformen från 1809, som ersattes av regeringsformen från 1974, stod det först i 83 §, punkt 2, och sedermera i 84 §, att grundlagarna skulle tillämpas i enlighet med dess lydelse. Enligt Westerberg innebar denna formulering att när bestämmelser i grundlagen var klara och tydliga (och även om de stred mot den avsedda meningen) skulle de ”tillämpas enligt sitt språkliga innehåll”.[427] Som stöd för denna tolkning hänvisar han till diskussioner som förekom vid de första riksdagarna efter regeringsformens antagande där det framkom att tillämpning enligt ordalydelsen eller bokstaven avser tillämpning enlig det språkliga innehållet.[428] Om däremot orden var vaga eller oklara stred det inte mot denna

[424] Strömholm talar också om logisk lagtolkning. Enligt detta synsätt måste ett juridiskt avgörande följa logiskt av åtminstone en generell norm jämte vissa tillagda premisser. Härigenom främjas kraven på generalitet och sammanhängande motiveringar vilket leder till att rättsliga beslut blir förutsebara, Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 333. Strömholm framhåller vidare att logisk deduktion inte är tillräckligt för att komma fram till ett beslut men som ”negativt kontrollinstrument behåller” den ”sin giltighet: ett motsägelsefullt juridiskt resonemang är ohållbart”, se s. 451.

[425] Se Hellner, Rättsteori, a.a, s. 87. Strömholm menar i likhet med Hellner att det är rimligt att utgå från att när ett begrepp återkommer i lagtexten för tredje gången så har det samma innebörd som de två tidigare förekomsterna har ansetts ha, om det inte finns goda skäl för en annan tolkning (Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 448).

[426] Se Hellner, Rättsteori, a.a., s. 76.

[427] Westerberg O., RF 84§ Grundlagarna skola efter deras ordalydelse i varje enskilt fall tillämpas, Bonnier 1953, s. 55. Samma åsikt framförs också av Lind, L. F. i Domarens pröfning efter Sweriges lag; eller: Sättet, at utröna lagens rätta förstånd, mening och grund, Bonniers 1848, s. 36.

[428] Westerberg O., a.a., s. 81. Samma åsikt ger JK uttryck för i proposition 1973:90 s. 77 där det hänvisas till att ”Det krävs klara och koncisa regler samt ett språkbruk och ordval som inte leder till tolkningssvårigheter. Enligt 84 § nuvarande regeringsform skall grundlag tolkas efter bokstaven, en princip vars giltighet för fram tiden inte av beredningen ifrågasatts, ehuru den inte kommit till uttryck i förslaget till ny regeringsform.”

paragraf att tillämpningen skedde t.ex. enligt lagens mening.[429] I nuvarande regeringsform är denna paragraf emellertid borttagen då det vid införandet av denna ansågs att grundlagarna skulle tolkas på samma sätt som annan lag.[430] Ett annat exempel på att lagstiftaren velat påverka domstolarnas tolkning är lagen (1996:161)[431] med vissa bestämmelser om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal (tillämpningslagen). Syftet med denna lag var att klargöra rättsläget när det gällde förhållandet mellan svensk skattelag och bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen. Lagen kan ses som en reaktion på Regeringsrättens ställningstaganden i RÅ 1995 ref. 69, vilka senare modifierades i pleniavgörandet RÅ 1996 ref. 38."[432] Lagen upphävdes den 1 januari 2000.[433]

Vid en bokstavstrogen tolkning finns emellertid vissa sätt att tolka texten som är språkligt acceptabla, medan andra som inte är det. Vidare framstår en bestämmelses ordalydelse vanligen tydligare vid jämförelse med annat språkligt material.[434] Detta synsätt går även att uttrycka som att lagen respekterar ordboken, språklära, och elementärlogik inom det enskilda stadgandet eller den enskilda lagen om det inte finns goda skäl för en annan tolkning.[435] Enligt Strömholm är utgångspunkten i begreppet bokstavstrogen tolkning, som han föredrar att kalla logisk-grammatisk tolkning, dels, att det

[429] Westerberg O., a.a., s. 55, 131 ff.

[430] Det verkar som dåvarande regering hade samma uppfattning som grundlagsberedningen SOU 1972:15, Ny regeringsform Ny riksdagsordning, gav uttryck för på s. 319, nämligen att "Det naturliga är att grundlag tolkas efter samma principer, som gäller för lagtolkning i allmänhet", eftersom det inte finns någon diskussion i proposition 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning om att bestämmelserna i den nya regeringsformen skulle tolkas enligt ordalydelsen så som följde av 84 § 1809 års regeringsform.

[431] Proposition 1995/96:121, Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal

[432] I propositionen på sidan 13 konstaterade regeringen att "Den angivna osäkerheten om rättsläget och den möjlighet till skatteundandragande – hur stort detta undandragande kan bli, är emellertid beroende på hur Regeringsrättens dom skall tolkas – som en tillämpning av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal kan resultera i är inte godtagbar." Diskussion har förts inom doktrinen, se Mutén L., Rättsfallskommentarer, Ovanligt inskränkt skattskyldighet, SvSkT 1995 s. 778-780, Pelin L., En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, SN 1996 s. 291-299 och Pelin L., Tillämpning och tolkning av skatteavtal, Förvaltningsrättslig tidskrift 1997, s. 125-154, s. 125.

[433] SFS1999:1230

[434] Se Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 330 f.

[435] Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 452. Se också, Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 332.

språkliga, grammatiska sammanhanget ska ge information om en oviss innebörd i ett stadgande, dels att lagen är motsägelsefri.[436]

Vad som är språkligt korrekt är dock inte alltid givet. Den språkliga tolkningen kan vålla problem i och med att det vardagliga språket inte alltid är så precist till sin innebörd. Två intressanta artiklar (Ekelöf och Heuman) tar upp detta ämne och där visas det hur svårt det kan vara att göra en språklig analys. Heuman framhåller att en lingvistisk tolkning bör göras först, men han anser inte att dess resultat eller dess förhållande till annan tolkningsdata ska ges större betydelse än andra faktorer.[437] Han anser snarare att resultatet av den språkliga analysen blir så osäkert att andra tolkningsdata blir avgörande istället.[438] Ekelöf tar som exempel upp hur vagt begreppet skog är och vilka problem som uppstår med detta ord i lagstiftning.[439]

Något som stödjer en bokstavstrogen tolkning är legalitetsprincipen. Frändberg menar t.ex. att bokstavstolkning ska uppfattas som en ”in dubio principle” som innebär att i svåra fall ska bestämmelsen tolkas restriktivt eller e contratio och inte analogt eller extensivt, i överensstämmelse med legalitetsprincipen.[440] Härtill kan läggas Sterzels uttalande att till följd av legalitetsprincipen krävs en strikt lagtolkning. Detta innebär för det första att om förutsättningarna i ett mål inte omfattas av lagtexten i dess vanliga språkbruk är lagen inte tillämplig, eftersom kravet på författningsstöd annars åsidosätts. För det andra kan inte en lag tillämpas i strid med dess lydelse bara för att detta framstår som förenligt med dess syfte. Även om ett sådant förhållningssätt kan förefalla lojalt mot lagstiftaren, får det till följd att förutsebarheten i det rättsliga systemet minskar. Enligt Sterzel har maktutövningen i samhället ökat ”genom att den offentliga förvaltningens omfattning, komplexitet och specialisering” och det är kravet på författningsstöd som förhindrar att myndigheterna utökar sitt revir utan klart stöd från statsmakterna.[441] Heuman har framhållit att om man ser till de olika rättsområdena innebär den straffrättsliga lagtolkningsmetoden, som bygger på

[436] Strömholm, a.a., s. 448.

[437] Heuman L., Språklig tolkning av juridiska texter, JT 2014- 2015, s. 569-608, s. 570, 579.

[438] Ibid., s. 608.

[439] Paul Craig gör för övrigt samma analys angående begreppet fordon i sin artikel Pringle and the Nature of Legal Reasoning, Maastrich Journal of European and Comparative Law, 2014, s. 205-220, s. 210. Craig kommer fram till att den semantiska analysen inte är tillräcklig utan att den behöver kompletteras med en teleologisk tolkning.

[440] Frändberg, Statutory Interpretation, a.a., s. 245-7.

[441] Sterzel F., Legalitetsprincipen i Offentligrättsliga principer, Iustus 2012, s. 73-95, s. 94.

legalitetsprincipen, att lagtextspråket får en helt avgörande betydelse och att vissa tankeled inte ska ingå i lagtolkningen, t.ex. rimlighetsbedömningar och teleologiska resonemang.[442]

Ett problem med bokstavstrogen tolkning är dock att den i vissa fall kan leda till orimliga resultat som inte är avsedda av lagstiftaren. En sådan tolkning kan enligt Spaak uppfattas som icke systematisk, eftersom den inte tar hänsyn till andra faktorer än själva bestämmelsen. Detta leder till antagandet att kärnan i ord, uttryck och meningar är helt oberoende av det sammanhang inom vilket de förekommer.[443] Han anser vidare att en bokstavstrogen tolkning inte bör få leda till absurda och uppenbart orättvisa resultat och i detta sammanhang hänvisar han till NJA 1980 s. 743, s. 745.[444] Frändberg framhåller härtill att även om bokstavstolkningsprincipen är den utan tvivel mest självfallna av tolkningsprinciper för jurister är den otjänlig i majoriteten av från tolkningssynpunkt svåra fall, nämligen de där tolkningssvårigheter just beror på språkets vaghet, dunkelhet eller mångtydighet. Han menar att det är absurt om den defekt som finns i själva lagtexten och som är orsaken till att denna är svårtolkad ska användas just för att tolka texten.[445]

Som tas upp längre fram används ofta bokstavstrogen tolkning i kombination med förarbeten i en svensk kontext. Andra sätt att undvika orimliga resultat är att ta större hänsyn till systematisk eller teleologisk tolkning.

### 3.2.3 Systematisk tolkning

När det gäller systematisk tolkning kan konstateras att det hos företrädare för svensk juridisk doktrin finns en betydande skepsis. Enligt Strömholm är en förutsättning för systematisk tolkning att lagstiftaren respekterar den större enhetens, rättssystemets, konsekvens och konsistens.[446] Han är tveksam till hur stor betydelse ett stadgandes plats i rättssystemet bör ha och framhåller att konsekvensen av en sådan tolkning kan leda till konflikt med andra synpunkter som finns i t.ex. förarbetena. Hans invändningar mot att använda sig av systematisk tolkningsmetod är alltså den mängd hänsyn som måste tas i

[442] Heuman, L., Metoder för rättstillämpning och lagtolkning – Generaliseringar, logik och argumentation, Jure 2018, s. 41.

[443] Spaak, Legal positivism, anti-realism, and the interpretation of statutes, a.a. s. 130.

[444] Ibid.

[445] Frändberg., Statutory Interpretation, a.a., s. 250.

[446] Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 452.

beaktande: t.ex. lagstiftningstekniken, lagspråket, domsstilen, prejudikatbundenheten och doktrin. Dessutom påpekar han att systemtolkning får genomsnittligt sett en konservativ och konserverande prägel, systemet är väsentligt mindre rörligt än de enskilda reglerna.[447] Ekelöf har däremot framhållit att ett lagstadgandes mening alltid måste fastställas mot bakgrunden av dess kontext.[448] En mer positiv syn på systematisk tolkning presenteras också av Peczenik. Han menar att systematisk tolkning innebär att ”vid tolkning av en lagbestämmelse får hänsyn tas till lagens rubriker, dess placering i en viss rättsordning, i en viss lag eller till en viss del av den.”[449] Han menar vidare lagtolkningens interna sammanhang ökar om man tar hänsyn till ”inbördes samband mellan olika uttryck, lagens systematik, begreppsanalytiska rön och rättsdogmatiska teorier.”[450]

### 3.2.4 Teleologisk tolkning

Genom teleologisk lagtolkning fastställs lagens ändamål.[451] Hänvisningar till denna metod finns redan i regel 18 i Olaus Petris domarregler[452] från omkring 1540 genom att det där påpekas att ”det bör hållas för lag, ändock att beskriven lag efter orden synes annorlunda lyda”. Denna lydelse har i sin tur sitt ursprung i romersk rätt[453] där den tillskrivs Celsus.[454] Lindblom har uttryckt att dessa regler tycks ”anbefalla en form av teleologisk, ändamålsinriktad, rättstillämpning där regelns effekter, dess konsekvenser för gemene man, är det primära.[455]

[447] Ibid., 453. Spaak framhåller också att denna metod i sig är konservativ?, Spaak, Legal positivism, anti-realism, and the interpretation of statutes, a.a., s. 130.

[448] Ekelöf, a.a., s. 501.

[449] Se Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 336 och Jakab, a.a., s. 32.

[450] Peczenik, a.a., s. 337.

[451] Ibid., s. 362. Se också Hult P., Lagens bokstav och lagens andemening, SvJT 1952, s. 579-608, s. 588.

[452] Lagboken, s. CXLIII.

[453] Se Holmbäck A., Våra domarregler, Festskrift tillägnad Axel Hägerström, Almqvist & Wiksells 1928, s. 265-279, s. 270.

[454] Scire leges non hoc est, verba earum tenere, sed vim ac potestatem, Corpus Juris Civilis D. 1, 3, 17.

[455] Lindblom, a.a., s. 439.

I Sverige har Ekelöf varit denna metods främsta förespråkare. Ekelöf lanserar emellertid en speciell variant av teleologisk tolkningsmetod.[456] Kärnan i metoden är att man först ska fastställa i vilka typfall en regel är tillämplig och sedan bedöma, om det aktuella, tvivelaktiga fallet omfattas av samma ändamål som typfallen.[457] Ändamålet innebär således den funktion som en lagregel, i samspel med övriga rättsregler, faktiskt kan antas fylla i samhället.

Även andra företrädare för den svenska doktrinen har i någon mån ställt sig positiva till en ändamålsenlig tolkning. Hult har t.ex. påpekat att ”bokstavsträldom” ska undvikas och i stället bör man ”försöka ur lagtexten eller domen utläsa, vad som är dess verkliga mening”. Han ansåg att både lydelsen och ändamålet skulle beaktas, men om lagen var klar och tydlig fanns det inte utrymme för att ta hänsyn till ändamålet, vilket avviker från Ekelöfs synsätt.[458] Även Malmström säger sig vara en ”anhängare av den allmänna teleologiska inriktningen” men är kritisk till den metod som Ekelöf förespråkar. Malmström menar att det finns svårigheterna att finna en teleologisk standardmetod av mer tekniskt snitt. Han påpekar dock att det i många hänseenden vore bekvämt, om en sådan fanns och vore allmänt accepterad.[459] Thornstedt har framhållit att val av lagtolkningsmetod inte endast beror på rådande oenighet om vilken som är den mest lämpade utan också på att det råder stora olikheter inom skilda rättsområden och därför tordes inte med fördel samma kunna användas för alla.[460]

Sammantaget får dock kritiken mot teleologisk tolkning i allmänhet och Ekelöfs metod i synnerhet anses ha varit stark. Hellner påpekar att det kan invändas att en regel i det stora flertalet fall inte har ett ändamål, såsom Ekelöfs metod tycks förutsätta. En regel utgör vanligen en kompromiss mellan olika syften.[461] Enligt Lehrberg är vidare ett lagstadgandes ändamål något mycket komplext och i praktiken får man nöja sig med att precisera ändamålet i det hänseende som är av betydelse för att man ska kunna ta ställning till ett visst

[456] Ekelöf framställde ursprungligen sin uppfattning i Är den juridiska teorin en teknik eller en vetenskap? (1951). Denna och senare framställningar finns samlade i P O Ekelöf, Valda skrifter 1942-1990, ”de lege”, Juridiska fakulteten i Uppsala årsbok 1, 1991, s. 77 ff.

[457] Se Hellner, Rättsteori, a.a., s. 77 och Lindblom, a.a., s. 442-3.

[458] Hult, a.a., s. 608.

[459] Malmström Å., Till frågan om lagtolkningsmetoderna, SvJT 1952, s. 657-674, s. 663.

[460] Thornstedt H., ”Legalitet och teologisk metod inom straffrätten” i Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Norstedt 1955, s. 319-363, s. 320.

[461] Hellner, Rättsteori, a.a., s. 77.

problematiskt fall.[462] Svensson har också påpekat att det finns olika uppfattningar om hur ändamålet ska bestämmas och att i doktrinen skiljs här mellan subjektiv och objektiv metod.[463] Spaak har för sin del betecknat Ekelöfs metod som radikalteleologisk.[464]

Peczenik har resonerat om denna metoddiskussion i sin bok ”Vad är rätt?”. Han menar att den teleologiska tolkningsmetoden som Ekelöf förespråkar har sina förtjänster men att den är svårtillämpad när lagtexten innehåller flera ändamål.[465] Han anser att man måste göra en avvägning mellan ändamålet med den ifrågavarande bestämmelsen; ändamålet med andra bestämmelser som måste beaktas; ändamålet med den del av rättsordningen till vilken bestämmelsen tillhör; ändamålet med hela rättsordningen, och då behövs en mer komplicerad tolkningsmetod än den som Ekelöf förespråkar.[466] Även Strömholm har kommenterat Ekelöfs tolkningsmetod. Förutom en beskrivning av själva metoden, finns en sammanställning av den kritik som har framförts inom doktrinen. Han själv anser att den ändamålsbestämning som Ekelöf förespråkar blir så komplicerad och att det finns risker för att subjektiva moment smyger sig in.[467] Sammantaget kan alltså konstateras att det inom svensk doktrin finns en skepsis till teleologisk tolkning i allmänhet och Ekelöfs variant i synnerhet. En förklaring kan vara att lagförarbeten vanligen finns att tillgå i de fall ändamål behöver utrönas, vilket tas upp härnäst.

### 3.2.5 Förarbeten

Att förarbeten har stor betydelse för rättstillämpningen i Sverige har redan antytts. Förarbeten har avgörande betydelse för den subjektiva lagtolkningen. Utan utförliga förarbeten saknas möjlighet att utröna de syften och avsikter som faktiskt förelegat vid lagstiftningens tillkomst. Det hävdas ofta att Sverige är unikt genom den stora vikt som traditionellt läggs vid förarbeten.[468] Detta påverkar utformningen av såväl lagtext som förarbeten. Lagtexten kan hållas

[462] Se Lehrberg, a.a., s. 139.

[463] Svensson, Den principstyrda rätten 2, a.a., s. 82.

[464] Spaak, Rättspositivism och juridisk argumentation, a.a., s. 581.

[465] Se Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 369.

[466] Ibid, s. 371.

[467] Se Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 493.

[468] Se Leijonhufvud, Förarbeten, a.a., s. 112 ff. Se Peczenik och Bergholz, a.a., s. 324.

relativt kort och koncis, eftersom närmare riktlinjer om dess tillämpning kan ges i förarbeten.[469]

Frågan om förarbetens roll som auktoritär rättskälla i den svenska rätten har diskuterats mycket och de vanligaste argumenten har uttryckts på följande kärnfulla sätt av Hessler (1957):

> ”Låt oss här bara sammanfattningsvis konstatera, att det faktiskt ingår i bilden av svensk lagstiftningsteknik av i dag, att förarbetena avses att spela en roll till belysning av lagtexten, att domstolar och andra rättstillämpande myndigheter också åtminstone i stort sett synas ha accepterat detta förhållande och att man inte utan vidare kan stämpla detta system som olämpligt. Men i lagtolkningsdebatten har det, också för dem som accepterat förarbetenas roll i lagstiftningen, varit en stundom outtalad, stundom uttryckligen fastslagen förutsättning, att de lagstiftande myndigheterna icke bör få i vilken utsträckning som helst meddela sina önskningar i form av uttalanden i förarbetena. Man bör, anses det, i själva lagtexten, låt vara i en generell avfattning, kunna utläsa de regler som skall gälla. Förarbetena bör endast ge resonemang kring den i lagtexten upptagna regeln, kommentera den, belysa den med exempel, ta upp mindre vanliga och tveksamma situationer och diskutera regelns tillämpning på dem. Förarbetena skall m. a. o. bara tjäna som hjälp vid tolkning av lagen. Det bör inte vara så, att man i förarbetena finner helt nya regler, varom någon antydan svårligen över huvud kan hämtas ur lagtexten.”[470]

När förarbeten används som hjälpmedel vid lagtolkning bör hierarkin i lagstiftningsförfarandet beaktas. I första hand beaktas vad riksdagens utskott uttalat i sina betänkanden, eftersom utskottet representerar det lagstiftande organet, riksdagen. Om inte utskottet opponerar sig mot de synpunkter på lagens tolkning som framförts i propositionen, antas det ha godtagit dem.[471] Propositionen är i allmänhet innehållsrikare och ger ett bättre underlag för lagtolkningen. Den kan användas under förutsättning att utskottet inte opponerat sig. Om inte heller propositionen ger svar på den uppställda frågan får man gå till utredningsbetänkandet. Man måste då först genom studium av propositionen fått klarhet i om regeringen hänvisar till eller avstyrker en

---

[469] Ibid, s. 112. Se också Schmidt F., Domaren som lagtolkare i Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Nordstedts 1955, s. 263-298, s. 277, Hessler H., Ett spörsmål om lagstiftning inom fastighetsrätten, SvJT 1957, s. 241-248, s. 242 och Lind J., Högsta domstolen och frågan om doktrin och motiv som rättskälla, JT 1996/97, 352-370, s. 353.

[470] Hessler, a.a., s. 242. Se också Schmidt, a.a., s. 276-277.

[471] Jfr Lodin, S-O., m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 16:e uppl., Studentlitteratur 2017, s. 708.

bestämd synpunkt i betänkandet. Om den tillstyrkt eller kan antas ha tillstyrkt synpunkterna i betänkandet kan dessa också användas vid lagtolkning.[472]

Lagstiftningens uttolkare tar alltså fasta på vad som sägs i förarbeten, ibland på ett sätt som kan förefalla okritiskt och knappast avsett vid utarbetandet, vilket Hesslers uttalande ovan vittnar om. Lehrberg har påpekat att detta är skälet till förarbetenas starka status som rättskälla, dvs. att de i praktiken mycket ofta följs. Motivens status som rättskälla är således grundad i den sedvanerätt som domstolarna själva tillskapat genom sin rättstillämpning. Även om domstolarnas faktiska tendens att lyda motiven är långtgående, sträcker den sig emellertid inte så långt att någon bundenhet kan säga föreligga.[473] Schmidt har i samma anda konstaterat att vi i Sverige har ett system ”där lagförarbetena får utgöra en direktivkälla som supplerar lagtexten”. Härigenom hindras inte domstolarna från att beakta olika situationer även om lagstiftaren (riksdagen) genom förarbetena ”utövar ett visst inflytande”.[474]

Förarbetenas betydelse är vidare inte helt likartade för olika rättsområden. Inom vissa rättsområden lämnas frågor i större utsträckning medvetet till rättstillämpningen.[475]

Den springande punkten är förhållandet mellan själva lagtexten och förarbetena. Hellner anser att om det är tvivelaktigt huruvida lagen innehåller ett ställningstagande till en särskild fråga eller har förbigått den, kan förarbeten (motiven) begagnas. Om motiven innehåller ett uttalande om syftet med ett särskilt stadgande, betraktas detta ofta som utslagsgivande.[476] Här visar sig dock meningsskiljaktigheter enligt Hellner. De som företräder en teleologisk metod anser att domaren bör pröva motivens uttalanden om skälen för en regel. De som håller mest på motiven nöjer sig däremot med de ändamålsskäl som framgår av dem. Även de räknar dock med att förskjutningar i verkligheten kan medföra att äldre ändamålsöverväganden inte längre är aktuella.[477]

---

[472] Ibid. Se även Hellner, Rättsteori, a.a., s. 81 ff.

[473] Lehrberg, a.a. s. 91. Se också Kleineman J., ”Rättsdogmatisk metod” i Juridisk metodlära, Studentlitteratur 2013, s. 21-45, s. 28.

[474] Schmidt, a.a., s. 276.

[475] Se Leijonhufvud, a.a., s. 112.

[476] Hellner, Rättsteori, a.a., s. 81.

[477] Ibid.

Hellner påpekar också att det förekommer att motiven innehåller uttalanden i frågor som överhuvudtaget inte berörs i lagtexten och menar att det är diskutabelt hur mycket inflytande som bör tillmätas sådana uttalanden.[478] Om motiven strider mot lagtexten anses lagtexten ha företräde, men meningsskiljaktigheter avser ofta hur mycket som är förenligt med lagtexten.[479] Lind har påpekat att när lagtexten är klar och tydlig ska domstolen hållas sig till den oavsett om lagstiftaren har haft ett annat syfte än det som direkt framkommer ur själva lydelsen.[480]

### 3.2.6 Särskilt om tolkning av skatteregler

Avslutningsvis ska något sägas om de tolkningsmetoder som används vid tolkning av skatteregler. Det är tydligt att den gängse tolkningsmetoden här i doktrinen beskrivs som mer legalistisk och därmed mer bokstavstrogen än vad som i allmänhet är fallet i svensk rätt. Skatterätten betraktas i detta avseende som närbesläktad med straffrätten. Inget straff utan lag omvandlas till ingen skatt utan lag. I synnerhet tolkningar som är till nackdel för den skattskyldiga kan strida mot det s.k. föreskriftkravet (se avsnitt 4.2.6). Om det inte klart framgår av lagen att en viss transaktion omfattas, anses därför inte lagstiftarens avsikt, enligt detta synsätt, vara att transaktionen ska föranleda skyldighet att betala skatt. Påhlsson uttrycker förhållandet mellan tolkningsstilen i svensk rätt i allmänhet och skatterätt som att det nog finns en föreställning i vår av den skandinaviska realismen präglade rättskultur, att man inte kan gå emot lagtextens ordalydelse. ”För skatterättens del gäller ju dessutom ett föreskriftkrav som har kommit till uttryck som en bindande bestämmelse i vår grundlag.”[481] Påhlsson diskuterar dock i sin artikel om detta är hela sanningen.[482]

Lodin m.fl. framhåller att statsmakternas starka ställning mot den enskilde skattebetalaren gör att rättssäkerhetssynpunkterna blir särskilt framträdande när det gäller tolkning av skattelag.[483] Det medför att tolkningsmetoder, som

[478] Ibid, s. 82.

[479] Ibid.

[480] Lind J., a.a. s. 36

[481] Se Påhlsson, R., Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, SN 2014, s. 554-70, s. 556.

[482] Ibid.

[483] Se Lodin, S-O., m.fl., a.a., s. 703.

möjligen är acceptabla på andra rättsområden, inte är det på skatteområdet.[484] De sammanfattar tolkningsmetoden på följande sätt ”Är lagtexten klar ska den följas. Är den inte det kan dess tillämpning ha klargjorts genom en prejudicerande dom i HFD. I andra fall får man företa en tolkning där ledning söks i förarbetena och andra rättskällor.” De tillägger dock att dessa skenbart enkla satser inrymmer en mångfald av problem.[485]

Lodin m.fl. ägnar sedan förhållandevis stort utrymme åt hur lagens ordalydelse ska tolkas. De påpekar att det finns rent skatterättsliga begrepp, men också uttryck som definieras i den civilrättsliga lagstiftningen.[486]

Tjernberg bekräftar ordalydelsens vikt vid tolkning av skattelag i en artikel från 2016.[487] Han nämner att flera fall från 1990-talet och början av 2000-talet bekräftar att HFD som huvudregel inte är villig att frångå klar lagtext, även om resultatet skulle innebära att syftet med regeln inte uppfylls: RÅ 1993 ref. 57, RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1997 ref. 18, RÅ 1997 ref. 54, RÅ 1999 ref. 62 och RÅ 2001 ref 5 I. Han påpekar också att i RÅ 2000 ref. 59 ledde denna principiella hållning till ett slut som var till nackdel för den skattskyldige. Tjernberg menar att denna inställning har bekräftats på senare tid, dvs. klar ordalydelse har följts även om resultatet inte har varit förenligt med syftet. Detta skedde i bl.a. RÅ 2005 ref. 3 och HFD 2012 not 48.

Tjernberg menar vidare att det inte är orimligt att respekt för lagens lydelse kan innebära både för- och nackdelar för skattskyldiga,[488] och påpekar att ”legalism” innebär en tro på att en i korrekt formell ordning beslutad regel utgör den främsta källan för rättssäker respektive likformig tolkning och tillämpning. I sin bok om skatterättslig tolkning från 2018 anför han att:

> ”Det enda man nog med säkerhet kan konstatera är att en ren bokstavstolkning inte får leda till absurda resultat. Det bör vara korrekt att i domar korrigera mycket tydliga misstag av författaren till lagtexten, men inte politiska misstag.

[484] Ibid.

[485] Ibid.

[486] Lodin, S-O., m.fl., a.a., s. 704. Se även Sandström, K.G.A., Om skattelagars tolkning och tillämpning, SvSkT 1952, s. 241-276, s. 248.

[487] Se Tjernberg M., Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, SN 2016, s. 167-184, s. 171.

[488] Ibid., s. 172. Se även Påhlsson som här talar om legalitetsprincipens andra sida, krav på fiscus att verkligen ta ut skatt där lagen kräver detta, Påhlsson L., Konstitutionell skatterätt, Iustus 2013, s. 89.

> Bortanför de uppenbara absurda resultaten finns det ingen självklar punkt där gränsen kan dras mellan det mycket märkliga och det enbart okloka eller ologiska."[489]

Tjernberg är emellertid av uppfattningen att den bokstavstrogna tolkningen kan behöva nyanseras på så sätt att domaren bör försöka finna ut vad lagstiftarens syfte var med regeln, såsom den kommit till uttryck i formuleringen. Detta möjliggör att texten tolkas i sitt sammanhang så att inbyggda absurditeter och motsättningar avslöjas. På så vis är det svårt att skilja frågan om märkliga eller absurda utfall från frågan om vad som är "lagen".[490]

Det ska tilläggas att möjligheten till bokstavstrogen tolkning naturligtvis också beror på hur lagstiftningen är formulerad. Wennergren konstaterade redan 1965 att det ekonomiska livet är för rikt differentierat för att rymmas inom enkla formler. Lagstiftaren måste tillgripa allmänna, elastiska och flexibla formler. "Det nyttar föga att söka dölja detta förhållande genom fagert tal om precisa ordalag som ideal för skattelagstiftningen."[491] Han påpekar också att "lagstiftningstekniken bestämmer lagstiftningsmetodiken" och förklarar att precisa ordalag är oböjliga och binder domaren och tjänstemannen till en strikt tolkning, medan allmänna, mer svepande formuleringar, ger dem bedömningsfrihet i ökad utsträckning.[492]

Förarbeten (motiven) kan därmed vara ett viktigt komplement till lagtexten när det gäller tolkning av skattelag. Motiven är tämligen utförliga och spelar en stor roll i rättstillämpningen.[493] De är inte formellt bindande men bör följas. Som Bergström har påpekat är inte det viktigaste att motiven följs utan hur de följs.[494] Tjernberg har i samma andra uttalat att enskilda uttalanden i förarbeten ska prövas kritiskt mot framför allt lagtexten men även reglernas allmänna

[489] Tjernberg M., Skatterättslig tolkning, Iustus 2018, s. 51.

[490] Tjernberg M., Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, a.a., s. 173.

[491] Wennergren B., Form och verklig innebörd vid tolkning av skattelag, SN 1965, s. 313-326, s. 314.

[492] Ibid.

[493] Se bl.a. Hirschfeldt J., Rättssäkerheten i beskattningen, Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, Generalrapport om förutsebarhet i beskattningen, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12, s. 388.

[494] Bergström S., Förutsebarhet, Skrifter från Juridiska Fakulteten i Uppsala, Iustus 1987, s. 16.

syften. Håller sig förarbetsuttalandena inom dessa ramar bör de ha ett starkt tolkningsvärde.[495]

Enligt Lodin m.fl. är det viktigaste skälet till att motiven normalt bör följas, såväl av underinstanserna som HFD, att det ökar förutsebarheten för de skattskyldiga. [496] Motiven är allmänt tillgängliga. Vet de skattskyldiga att domstolarna följer motiven, förvinner en osäkerhetsfaktor.[497] Förarbeten används dock i en inskränkt mening, som stöd till lagtextens lydelse, och inte som stöd för tolkningar som sträcker sig utanför densamma. Vid oklarheter är det lagens lydelse som får företräde.[498] Detta tycks vara en tolkningstradition med gamla anor i svensk skatterätt. Sandström uttryckte t.ex. följande år 1952, med hänvisning till Ljungman:

> ”Det bör måhända ytterligare understrykas, att här endast är tal om att anlita förarbetena till att, där så erfordras, klarlägga uttryck och formuleringar i lagtexten, att, med andra ord, fastslå lagstiftarens mening, om nu detta uttryck ska användas, sådan densamma kommit till uttryck i lagtexten. Att åberopa förarbetena till stöd för ett lagbuds användande i andra fall än som ordalagen angiva, bör, så vitt skattelagarna är ifråga, vara helt uteslutet. En dylik extensiv lagtolkning måste i detta fall anses icke kunna ifrågakomma redan av hänsyn till rättssäkerhetens intressen.”[499]

Några förändringar i synsätt kan inte heller spåras till nutid. Bergström har med hänvisning till rättspraxis från dåvarande Regeringsrätten konstaterat att det

---

[495] Tjernberg M., Skatterättslig tolkning, a.a., s. 99.

[496] Lodin, S-O., m.fl., a.a., s. 710.

[497] Ibid.

[498] Ibid., s. 712. Se också Bergström S., Regeringsrättens lagtolkningsprinciper - nya tendenser under senare tid?, SN 2003, s. 2-13, s. 3.

[499] Sandström, Om skattelagars tolkning och tillämpning, a.a., s. 253. Se också Sundberg H. G. F., Regeringsrätten, a.a., s. 298-318, s. 318. Helt okontroversiell har dock aldrig denna utgångspunkt varit. En avvikande mening redan vid denna tid framfördes t.ex. av regeringsrådet Klackenberg i RÅ 1953 ref. 10 där han ansåg att ”väsentlig vikt böra tillmätas de uttalanden rörande skatteförfattningarnas syfte och rätta innebörd, som gjorts vid riksdagsbehandlingen i propositioner och utskottsutlåtanden.” Han ansåg vidare ”att [ ] de nyss anförda uttalandena såsom nära nog likvärdiga med en lagförklaring.” Se också Kuylenstierna C.W.U., Skatterätt och privaträtt. Några reflektioner i anslutning till Seve Ljungmans avhandling ”Om skattefordran och skatterestitution”, Förvaltningsrättslig tidskrift 1950, s. 24. Sundberg har med anledning av det anförda uttalat att den dåvarande Regeringsrätten inte endast följer lagar utan också tar hänsyn till ”direkta anvisningar, som lämnats av den styrande makten eller beskattningsmakten, som främjar det angivna eller antagna ekonomiskt-politiska syftet med dylika anvisningar”. Enligt Sundberg minskas i så fall respekten för rättsstatliga grundsatser, Sundberg H.G.F, a.a., s. 318.

inte tycks vara möjligt att tolka en språkligt klar skatteregel i strid med dess ordalydelse, även om starka ändamålsskäl, som ofta framgår av förarbetena, talar för en sådan lösning.[500] Tjernberg konstaterar i sin bok om Skattetolkning från 2018 ”att det verkar föreligga stor enighet om att lagtextens ordalydelse som utgångspunkt bör ha prioritet framför förarbetsuttalanden som kolliderar med lagtext.”[501]

Detta synsätt bekräftas också av Påhlsson som anger att legalitetsprincipen i rättspraxis har kommit till tydligast uttryck när det varit fråga om förarbetenas betydelse. Påhlsson menar att HFD flera gånger har bortsett från förarbetsuttalanden där det angivits hur lagen varit avsedd att tolkas, men där förarbetsuttalandet inte haft objektivt stöd i lagtextens ordalydelse.[502]

Något stort utrymme för systematisk eller teleologisk tolkning tycks mot denna bakgrund inte finnas i svensk skatterätt. Lodin m.fl. anför ”att som allmän karakteristik kan sägas att HFD:s praxis, särskilt vid internationell jämförelse, varit restriktiv och formalistisk”. Detta överensstämmer med Persson Östermans bedömning att det knappast finns ”någon tvekan om att det svenska skatterättssystemet kännetecknas av stark formell argumentation och tolkning.[503]

Konsekvensen härav blir att man söker undvika att utvidga en lagregels tillämpningsområde och att man låter de skattskyldiga ta konsekvenserna av

[500] Bergström S., Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003, s. 2-13, s. 6. Bergström anför att förarbeten har en mycket stark ställning som tolkningsdata i Regeringsrättens praxis. Finns det relevanta förarbeten, redogör Regeringsrätten för dem och analyserar dem regelmässigt. Förarbeten som inte står i strid med lagtexten följs också regelmässigt. Han framhåller att även i praxis under 2000-talet tillmäts förarbetena en avgörande vikt, se t.ex. RÅ 2000 ref. 23, 26, 43 och 45. Bergström ansåg dock att Regeringsrättens domskäl från senare tid gav intryck av att domstolen lade ner större vikt vid att klarlägga lagstiftningens allmänna syfte och tillmätte detta större vikt än tidigare på bekostnad av uttalanden om hur enskilda fall skulle bedömas. Han hänvisade särskilt till RÅ 2002 ref. 15 (s. 7 i ovannämnda artikel).

[501] Tjernberg, M., Skattetolkning, a.a., s. 85.

[502] Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, a.a., s. 89 f där han hänvisar till RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 27 och RÅ 1999 ref. 62.

[503] Persson Österman, R., Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, a.a., s. 61. Denna slutsats har Persson Österman kommit fram till genom att tillämpa Atiyah och Summers analysmodell för att avgöra i vilken utsträckning som svensk skatterätt utmärks av formell eller realistisk argumentation och tolkning. Se också Hilling A. & Hilling M., Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering i Festskrift till Björn Westberg, Iustus 2016, s. 49-58, s. 55.

sina transaktioner. Det innebär inte att domstolens praxis är vare sig ”stygg” eller ”snäll” mot de skattskyldiga. Däremot innebär det att den fäster stor vikt vid önskemålet om förutsebarhet och därmed rättssäkerhet”.[504]

Det är alltså bara när rättstillämparen varken hittar stöd i lagens lydelse, i förarbetena eller andra rättskällor som praxis eller doktrin som andra tolkningsmetoder övervägas.[505] Welinder har uttryckt detta som att: ”Ju klarare lagen är formulerad, desto mera kan det skada tilltron till denna om man frångår dess ord för en sådan fiktion som lagstiftarens vilja alltid måste bli.”[506] Här kan inflikas att Sandström tydligt uttryckte sitt motstånd mot en teleologisk lagstiftningsmetod redan i en artikel från 1952 på följande sätt:

> ”Icke från något håll har framförts tanken, att man å skatterättens område skulle tillämpa teleologiska tolkningsmetoder. Sist berörda tolkningsmetod, vars värde även å civilrättens område med skärpa måste ifrågasättas (…), torde a priori vara otänkbar ifråga om en skattelag. Beträffande huvudprinciperna i skattelagars tolkning torde fast mera enighet råda därom, att all tolkning måste ske med utgångspunkt från lagens ordalydelse.”[507]

Flera inom doktrinen har däremot framhållit betydelsen av reglernas kontext eller systematik. Skattelag bör enligt Welinder läsas som en helhet där eventuella mindre lyckade detaljformuleringar kan lämnas åt sidan under förutsättning att de bestämmelser som beaktas motsvarar lagens syfte.[508] I sin

---

[504] Lodin, S-O., m.fl., a.a., s. 716.

[505] Ibid., s. 714, Jfr Sandström, a.a., s 243, som uttrycker det som att då lagens ord icke är klara och oförtydbara skall man ta hänsyn till vanligt språkbruk samt till omständigheterna vid lagens tillkomst dvs., förarbetena.

[506] Welinder C, Något om motivens betydelse för lagtolkning, SvJT 1953, s. 78-89, s. 88.

[507] Sandström, a.a., s. 242. Se dock en mer välkomnande syn på ändamålen bakom lagstiftningen av Kuylenstierna, C. W. U., i Anmälan av Carsten Welinder. Skatterättens värderingsregler, Stockholm, 1949. Norstedts, SvJT 1952, s. 133-138, s. 135: ”Bortses här från den något ömtåliga frågan i vad mån motiven till en lag skola tillerkännas vitsord mot dess ordalydelse — ett fall som rimligen icke bör inträffa utom vid felskrivning eller annat misstag av ett eller annat slag — borde såsom dessa reglers huvudsakliga innebörd summariskt kunna fastslås att en lags motiv böra få avgörande betydelse vid lagtolkningen.” …”Att numera skriftliga motiv måste vara huvudkällan för lagtolkningen synes ofrånkomligt. Och det ligger mycken vishet i detta. Lagen bör ej ”vändas till ett annat sinne”, lagtillämpningen bör vara enhetlig.”

[508] Welinder, Något om motivens betydelse för lagtolkning, a.a., s. 87-88. Welinder tycks för övrigt vara skeptisk både till den objektiva och den subjektiva tolkningsmetoden. Han ansåg att en konsekvens av den subjektiva tolkningsmetoden var att lagstiftarens vilja som kommit i uttryck i förarbetena härigenom skulle bli direkt bindande istället för anvisande (s. 81).

bok Beskattning av inkomst och förmögenhet, del 2 (1972) påpekar han också att en teleologisk tolkning ej behöver betraktas som riskabel för rättssäkerheten såvitt lagens syfte är klart. Detta kan t.o.m. gälla om det klara syftet strider mot ordalydelsen. En förutsättning är dock att syftet avser ett bestämt lagrum och inte rör allmänna skäl för lagens tillkomst.[509] Från senare tid kan nämnas Tjernbergs resonemang i en artikel från 2016. Han är tydlig med att framhålla att han inte förespråkar en i första hand ändamålsenlig tolkning av skattelagstiftningen med hänsyn till att legalitetsprincipen ska följas. Han menar dock att om en mindre beståndsdel läst isolerad inte står i överensstämmelse med helheten, som den framgår av det systematiska sammanhanget, måste tillämparen vidga sin horisont. Ledning till ett korrekt avgörande kan då fås av regelns lagkontext. Är det ingen framkomlig väg, får syftet som det uttrycks i förarbetena, om det ryms inom lagtextens lydelse, användas som tolkningsinstrument.[510]

Tjernbergs synsätt utgör en ny, om än försiktig nyansering, av vilka tolkningsmetoder som bör vara tillåtna inom ramen för svensk skatterätt.[511] Möjligen hänger detta samman med en begynnande europeisering i HFD:s praxis, eftersom inom de områden i svensk skatterätt som påverkas av EU-rätten, med nödvändighet importeras inte bara en ny typ av regler, utan också annorlunda tolkningstraditioner.[512] Detta är något jag återkommer till i kap. 5 rörande den senaste utvecklingen av EU-skatterätten.

Utgångspunkten, i synnerhet i den svenska skatterätten, är att oklarheter i lagstiftningen måste rättas till av lagstiftaren själv och att fria tolkningar från domstolens sida, som kompletterar lagstiftningen, är oönskade.

### 3.2.7 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns olika skolor inom svensk doktrin rörande vilka tolkningsprinciper som bör användas. I de flesta av dessa förespråkas att tolkningen kan sträcka sig utöver lagtexten, men endast i undantagsfall. Peczenik förespråkar, vid oklarheter, att många olika metoder

[509] Welinder C., Beskattning av inkomst och förmögenhet, del 2, Studentlitteratur 1972, s. 307.

[510] Tjernberg, Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område, a.a., s. 184.

[511] Se även Påhlsson, R., Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, SN 2014, s. 554-70 och diskussionen om analogiförbud i skatterätten i avsnitt 5.2.7.

[512] Se Påhlsson, Principer eller regler?, a.a., s. 556, som menar att HFD 2013 ref. 12 (Scania Metall) antyder en ny mindre bokstavstrogen tolkningsstil från HFD:s sida.

ska beaktas för att uppnå en rimlig lösning på det ifrågavarande rättsproblemet. Dessutom bör lagtolkning vara så rättvis som möjligt och rättvisa kräver en avvägning mellan olika värden.[513] Strömholm ”lutar åt att domaren inte endast bör respektera lagtextens allmänspråkliga innebörd utan också bör främst söka ledning i förarbetenas ändamålsangivelse, därefter i samtida lagstiftning på besläktade fält och i sista hand fritt bestämma något så vanskligt som ett isolerat stadgandes ändamål inom systemets komplicerade svåröverskådliga ram.”[514]

Detta är dock allmänna teorier som kanske inte på ett adekvat sätt fångar den tolkningsstil som i praktiken präglar rättstillämpningen i det svenska rättssamhället. Det finns heller knappast någon enhetlig tolkningsstil utan den varierar mellan de olika rättsområdena.[515] Allmänt kan dock sägas att det framför allt är när omständigheterna gör att det konkreta fallet faller utanför lagtextens tillämpningsområde som en annan tolkningsmetod än bokstavstrogen tolkning blir behövlig.[516] Den systematiska och teleologiska tolkningen kan då inträda, men i en förenklad skepnad då det främst blir fråga om att avgöra om tillämpningsområdet kan vidgas eller inte. Om det finns närliggande bestämmelser som reglerar en liknande situation är ett analogislut tänkbart, men beroende på område kan det också bli fråga om en restriktiv tillämpning eller ett motsatsslut (e contrario).[517] Det är också tänkbart, framför allt inom den svenska civilrätten, att allmänna rättsgrundsatser kan fungera som stöd i nämnda situation, vilket i så fall legitimerar analogislutet. Såväl motsatsslut som analogislut och allmänna rättsgrundsatser eller allmänna rättsprinciper som de också kallas, är normala inslag i en systematisk tolkning. De sammanförs dock inte under denna beteckning i den svenska rätten i praktiken, vilket återigen kan hänga samman med att förarbeten även i detta avseende ofta tjänar som vägledning.

På motsvarande sätt tenderar förarbeten att förenkla och ta över i det sista steget i ovan nämnda trestegsmodell (teleologisk tolkning), för det fall ändamålet behöver klarläggas.[518] En bestämmelses syfte framgår normalt av förarbetena och ett anlitande av dessa anses normalt vara att gå tillräckligt långt

[513] Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 376.

[514] Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, a.a., s. 494.

[515] Hellner påpekar t.ex. att principerna för strafflag och skattelag är andra än för civillag, Hellner, Rättsteori, a.a., s. 77.

[516] Se Lehrberg, a.a., s. 80, som i detta sammanhang talar om betydelseområde.

[517] Ibid., s. 81.

[518] Se Peczenik och Bergholz, a.a., s. 316.

i syfte att finna relevanta ändamål (lagstiftarens avsikt), varför en mer långtgående och friare teleologisk tolkning inte anses behövlig och i allmänhet inte heller är önskvärd. I svensk juridisk litteratur hänvisas ofta till Ekelöfs teleologiska tolkningsmetod, men den gängse meningen tycks vara att denna metod, som är en specialform av ovan nämnda teleologiska metod, aldrig fått något genomslag i Sverige. Det har kunnat konstateras att den svenska formalistiska tolkningstraditionen gäller särskilt tydligt på det skatterättsliga området, eftersom respekten för ordalydelsen där förstärks av legalitetsprincipen. Som kommer att utvecklas i det följande är det dock svårt att tolka EU-rätten korrekt, också i ett svenskt sammanhang, om inte en systematisk och teleologisk tolkningsmetod används på det sätt som dessa metoder har utvecklats av EU-domstolen.[519]

## 3.3 Tolkningstraditioner i EU-rätten

### 3.3.1 Inledning

I EU-rätten följs på ett tydligare sätt än inom svensk rätt de traditionella tre stegen: lydelse, sammanhang och ändamål. Lydelsen är därför, på samma sätt som i svensk rätt, utgångspunkten vid en EU-rättslig tolkning. För att en bestämmelses lydelse ska vara användbar förutsätts dock som nämnts att den inte är tvetydig.[520] Svårigheten att luta sig mot bestämmelsernas lydelse har dock alltid funnits i det EU-rättsliga systemet, vilket är en förklaring till att EU-domstolen från början sökte andra tolkningsvägar.[521]

[519] Bergström påpekade redan 1998 att lagstiftningens allmänna syfte är ett mycket viktigt tolkningsargument som normal bör följas vid regeltolkning och som kan främja förutsebarhet och likformighet. Han ansåg att detta argument inte hade samma betydelse som tolkningsargument för Regeringsrätten som för EG-domstolen och påpekade att EG-domstolens tolkningsprinciper inte är tvingande för svenska domstolar och myndigheter, se Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten, SvSkT 1998, s. 823-828, s. 828.

[520] Generaladvokaten Mayras förslag till avgörande i mål C-67/79, Fellinger, s. 550, och generaladvokat Jääskinens förslag till avgörande i mål C-582/08, kommissionen mot Förenade Kungariket, p. 27: ”bokstavstolkningen och den tydliga innebörden behöver emellertid inte överensstämma med varandra, eftersom den bokstavliga innebörden av en bestämmelse kan vara tvetydig”.

[521] Se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-485/17, Verbraucherzentrale Berlin, p. 27: ”Enligt domstolens fasta praxis följer det av kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten att när en unionsbestämmelse inte innehåller någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av ett visst begrepp, ska begreppet ges en självständig och

Den nuvarande EU-domstolen upprättades år 1952 genom Kol- och stålfördraget (EKSG-fördraget). Även om nya medlemsstater har tillkommit och nya områden tillförts samarbetet så har domstolen bevarat de huvudsakliga dragen av de tolkningsmetoder som den utvecklade under 1950-talet.[522] I det första målet rörande EKSG-fördraget, *Frankrike mot Höga myndigheten*,[523] påpekade Generaladvokat Lagrange att syftet med fördraget är att upprätta en gemensam marknad för kol och stål, att definiera reglerna för dess funktion och slutligen att organisera ett institutionellt system för att försäkra sig om dess funktion. När det gäller vilka tolkningsmetoder som skulle tillämpas konstaterade Lagrange att varken bokstavstrogen eller systematisk tolkning var tillräcklig för att tolka bestämmelserna i fråga, utan det krävdes också att fördragets ändamål skulle beaktas.

Det ska dock understrykas att generaladvokatens konstaterande på intet sätt var revolutionerande mot bakgrund av den gängse uppfattningen om hur internationella avtal skulle tolkas. En teleologisk tolkningsmetod (i någon form) var vid denna tidpunkt en erkänd och flitigt använd metod när det gällde tolkning av internationella fördrag.

Fitzmaurice har i en artikel förklarat att det i början av 1950-talet fanns tre tolkningsskolor inom folkrätten som alla förespråkades, nämligen partsavsikt; ordalydelse och ändamål.[524] De olika skolorna överlappade dock ofta varandra i praktiken. Fitzmaurice påpekar i sin artikel att när avtal ska tolkas är det naturligt att parternas avsikt beaktas vilket är en grundläggande princip i all avtalsrätt.[525] Det blir dock svårare att beakta partsavsikten när avtal sluts mellan många stater i stället för ett fåtal och när nya stater ansluts efter hand. Dessutom kan tillämpningen av ett avtal över tid få en annan inriktning än den som ursprungligen var tänkt, och att söka vägledning i vad de avtalsslutande parterna ursprungligen kommit överens om förefaller då mindre lämpligt. Den teleologiska metoden utgår därför i folkrätten, inte från parternas avsikter, utan

enhetlig tolkning inom hela unionen, med beaktande inte endast av ordalydelsen i den aktuella bestämmelsen utan även av det sammanhang i vilket bestämmelsen förekommer och det mål som eftersträvas med den lagstiftning som bestämmelsen ingår i". Se även mål C-395/16, DOCERAM, p. 20 och där angiven rättspraxis.

[522] Se t.ex. Fennelly N, Legal Interpretation at the European Court of Justice, Fordham International Law Journal 1996, s. 656-676, s. 658.

[523] C-1/54.

[524] Fitzmaurice, G., The Law and Procedure of the International Court of Justice: Treaty Interpretation and Certain Other Treaty Points, 28 BRIT. Y.B. INT'L L. 1, 1 (1951), s. 1.

[525] Ibid., s. 3.

från avtalets inneboenden syften och ändamål. Enligt Fitzmaurice så får denna metod ett särskilt stort genomslag i avtal där många stater är parter och särskilt på avtal inom det sociala och humanitära området.[526] Han påpekade också att partsavsikten, för det fall det finns behov av att beakta den, bör utläsas av avtalet som sådant och inte hämtas från någon utomstående källa. Något utrymme för att anlita förarbeten menade Fitzmaurice att det inte fanns.[527]

Ändamålsorienterad tolkning kunde enligt Fitzmaurice ta sig olika uttryck, men den mer begränsade (och allmänt accepterade) teleologiska tolkningsmetoden inom folkrätten sammanfattade han på följande sätt mot bakgrund av rättspraxis från Internationella domstolen i Haag:

> "The teleological principle, expressed in a more restrained form, is really an application of the well-known and valuable rule of treaty interpretation which the Court itself has recognized – the rule *ut res magis valeat quam pereat*, or principle of maximum effectiveness – the rule that, other things being equal, so to speak, texts are to be presumed to have been intended to have a definite force and effect, and should be interpreted so as to have such force and effect rather than so as not to have it, and so as to have the fullest value and effect consistent with their wording (so long as the meaning be not strained) and with the other parts of the text."[528]

En annan princip som också tillämpades inom folkrätten vid denna tidpunkt var *integrationsprincipen* som innebar att bestämmelser i internationella avtal ska tolkas i förhållande till den helhet de ingår i. Bestämmelserna ska ges den betydelse som följer av deras naturliga och ordinära mening, men det får inte leda till en tolkning som framstår som isolerad i förhållande till det sammanhang i vilka de ingår.[529]

Alla drag i den allmänna folkrätten som nämnts ovan överensstämmer mycket väl med EU-fördragen. Det är fråga om många medlemsstater, nya stater som ansluter sig, en dynamisk utveckling av samarbetets innehåll och dessutom förekomsten av en tydlig integrationsmålsättning: en allt fastare sammanslutning mellan de europeiska folken (nuvarande artikel 1 FEU). Att EU-domstolen lånade tolkningsprinciper från den allmänna folkrätten som gav möjlighet att lägga stor vikt vid fördragens målsättningar och mindre vid deras

[526] Ibid, s. 2.
[527] Ibid., s. 5 f.
[528] Ibid, s. 8.
[529] Ibid, s. 18.

ordalydelse och förarbeten var därför inte förvånande.[530] Unionsfördragen innehåller en ambitiös agenda för förändring. Eftersom fördragen är den primära rättskällan, anser EU-domstolen att det är dess uppgift att bidra till att fördragens mål uppnås.[531]

Därtill kommer emellertid att EU:s rättsordning skiljer sig från folkrätten i allmänhet genom att på ett tydligare och mer bindande sätt utgöra en del av medlemsländernas nationella rättssystem. Detta innebär att tolkningsprinciper som härleds från folkrätten omvandlas i EU-rätten till tolkningsprinciper som i stor utsträckning har direkt bäring på internrättsliga situationer i medlemsstaterna. Betydelsen av detta har ökat successivt när allt fler rättsområden har förts in i EU-samarbetet.

I det följande ska redogöras för hur bokstavstrogen, systematisk och teleologisk tolkning fungerar inom EU-rätten. Avslutningsvis diskuteras vilken roll förarbeten har.

### 3.3.2 Bokstavstrogen tolkning

Den språkliga mångfalden inom EU påverkar naturligtvis möjligheten till att använda en bokstavstrogen tolkning. De 24 officiella språkversionerna har lika giltighet, vilket gör att det inte räcker att en språkversion har ett klart och otvetydigt innehåll. En jämförelse måste också göras med andra språkversioner.[532] Att inget språk har högre värde än något annat följer av artikel 55 FEU och 358 FEUF, vari anges att fördragen är giltigt på alla språk. I enlighet med artikel 217 EEG (nuvarande artikel 342 FEU) antog rådet redan 1958 förordning (EEG) nr 1/58 om vilka språk som ska användas vid institutionerna, härav följer att EU-lagstiftningen (sekundärrätten) också är

[530] Domstolens inställning överensstämmer också väl med Wienkonventionen om traktaträtten från 1969 där redan tidigare gällande tolkningsprinciperna får anses ha kodifierats. I artikel 31.1 anges såsom en allmän regel om tolkning att ”En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte (a treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose). Se Beck, The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU, a.a., s. 317.

[531] Se t.ex. Pescatore, a.a., s. 173 och Fennelly, a.a., s. 670 ff.

[532] Se Bergström och Hettne, Introduktion till EU-rätten, a.a., s. 384 ff.

giltig på alla officiella språk.[533] Förutom institutionerna så finns det numera även unionsrättsliga myndigheter och organ, och för vissa av dem är bestämmelserna i denna förordning också tillämpliga.[534] Det förhållandet att alla officiella språkversioner är autentiska, dvs. rättsligt giltiga, måste beaktas vid tillämpningen av unionsrätten, såväl av EU-domstolen som de nationella domstolarna.

Uppgiften som sådan är inte omöjlig för *EU-domstolen*. När den ska tolka bestämmelser i unionsrättsakter som inte är klara och tydliga så beaktar den alltid flera olika språkversioner. Inte sällan visar det sig att ett antal versioner har samma språkliga innebörd, men ett mindre antal pekar i en annan riktning eller är mer vaga. Domstolen konstaterade t.ex. redan år 1969 i mål *Stauder mot Stadt Ulm*[535] att när språkversioner skiljer sig åt måste till att börja med den omtvistade bestämmelsens exakta betydelse klarläggas. Domstolen betonade också att texten inte kan betraktas isolerad i en av sina versioner.[536] Svårigheterna som följer av mängden språkversioner har inneburit att EU-domstolen vid val av tolkningsmetod väljer att väga in syftet med bestämmelsen och dess plats i systemet istället för att enbart förlita sig på dess lydelse. Lydelsen är alltså inte oviktig, men betraktas inte som en tillräcklig grund för tolkning och utgör vanligen inte den viktigaste grunden.[537] EU-

[533] Rådets förordning nr 1 om vilka språk som skall användas i Europeiska ekonomiska gemenskapen. Se närmare Derlén, M., Multilingualism and the Dynamic Interpretation of European Union Law, a.a., avsnitt II (kap. 28).

[534] Se bl.a. Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1094/2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/79/EG, artikel 73; Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1093/2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska bankmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/78/EG, artikel 73; Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/794 om Europeiska unionens byrå för samarbete inom brottsbekämpning (Europol) och om ersättande och upphävande av rådets beslut 2009/371/RIF, 2009/934/RIF, 2009/935/RIF, 2009/936/RIF och 2009/968/RIF, artikel 64.

[535] C-29/69, p. 3-4.

[536] Derlén har kallad EU-domstolen tolkningsstil med avseende på språkversionerna för ”the Single Meaning Approach”, vilket ger domstolen ett omfattande tolkningsutrymme. Se Dérlen, M., Multilingualism and the Dynamic Interpretation of European Union Law, a.a., avsnitt IV (kap. 28).

[537] Se t.ex. Beck, The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU, a.a., s. 190: “Literal arguments may less often be decisive in EU law not because the ECJ does not assign them very great weight, but because of the drafting style of the EU Treaties, their structure as traité-cadres as well as the multi-lingual nature of EU law.” Maduro har uttryckt sig på

domstolen har sålunda förklarat att en ren bokstavstolkning av en eller flera språkversioner av en unionsrättsakt som är avfattad på flera språk med uteslutande av andra språkversioner inte kan godtas. Unionsrättens bestämmelser ska tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på unionens samtliga språk. I händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna av en unionsrättsakt, ska den bestämmelse som det är fråga om tolkas mot bakgrund av systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår.[538] Principen om språkens lika ställning hindrar dock inte domstolen att med stöd av systematisk och/eller ändamålsenlig tolkning bortse från de språkversioner som inte sammanfaller med den mening som återfinns i andra versioner.[539] En jämförelse av samtliga språkversioner förekommer alltså regelbundet i de tolkningar som görs av EU-domstolen.

Av naturliga skäl saknar *nationella domstolar* möjlighet att göra motsvarande komparativa språkanalyser. Även om det finns språkkunnig personal på många domstolar i de olika medlemsstaterna så är sannolikheten för att det ska finnas kapacitet att granska samtliga 24 språkversioner minimal. Om en nationell domstol finner att en unionsrättslig bestämmelse är klar och tydlig på det inhemska språket är det troligt att den tillämpar den utifrån dess lydelse och det finns då en risk att domstolen omedvetet bortser från att det finns andra språkversioner av bestämmelsen som skulle kunna ifrågasätta den gjorda tolkningen. Det kan naturligtvis förekomma att en domstol i en annan medlemsstat står inför samma rättsliga situation, men att i det fallet är bestämmelsen (i den språkversion som är aktuell) inte lika klar och tydlig och då är sannolikheten stor att de båda domstolarna inte kommer att tillämpa bestämmelsen på samma sätt.[540] En grundbult i EU-samarbetet är dock att unionsrätten tillämpas lika i alla medlemsstater och därför bör nationella domstolar vid tvekan begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Ett intressesant och belysande exempel från EU-domstolens rättspraxis är här mål *Merck mot Primecrown och Beecham mot Europharm*,[541] som illustrerar en

liknande sätt, se Maduro, M. P., Interpreting European Law – Judicial adjudication in a Context of Constitutional Pluralism, European Journal of Legal Studies 2008, s. 137-152, s. 142.

[538] C-162/13, Vnuk, p. 46. Se också C-296/95, The Queen mot Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac m.fl., p. 36.

[539] C-640/15, Vilkas, p. 45-52.

[540] För en ingående diskussion om nationella domstolars situation, se Derlén, M., "A Single Text or a Single Meaning: Multilingual Interpretation of EU Legislation and CJEU Case Law in National Courts" i Language and Culture in EU Law – Multidisciplinary Perspectives, Farnham, Ashgate 2015.

[541] C-267/95.

insikt hos den nationella domstolen om att tolkningen inte behöver vara lika självklar som bestämmelsens lydelse ger sken av. Även om den brittiska domstolen i detta fall ansåg att den engelska versionen av texten var otvetydig så begärde den ett förhandsavgörande av den anledningen att frågan var ny och att domstolen ”skulle kunna göra något oväntat”.[542] EU-domstolen fann vid sin bedömning att frågan inte gick att lösa enbart utifrån bestämmelsernas lydelse eftersom språkversionerna skilde sig åt. Efter att ha gjort en tolkning utifrån den allmänna systematiken och syftet med regleringen kom den dock fram till samma resultat som den engelska domstolen hade gjort.[543]

Att begära förhandsavgörande från EU-domstolen angående tolkningen av EU-rättsliga bestämmelser kan alltså vara nödvändigt i fler situationer än de nationella domstolarna inser. I mål *CILFIT mot Ministero della Sanit*[544] påpekade domstolen att det står alla nationella domstolarna fritt att föra en fråga vidare till EU-domstolen, om de finner det lämpligt. När ett mål avgörs i sista instans kan det dock finnas en skyldighet att begära förhandsavgörande för att säkerställa att unionsrätten tillämpas likformigt i alla medlemsstater. I fall där den korrekta tillämpningen av unionsrätten är uppenbar och det inte finns utrymme för något rimligt tvivel hur frågan ska avgöras saknas anledning att begära ett förhandsavgörande. EU-domstolen framhöll dock att den nationella domstolen måste vara övertygad om att saken är lika uppenbar för domstolarna i de övriga medlemsstaterna och för EU-domstolen. Endast om dessa villkor är uppfyllda får en nationell domstol som dömer i sista instans underlåta att föra frågan vidare till EU-domstolen och i stället avgöra den på eget ansvar.[545]

Inte nog med detta, huruvida en sådan möjlighet föreligger ska bedömas med beaktande av unionsrättens särdrag och de särskilda svårigheter som dess tolkning medför. Till en början ska, menade EU-domstolen, hänsyn tas till att unionsrättens bestämmelser är avfattade på flera språk och att de olika språkversionerna är lika giltiga. En tolkning av en unionsrättslig bestämmelse kräver följaktligen en jämförelse av de olika språkversionerna. Vidare ska det, även om de olika språkversionerna helt överensstämmer med varandra, beaktas att unionsrätten använder en egen, särskild terminologi. EU-domstolen underströk för övrigt att de rättsliga begreppen inte nödvändigtvis har samma

[542] Se generaladvokatens förslag till avgörande, p. 18.
[543] Punkterna 21-25 i domen.
[544] C-283/81.
[545] Se p. 15-16 i domen.

innehåll i unionsrätten och i de olika nationella rättsordningarna. Slutligen måste varje unionsrättslig bestämmelse sättas in i sitt sammanhang och tolkas mot bakgrund av unionsrätten som helhet, med hänsyn tagen till unionsrättens syften och dess utvecklingsstadium vid den tidpunkt då den ifrågavarande bestämmelsen ska tillämpas.[546]

EU-domstolen instruerade alltså nationella domstolar att inte förlita sig på en bokstavstrogen tolkning vid tolkning av bestämmelser som härrör från EU-rätten, utan istället anamma tolkningstraditioner som har utvecklats av EU-domstolen; jämförelse av språkversioner, systematisk och teleologisk tolkning samt, sist men inte minst, att nationella domstolar bör begära tolkningshjälp (förhandsavgörande) vid minsta tvekan om en EU-rättslig bestämmelses tolkning, för att säkerställa unionsrättens enhetliga tolkning i alla medlemsstater. Enligt Edwards uppmärksammade domstolen i det här målet faktumet att unionstexter inte är skrivna på ett och samma språk (eng: monolingual) och kan därför inte endast tolkas med hjälp av nationella tolkningsmetoder.[547]

EU-domstolen ser också som sin uppgift att säkerställa att en bokstavstrogen tolkning av en sekundärrättslig bestämmelse inte medför ett orimligt eller orättvist resultat genom att den tillämpas för snävt eller för extensivt i förhållande till primärrätten eller syftet med rättsakten i fråga.[548] En bestämmelses språkliga lydelse och klara menig är alltså inte alltid samma sak.[549]

Det ska dock påpekas att på områden där förutsebarheten i den rättsliga tillämpningen anses särskilt betydelsefull, kan principen om rättssäkerhet kräva att domstolen väljer en tolkning av en unionsrättslig bestämmelse som *ligger så nära dess lydelse som möjligt*.[550] Ett område där detta har bedömts vara fallet är reglerna om vilken domstol som är behörig enligt den internationella privat- och processrätten. Flera fall har avgjorts där EU-

[546] Se p. 17-20 i domen.

[547] Edwards D., "Cilfit and Foto-Frost in their Historical and Proceural Context" i The Past and Future of EU Law, The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty, Hart 2010, s. 173-184, s. 178.

[548] Se Lenaerts K. and Gutiérrez-Fons J.A., EUI working paper, To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice, AEL 2013/9, s. 27.

[549] Se mål C-67/79, Fellinger. Se också generaladvokat Mayras förslag till avgörande i målet s. 550.

[550] Se Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 7.

domstolen funnit att en bestämmelses lydelse väger särskilt tungt vid tillämpning av rådets förordning (EG) nr 44/2001 om domstols behörighet och om erkännande och verkställighet av domar på privaträttens område.[551] EU-domstolen har särskilt påpekat att behörighetsreglerna i denna förordning måste tolkas strikt och tolkningen får inte gå utöver de fall som uttryckligen nämns i förordningen.[552]

Respekten för lydelsen har också bedömts särskilt viktig i situationer där omfattningen av medlemsstaternas skyldigheter bedöms enligt bestämmelser i EU:s sekundärrätt. I dessa fall handlar det om påstådda fördragsbrott då kommissionens roll påminner om en åklagare som ska visa att en straffbar gärning har ägt rum (vite och böter kan i förlängningen utgå till följd av en medlemsstats fördragsbrott).[553] EU-domstolen har i sådana fall varit försiktig med att tolka bestämmelserna på ett sätt som sträcker sig utöver vad som kan utläsas direkt av bestämmelserna. Som exempel kan nämnas målet *kommissionen mot Bulgarien*.[554] I detta mål hävdade kommissionen att ett antal artiklar i förordning nr 715/2009 innebar en skyldighet att erbjuda virtuell kapacitet för omvända flöden av gas. Domstolen påpekade att ingen av de åberopade bestämmelserna innehöll ett uttryckligt krav på att erbjuda denna kapacitet. Den uttalade också att när en unionsrättsakt har en klar och tydlig lydelse går det inte att tolka bestämmelsen i avsikt att rätta den och därmed utvidga de skyldigheter som medlemsstaterna har enligt densamma.[555]
Slutligen väger en bestämmelses lydelse naturligtvis särskilt tungt i situationer då *enskilda individer, beroende på tolkningen, riskerar straffrättsliga påföljder*.[556] I detta fall talar legalitets- och rättssäkerhetsprincipen för en bokstavstrogen tolkning. *Nulla poene sine lege* (inget straff utan lag) är, vilket kan anas av det latinska ursprunget, en allmän rättsprincip i många nationella rättsordningar och därmed även i EU-rätten, vilket också följer av artikel 49.1 i EU:s rättighetsstadga. I *Garenfeld*, påpekade EU-domstolen att frågan

[551] Rådets förordning (EG) nr 44/2001 om domstols behörighet och om erkännande och verkställighet av domar på privaträttens område.

[552] Se målen C-98/06, Freeport, p. 34, C-103/05, Reisch Montage, p. 22, C-462/06, Glaxosmithkline och Laboratoires Glaxosmithkline, p. 28, C-366/13, Profit Investment SIM, p. 62, C-616/10, Solvay, p. 20, C-47/14, Holterman Ferho Exploitatie m.fl., p. 43 och C-145/10, Painer, p. 74.

[553] Se artikel 260 FEUF.

[554] C-198/12.

[555] Ibid, p. 35. Se också målen C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, p. 44 och C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket, p. 51.

[556] Se Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 7.

huruvida de unionsbestämmelser som var aktuella var tillräckligt tydliga för att kunna utgöra rekvisit för en nationell brottsbeskrivning samt var förenliga med den straffrättsliga legalitetsprincipen skulle avgöras av nationella domstol. Den erinrade dock om att legalitetsprincipen är en allmän princip i unionsrätten som har stadfästs i artikel 49.1 i rättighetsstadgan och att den innebär att brott och de påföljder som leder till straff tydligt måste definieras i lag. Detta villkor är endast uppfyllt när en enskild av den relevanta bestämmelsens lydelse och, vid behov, med hjälp av domstolarnas tolkning av lydelsen, kan utläsa vilka handlingar och underlåtenhetshandlingar som medför straffrättsligt ansvar.[557]

Slutligen ska påpekas att ju klarare och otvetydigare en EU-rättslig bestämmelses lydelse är, desto mindre anledning finns att förlita sig på en systematisk eller teleologisk tolkning. I sällsynta fall kan EU-domstolen emellertid gå så långt att den bortser från en bestämmelses lydelse trots att den är klar om, som redan antytts, en bokstavstrogen tolkning strider mot innehållet i det sammanhang där bestämmelsen verkar eller mot bestämmelsens ändamål.[558]

Detta gör också att EU-domstolen i princip aldrig stannar vid en bokstavstrogen tolkning utan vanligen utför trestegsmodellen som tre nödvändiga kumulativa steg och inte som alternativa kriterier.[559] För en korrekt tillämpning av den EU-rättsliga tolkningen är det alltså av största vikt att beakta de två övriga stegen, vilket beskrivs i det följande.

### 3.3.3 Systematisk tolkning

Lenaerts och Gutiérrez-Fons beskriver sammanhangets och den systematiska tolkningens betydelse på följande träffande sätt:

[557] Se mål C-405/10, Garenfeld, p. 18. Se även målen C-5/88, Wachauf, p. 19, mål C-303/05, Advocaten voor de Wereld, p. 49-50, och C-546/09, Aurubis Balgaria, p. 41-42.

[558] Se målen C-294/83, Les Verts mot parlamentet och C-70/88, parlamentet mot rådet. I det förstnämnda fastställde domstolen att en ogiltighetstalan mot en rättsakt antagen av Europaparlamentet fick väckas trots att rättsakter från denna institution inte fanns uppräknande i artikel 173 EEG (nuvarande 263 FEUF), se p. 23-25, och i det andra att Europaparlamentet själv fick rätt att väcka en ogiltighetstalan mot en rättsakt trots att det inte var möjligt enligt artikel 173 EEG (263 FEUF), p. 25-27. För ett senare mål, se mål C-592/14, European Federation for Cosmetic Ingredients, p. 30.

[559]Se bl.a. målen C-46/15, Ambisig, p. 34-40 och C-222/14, Maïstrellis, p. 37.

> "Understood broadly, contextual interpretation may be examined from two different, albeit complementary, perspectives. Internally, contextual interpretation focuses on the purely normative context in which the EU law provision in question is placed. Just as the different parts of an engine must work together to keep it running, the ECJ looks at the functional relationship between the EU law provision in question and the normative system to which it belongs. Externally, contextual interpretation examines the (legislative) decision-making process that led to the adoption of the EU law provision in question. Thus, it makes use, in particular, of *travaux préparatoires*."[560]

Senare i detta avsnitt kommer att förklaras varför förarbeten (travaux préparatoires) inte kan ha samma betydelse inom EU-rätten som t.ex. inom ramen för svensk rätt. I det följande är det därför den EU-rättsliga bestämmelsens normativa sammanhang som diskuteras. När EU-domstolen kommer in på en systematisk tolkning och värderar det omgivande normativa sammanhanget utgår den från den EU-rättsliga bestämmelsens plats i det EU-rättsliga systemet och blickar utåt mot andra närliggande bestämmelser samt analyserar det avsnitt eller det kapitel bestämmelserna är en del av.[561] Av stor betydelse blir här en rättsakts ingress eller ett fördragskapitels inledande bestämmelser. Ett skäl till att systematisk tolkning fått en framträdande roll i EU-rätten är EU-rättens karaktär som i detta avseende skiljer sig tydligt från nationell rätt.

Den tidigare domare Kutscher vid EU-domstolen förklarade vid en skriftligt dokumenterad konferens i Luxemburg 1976 behovet av systematisk tolkning mot bakgrund av unionsrättens uppbyggnad.[562] Han påpekade att EU:s rättssystem bygger på en bred plan och tydlig struktur som dock huvudsakligen består i mål och angivna inriktningar, liksom principer och program för de olika sektorerna. Om det saknas lagstiftning som fyller ut detta ramverk, ankommer det på domstolen att själv fylla ut rätten med mer detaljerade bestämmelser. I annat fall går det inte att lösa de tvister som anhängiggörs vid domstolen. Domstolen kan därför endast fullgöra sin funktion genom att hämta stöd från strukturen, riktlinjerna och principerna som ligger till grund för den breda planen samt programmen för de olika sektorerna. Utan sådant stöd skulle

[560] Se Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 13.

[561] Se t.ex. förslag till avgörande av generaladvokat Verica Trstenjak i mål C-543/09, Deutsche Telekom AG mot Tyskland, p. 46 ff.

[562] Se Kutscher H., Methods of interpretation as seen by a judge at the Court of Justice i Court of Justice of the European Communities: Judicial and Academic Conference 27-28 September 1976, tillgänglig via EU-domstolens webbsida: curia.europa.eu. Se s. 36 i konferensdokumentationen.

det vara omöjligt att ge en mer exakt definition av omfattningen och betydelsen av de allmänna principer och begreppen som finns i fördragen. En systematisk tolkning grundas på en analys av förhållandet mellan de olika bestämmelserna i unionsrätten och av hur de förhåller sig till strukturen och planens målsättningar. Detta har också medfört att en lösning på ett problem i vissa fall kan härledas genom deduktion från allmänna rättsprinciper som följer av ramverket. Kutscher påpekade också att en systematisk tolkning innebär att tolkningen som sådan inte får stå i motsättning till andra regler inom unionsrätten, vilken måste uppfattas som en enhet. Ett uttryck för detta, vilket även följer av den EU-rättsliga normhierarkin, är att en tolkning av en bestämmelse i sekundärrätten ska eftersträva överensstämmelse med bestämmelserna i fördragen (primärrätten).[563] Kutscher uttrycker detta som att fördragsbestämmelsen anger det rättsliga sammanhang till vilket de sekundärrättsliga reglerna hör.[564] Det innebär samtidigt att EU-domstolen är försiktig med att konstatera att det föreligger oöverensstämmelse mellan primärrätten och sekundärrätten, eftersom det skulle innebära att den senare behöver ogiltigförklaras. Frågan om ogiltighet blir bara aktuell då det är omöjligt att komma fram till en tolkning som är förenlig med fördragen.[565] Detta synsätt kan skönjas även i mer sentida rättspraxis från EU-domstolen,[566] men utöver att tolkningen måste vara förenlig med fördragen, hänvisas i regel till att tolkningen ska överensstämma med grundläggande rättigheter. Respekten för grundläggande rättigheter utgör alltså numera en väsentlig del av det sammanhang som ska beaktas vid en systematisk tolkning. Detta spiller i sin tur över på de krav som ställs på nationella domstolar. De förväntas vid en tolkning av en bestämmelse som härrör från EU-rätten, t.ex. ett EU-direktiv, att bestämmelsen tolkas mot bakgrund av samma sammanhang som EU-

[563] Ibid, s. 37. Se t.ex. mål C-19/12, Efir, p. 34 ”Det följer emellertid av fast rättspraxis att unionens sekundärlagstiftning så långt som möjligt ska tolkas i överensstämmelse med bestämmelserna i fördragen och de allmänna rättsprinciperna”.

[564] Kutscher, a.a., s. 38.

[565] Ibid, s. 39.

[566] Se mål C-12/11, McDonagh, p. 44: Unionsrättsakter ska nämligen enligt allmänna tolkningsprinciper så långt det är möjligt tolkas på ett sätt som inte påverkar deras giltighet och i överensstämmelse med primärrätten i dess helhet. Se även mål C-305/05, Ordre des barreaux francophones och germanophone m.fl., p. 28: Det framgår av fast rättspraxis att när en bestämmelse i gemenskapens sekundärrätt kan tolkas på flera sätt, skall den tolkning som leder till att bestämmelsen är förenlig med EG-fördraget ges företräde framför den tolkning som leder till att den måste anses vara oförenlig med detta fördrag. I mål C-402/07, Sturgeon m.fl., p. 47, konstaterar domstolen att enligt en allmän tolkningsprincip ska en gemenskapsrättsakt såvitt det är möjligt tolkas så, att dess giltighet inte ifrågasätts.

domstolen, dvs. i synnerhet primärrätten, rättighetsstadgan och allmänna EU-rättsliga principer.[567]

Lenaerts och Gutiérrez-Fons lägger här till perspektivet att EU-domstolen måste kunna utgå från att såväl grundlagsstiftaren (medlemsländerna när de utformar de grundläggande fördragen) och den ordinarie lagstiftaren (vanligen Europaparlamentet och rådet) är rationella aktörer. Det innebär att rättsordningen inte kan förväntas innehålla bestämmelser som står i strid med varandra och att varje bestämmelse har en funktion i det större sammanhanget. Om bestämmelser framstår som motstridiga eller saknar ett innehåll som gör att de inte kan uppfylla den funktion de får antas ha i det större sammanhanget, ankommer det på EU-domstolen att med stöd av systematisk tolkning säkerställa att rättssystemet blir koherent.[568] En konsekvens av detta är också att en EU-rättslig bestämmelse inte kan förväntas ha exakt samma betydelse som en annan bestämmelse inom ramen för samma normativa sammanhang.[569] Analogi- och a fortiori-tolkningar innebär en utvidgning av en bestämmelses tillämpningsområde utöver ordalydelsen, medan a contrario (motsatsslut) och tolkning ad absurdum begränsar tillämpnings genom att konstatera att en särskild situation faller utanför detta.[570]

Granskningen av sammanhanget bidrar alltså till en enhetlig tillämpning av EU-rättsliga termer och koncept, vilka som utgångspunkt ska vara autonoma, dvs. definierade i EU-rätten för att kunna tillämpas enhetligt i alla medlemsstater. Allmänna EU-rättsliga principer kan om de aktualiseras väsentligt bidra till att bevara sammanhanget och ytterst hela EU-rätten. De många principerna underlättar för analogisk lag- och rättsfallstolkning, vilket är betydligt vanligare i EU-rätten än motsatsslut.[571] Förarbeten kan naturligtvis innehålla upplysningar som bidrar till sammanhanget, men de har inte alls samma betydelse som tolkningsstöd som förarbeten i Sverige. I EU:s

[567] Det ankommer nämligen på medlemsstaterna att inte bara tolka sin nationella rätt på ett sätt som står i överensstämmelse med gemenskapsrätten utan även att se till att de inte grundar sig på en tolkning av en sekundärrättslig bestämmelse som skulle stå i strid med de grundläggande rättigheter som skyddas genom gemenskapens rättsordning eller med andra allmänna gemenskapsrättsliga principer (mål C-101/01, Lindqvist, p. 87). Se även mål C-411/10, N. S. m.fl., p. 77.

[568] Se Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 13.

[569] Ibid, s. 14.

[570] Beck, The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU, a.a., s. 219. Se även Peczenik, Vad är rätt, a.a., vari anges att rättssystemets koherens kan säkerställas genom t.ex. analogi- eller motssatsslut samt tolkningar a fortiori och ad absurdum.

[571] Se Hettne & Otken Eriksson, a.a., s. 165.

förarbeten är det t.ex. svårt att finna närmare förklaringar om hur vissa begrepp i en rättsakt ska förstås. Ingressen till en rättsakt har visserligen denna funktion men innehåller en betydligt mindre informationsmängd.

### 3.3.4 Teleologisk tolkning

Teleologisk tolkning kommer som sagt in som ett tredje steg i EU-domstolens tolkningar, men flyter ofta samman med den systematiska tolkningen.[572] Skillnaden är att de ändamål som EU-domstolen söker stöd i nu är bredare än det tidigare sammanhanget. Domstolen kan t.ex. referera till målsättningsbestämmelserna i början av Unionsfördraget. Målsättningarna för EU-samarbetet är emellertid många och delvis oförenliga, vilket kan göra tolkningsövningen komplicerad.

Precis som behovet av systematisk tolkning hänger samman med EU-rättens karaktär, gör även teleologisk tolkning det. Den tidigare domaren i EU-domstolen Pescatore har mot denna bakgrund angående teleologisk tolkning konstaterat att:

> "[t]he ECJ has, when interpreting primary EU law, given priority to that method of interpretation over the others, since the Treaties are imbued with a purpose-driven functionalism. Indeed, unlike ordinary international treaties which aim to regulate the exchange of provisions, the adjustment of mutual interests, and the delimitation of zones of influence, the founding Treaties are entirely grounded in the idea that there are objectives of paramount constitutional importance that the EU must attain." [573]

En princip som understödjer en teleologisk tolkning är principen om "effet utile", dvs. att en bestämmelse ska ges den innebörd som är den mest ändamålsenliga eller nyttiga med hänsyn till samarbetets målsättningar.[574] EU-domstolen har uttryckt det som att när en unionsrättslig bestämmelse kan tolkas

---

[572] Kutscher, a.a., s. 40.

[573] Pescatore P., Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice, i Miscellanea W.J. Ganshof van der Meersch, vol. 2, (Bruxelles, Bruylant, 1972) s. 325-363. Översatt i Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 24.

[574] Se t.ex. Fennelly, N, Legal Interpretation at the European Court of Justice, Fordham International Law Journal1996, s. 674 och Pescatore P., Monism, dualism et "effet utile" dans la jurisprudence de la Cour de justice de la Communauté européenne, Une Communauté de droit, Feschtskrift für G. C. Rodrigeuz Iglesias, Wissenchafts-Verlag 2003, s. 329-342, s. 330.

på flera sätt, ska företräde ges åt den tolkning som är ägnad att säkerställa bestämmelsens ändamålsenliga verkan.[575] Detta resonemang kan som framgått även föras inom ramen för en systematisk tolkning där det är viktigt att vid tolkningen av bestämmelsen främja den funktion som denna förväntas ha i ett större sammanhang. Detta är vidare en tolkningsmetod som kan sägas ha lånats från den allmänna folkrätten,[576] vilket framkommit av inledningen till detta avsnitt.

EU-domstolens rättspraxis innehåller många exempel på en teleologisk tolkningsmetod. Ett tidigt exempel, som det ofta hänvisas till,[577] är domstolens dom i *Van Gend en Loos mot Administratie der Belastingen*.[578] EU-domstolen slog redan här fast att för att avgöra om bestämmelserna i ett internationellt fördrag har en sådan räckvidd som diskuterades i målet, dvs. om bestämmelserna kunde ha direkt effekt ”måste deras anda, uppbyggnad och avfattning beaktas.”[579] Domstolen kom sedan in på att det dåvarande EEG-fördragets mål var att upprätta en gemensam marknad vars funktion direkt berörde medborgarna i gemenskapen, vilket innebar att fördraget är något mer än ett avtal som enbart skapar ömsesidiga skyldigheter mellan de avtalsslutande staterna. Stöd för detta hittade domstolen i fördragets ingress och att det upprättats institutioner med självständiga befogenheter. Av stor betydelse var vidare att det tillhörde domstolens uppgifter att säkerställa att de nationella domstolarna tolkade fördraget på ett enhetligt sätt (systemet med förhandsavgörande). Domstolen avfärdade därmed den tolkning som föredrogs av de medlemsstater som yttrade sig i målet, dvs. att EU-rättens effekter skulle bestämmas enligt respektive lands rättssystem. En enhetlig tolkning skulle då inte kunna uppnås. Denna argumentering för tanken till rättspolitiska diskussioner som är ovanliga i nationella domstolar.[580]

Det handlar alltså inte om en traditionell ändamålsorienterad tolkning som diskuterats ovan i ett svenskt sammanhang. EU-domstolen kan med den teleologiska tolkningen som grund sägas ha utvecklad en egen tolkningsstil. Den tidigare generaladvokaten vid EU-domstolen, Miguel Poiares Maduro, har uttryckt det på följande sätt:

---

[575] Se mål C-402/07, Sturgeon m.fl.,p. 47, mål C-187/87, Land de Sarre m.fl., p. 19 och mål C-434/97, kommissionen mot Frankrike, p. 21.

[576] Kutscher, a.a., s. 41.

[577] Se t.ex. Fennelly, a.a., s. 664.

[578] C-26/62.

[579] Sidan 166 i domen.

[580] Se Beck, The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU, a.a., s. 213.

> ”Teleological interpretation in EU law does not, therefore, refer exclusively to a purpose driven interpretation of the relevant legal rules. It refers to a particular systemic understanding of the EU legal order that permeates the interpretation of all its rules. In other words, the Court has not simply been concerned with ascertaining the aim of a particular legal provision. It also interpreted that rule in the light of the broader context provided by the EC (now EU) legal order and its ’constitutional telos’. There is a clear association between the systemic (context) and teleological elements of interpretation in the Court’s reasoning. It is not simply the telos of the rules to be interpreted that matters but also the telos of the legal context in which those rules exist. We can talk therefore of both a teleological and a meta-teleological reasoning in the Court. ...”[581]

Maduro talar alltså om en tolkning som ska främja både det lilla och stora sammanhanget för att uppnå fördragens och rättsordningens långsiktiga mål (constitutional telos).[582]

Den teleologiska tolkningsmetoden kan sägas fylla tre olika syften inom unionsrätten.[583]

- Främja det syfte som eftersträvas med en viss bestämmelse.
- Motverka orimliga konsekvenser som kan bli följden av en bokstavstrogen tolkning.
- Fylla ut luckor som annars skulle finnas i unionsrätten.

Att främja en bestämmelses syfte är den traditionella användningen av den teleologiska tolkningsmetoden. EU-domstolen använder sig emellertid av den teleologiska tolkningsmetoden i sammanhang som är mer kontroversiella. Teleologisk tolkning används för att undvika ett resultat som framstår som orimligt med hänsyn till unionsrätten i övrigt och i synnerhet dess grundläggande bestämmelser och principer.[584] I sådana fall har domstolen tagit på sig ett stort ansvar för att lag och rätt respekteras (jfr artikel 19.1 FEU) och accepterar inte olyckligt formulerade eller otidsenliga bestämmelser. Detta innebär en mer kreativ och självständigare roll för domarna än som kanske

[581] Se Maduro, M. P., Interpreting European Law – Judicial adjudication in a Context of Constitutional Pluralism, Working Paper IE Law School WPLS08-02, 05-02-2008, s. 3. Se också artikeln av Maduro, M. P., Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism, European Journal of Legal Studies 2007, s. 137-152.

[582] Se Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod, a.a., s. 158.

[583] Se Hettne & Otken Eriksson, a.a., s. 168 och Schermers H.G. och Waelbroeck D.F., Judicial Protection in the European Union, Kluwer 2001, s. 21 ff.

[584] Se t.ex. mål C-65/76, Marcel Derycke, p. 20.

traditionellt är fallet i många av medlemsstaterna, däribland Sverige.[585] Detsamma gäller naturligtvis den renodlat rättsskapande funktionen. Att domstolen fyller ut luckor i lagen förekommer förvisso även i nationell rättstillämpning, men luckorna är knappast så många och så omfattande som i unionsrätten.[586] I den EU-rättslig doktrinen har också hänvisats till principen om förbud mot ”deni de justice” (rättsvägran) som grund för att EU-domstolen även måste lösa problem för vilka den skrivna EU-rätten inte tillhandahåller något svar (se avsnitt 4.3).[587]

Slutligen ska dock påpekas att när unionsbestämmelser utgör undantag från de föreskrivna målen i fördragen, tolkar domstolen dessa undantag strikt.[588] Det följer både av en systematisk och teleologisk tolkning att undantag ska tolkas strikt så att huvudregeln inte motverkas.[589]

## 3.3.5 Förarbeten

### *3.3.5.1 Inledning*

Värdet av EU-rättsliga förarbeten som rättskälla och tolkningsstöd är oklart och omdiskuterat. Efter bildandet av EU har emellertid mycket skett som förstärker förarbetenas roll jämfört med i begynnelsen. De har blivit alltmer tillgängliga och har samtidigt använts mer för att styra rättstillämpningen åt önskat håll.

---

[585] Se Hettne & Otken Eriksson, a.a., s. 169.

[586] Ibid.

[587] Se Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 25.

[588] Se t.ex. målen 46/76, Bauhuis, p. 5 och mål 113/80, kommissionen mot Italien, p. 7 (Artikel 36 i fördraget "utgör ett undantag från den grundläggande principen att alla hinder för den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna skall avvecklas; den måste därför tolkas restriktivt".); Se även målen C-47/02, Anker, p. 60 (artikel 39.4 EG [45.4 FEUF], i egenskap av undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för och förbud mot diskriminering av gemenskapens arbetstagare, skall tolkas så att dess räckvidd begränsas till vad som är absolut nödvändigt för att tillvarata de intressen som medlemsstaterna genom denna bestämmelse tillåts att skydda) och C-337/06, Bayerischer Rundfunk and Others, p. 64 (Bestämmelsen i fråga utgör ett undantag från det främsta syftet med gemenskapsreglerna om offentlig upphandling, det vill säga fri rörlighet för tjänster och främjande av så fri konkurrens som möjligt, och den bör därför tolkas restriktivt).

[589] Målen C-346/08, kommissionen mot Förenade Kungariket, p. 39 och C-476/01, Kapper, p. 72. Se också Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 26.

Med förarbeten menas här EU-institutionernas förslag och utredningar som föregår antagandet av en rättsakt. I huvudsak är det kommissionen som utarbetar förarbeten, eftersom den normalt har initiativrätten till EU-lagstiftningen och därmed också beredningsansvaret. I EU:s antagna rättsakter finns emellertid också, som tidigare påpekats, en icke rättsligt bindande ingress, uppdelad i numrerade skäl eller beaktandesatser.[590] Ingressen är inte ett förarbete i traditionell mening men fungerar på ett likartat sätt som tolkningsstöd vid EU-domstolens rättstillämpning. EU-domstolen har sålunda uttalat att ingressen till en unionsrättsakt kan precisera innehållet i bestämmelserna i den aktuella rättsakten och utgöra viktiga tolkningsdata som kan belysa lagstiftarens avsikt.[591]

I det följande berörs mer typiska förarbeten som alltså publiceras före antagandet av rättsakterna. Det är viktigt att hålla isär förarbeten till EU:s primärrätt (inklusive rättighetsstadgan) och förarbeten till sekundärrätten. I det följande behandlas först utvecklingen när det gäller primärrätten, därefter stadgan och slutligen sekundärrätten.

*3.3.5.2 Förarbeten till EU:s primärrätt*

Vid EU-samarbetets början var det få hänvisningar i rättspraxis till förarbeten (eller närmare bestämt till den gemensamma partsviljan) vid tolkning av bestämmelser i grundfördragen.[592] Domstolen konstaterade i mål *Humblet mot Belgiska staten*, som rörde det särskilda protokollet om privilegier och immunitet för EU-anställda, att det varken gick att nöja sig med en bokstavstrogen tolkning eller att utröna en gemensam hållning från medlemsstaternas sida som kunde tjäna som kriterium för tolkningen av artikel 11 b i protokollet, vilket hade fogats till EKSG-fördraget,[593] utan den fann istället stöd för sin tolkning i själva fördraget. Domstolens fortsatta inställning

[590] EU-domstolen har klargjort att ingressen till en unionsrättsakt inte är juridiskt bindande och kan därför inte åberopas för att göra avsteg från själva bestämmelserna i rättsakten eller för att tolka dessa bestämmelser på ett sätt som uppenbart strider mot deras lydelse (se mål C-418/18 P, Puppinck m.fl. mot kommissionen, p. 76 och mål C-136/04, Deutsches Milch-Kontor, p. 32).

[591] Se målen C-344/04, IATA och ELFAA, p. 76 och C-418/18 P, Puppinck m.fl. mot kommissionen, p. 75.

[592] Se Kutscher, a.a., s. 21.

[593] C-6/60.

till förarbeten sammanfattades väl av Generaladvokaten Mayras i dennes yttrande i mål *Reyners*,[594] nämligen att:

> "But, Members of the Court, the States, signatories to the Treaty of Rome, have themselves excluded all recourse to the preparatory work and it is very doubtful whether the reservations and declarations, inconsistent as they are, which have been relied upon can be regarded as constituting true preparatory work. Nor can they be held against the new Members of the enlarged Community by virtue of the Act of Accession. Above all you have yourselves rejected, on several occasions, recourse to such a method of interpretation by asserting the content and finality of the provisions of the Treaty."[595]

Samma synsätt har framkommit i senare rättspraxis. I målet *kommissionen mot Förenade kungariket*[596] som gällde Euratomfördraget och närmare bestämt huruvida detta var tillämpligt på militära anläggningar, även om det saknades en uttrycklig bestämmelse härom konstaterade domstolen i punkt 29 att:

> ”De omständigheter som skall beaktas vid tolkningen kan inte begränsas till det historiska sammanhang i vilket fördraget utarbetades eller till innehållet i de ensidiga förklaringar som lämnats av representanterna för vissa av de medlemsstater som deltog i de förhandlingar som ledde fram till undertecknandet av fördraget”.

Historiska förarbeten har överlag ansetts olämpliga med hänsyn till den dynamiska integrationsprocess som EU-samarbetet syftar till. Kutscher har sålunda påpekat att domstolen inte använder sig av en tolkningsmetod som fokuserar på vilket syfte en särskild bestämmelse skulle ha haft när grundfördragen antogs. Målen med fördragen är att skapa en allt fastare sammanslutning mellan de europeiska folken vilket innebär att tolkningen av bestämmelserna i dem ska anpassas till framtiden och inte till det förgångna.[597]

---

[594] Förslag till avgörande i mål C-2/74, Reyners mot Belgiska staten, s. 666 i den engelska versionen; officiell svensk översättning saknas.

[595] Ibid. s. 666 i den engelska översättningen.

[596] C-61/03. Målet rörde huruvida Euratomfördraget på var tillämpligt på kärnenergi för militära ändamål.

[597] Kutscher, a.a., s. 22. Se också t.ex. Beck G., Judicial Activism in the Court of Justice of the EU, University Queensland Law Journal 2017, s. 333-354, s. 349 och Pollicino O., Legal Reasoning of the Court of Justice in the Context of the Principle of Equality Between Judicial Activism and Self-restraint, German Law Journal 2004, s. 283-317, s. 284.

En annan anledning till att förarbeten har tillmätts begränsad betydelse som rättskälla är att de har ansetts vara ofullständiga[598] och att de inte har offentliggjorts.[599]

Större vikt än tidigare lade domstolen emellertid på förarbeten i målet *Pringle*[600] som bl.a. rörde frågan huruvida ett avtal som Fördraget om inrättande av Europeiska stabilitetsmekanismen[601] åsidosatte artikel 125 FEUF[602] enligt vilken en medlemsstats ekonomiska skuld inte kan övertas av unionen eller en annan medlemsstat (”no-bailout”). Först konstaterade domstolen att enligt lydelsen i artikel 125 så är varken unionen eller medlemsstaterna förbjudna att bevilja stöd till annan medlemsstat, vilket också framgår när denna artikel läses tillsammans med artiklarna 122-123 FEUF.[603] När den sedan skulle avgöra vilka former av stöd som är förenliga, konstaterade domstolen att syftet med artikeln var att medlemsstaterna ska iaktta en sund finanspolitik och trygga den monetära unionens finansiella stabilitet, vilket understöddes av en hänvisning till förarbetena[604] i anslutning till artikel 125 FEUF.[605]

---

[598] Kutscher, a.a., s. 21.

[599] Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i mål C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet, p. 32 och Van Malleghem P-A. och Baeten N., Before the law stands a gatekeeper – Or, what is a “regulatory act” in Article 263(4) TFEU? Inuit Tapiriit Kanatami', CML Rev. 2014, s. 1187–1216, 1204.

[600] C-370/12, p. 135. EU-domstolens metodologiska angreppssätt i denna dom är omtvistat i doktrinen. Se Craig P., Pringle: Legal Reasoning, Text, Purpose and Teleology, Maastrich Journal of European and Comparative Law 2013, s. 3-11 och Beck G., The Legal Reasoning of the Court of Justice and the Euro Crisis – The Flexibility of the Court’s Cumulative Approach and the *Pringle* Case, Maastrich Journal of European and Comparative Law 2013, s. 635-648 samt slutligen Craig P, Pringle and the nature of legal reasoning, Maastrich Journal of European and Comparative Law 2014, s. 205-220. Beck är kritisk till domstolens avgörande från ett metodologiskt perspektiv medan Craig försvarar det.

[601] EUT L 91, 6.4.2011, s. 1.

[602] Artikel 125 FEUF har sitt ursprung i artikel 104 B i EG-fördraget (sedermera artikel 103 EG), vilken infördes i EG-fördraget genom Maastrichtfördraget.

[603] Jfr också mål C-62/14, Gauweiler m.fl., p. 100, som rör förarbetena till artikel 123 FEUF.

[604] Se förslag till fördrag om ändring av fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen i syfte att genomföra en ekonomisk och monetär union, Europeiska gemenskapernas bulletin, tillägg 2/91, s. 22 och 52.

[605] Det kan noteras att innan domen avkunnades i detta mål kom Tuori fram till samma tolkning utan hänvisning till förarbetena. Han använda sig av teleologisk tolkning och påpekade att förutom syftet att förmå medlemsstaterna att föra en ansvarsfull ekonomisk politik och därigenom avstyra förhoppningar om att ekonomiskt bistånd kan beviljas även

EU-domstolen förde ett liknande resonemang i mål *Wightman m.fl.*, angående Brexit.[606] Här använde sig domstolen av sin vanliga tolkningsmetod och kom fram till att tillämpningen av artikel 50 FEU styrs av den medlemsstat som har initierat utträdesprocessen, dvs. att medlemsstaten som begärt utträde bestämmer själv om den ska lämna unionen eller om den ska dra tillbaka sin begäran. Domstolen fann sedan stöd för denna tolkning i förarbetena till artikel 50[607] och artikel 68 i Wienkonventionen.[608]

Numera är det också enklare att få tillgång till förarbeten till EU:s primärrätt i och med att förarbetena till fördraget om EU:s konstitution, sedermera Lissabonfördraget, finns tillgängliga via internet.[609] Eftersom EU:s grundfördrag har blivit mer detaljerade och komplexa har en ny metod, den s.k. konventsmetoden, införts som allmän metod för att ändra i fördragen.[610] Mängden förarbeten är därför större och deras tillgänglighet betydligt bättre än då ursprungsfördragen förhandlades fram på 1950-talet.[611] När arbetet med fördraget om EU:s konstitution inleddes tillsattes sålunda ett konvent[612] där representanter från bl.a. medlemsstaterna och dåvarande gemenskaps-institutioner tillsammans diskuterade dess innehåll (om hur EU:s framtid skulle se ut). Även om fördraget om EU:s konstitution röstades ner i folkomröstningar i Frankrike och Nederländerna år 2005 så låg det

när den har misskötts, dvs. avvärja moral-hazard, har artikeln ett ytterligare allmänt syfte, nämligen att upprätthålla den ekonomiska stabiliteten i euroområdet som helhet. Det var med stöd av detta andra syftet som Tuori ansåg att medlemsstaterna har rätt trots ordalydelsen i artiklarna 122 och 125 att bevilja ekonomiskt stöd vid extraordinära omständigheter (se Tuori K., The European Financial Crisis – Constitutional Aspects and Implications, EUI Working Papers LAW 2012/28, s. 1-49, s. 24).

606 C-621/18.

607 Se p. 68 i domen.

608 Se p. 71 i domen.

609 Även på sin tid så publicerades en del av förarbetena till bl.a. Amsterdamfördraget, se Öberg U., Några anteckningar om användningen av förarbeten inom gemenskapsrätten, JT 2000-01:2, s. 492-507, s. 497.

610 Se Bergström C-F., Defending Restricted Standing for Individuals to Bring Direct Actions Against 'Legislative' Measures: Court of Justice of the European Union Decision of 3 October 2013 in Case C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami and Others v European Parliament and Council, European Constitutional Law Review 2014, s. 481-499, s 498.

611 Sedan 1994 finns förarbetena tillgängliga i Europeiska Unionens historiska arkiv vid European University Institute i Florens (Italien).

612 Europeiska rådet beslutade i Laeken i december 2001 att sammankalla ett konvent (SN 300/1/01REV1) med företrädare för medlemsstaternas och för kandidatländernas stats- och regeringschefer, medlemsstaternas och kandidatländernas nationella parlament, Europaparlamentet, Europeiska kommissionen, Ekonomiska och sociala kommittén, Regionkommittén, arbetsmarknadens parter och Europeiska ombudsmannen.

bakomliggande arbetet till grund för diskussioner på den efterföljande regeringskonferensen.[613] Konventets förslag till konstitution som undertecknades i Rom år 2004 antogs därför i huvudsak av regeringskonferensen i Lissabon 2007 som undertecknade Lissabonfördraget. Konventsmetodens betydelse för EU-domstolarnas syn på förarbeten märks särskilt tydligt i mål *Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet*[614] som rördes tolkning av artikel 263 fjärde stycket FEU.[615] Tribunalen konstaterade, efter att ha gjort en bokstavstrogen och teleologisk tolkning av bestämmelsen, att begreppet regleringsakter inte omfattar lagstiftningsakter, vilket den påpekade bekräftades av dess tillkomsthistoria, varvid hänvisades till en följenot som presidiet för konventet (Europeiska konventets sekretariat, CONV 734/03) utfärdade den 12 maj 2003.[616] Tribunalens beslut överklagades till domstolen[617] som tolkade artikel 263 fjärde stycket FEU på samma sätt som tribunalen hade gjort. Domstolen påpekade att tolkningen av en unionsrättslig bestämmelse inte endast ska ske utifrån bestämmelsens ordalydelse och dess ändamål, utan även utifrån sammanhanget och samtliga unionsrättsliga regler. Den tillade också att tillblivelsen av en unionsrättslig bestämmelse även kan vara relevant för tolkning av densamma, med hänvisning till mål Pringle, som nämndes ovan.[618]

Även i målet *parlamentet mot kommissionen*,[619] som rörde under vilka förutsättningar som kommissionen har befogenhet att anta rättsakter med allmän räckvidd som inte är lagstiftningsakter, och som kompletterar eller ändrar vissa icke väsentliga delar av lagstiftningsakten enligt artikel 290 FEUF, hänvisade domstolen till att denna artikeln i huvudsak återger innehållet i artikel I-36 i förslaget till Fördrag om upprättande av en konstitution för

[613] Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 19 ff.

[614] T-18/10, EU:T:2011:419, p. 40 och 49. För en utförlig kommentar se Bergström C-F, a.a.

[615] Alla fysiska eller juridiska personer får på de villkor som anges i första och andra styckena väcka talan mot en akt som är riktad till dem eller som direkt och personligen berör dem samt mot en regleringsakt som direkt berör dem och som inte medför genomförandeåtgärder.

[616] Se också de förenade målen C-622/16 P – C-624/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori mot kommissionen, p. 25-26.

[617] C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet.

[618] Jfr även generaladvokat Kokotts påpekade i förslaget till avgörande i mål C-583/11 P att: ”Den ökade insynen före fördragsändringar medför nya möjligheter att tolka fördragen, vilket ska utnyttjas i kompletterande syfte om, såsom i förevarande mål, en bestämmelses betydelse är osäker med beaktande av dess ordalydelse, regelsammanhang och de syften som eftersträvas (C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet).

[619] Mål C-286/14.

Europa.[620] Vid tolkning av densamma hänvisades till förarbetena till detta fördrag.[621]

Bergström har mot denna bakgrund uttalat att:

> ”There is nothing unreasonable – or surprising – about the Court applying a historical method of interpretation to provisions of primary law. Quite the contrary, this is a logical consequence of the convention model underlying the Lisbon Treaty and of the importance which has now been given to that model in the constitutional construction of the European Union”.[622]

En intressant diskussion om förarbetenas framtida roll i EU-rätten, med anledning av denna sentida rättsutveckling, har också förts av Miettinen och Kettunen som i en artikel analyserar på vilket sätt EU-domstolen har förhållit sig till förarbeten till fördragsbestämmelser i tre relativt sena mål.[623] I alla tre målen använde EU-domstolen enligt författarna förarbeten på ett statiskt sätt, dvs. de användes för att bekräfta de fördragsslutande parternas intentioner. De anser därför att en ökad användning av förarbeten riskerar att leda till konservativa (statiska) resultat, vilket avviker från EU-domstolens normalt dynamiska tolkning. Miettinen och Kettunen argumenterar för att förarbeten inte bör betraktas som en slutprodukt, utan snarare som en del i ett ramverk där den dömande verksamheten är en del av den konstitutionella konstruktionen. Förarbetena bör sålunda enligt deras mening bli en mer betydelsefull komponent i EU-domstolens teleologiska tolkningsmetod.[624]

#### *3.3.5.3 Förarbeten till EU:s rättighetsstadga*

När det gäller förklaringarna till stadgan så skiljer de sig från förarbetena till fördragen eftersom det hänvisas uttryckligen till dem både i artikel 6 FEU och i artikel 52.7 i stadgan. I dessa artiklar anges det att domstolarna i unionen och i medlemsstaterna ska vederbörligen beakta de förklaringar som utarbetats för att ge vägledning vid tolkningen av stadgan. I inledningen till dokumentet som innehåller förklaringarna så framgår det att dessa inte i sig har rättslig status

[620] EUT C 310, 2004, s. 1.

[621] Mål C-286/14, parlamentet mot kommissionen, p. 44. Se även mål C-427/12, kommissionen mot parlamentet och rådet, p. 36.

[622] Se Bergström C-F., a.a., s. 498.

[623] Se Miettinen S. och Kettunen M., Travaux to the EU Treaties: Preparatory Work as a Source of EU Law, Cambridge Yearbook of European Legal Studies 2015, vol. 17, s. 145-167.

[624] Ibid.

men att de utgör ett värdefullt tolkningsverktyg avsett att klargöra stadgans bestämmelser.[625]Innehållet i förklaringarna till de olika artiklarna består till största delen av hänvisningar till motsvarande artiklar i Europakonventionen och till rättspraxis från Europadomstolen i Strasbourg samt till EU-domstolens rättspraxis.[626] Även till Lissabonfördraget bifogades det en förklaring angående stadgan där det bl.a. anges att den inte utvidgar tillämpningsområdet för unionsrätten utöver unionens befogenheter och inte fastställer någon ny befogenhet eller uppgift för unionen, och ändrar inte de befogenheter och uppgifter som fastställs genom fördragen.

Enligt Lenaerts och Gutiérrez-Fons tycks dessa förklaringar ha ett högre tolkningsvärde än förarbeten i allmänhet, eftersom både upphovsmännen till Lissabonfördraget och till stadgan fäste stor betydelse vid förklaringarna och därmed ville göra det svårt för EU-domstolen att tolka bestämmelser i stadgan i strid med förklaringarna.[627] Detta har sedermera bekräftats av EU-domstolen som numera regelmässigt utgår från dessa förklaringar vid sin tolkning av stadgans bestämmelser.[628] Här skulle man alltså kunna säga att en särskild typ av förarbeten inom EU-rätten fått en konstitutionellt skyddad status och därmed en ställning som t.o.m. är mer långtgående än vad som är fallet i svensk rätt.[629]

#### *3.3.5.4 Förarbeten till EU:s sekundärrätt*

Motsvarande kritik som mot användningen av förarbeten vid tolkning av fördragsbestämmelser, har också framförts när det gäller tolkning av sekundärrätten. Lenaerts har t.ex. påpekat att *bristande tillgänglighet* av förarbetena kan vara en förklaring till att domstolen i början av den europeiska integrationen inte lät dessa spela en större roll vid tolkningen av sekundärrätten, eftersom de i allmänhet inte offentliggjordes i EGT (nuvarande

[625] Förklaringar avseende stadgan om de grundläggande rättigheterna, EUT C 303, 14.12.2007, s. 17–35, s. 17.

[626] Det ska dock påpekas att även om det följer av förklaringen till artikel 52.3 i stadgan att denna artikel syftar till att trygga det nödvändiga sammanhanget mellan rättigheterna i stadgan och de motsvarande rättigheter som säkerställs genom Europakonventionen, så ska detta ske utan att detta inkräktar på unionsrättens och Europeiska unionens domstols autonomi, se C-601/15 PPU, N, p. 47 och C-294/16 PPU, JZ, p. 50.

[627] Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 41.

[628] Se t.ex. målen C-617/10, Åkerberg Fransson, p. 20, C-283/11, Österreichischer Rundfunk, p. 42 och C-279/09, DEB, p. 32.

[629] Se Bergström och Hettne, Introduktion till EU-rätten, a.a., s. 65.

EUT).[630] Generaladvokaten Warner var väldigt tydlig i sitt förslag till avgörande i mål *Milac mot Hauptzollamt Freiburg*,[631] att det inte ska hänvisas till icke publicerade förarbeten vid tolkning av förordningar om dessa inte är tillgängliga för alla.[632] När förarbeten är offentliggjorda förekommer det dock att EU-domstolen hänvisar till dem.[633]

Ett annat argument är själva lagstiftningsförfarandet. Tre institutioner är inblandade: kommissionen, Europaparlamentet och rådet. Det är inte säkert att innebörden av en förklaring till en rättsakt från en av institutionerna delas av de andra institutionerna. Det kan även vara så, som Generaladvokaten Warner har påpekat, att även om medlemmarna i rådet kan ha varit eniga om rättsaktens lydelse, betyder inte detta nödvändigtvis att de är eniga om dess innebörd (uttalandet skedde med anledning av att ett icke publicerat kommissionsförslag till en rådsförordning ansågs kunna ligga till grund för tolkningen av den antagna versionen).[634]

Det ska också påpekas att det följer av fast rättspraxis att en *förklaring* (eng: declaration) i samband med antagandet av en rättsakt endast kan tillmätas betydelse vid tolkningen av densamma om förklaringen har kommit till uttryck i texten till den aktuella rättsakten, annars saknar förklaringen rättslig betydelse.[635]

Synen på förarbetens tillämplighet har emellertid även på detta område förändrats. Schønberg och Frick har i en artikel[636] fört fram ett antal faktorer som förklaring till denna utveckling. Bestämmelserna i rättsakterna som domstolen ska tolka har blivit mer detaljerade och tekniska än vad de var tidigare och förarbetena är mer tillgängliga nu för allmänheten eftersom de är tillgängliga via internet.[637] Enligt författarna använder emellertid EU-

[630] Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a, s. 21.

[631] Mål C-28/76, den engelska versionen.

[632] S. 1664.

[633] Se t.ex C-558/15, Vieira de Azevedo e.a, p. 34.

[634] Mål C-28/76, Milac mot Hauptzollamt Freiburg, s. 1664.

[635] Se t.ex. målen C-292/89, The Queen mot Immigration Appeal Tribunal, ex parte Antonissen, p. 18, C-242/08, Swiss Re Germany Holding, p. 62 och C-545/11, Agrargenossenschaft Neuzelle, p. 52.

[636] Schønberg S. and Frick K., 'Finishing, Refining, Polishing: On the Use of travaux preparatoires as an Aid to the Interpretation of Community Legislation', ELRev. 2003, s. 149-171.

[637] Ibid., s.155.

domstolen vanligen förarbetena för att bekräfta den tolkning som den har kommit fram till, även om de i några mål har kunnat se att förarbeten haft en mer självständig roll.[638]

Lenaerts och Gutiérrez-Fons har sammanfattningsvis anfört att även om förarbetenas betydelse har ökat så är deras roll förhållandevis begränsad i jämförelse med de andra tolkningsmetoderna.[639] Att detta synsätt delas av EU-domstolen följer av målet *Leffler*,[640] där domstolen uttalade att förarbeten inte med framgång kan åberopas till stöd för att en förordning inte ska ges en enhetlig tolkning då denna tolkning har till syfte att säkerställa en ändamålsenlig verkan av förordningens bestämmelser, så att förordningen tillämpas enhetligt inom unionen med iakttagande av dess syfte.

#### *3.3.5.5 Förarbetenas framtida betydelse*

En fråga som avslutningsvis ska tas upp är om förarbeten kan tänkas tillmätas en större roll som rättskälla i EU-rätten och därmed bli mer användbara för nationella domstolar. EU-lagstiftaren skulle kunna använda sig av förarbeten för att styra rättstillämpningen i önskad riktning. Att domstolar uppfattar sådana signaler ger ökad politisk legitimitet åt deras verksamhet. Samtidigt förutsätter ett sådant synsätt att förarbetena är entydiga. Det är naturligtvis svårt för EU-domstolen att beakta förarbeten som uttrycker oförenliga viljor. Det förekommer emellanåt att medlemsstaterna medvetet lämnar en fråga olöst. Förarbeten kan mot denna bakgrund inte användas på det sätt som sker i Sverige, där de kan bidra till preciseringar av en bestämmelses lydelse som inte framstår som entydig.

En intressant diskussion om förarbetenas framtida roll i EU-rätten har som framgått förts av Miettinen och Kettunen.[641] De anser att en ökad användning av förarbeten riskerar att leda till konservativa (statiska) resultat, vilket avviker från EU-domstolens normalt dynamiska tolkning och argumenterar för att förarbeten inte bör betraktas som en slutprodukt, utan snarare som en del i ett ramverk där den dömande verksamheten är en del av den konstitutionella konstruktionen. Förarbetena bör sålunda enligt Miettinen och Kettunen bli en betydelsefullare komponent i EU-domstolens teleologiska tolkningsmetod.

---

[638] Ibid, s. 168. Se också från senare tid t.ex. mål C-263/18, Nederlands Uitgeversverbond och Groep Algemene Uitgevers, p. 41-46.

[639] Lenaerts och Gutiérrez-Fons, To Say What the Law of the EU Is, a.a., s. 24.

[640] C-443/03, p. 43-47.

[641] Se Miettinen och Kettunen, a.a.

Personligen anser jag dock att det knappast är en slump att i de frågor där EU-domstolen funnit förarbeten användbara har det antingen varit i situationer då den politiska viljan varit outtalad på grund av att frågan varit av utpräglad rättslig art och de tillgängliga förarbetena har utformats av höga jurister, bl.a. EU-domstolens egna ledamöter (detta gäller t.ex. förarbetena till rättighetsstadgan), eller omvänt när frågan varit utpräglat politisk som t.ex. förbudet mot ekonomisk hjälp (bailout) vilket aktualiserades under den ekonomiska och finansiella krisen eller tolkningen av utträdesklausulen (artikel 50 FEU) i samband med Storbritanniens utträde (Brexit). I det senare fallen är det dock avgörande för att förarbeten ska kunna beaktas att de inte kolliderar med några grundläggande EU-rättsliga principer som påverkar EU-systemet i stort. EU-domstolen vakar över den rättsliga koherensen och kan ta större hänsyn till politiska ändamål om denna koherens inte rubbas. EU-domstolen är alltså mer lyhörd för lagstiftarens signaler i form av förarbeten nu än förr, men uttalade målsättningar (integrationsföresatser) direkt i fördragen lär fortsatt väga tyngre än uttalanden som inte återfinns i dem. Förarbeten kan pga. EU-samarbetets karaktär alltså inte få en liknande betydelse som de normalt har i t.ex. Sverige.

## 3.4. Summering och reflektion

Syftet med detta avsnitt har varit att jämföra tolkningstraditioner inom svensk rätt och EU-rätt. Det kan konstateras att det finns väsentliga skillnader. EU-domstolen har vid valet av tolkningstraditioner inspirerats av den allmänna folkrätten och det finns därför anledning att anta att de tolkningsprinciper som läggs till grund vid den EU-rättsliga tillämpningen i allmänhet avviker från de som är tongivande i medlemsländernas rättsordningar. Det kan vidare antas att denna skillnad blir särskilt stor i Sverige. Detta beror på både konstitutionella och rättskulturella faktorer. I Sverige är den lagstiftande makten på ett tydligare sätt än i andra EU-länder överordnad den dömande makten, vilket medför att svenska domstolar generellt sett använder sig av en mer återhållsam tolkningsstil än domstolar i många andra EU-länder. Detta skapar en tydlig kontrast till EU-domstolens åtminstone stundtals fria och starkt ändamålinriktade tolkningsstil.

EU-domstolen träder mot denna bakgrund in i den lagstiftande maktens sfär betydligt oftare än svenska domstolar och har därmed en mer rättsskapande funktion. Som nämndes inledningsvis finns det dock inte något rättssystem där

en bokstavstrogen tolkning kan vara allenarådande. Hur väl lagstiftaren än väljer att formulera sig kan den faktiska verkligheten inte fångas fullt ut, i synnerhet inte över tid, vilket gör att ny lagstiftning ständigt produceras och helt eller delvis ersätter äldre lagstiftning. I alla system måste det alltså finnas alternativ till den bokstavstrogna tolkningen och i alla system finns inslag av systematisk tolkning (sammanhanget) och teleologisk tolkning (ändamålet). Det som skiljer systemen åt är i vilken utsträckning rättstillämparen anlitar en systematisk och/eller teleologisk tolkning. Det är ingen tvekan om att det i detta avseende finns betydande förskjutningar i relationen mellan de olika tolkningsmetoderna i svensk rätt och i EU-rätten.

En påtaglig skillnad, som också nämndes inledningsvis, är att EU-domstolen har en tendens att föra samman de olika metoderna i en sammanvägd bedömning där de första två metoderna (bokstavstrogen och systematisk tolkning) utgör preliminära steg som avslutas med den teleologiska metoden. Denna slutsats dras också av Beck som påpekar att

> "…the ECJ follows an integrated or cumulative approach where it considers topoi from at least two or all three principal types of arguments – literal, systemic, and purposive – as a matter of course. That approach differs from the general three-stage model of judicial reasoning in that the ECJ does not accord a presumptive status to literal arguments as most other appellate and constitutional courts do in most circumstances, and may readily consider both systemic and purposive arguments even where the wording is tolerably clear, …".[642]

Slutligen kan konstateras att det som i allmänhet kännetecknar en svensk tolkningstradition har ett särskilt starkt genomslag på skatteområdet. I EU-rätten finns en återhållsamhet från EU-domstolen att ägna sig åt systematisk och teleologisk tolkning på det straffrättsliga området, om det innebär en avvikelse från en bestämmelses lydelse till den enskildes nackdel. En sådan återhållsamhet kan dock inte iakttas när det gäller skatterätt, vilket kommer att illustreras ytterligare i nästa kapitel som avser skillnader i synsätt när det gäller legalitet och rättssäkerhet. När svensk skatterätt anpassas till följd av de harmoniseringsdirektiv som utfärdas av EU på skatteområdet kan man därför förvänta sig en efterföljande kollision i själva tillämpningen när det gäller vilka tolkningsprinciper som ska användas för att utröna reglernas konkreta innehåll. Detta utvecklas i kapitel 5 som rör principen om förbud mot rättsmissbruk och dess kodifiering inom EU-skatterätten och 6 som rör den svenska skatteflyktslagen.

[642] Se Beck, The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU, a.a., s. 312.

# Kapitel 4 – Rättssäkerhet i Sverige och EU

*Legalitetsprincipen innebär att oklarheter i nationell lagstiftning som utnyttjas i strid med dess syfte bara kan korrigeras av lagstiftaren själv, inte av rättstillämpande organ, såsom domstolar. Rättssäkerhetsprincipen kräver i likhet med legalitetsprincipen förutsebarhet i lagstiftning och tillämpning vilket också talar för att oklarheter inte ska drabba t.ex. skattskyldiga. Vad som är ”oklart” beror dock på hur mycket vikt som läggs vid lagens bokstav respektive hur mycket det bakomliggande syftet beaktas, vilket tydligt kopplar innehållet i detta kapitel till de resonemang som förts i det föregående om tolkningsprinciper. I detta kapitel visas att den formella aspekten av rättssäkerhet, förutsebarheten, inte har lika stor betydelse i EU-rätten som den har i svensk rätt, i synnerhet inom skatterätten. I det EU-rättsliga systemet vägs rättssäkerhetsintressen mot andra intressen som koherens och likformighet (enhetlig rättstillämpning i hela EU). EU-rättens genomslag kan därför innebära att domare och andra rättstillämpare i Sverige behöver förändra synen på rättssäkerhet och legalitet vid tolkning av bl.a. den svenska skatterätten inom ramen för EU-rättens tillämpningsområde. Undersökningen i detta kapitel anknyter till den andra tolkningsfrågan: Vilka rättskulturella förhållanden kan innebära att den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk blir svår att tillämpa inom ramen för svensk skatterätt?*

## 4.1 Inledning

Rättssäkerhet är ett värde av stor betydelse i den västerländska rätten. I kravet på rättssäkerhet finns i synnerhet ett krav på förutsebarhet, dvs. en möjlighet för de som berörs av en rättsregel att förutsäga det rättsliga resultat som följer av regeln. Holmes uttryckte t.ex. redan år 1897 att:

> "[I]n societies like ours the command of the public force is intrusted to the judges in certain cases, and the whole power of the state will be put forth, if necessary, to carry out their judgments and decrees. People want to know under what circumstances and how far they will run the risk of coming against what is so much stronger than themselves."[643]

Att något är rättsosäkert kan därför bero på att en viss regel ger ett skönsmässigt utrymme till den som ska tillämpa den. Genom att ge rättsregler en tydlig precision (ett avgränsat tillämpningsområde) kan lagstiftaren öka rättssäkerheten. En närliggande fråga är i vilken utsträckning en regel kan fyllas ut genom tolkning som går utöver dess ordalydelse. Rättssäkerheten i formell mening ökar om rättstillämparen håller sig till en bokstavstrogen tolkning och fullt ut respekterar lagstiftarens "överhöghet". Lagstiftningen kan då inte anpassas till nya omständigheter, om det skulle innebära en avvikelse från lagstiftningens lydelse. Behöver lagstiftningen på detta sätt anpassas eller justeras, ankommer de på lagstiftaren att göra detta (inte domstolar och andra rättstillämpande organ). Detta är betecknande för den s.k. legalitetsprincipen, vilken bl.a. innebär inget straff utan lag (nulla poena sine lege). Legalitetsprincipen är dock inte en del av rättssäkerheten, utan snarare ett krav på rättstrygghet i en rättsstat.[644]

I den europeiska diskursen placeras dessa värden – rättssäkerhet och legalitet – normalt under samlingsbegreppet "Rule of Law", [645] som på svenska kan översättas med rättsstatsprincipen. För att en rättsstat ska anses föreligga brukar två krav uppställas på utövningen av den offentliga tvångsmakten. För det första ska maktutövningen ske inom lagens gränser så att myndigheter inte skönsmässigt inkräktar på medborgarnas rätt till personlig frihet och egendom. För det andra ska det råda likhet inför lagen.[646]

Rättsstatsprincipen betraktas dock vanligen inte som absolut.[647] Raz anser t.ex. att rättsstatsprincipen framför allt är en måttstock mot vilken ett visst

---

[643] Holmes O.W., The Path of the Law, Harvard Law Review 1897, s. 557-578, s. 557.

[644] Se Wennerström E., Rättsstat och rättssäkerhet i EU, SvJT 2017, s. 27-37, s. 27, 30.

[645] Se t.ex. Rawls J., A Theory of Justice, revised edition, Oxford university press 1999, s. 206-213.

[646] Welinder C, Beskattning av inkomst och förmögenhet, a.a., s. 308. Se också artiklarna Begreppet rättsstat, s. 21-41 och Rättsstaten i 1974 års regeringsform, s. 109-126 av Frändberg Å., respektive Sterzel F., i Rättsstaten – rätt, politik och moral, Iustus 1996.

[647] Se MacCormick N., Rhetoric and The Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning, Oxford University Press 2005, s. 31, där det uttrycks att " There is a risk of misunderstanding the

rättssystem bör mätas.[648] Att ett samhälle fullt ut respekterar ”Rule of Law” gör det inte nödvändigtvis till ett gott samhälle och det samhälle som avviker från denna princip är inte nödvändigtvis ett ont samhälle.[649] I vissa fall väger helt enkelt andra samhällsintressen tyngre.[650] Dessa intressen kan uttryckas på olika sätt såsom skälighet, billighet och rättvisa. I alla rättssystem torde det finnas en motvikt till framför allt kravet på förutsebarhet när regler tillämpas enligt sin bokstav i situationer som de inte är avsedda för, om resultatet blir orimligt. Detta beror emellertid på hur rättssäkerhet definieras. Om andra värden än förutsebarhet integreras i själva rättssäkerhetsbegreppet, saknas behov av avvägningar i förhållande till dessa värden. Om ett snävare rättssäkerhetsbegrepp med betoning på förutsebarhet i formell mening utgör utgångspunkt, finns större behov av att ta hänsyn till andra värden och principer i enskilda fall. Som vi såg i kapitel 1 växte ett sådant korrigeringsverktyg fram i den romerska rätten, vilket i dag utgör den idémässiga grunden för förbudet mot rättsmissbruk. Rättsmissbruk tas upp särskilt i nästa kapitel. I detta kapitel ska istället olika perspektiv på legalitet och rättssäkerhet i svensk rätt respektive EU-rätten behandlas.

---

‘Rule of Law’ as an ideal taken in isolation. Then, perhaps, we stress its more static aspects, that promise legal certainty and security of legal expectations. But it has a dynamic aspect as well, illustrated by the rights of the defence, and the importance of letting everything that is arguable be argued. In this dynamic aspect, the arguable character of law is no antithesis of the Rule of Law, but one of its components. This, however, is only a pretence at reconciliation if the ‘orthodox’ view about legal reasoning is not itself sustainable.”

[648] Raz J., “The Rule of Law and Its Virtue” i The Authority of Law: Essays on Law and Morality, Oxford Scholarship Online: March 2012, s. 211.

[649] Se Prebble, R. och Prebble J., Does the Use of General Anti-avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, Victoria University of Wellington Legal Research Papers nr 8/2012, s. 40. Krygier M. uttrycker det på följande sätt: “… the rule of law is obviously not sufficient for a good society. At most it is necessary.”, False Dichotomies, True Perplexities, and the Rule of Law (Universalism and Local Knowledge in Human Rights, Kluwer 2003, s. 1-22, s. 9): Hämtat från https://escholarship.org/uc/item/2c73f0sz.

[650] Se Krygier, a.a., s. 9.

## 4.2 Rättssäkerhet i svensk rätt

### 4.2.1 Inledning

I svensk rätt har den formella sidan av rättssäkerhet och i synnerhet kravet på förutsebarhet fått ett starkt genomslag. I en offentlig utredning från 1993 uttrycktes att en central rättssäkerhetsaspekt i ett modernt samhälle är kravet att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Rättstillämpningen blir annars inte förutsebar och riskerar att förlora den legitimitet som fordras för att medborgarna ska sätta sin tillit till den dömande verksamheten. Detta ställer i sin tur krav på en fixerad prioritetshierarki mellan olika rättskällor, att beslutsförfarandet är rationellt och att de rättsliga avgörandena är väl motiverade, så att resonemanget kan kontrolleras.[651] Gustavsson, som i sin avhandling belyste rättssäkerhetsprincipen, har betonat denna princips betydelse på en samhällelig nivå, eftersom den förmedlar viktiga värden mellan samhället och rätten – förtroende för rätten i stort – och då den representerar och skyddar vissa sociala och demokratiska värden såsom likhet inför lagen och rättsliga säkerhetsmekanismer för de enskilda. [652] För rättsvetenskapen tjänar rättssäkerheten som ett bland flera övergripande tolkningsschema vid tolkning och analys – legalitetsaspekter och andra relationer till mer övergripande rättsprinciper. För den praktiske rättsdogmatikern har rättssäkerheten slutligen ett juridiskt-tekniskt värde, bl.a. genom krav på förutsebarhet, besvärsmöjligheter och preciserad lagtext. [653]

Synen på rättssäkerhet inom svensk rätt framstår dock mot bakgrund av de senaste 70 årens rättsvetenskapliga debatt som tämligen splittrad. Detta är i och för sig inte förvånande. Principen om rättssäkerhet är av naturen diffus, kanske mer än någon annan allmän rättsprincip och dess precisa innehåll är svårt att fastställa.[654]

En mycket omfattande förteckning av vad som kan omfattas av begreppet rättssäkerhet, i ett svenskt perspektiv, har lagts fram av Peczenik, samtidigt

[651] Se SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s. 76.

[652] Gustavsson H., En rättsvetenskaplig studie av sociala rättigheter och rättssäkerhet, Lunds universitet 2002, s. 315.

[653] Ibid.

[654] Tridimas, The General Principles of EU Law, a.a., s. 243, Groussot, Creation, Development and Impact of the General principles of Community Law, a.a., s. 57. Prop. 1993/94:151, Rättssäkerhet vid beskattning s. 69, och Raitio. J., The Principle of Legal Certainty in EC Law, Springer 2003, s. 379.

som han medger att språkbruket är komplicerat och skapar förvirring. I hans bok *Vad är rätt?*[655] hänvisar han närmare bestämt till Beyers[656] sammanställning av de olika delarna som ingår i begreppet rättssäkerhet. Dessa är:
- legalitetsprincipen, lagstöd för myndigheters och domstolars handlande
- krav på klar och tydlig lag
- förbud mot retroaktiv strafflag
- förbud mot analogisk tillämpning av strafflag
- kravet att åklagaren ska styrka sin talan
- objektivitetsprincipen
- förbud mot godtycke
- krav på saklighet och opartiskhet hos domstolar och förvaltningsmyndigheter
- kommunikationsprincipen innefattande aktinsyn
- rätt att ta del av vad som tillförts saken och rätten att yttra sig
- förbud mot otillbörlig maktanvändning
- domstolsprövning av administrativa beslut
- domstolskompetens
- rätt att överklaga inklusive besvärshänvisning
-skyldighet att motivera beslut
- kontrollmöjligheter såsom genom JO etc
- avgörande inom rimlig tid
- offentlighetsprincipen
- offentliggörande av praxis
- muntlig förhandling
- begränsning av förekomsten av specialdomstolar
- domstolars och förvaltningsmyndigheters självständighet.

Peczenik framhåller samtidigt att kataloger av detta slag är föränderliga och omstridda.[657] Klart är dock att Peczenik har en vidare syn på rättssäkerhet än många andra företrädare i den svenska juridiska doktrinen. För Peczenik omfattar rättssäkerhet uppenbarligen mer än förutsebarhet i lagstiftning och rättstillämpning (formell rättssäkerhet). Resultatet måste också bli godtagbart, s.k. materiell rättssäkerhet. Jag återkommer till denna diskussion längre fram. I ett svenskt konstitutionellt perspektiv återspeglas begreppet rättssäkerhet i regeringsformen (RF). I 1974 års regeringsform skrevs flera av den

[655] Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 89.

[656] Beyer C., Vad är rättssäkerhet? Festskrift till Gotthard Calissendorff, Norstedts 1990, s. 20 ff.

[657] Peczenik, Vad är rätt?, a.a. s.92.

demokratiska rättsstatens grundpelare in. All offentlig makt utgår från folket och den offentliga makten utövas under lagarna (1:1 RF). Riksdagen stiftar lagar (1:4 RF), medan rättsskipningen omhändertas av domstolarna (1:8 RF). I 2:10 andra stycket RF stadgas också att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten (förbudet mot retroaktiv skattelag, se avsnitt 6.4 nedan). Föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden (8:2 RF). I 2 kap RF nämns slutligen ett antal grundläggande fri- och rättigheter.

### 4.2.2 Hur definieras rättssäkerhet?

Det råder mot denna bakgrund ingen tvekan om att rättssäkerheten verkligen är en för rätten och rättsvetenskapen viktig och allmänt accepterad princip. Såsom nämnts ovan råder det dock oenighet om begreppets närmare innebörd. Något som möjligen illustrerar detta är att i proposition 2009/10:80 om en reformerad grundlag (den senaste grundlagsreformen) förekommer ordet rättssäkerhet 21 gånger, men utan närmare förklaring. Genom lag (2010:408) infördes ordet rättssäkerhet som rubrik i andra kapitlet i RF om grundläggande rättigheter. Sedan tidigare hänvisas det också i RF 8:22 till rättssäkerhet angående lagrådets uppgifter. Lagrådets granskning ska avse hur förslaget förhåller sig till rättssäkerhetens krav. Någon legaldefinition av rättssäkerhet ges dock alltså varken i lagtext eller i förarbetena, men antagligen anses här ”förutsebarhetens krav” – dvs. en formellt förstådd innebörd – och troligen har begreppet också, som Gustavsson hävdat, lämnats öppet även av det skälet att rättspolitiska frågor ska kunna falla in under lagrådets rättssäkerhetsgranskning.[658]

I SOU 1993:62 och proposition 1993/94:151 om rättssäkerhet vid beskattning diskuteras närmare om vad begreppet rättssäkerhet står för i dag. Principen om rättssäkerhet sägs uttrycka den grundläggande förutsättningen att enskilda måste ha kännedom om lagen så att de kan planera sitt handlande därutefter. Rättssäkerheten tar därvid sikte på de enskilda människornas behov av

[658] Gustavsson, a.a. s. 306 som hänvisar till Petrén G. och Ragnemalm, H., Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar, Publica 1980, s. 206.

säkerhet vid myndighetsutövning inom t.ex. straffrätten, den offentliga rätten och skatterätten, inte statens, kommunernas eller myndigheters behov.[659]

Utgångspunkten för rättssäkerhetsbegreppet är alltså att skydda den enskilde mot oberättigade anspråk och krav från den offentliga maktens sida.[660] Rättsliga beslut ska därför vara förutsebara, vilket uppnås genom att de är förankrade i rättsnormerna, dvs. att de som utgångspunkt har lagstöd; jfr 1 kap 1 § 3 stycket RF, den offentliga makten utövas under lagarna.[661]

I avsaknad av legaldefinition diskuteras den närmare innebörden av rättssäkerhet framför allt inom doktrinen. Begreppet delas ofta in i två huvuddelar: traditionell (formell) och materiell (substantiell) rättssäkerhet.[662] Sedan början av 2000-talet har det härutöver framförts att rättssäkerhet bör, när det gäller tillämpningen av sociallagstiftningen, också vara socialt godtagbar. I det följande tas dessa teorier upp.

### 4.2.3 Traditionell rättssäkerhet

Traditionell eller formell rättssäkerhet ska ses mot bakgrund av de sociala, politiska och ekonomiska värden som var tongivande i den rättsvetenskapliga och rättsteoretiska debatten under rättsstatsideologins framväxt under 1800-talet.[663] Rättssäkerhet härleds i detta sammanhang ur det ofta konträra motsatsförhållandet mellan staten och individen (individens okränkbara privata sfär, maktfördelningen, äganderätten och marknadens autonomi).[664] Rättsstatens formella rationalitet gör att rätten rättfärdigas med hänvisning till värdet av individualism och privat autonomi. De politiska rättigheter som värnas är därför negativt bestämda men sammanfaller funktionellt med rättsstatens positiva intressen. Reglernas förutsebarhet blir här av avgörande betydelse. Detta ger upphov till detaljreglerade, preciserade och generella normer, vilka gynnar denna aspekt av rättssäkerhet. Den traditionella

[659] Tikka utesluter dock inte möjligheten att analysera rättssäkerhet ur fiskus synvinkel, även om han framhåller att det främst är de enskildas säkerhet som normalt avses, se Tikka K. S, Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, nr 12, 1982, s. 8 f.

[660] Prop. 1993/94:151, s. 69.

[661] Peczenik, Rätten och förnuftet, a.a., s. 48.

[662] Bruun N. och Wilhelmsson T., Rätten, moralen och det juridiska paradigmet, SvJT 1983, s. 701-713, s. 707.

[663] Gustavsson, a.a. s. 323.

[664] Ibid.

rättssäkerhetsuppfattningen optimerar, kan man därför säga, rättsstatliga idéer med en stark emfas på förutsebarheten – en rättslig prediktabilitet.[665]

I denna uppfattning framhävs alltså de formella momenten som grundläggande, avgörande och tillräckliga. Att juridiska begrepp – även rättssäkerheten – alltså är endast neutrala eller formella, dvs. förment värdefria, är i grunden en rättspositivistisk uppfattning där åtskillnaden mellan rätt och moral, mellan regel och värde, är en central uppfattning.[666] Förespråkare för denna uppfattning av rättssäkerheten är bl.a. Jareborg och Frändberg vars åsikter kommer att tas upp längre fram.

### 4.2.4 Materiell rättssäkerhet m.m.

Den klassiska rättssäkerheten, dvs. formell förutsebarhet, har dock övergetts med tiden inom vissa områden. Detta sammanhänger med ett avståndstagande från ursprungliga rättsstatliga idéer till en välfärdsstatlig modell, med det allmänna intresset tydligare i centrum och där den individualistiska centreringen tonas ner. Begreppets kontext har förändrats så pass mycket att dess vedertagna traditionella innebörd numera synes för trång och därmed mist något av sin adekvans inom nya välfärdsstatliga områden. Gustavsson menar att man tydligt kan skönja en, låt säga, brytpunkt i förståelsen av rättssäkerheten. Det betyder att nya intressen – givetvis oförutsedda ett sekel tidigare – görs gällande och måste omfattas av ett bredare rättssäkerhetsbegrepp. Gustavsson anser dock inte att det äldre begreppet måste förkastas.[667]

En vidare definition av rättssäkerhet förespråkas mot denna bakgrund av bl.a. Aarnio och Peczenik eftersom de båda anser att förutsebarhetskriteriet inte är tillräckligt. Enligt Aarnio måste domaren besluta enligt gällande lag och samtidigt iaktta sådana värden och värderingar som är allmänt accepterade i samhället (*materiell rättvisa*). I begreppet rättssäkerhet möts på detta sätt två centrala element, nämligen rätten och värdena eller om man använder allmänt

[665] Ibid. Se också Jareborg, Regler och riktlinjer, a.a., s. 406.

[666] Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, a.a. Se även Raitio, J., Does the concept of rule of law have any material content? A Nordic point of view, Maastricht Journal of European and Comparative law 2018, s. 774-791.

[667] Gustavsson, a.a., s. 335.

språkbruk *rätt och moral* men inget av dessa element är dock tillräckligt för att i sig självt uppnå rättssäkerhet.[668]

Enligt Peczenik måste rättsskipning och myndighetsutövning i en demokratisk rättsstat vara förutsebar med stöd av rättsreglerna. Förutsebarheten är ett av rättsstatens och demokratins grundvärden.[669] Peczenik menar dock att rättsstatens normsystem inte är fullt legitimt om det genomsyras av stora orättvisor.[670] Rättssäkerhet innebär enligt honom ”att rättsliga beslut baserar sig på en förnuftig avvägning mellan hänsynen till lagen baserade förutsebarheten och etiska värden” och resultatet benämner han som *materiell rättssäkerhet*, vilket inkluderar ett krav på *etisk godtagbarhet*. Etiska värden ger han en vidsträckt definition som innefattar ekonomiska, fördelningspolitiska, miljöpolitiska och andra rättspolitiska värderingar som ytterst beror på vad som är gott för människor.[671]

Som nämnts ovan introducerar Gustavsson, genom sin avhandling, ett nytt moment i definitionen av rättssäkerhet: *social godtagbarhet*. Den sociala godtagbarheten utgår från förutsättningen att rättsliga beslut, även om de är förutsebara och rättsligt förankrade, kan få oförutsedda negativa konsekvenser i socialt hänseende. I de rättsliga situationer som involverar socialrättsliga frågor bör, enligt Gustavsson, en analys av de sociala konsekvenserna vara ett normalt inslag i en rättssäkerhetsbedömning och det rättsliga beslutet således vara socialt godtagbart.[672] Förutsebarheten får härmed ett avsevärt vidare omfång än det traditionellt givits i tidigare svensk rättsvetenskap. Gustavsson menar att ett rättsligt beslut, utöver att uppfylla legalitetsprincipen (som berörs nedan), ska ha acceptabla konsekvenser som är förutsebara i en vidare betydelse. Bland dessa acceptabla konsekvenser måste såväl rättslig och etisk-moralisk som social relevans uppmärksammas. Tre rättssäkerhetskonsekvenser kan således utskiljas enligt Gustavsson: formell rättssäkerhet som siktar på legalitet, materiell rättssäkerhet vilken syftar på beslutets legitimitet samt social rättssäkerhet som beaktar beslutets sociala funktion och godtagbarhet.[673]

---

[668] Aarnio A., The Rational as Reasonable. A Treatise on Legal Justification, D. Reidel Publ 1987, s. 3. Se även Wilhelmsson, T., Rättssäkerheten, rättsvetenskapen och de allmänna lärorna, Retfærd 33 (1986).

[669] Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 90.

[670] Peczenik, Juridikens teori och metod, a.a., s. 12.

[671] Ibid. s.12

[672] Gustavsson, a.a., s. 400.

[673] Ibid., s. 403

### 4.2.5 Kritik mot en vidgad definition av rättssäkerhet

Jareborg delar inte Aarnios, Peczeniks och Gustavssons definitioner av rättssäkerhet utan delar in rättssäkerheten som *säkerhet mot rättsordningen och säkerhet i rättsordningen*. Säkerhet mot rättsordningen (extern rättssäkerhet) indikerar behovet av individens säkerhet mot godtycke och skönsmässighet avseende rättsordningen. Säkerhet i rättsordningen (intern rättssäkerhet) syftar på behovet av den enskildes praktiska förmåga att uppfatta förutsebarheten i rättsliga angelägenheter.[674] Rättssäkerhet är ett rimligt rättsskydd mot statens legala maktutövning. Det värde som skyddas är den enskildes intresse av självbestämmande och livsplanering, men ytterst utgör rättsosäkerhet ett hot mot alla viktiga enskilda intressen: liv, hälsa, frihet, egendom etc.[675] Enligt Jareborg brukar rättssäkerhet i regel definieras som förutsebarhet i rättsliga angelägenheter, vilket han också anser är tillräckligt.[676] Han vänder sig emot att rättsliga beslut ska vara etiskt godtagbara, inte endast av den anledningen att det är oklart vad etisk godtagbarhet är utan också att det finns en potentiell motsättning mellan det som främjar förutsebarheten och det som på (annan) grund är moraliskt godtagbart eller önskvärt. Om tillämpningen av en rättslig regel innebär att det är förutsebart för den enskilde att vederbörande kommer att behandlas på ett sätt som inte är moraliskt godtagbart så är det, enligt denna utgångspunkt, inte rättssäkerhetsbegreppet som är absurt utan rättens innehåll. Enligt Jareborg bör man därför ”avstå från allt tal om formell och materiell rättssäkerhet” och att etisk grundad kritik av rätten snarast underlättas av att man använder rättssäkerhet enbart i betydelsen förutsebarhet.[677]

Frändberg tillbakavisar också Aarnios, Peczeniks och Gustavssons syn på rättssäkerhet. Han definierar, precis som Jareborg, rättssäkerhet som förutsebarhet i rättsliga angelägenheter. Med rättssäkerhet i denna mening avser Frändberg att rättssystemet ska tillhandahålla klara, tydliga och pålitliga svar på frågor av rättslig karaktär och därmed ska den enskilde kunna skyddas mot överhetens godtycke avseende rätten. Med överhetens godtycke avses här rättsbrist (brist på rättslig reglering), rättspervertering (gällande regler tillämpas inte), rättsmanipulering (nyckfulla rättsändringar) och retroaktiva regler.[678] Frändberg medger att rättssäkerhet i betydelsen förutsebarhet i rättsliga angelägenheter kan komma i konflikt med andra rättsstatsvärden

[674] Jareborg N., Straffrättsideologiska fragment, Iustus 1992, s. 81.

[675] Jareborg N., Prolog till straffrätten, Iustus 2011, s. 113.

[676] Ibid. s. 116.

[677] Ibid., s. 116.

[678] Frändberg Å., Om rättssäkerhet, JT 2000-01, s. 274 f.

(rättslikhet, rättssäkerhet, rättstrygghet och rättstillgänglighet), men påpekar att detta på intet sätt är unikt eller speciellt. I dessa situationer offras ett värde medan ett annat upprätthålls. Enligt Frändberg går det därför inte att dra slutsatsen att ingen rättssäkerhet föreligger även om lagstiftningen i sig är gravt kränkande, vilket som framgått även Jareborg anser.[679] De båda professorerna anser sammantaget att ”inget är absurt i att rättssäkerhet kan innebära att det är förutsebart att man av staten legalt behandlas på ett sätt som inte är moraliskt godtagbart.” Det som är absurt är rättens innehåll, men inte rättssäkerhetsbegreppet. Gräns har påpekat att ett accepterande av denna lösning innebär utifrån rättsinterna kriterier att det framstår som legitimt att tillämpa kränkande lagstiftning för att åstadkomma förutsebarhet i rättsliga angelägenheter. Detta innebär, enligt Gräns, ”att det enda som domstolarna kan och får – ja, kanske rentav ska – göra är att fastställa regeln.”[680]

Jareborg och Frändberg får även stöd av Tuori som anför att debatten mellan formella och substantiella versioner av rättssäkerhetsbegreppet borde avgöras med den rättsliga argumentationen i minnet.[681] Han menar att rättssäkerhetsbegreppet inte är något självändamål, utan ett verktyg i den rättsliga argumentationen. Från detta perspektiv frågar han sig om tillägget av substantiella element verkligen medför något argumentativt mervärde. Man kan, menar han, tvärtom hävda att ett substantiellt laddat rättssäkerhetsbegrepp blandar ihop synpunkter som står i ett spänningsfyllt förhållande till varandra och som i formuleringen av rättsliga begrepp och principer borde hållas isär för att möjliggöra deras avvägning mot varandra i enskilda fall. Om man inkluderar i en sådan rättsprincip som rättssäkerhet både formella och substantiella element, försvårar man snarare än befrämjar den rättsliga argumentationen vid lagstiftnings-, förvaltnings- och lagskipningsbeslut.[682]

## 4.2.6 Rättssäkerhetsbegreppet inom skatterätten

### *4.2.6.1 Inledning*

Det finns anledning att i detta sammanhang särskilt studera vilken roll rättssäkerhetsprincipen tillmäts inom skatterätten. Beskattning kan förvisso

[679] Jareborg, Straffrättsideologiska fragment, a.a., s. 90.

[680] Gräns M., ”Om rättsstatens värdekonflikter” i Festskrift till Åke Frändberg, Iustus 2003, s. 121-136, 131.

[681] Tuori K., Om rättssäkerhet och sociala rättigheter, a.a., s. 341 ff.

[682] Ibid.

sägas vara ett förvaltningsförfarande bland andra, men det har vissa egenheter, som är av betydelse ur rättssäkerhetssynpunkt. Till skillnad från när inkomstbeskattningen infördes 1862, då inkomstskatten var 1 %, är den numera som bekant av mycket stor betydelse för de enskilda hushållens ekonomi. Förfarandet sker årligen. Det bygger på att uppgifter lämnas under straffansvar och kan leda till sanktionsavgifter. Ett företräde för det fiskala intresset riskerar därför att slå hårt mot den enskilde. Balansen mellan det allmänna och de enskilda måste därför avvägas med yttersta noggrannhet. I en modern rättsstat räcker det inte att man har en i huvudsak bra förvaltning. Garantin för att balansen mellan det allmänna och de enskilda upprätthålls måste vara rättsreglerna och rättssystemet.[683] Ett tidigt, men ofta citerat, uttalande om dessa förhållande är Smiths syn på hur skattelagstiftning bör utformas från 1700-talet:

> "The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person. Where it is otherwise, every person subject to the tax is put more or less in the power of the tax-gatherer, who can either aggravate the tax upon any obnoxious contributor, or extort, by the terror of such aggravation, some present or perquisite to himself. The uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who are naturally unpopular, even where they are neither insolent nor corrupt. The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance, that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe, from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty."[684]

Gustavsson konstaterar i linje härmed att inom skatterätten har förutsebarhetskriteriet blivit dominerande, eftersom äganderätten, förfogandet över personliga resurser, utgör det aktuella ämnesområdet.[685] Han menar dock att när frågan om förutsebarhet ställs, bör också diskuteras vems förutsebarhetskapacitet som avses; är det den enskilde skattkyldiges förmåga eller bör som måttstock förutsättningsförmågan hos beskattningstjänstemän,

---

[683] SOU 1993:62, s. 80 f.

[684] Se Smith A., Wealth of Nations, The Harvard Classics 1909–14, Book V, II, Of the Sources of the General or Public Revenue of the Society, Stycke 25 II. Förutsebarhetskravet som anges här är en av Smiths fyra grunder för att uppnå ett rättvist skattesystem, se t.ex. Debelva F., European Union/OECD/International - Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers?, World Tax Journal 2018.

[685] Gustavsson, a.a., s. 343.

skatterådgivare och domare beaktas? I det förra fallet kan, för den enskilde, ett långt drivet krav på detaljreglering (som resultat av förutsebarheten) innebära att regelsystemet framstår som en labyrint; systemet mister överskådligheten, blir mindre förutsebart – en excess i detaljering och förutsebarhetsrationalism slår över i motsatsen. I det andra fallet är förutsebarheten och den formella rättssäkerheten främst anpassad till en kategori av medborgare, som själv eller genom sina juridiska rådgivare, väl känner till rättssystemets innehåll och som har intresse av att kunna operera strax intill det tillåtna. [686] Rättssäkerheten inom skatterätten har, enligt Gustavsson, kommit att betyda möjligheten att göra en säker ekonomisk kalkyl över de skattemässiga konsekvenserna av olika dispositioner. Att förutsebarheten även i skatterätten kan vara illusorisk framgår dock av att det ofta råder delade meningar om innehållet i gällande rätt.[687]

Gustavsson konkluderar att rättssäkerheten är ett viktigt intresse att skydda, men att det inte är detsamma som att alla skyddsvärda intressen är olika aspekter av rättssäkerheten.[688] Det intresse som tar sikte på att alla skattskyldiga fullgör sina skyldigheter och inte undandrar sig att betala sin skatt, till förfång för det allmänna och t.ex. lojala näringsidkare, som får svårare att konkurrera med sina mindre nogräknade konkurrenter, är naturligtvis också av stor betydelse, men det är inte ett rättssäkerhetsintresse i traditionell mening. Man talar då hellre om rättvisa vid beskattningen och beskattningens effektivitet.[689] Gustavssons observationer påminner om de som Kuylenstierna framförde i sin artikel Skatterätt och Privaträtt redan 1950,[690] där han påpekade att den skatterättsliga förvaltningsapparaten hade till syfte att förverkliga den eftersträvade jämnheten i beskattningen och därmed åstadkomma den avsedda skattefördelningen.[691] Hirschfeldt uttrycker också liknande tankar 1982 då han talar om att luckor och brister i systemet kan utnyttjas och ge stora fördelar. Problemet är, enligt Hirschfeldt, att ett invecklat

[686] Jfr även Hirschfeldt, J., Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, som påpekar att förutsebarhetskravet är viktigt men att man i den nordiska doktrinen tycks vara ganska ense om att förutsebarhetskravet inte kan drivas för långt. Den skatteplanerare som aktivt söker minimera skatten i gränslandet till det otillåtna får finna sig i att ta sig fram utan karta. Rapporten är publicerad i ”Rättssäkerheten i beskattningen”, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, nr 12 (1982), se s. 387.

[687] Gustavsson, a.a., s. 343.

[688] Ibid., s. 344.

[689] SOU 1993:62, s. 79 ff.

[690] Kuylenstierna C., Skatterätt och Privaträtt, Några reflektioner i anslutning till Seve Ljungmans avhandling ”Om skattefordran och skatterestitution”, a.a., s. 23.

[691] Ibid.

samhälle kräver en komplicerad detaljreglering som ofta leder till en alltmer bristande överskådlighet. Med tekniken att flitigt använda punktlagstiftning mot skatteflykt i kombination med restriktiv lagtolkning kan rättssäkerheten hotas.[692] Tikka anser att man i dylika konfliktsituationer kan reagera på olika sätt.

> ”Den eftersträvade obehöriga skatteförmånen kan avslås genom en fri, smidig lagtolkning, som i sin tur kan grundas på en skriven generalklausul eller en sedvanligrättslig norm som möjliggör ett dylikt avvikande tolkningssätt. Ett annat sätt att se på saken är att inte ingripa i den eftersträvade obehöriga skatteförmånen på lagtillämpningsnivå, utan anse förhindrade av kringgående av skatt vara en sak som ankommer på lagstiftaren.” [693]

Det sist sagda brukar betecknas som principen in *dubio contra fiscum*, dvs. att risken för att det är möjligt att kringgå den tänkta beskattningen ligger på lagstiftaren.[694]

Kjellgren anför i sin avhandling att denna princip skulle kunna användas vid de svåra fallen för att därigenom öka förutsebarheten för de skattskyldiga.[695] Han menar dock att en stark contra fiscum tolkning inte skulle gynna förutsebarheten utan det räcker ur ett förutsebarhetsperspektiv att huvudregeln är att skatteregler ges den tolkning som ligger närmast deras lydelse.[696]

Tjernberg menar att ur ett rättssäkerhetsperspektiv är ett analogiförbud som följer av legalitetsprincipen ett betydligt starkare och mer verksamt stöd för skattskyldiga än det stöd principen in dubio contra fiscum kan ge vid tolkning av oklar lagtext.[697] Ett av motargumenten som han framför är att det skulle vara stötande att skattskyldiga medvetet utnyttjar kryphål för att därigenom skapa en rättsosäkerhet.[698]

---

[692] Hirschfeldt, a.a., s. 390.

[693] Se Tikka, Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?, a.a., s. 17.

[694] Noteras kan att enligt Tikka föreligger inget principiellt hinder för att rättssäkerheten skulle kunna granskas ur fiskus perspektiv, om man betonar att beskattning kan anses som ett tvåpartsförhållande. Ibid. s. 8-9.

[695] Kjellgren J., Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus 1997, s. 63-65.

[696] Ibid., s. 64. Han tillägger dock att det i vissa fall kan vara motiverat att låta fiskus bära ansvaret om lagtext är oklar och om den skattskyldige inte har sökt att utnyttja detta faktum.

[697] Tjernberg M., ”Myten om in dubio contra fiscum” i Festskrift till Christina Moëll, Juristförlaget i Lund 2017, s. 437-447, s. 447.

[698] Ibid.

#### *4.2.6.2 Legalitetsprincipen och dess framväxt och betydelse inom svensk skatterätt* [699]

Redan på 1880-talet lyftes som framgått åsikten fram att den enskilde inte ska betungas av mer skatt än vad som följer av skattelagen. [700] Även behovet av klar lagstiftning och att lagstiftningen skulle sätta gränser för vad som var fritt vid taxeringen framhölls.[701] Senare tillkom även kritik mot analogier och att rättstillämpning förhöll sig fri från lagstiftningen.[702]

Legalitetsprincipen har utvecklats och varit mest behandlad inom straffrätten (*nulla poena sine lege* och *nulla crimen sine lege*). Principen formulerades av Anselm von Feuerbach år 1801 men dess innehåll hade då redan kommit till uttryck i den österrikiska strafflagen av år 1787 och den franska förklaringen om människans rättigheter från år 1789.[703] Principen kan också uttryckas ”som ett krav på maktutövningens normbundenhet i motsats till godtycke”.[704]

Diskussionen om den skatterättsliga legalitetsprincipen, *nullum tributum sine lege*, är dock betydligt yngre och kan i Sverige härledas tillbaka till 1947. Det var i sin bok ”Om skattefordran och skatterestitution”[705] som Ljungman hänvisade till detta begrepp. I boken kommenterar han bl.a. skillnaderna vid tolkning av skatterätt utifrån ett tyskt och ett svenskt perspektiv. I tysk rätt föreskrevs det att skattelagarna skulle tolkas med hänsyn till deras ändamål, deras nationalekonomiska betydelse och förhållandenas utveckling, vilket

---

[699] När det gäller legalitetsprincipen betydelse i svensk doktrin och praxis har jag främst utgått från kap. 3.2, Legalitetsprincipen i doktrin och praxis, i Anders Hultqvist avhandling Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen (Juristförlaget 1995).

[700] Noteras kan att Lagerroth har hävdat att det förhållandet att riksdagen har haft en urgammal rätt att beskatta sig själv kan vara överdrivet. Detta påstås följa av 57 § RF 1809 och 8:2 RF 1974 men enligt Lagerroth har dessa stadganden inte någon motsvarighet i tidigare svensk lagtext utan det har alltid talats om ”allmogens eller ständernas samtycke till gälder, konungen såg sig föranlåten pålägga undersåtarna”. Se Lagerroth F., 1809 års Regeringsform – dess ursprung och tolkning, Nordstedt & Söner 1942, s. 106. På sidorna 13 – 31 redogörs för övrigt utförligt för hur beskattningsrätten hamnade hos riksdagen.

[701] Rydin H. J., Reservation i skatteregleringskommitténs betänkande del I 1881, s. 165. Davidsson D., Kommentar till bevillningsförordningen, 1889, s. 82, 221.

[702] Davidsson, D., Om beskattning af spekulationsvinster såsom inkomst, Ekonomisk tidskrift 1907, s. 384 ff. Se även Davidsson, D., Vår inkomstskatts förtjänster och brister, Ekonomisk tidskrift 1934, s. 43 ff.

[703] Gustavsson, a.a., s. 175, not 237. Se också Sundell J-O., Legalitetsprincipen inom svensk Straffrättshistoria, JT 1994/95, s. 95-112, s. 97 och Sterzel, Legalitetsprincipen, a.a., s. 75-76.

[704] Sterzel, Legalitetsprincipen, a.a., s. 92.

[705] Ljungman S., Om skattefordran och skatterestitution, Almqvist & Wiksell 1947, s. 20 ff.

enligt Ljungmans tycke var en nog så radikal regel. Han ansåg att den härskande uppfattningen i Sverige i stället torde vara att, till följd av skatternas oftast mycket ingripande ekonomiska verkningar för den enskilde, rättssäkerheten borde sättas i främsta rummet vid hithörande författningars tolkning. Nära till hands låg enligt hans mening en jämförelse med den gräns för enskilda människors frihet som strafflagstiftningen utstakade. Han ansåg således att den ofta omdebatterade, men i svensk rätt aldrig övergivna satsen *nulla poena sine lege* kunde kompletteras med satsen *nullum tributum sine lege*. Till stöd för denna slutsats hänvisade han till rättspraxis där domstolarna fäst avgörande vikt vid skatteförfattningens ordalag.[706]

Ljungman kopplade således ihop legalitet med rättssäkerhet. Även Sundberg var av denna åsikt.[707] Några år senare påpekade Kuylenstierna, i sin ovan nämnda artikel,[708] att Ljungman, med hänsyn till rättssäkerheten, hade gått för långt då han betraktade den skatterättsliga legalitetsprincipen som ett slags motsvarighet till den som gällde inom straffrätten. Enligt Kuylenstierna stämde inte denna princip överens med svensk positiv rätt och han fann inte heller en sådan princip önskvärd. Vidare påpekade han att ”en viss analogisk lagtillämpning är även inom beskattningsrätten ofrånkomlig, om ej skattelagstiftningen skall svämma över alla bräddar och kravet på en jämn skattefördelning skall i alltför hög grad äventyras”.[709] När det gällde tolkning av skatteförfattningar påpekade Kuylenstierna att man inte utan vidare kunde i tvivelaktiga fall ge privaträttsliga synpunkter prioritet och presumera deras giltighet såsom Ljungman tycktes förorda. Tvärtom måste man söka gripa lagstiftarens intentioner,[710] vilka kan antas röra sig kring beskattningens

[706] Se t.ex. beträffande lagfartsstämpel, där förvärv av fast egendom genom tillskott vid bildandet eller skifte vid upplösande av bolag inte ansågs medföra skatteplikt såsom för köp och byte av fast egendom (not 8 – hänvisning till NJA 1921:5 och NJA 1917:63). Här framtvingade rättspraxis medvetet en uttrycklig lagändring.

[707] Sundberg H. G. F., Regeringsrätten, Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Norstedts 1955, s. 298-318, s. 317-318.

[708] Kuylenstierna C., a.a., s. 19 ff.

[709] Ibid. I efterföljande mening säger Kuylenstierna: ”Var gränsen för sådana analogisering inom skattelagstiftningens ram skall gå kan ofta kräva svår bedömning, vid vilken hänsyn till rättssäkerheten givetvis stundom kan ge utslaget”. Enligt Helmers kan skillnaderna mellan Kuylenstiernas och Ljungmans uppfattning om legalitetsprincipen ”icke sägas vara betydande” genom att hänvisa till Kuylenstierna:s uppfattning att beskattning ska vara allmän och likformig, se Helmers D., Kringgående av skattelag – Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt, Almqvist & Wiksells Boktryckeri 1956, s. 224.

[710] Se också Klackenberg H., uttalande i RÅ 1953 ref. 10, vilket finns återgivet i avsnitt 3.2.6.

effektivitet ur olika synpunkter för att uppnå den avsedda skattefördelningen, med beaktande av kravet på rättssäkerhet.

I sin artikel ”Om skattelagars tolkning och tillämpning” tar Sandström upp att Ljungman tycks hävda att analogisk tillämpning av skattelagar inte är tillåten mot bakgrund av satsen ”*nullum tributum sine lege*”.[711] Enligt Sandström är det dock i sak ofrånkomligt att Regeringsrätten i vissa fall har tillämpat skattelagarna analogiskt och hänvisar till praxis, vilket ger stöd för Kuylenstiernas ståndpunkt.[712]

I mitten av 1970-talet diskuterade sedan Hagstedt i sin bok Retroaktiv skattelag,[713] huruvida den straffrättsliga legalitetsprincipen borde vara tillämplig på skatterättens område. Han fann att förbudet om extenderande tolkning inom straffrätten också hade upprätthållits tämligen väl inom skatterätten och därmed hade hänsynen till rättssäkerhet satts i första hand. Han konstaterade därefter att man emellertid inte hade uteslutit en analog tillämpning till den skattskyldiges nackdel. Skattelagarnas tekniska utformning var så ofullständig att man tvingades göra undantag från en legalitetsprincip som man principiellt omfattar. Denna inskränkning av rättsskyddet var således, enligt Hagstedt, en konsekvens av lagstiftarens ofullkomlighet.[714]

Legalitetsprincipen innebär enligt Welinder samma år att enskilda inte kan påföras skatt utan lagstöd och att bestämmelserna i skattelagarna inte får utvidgas utöver sin föreskrivna räckvidd till skada för skattebetalarna. Han påpekade dock att legalitetsprincipen varken hindrar lagtolkning eller analogislut, eftersom det annars skulle krävas en långt mer fullständig och genomarbetad lagtext än skattelagens.[715] Welinder gör också skillnad på tolkningar som leder till fördelar respektive nackdelar för de skattskyldiga. I fall där ett analogislut ej behöver vara till nackdel för den skattskyldige kan det vara mer motiverat, eftersom denne inte lider någon skada genom att lita på att lagen ska tolkas efter bokstaven.[716]

---

[711] Sandström, Om skattelagars tolkning och tillämpning, a.a., s. 242.

[712] Ibid., s. 256-7.

[713] Hagstedt, Retroaktiv skattelag, Norstedts 1975.

[714] Ibid., s. 228-32.

[715] Welinder, C., Beskattning av inkomst och förmögenhet del 2, a.a. (8:e uppl., 1981, s. 189, 194 ff. Se även 2:a uppl. från 1972, s. 315).

[716] Ibid., 2:a uppl., 1972, s. 316.

En mer absolut inställning framfördes dock av Landerdahl under sent 1980-tal som menade att lagens ord måste ändras om riksdagen är missnöjd med lagtolkningen. Utgångspunkten i regeringsformen är enligt honom att legalitetsprincipen innefattar en tolkningsmaxim. Kravet på lagform innebär att varken myndigheter eller domstolar får gå utöver lagen när de ska pröva den viljeförklaring som ligger i lagtext och att förvaltningsmyndigheterna inte får skapa nya förutsättningar för att ta ut skatt. Han påpekade dock att det inte finns något som kan hindra domstolarna från att använda sig av reduktionsslut men att de har inte i princip rätt att ange nya förutsättningar för att ta ut skatt.[717] På 1990-talet framför Lodin m. fl. ett mer nyanserat synsätt då de, på samma sätt som Welinder, anför att legalitetsprincipen inte hindrar en fri tolkning av lagtexten, utan endast att den inte får vara till nackdel för skattebetalarna. Detta innebär att en ny skatt inte får påläggas utan stöd av lag och att de i lagen givna bestämmelserna inte får utvidgas utöver sin föreskrivna räckvidd till de skattskyldigas nackdel.[718] Hultqvist konstaterade sammanfattningsvis i sin avhandling om legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen,[719] att kravet på en föreskriftsbunden beskattning har vuxit fram successivt under 1900-talet och att enigheten om dess konsekvenser därför inte har förelegat. Den huvudsakliga anledningen till doktrinens krav har varit rättssäkerhetsskäl, framför allt förutsebarhetskravet. Doktrinen hävdade principen med större kraft, än vad som till en början var fallet i praxis. Föreskriftskravet synes emellertid ha vunnit insteg i Regeringsrättens praxis, så att det idag närmast uppfattas som en självklarhet. Hultqvist påpekade också att en annan fråga är vad föreskriftskravet tillmäts för konsekvenser, särskilt när det gäller frågan om extensiv tolkning och analog tolkning av skattelag.[720]

Legalitetsprincipen uttrycks alltså enligt honom som ett ”föreskriftskrav” även om detta också följer av rättssäkerhetsprincipen. Enligt Hultqvist tar legalitetsprincipen i skatterätten nämligen i första hand sikte på kravet att skatt ska ha stöd i föreskrift.[721] Det är dock inte möjligt att i lag reglera alla tänkbara

[717] Landerdahl G., Lagtolkning och lagstiftningsteknik – några funderingar kring skattelagstiftningens form och innebörd, i Mellankommunala skatterätten 1929-1988, Skatterättsliga studier 1988, s. 71-2.

[718] Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P. och Silverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur 1994, s. 513 (samma inställning kommer till uttryck i 2017 års upplaga av boken).

[719] Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen (Juristförlaget 1995).

[720] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, a.a., s. 86.

[721] Ibid**.** Se även Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, a.a., där han på s. 88 framhåller att legalitetsprincipen innebär att tolkningen ska ha objektivt stöd i lagbestämmelsens

situationer. Enligt Påhlsson kräver legalitetsprincipen att tolkning ska ha ”objektivt stöd i lagtextens lydelse” vilket kan leda till både för- och nackdelar för den skattskyldige.[722]

Hultqvist framhåller att ett rimligt antagande är att det av föreskriftskravet *e contrario* följer ett förbud mot analog tillämpning av skattelag, dvs. att man söker stöd för uttagande av skatt utanför föreskriftens tillämpningsområde,[723] en åsikt som också delas av Frändberg.[724] Påhlsson medger att ett analogiförbud är en logisk konsekvens av föreskriftskravet och att krav på lagstöd för uttag av skatt också innebär att analogier till den skattskyldiges nackdel normalt är förbjudna enligt RF 8 kap. 2-3 §§.[725] Likaväl har han påpekat att det inte råder något uttryckligt analogiförbud i praxis genom att hänvisa till RÅ 1992 ref. 76 (till fördel för den skattskyldige), RÅ 1995 not 83 (till nackdel för den skattskyldige) och HFD 2012 not 48.[726] Noteras kan att även Sterzel har diskuterat innebörden av legalitetsprincipen och i likhet med Påhlsson hävdade att det inte är möjligt att gå så långt som att lägga in ett

ordalydelse. Sterzel anser att all maktutövning ska ha författningsstöd, se Legalitetsprincipen, a.a., s. 92. Även om Sterzel i huvudsak diskuterar legalitetsprincipen roll inom förvaltningsrätten i sin artikel berörs även principen i ett vidare sammanhang. Bergström S. konstaterar i sin recension av Hultqvists avhandling i JT 1995/96 att Gustaf Petrén var pionjären bakom att föreskriftskravet inom skatterätten kopplat till 1974 års regeringsform fick den genomslagskraft det har idag och att Hultqvist fullföljer denna tradition genom sin avhandling på ett mycket förtjänstfullt sätt, s. 481-484, s. 482.

722 Påhlsson, Konstitutionell skatterätt, a.a., s. 89.

723 Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, a.a., s. 74. Se även Hultqvist, A., Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, SN 2016 s. 730-748, s. 731. På denna sida hävdas återigen att förskriftskravet innebär ett analogiförbud i skatterätten och till stöd för detta argument hänvisas till NJA 2016 s. 3 där HD på s. 14-15 i domen diskuterar analogisk rättstillämpning vid tolkning av straffbud för mord. Tikka påpekar emellertid i sin anmälan av Hultqvists avhandling i SN 1996 s. 52-58 att ”Det verkar ändå lite paradoxalt att Hultqvist konstruerar ett analogiförbud inom skatterätten utan stöd i ett speciellt lagstadgande medan ett förbud mot analog tillämpning av straffbud har införts genom uttryckligt stadgande i brottsbalken.

724 Se hans artikel Statutory Interpretation Against the Background of a General Typology of Interpretation i Meaning and Interpretation, Kungl. Vitterhets Historie och Antikvitets Akademin, Konferens 55, Almqvist & Wiksell 1998, s. 231-251, s. 245. Kristoffersson E., påpekar på s. 603-604 i sin artikel Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, SN 2013, s. 598-612, att ”Kravet på lagstöd, vilket tydligt följer av HFD:s praxis, kan dock inte förstås på så sätt att tillämpningen av skattelag endast begränsar sig till en ren lexikal tolkning av lagtexten. Gränsen för tolkning av skattelag får normalt anses gå vid att analogi och reduktionsslut inte är tillåtna.”

725 Se Påhlsson R., Kringgående av inkomstskattelag - en resa utan slut, SN 2016, s. 105-28, s.121.

726 Se Påhlsson, Principer eller regler?, a.a., s. 563.

generellt förbud mot analogisk lagtolkning i denna principen. Han påpekar dock att praxis visar att domstolarna är återhållsamma i sin tolkning.[727]

Enligt min mening är det viktigt att tillägga att det till skillnad från straffrätten saknas lagstöd för ett analogiförbud i skatterätten. Riksdagen införde ett analogiförbud i straffrätten den 1 juli 1994.[728] Även om det dessförinnan förekom mål där analogianvändning ägde rum, har en straffrättslig tillämpning till den tilltalades nackdel endast ansetts försvarligt med stöd av synnerliga skäl.[729] Jag håller med Tikka om att skälen för ett analogiförbud inom straffrätten är mer övertygande än inom skatterätten. Det går inte att rakt av dra paralleller mellan straffrättsliga sanktioner och hur skattebördan ska fördelas mellan skattskyldiga. [730] Vidare har Tikka påpekat att ”minimering av straff är inte en stor juridisk industrigren medan minimering av skatter med syfte att få en oneutralt låg skattebelastning är ett stort och inbringande område för konsultverksamhet”.[731] Tikkas åsikt överensstämmer med vad som anförts av t.ex. Zimmer som ifrågasätter om det är rättsordningens (och i synnerhet domstolars) skyldighet att underlätta utvecklingen av denna konsultverksamhet.[732] Weisbach har vidare påpekat att det inte finns skäl för att skatterätt ska vara mer rättssäker än andra delar av lagstiftningen.[733] Tikka menar emellertid att det ligger i förutsebarhetsintresset att analogisk tillämpning i allmänhet måste ske med stor försiktigt. Lagstiftningens anpassning till nya ekonomiska fenomen kan dock tala för analog tillämpning.[734]

#### *4.2.6.3 Är legalitetsprincipen en regel eller en princip?*

Av avgörande betydelse för vilken ställning legalitetsprincipen har inom svensk skatterätt är som framgått om den ska anses som en regel (och därmed uppfattas som absolut, med tillhörande analogiförbud) eller som en princip

[727] Sterzel, Legalitetsprincipen, a.a., s. 93.

[728] SFS 1994:458.

[729] En kort redogörelse för dessa mål finns i Peczenik, Vad är rätt?, a.a., s. 357-58 och prop. 1993/94:130 Ändringar i Brottsbalken m.m., s. 15, där det framhölls att det anges att straffbud har tolkats analogt mest tydligt i NJA 1978 s. 452.

[730] Tikka K. S., Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, SN 1996, s. 52-58, s. 55.

[731] Ibid.

[732] Zimmer, In Defence of General Anti-Avoidance Rules, a.a.

[733] Weisbach, Formalism in the Tax Law, a.a., s. 876.

[734] Tikka, Anmälan av Anders Hultqvist Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, a.a., s. 55.

(och därmed kunna bli föremål för avvägning mot andra intressen och vidare tolkningar). I en artikel diskuteras denna fråga av Påhlsson.[735] Han jämför två domar från HFD, HFD 2011 ref. 79 och HFD 2011 ref. 42.

I mål 2011 ref 79 ansåg majoriteten att ett skogsavdrag kunde återföras till beskattning med stöd av ett lagrum i ett annat kapital i inkomstskattelagen, även om det inte följde av lydelsen i bestämmelsen om återföring. Minoriteten ansåg däremot att det saknades uttryckligt lagstöd för återföringen vilket stred mot legalitetsprincipen. Påhlsson håller med om att HFD:s avgörande medför ett materiellt tillfredsställande resultat och att motiveringen ger uttryck för en systematisk lagtolkningsmetod där inte bara paragrafer i ett kapitel utan även regler i olika kapitel läses i ett sammanhang. Vidare påpekar Påhlsson att detta är normalt för skatterätten, där man generellt strävar efter att uppfatta det komplicerade regelverket på ett sätt som är konceptuellt enhetligt och systematiskt korrekt.[736]

I mål 2011 ref 42 ansåg HFD att det inte gick att utläsa ur lagtexten att upphörandet av en verksamhet skulle förstås som så att den upphörde utan att den fördes över till någon annan även om det stod så i förarbetena. Regeln kunde således inte tillämpas till nackdel för den skattskyldige för det följde inte av lydelsen. Det var inte förutsebart för den enskilde att bestämmelsen skulle avse någon annan än denne. Påhlsson anser dock att det är förenligt med ordalydelsen att anse att verksamheten inte har upphört när den *de facto* fortfarande bedrivs, men av en annan person än tidigare. Han tycker att detta synsätt ger det materiellt riktigaste resultatet och därför fann han HFD:s resonemang mycket överraskande.[737]

Påhlsson slutsats av dessa två mål är att legalitetsprincipen, närmare bestämt kravet på lagstöd i det enskilda fallet för uttag av skatt, främst måste ses som en slags målsättning. Han menar därför att legalitetsprincipen får betraktas mer som en princip än en regel och hänvisar till Hultqvist definition av föreskriftskravet[738] som ”mängden rimliga lösningar”.[739] Det ska här inflikas att jag är tveksam till att HFD:s bedömning i mål 2011 ref 79 överensstämmer med Hultqvist synsätt. Den senare anser nämligen att en lagtillämpning som

[735] Påhlsson, Principer eller regler?, a.a., s. 554-70.
[736] Ibid., s. 560.
[737] Ibid., s. 562.
[738] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, a.a., s. 332.
[739] Påhlsson, Principer eller regler?, a.a., s. 562.

berövar en skattskyldig ett avdrag som följer av skattelagstiftningen bör vara en kompetensöverskridande åtgärd från domstolens sida. Bestämmelser får inte tillämpas utanför sitt betydelseområde (utanför rimliga tolkningar) för då skapas skattenormer som inte följer av föreskrifterna.[740]

Hultqvist uttrycker dock, enligt min mening, en mer nyanserad åsikt när även han kommenterar detta mål. Han hävdar i en artikel[741] att han har förståelse för både majoritetens och minoritetens tolkningar, ”dvs. som rimliga tolkningar av lagtexten, beroende på hur man ser på begreppsbildningen”. Han är nöjd med att HFD hamnar i ett 3-2-avgörande för det visar enligt honom den betydelse som legalitetsprincipen nu har fått.[742]

Inte heller denna ståndpunkt är, enligt min mening, invändningsfri, eftersom det var minoriteten som hävdade att den tolkningen som majoriteten hade gjort inte följde av bestämmelsens lydelse, vilket de ansåg stred mot legalitetsprincipen.

Hultqvist är inte ensam om att hävda att föreskriftskravet måste respekteras. Detta gör även Rydin i sin kommentar av mål 2011 ref. 79 i Skattenytt (2012).[743] Han anser att tolkningen av lagrummet inte kan beskrivas på annat sätt än att HFD lämnar det språkliga betydelseområdet och att tillämpningsområdet för paragrafen utvidgas trots att detta mycket precists angivits. Han anser att i dessa mål valde HFD att upprätthålla en viss ordning,[744] som lagtexten borde ha uttryckt, istället för att ha gjort en rimlig tolkning av lagtexten som skulle ha varit till fördel för de skattskyldiga. Bristfällig lagstiftning ska fiskus bära, menar Rydin, och inte de skattskyldiga.[745]

---

[740] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, a.a., s. 332.

[741] Hultqvist A., Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, SN 2013, s. 10-21.

[742] Ibid., s.14.

[743] Rydin U., Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD, SN 2012, s. 160-72. Rydin var ombud i målet, vilket han själv påpekar. Jag tycker dock att hans åsikt är representativ för den rättsuppfattning som präglat den svenska skatterätten.

[744] Påhlsson håller med om att HDF använder sig av en systematisk lagtolkningsmetod där regler i olika kapitel läses i ett sammanhang, Påhlsson, Principer eller regler?, a.a., s.560.

[745] Rydin, a.a., s. 171.

Föreskriftskravet vägde dock tyngre i mål nr 1960-12 (2012 ref. 48) där HFD fastställde Skatterättsnämnden beslut.[746] I beslutet konstaterade Skatterättsnämnden (SRN) att en sådan begränsad tillämpning av bestämmelsen i fråga visserligen skulle kunna anses strida mot lagstiftningens syfte men tillämpningsområdet för en bestämmelse kunde inte till skattskyldigas nackdel utsträckas till att omfatta även fall som inte omfattas av ordalydelsen i strid med den skatterättsliga legalitetsprincipen (jfr t.ex. RÅ 1999 not. 245). Undantagsbestämmelsen var således inte tillämplig på kapitalvinst som uppkom vid A:s avyttring av aktier i X AB.[747]

Hultqvist kommenterade också denna dom i Skattenytt[748] och menar att den ger stöd för legalitetsprincipens betydelse. Han anför att när majoriteten i SRN och sedermera HFD begränsar tolkningen till vad som kan förstås språkligt av föreskriften är det sålunda – som majoriteten i HFD också framhåller – en begränsning som motiveras av legalitetsprincipen – närmare bestämt kravet på en föreskriftsbunden beskattning (föreskriftskravet i legalitetsprincipen).[749]

Jag delar Påhlsson slutsats att lagstöd vid utkrävande av skatt främst måste ses som en målsättning och att dess funktion utgör ett värde som understryker behovet av språklig eller systematisk anknytning till lagstiftningen. Något absolut analogiförbud tycks inte upprätthållas i praktiken och vore, enligt min mening, att gå för långt. Det står dock klart att rättssäkerhets- och legalitetsprincipen väger tungt inom svensk skatterätt. I det följande ska diskuteras vilken betydelse EU-rätten kan ha på detta förhållande.

## 4.3 Rättssäkerhet i EU-rätten

### 4.3.1 Inledning

Skyddet för rättssäkerhet utgör en grundläggande rättsprincip inom EU-rätten, vilket är naturligt med hänsyn till att motsvarande princip också gäller inom

[746] Skatterättsnämndens förhandsbesked 2012-03-21 (dnr 61-11/D).

[747] Denna dom ledde till att lagen ändrades se Lag (2013:1106) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), Prop. 2013/14:27.

[748] Hultqvist, Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet, a.a.

[749] Ibid. s. 13.

ramen för medlemsländernas nationella rättssystem.[750] Principen som sådan omnämns inte i EU:s rättighetsstadga, men flera aspekter av rättssäker finns omnämnda i stadgan.[751] Principen om rättssäkerhet i EU-rätten och nationell rätt har inte exakt samma innehåll. Detta är dock inte överraskande då det även finns skillnader i hur rättssäkerhetsprincipen utformats och tillämpas i medlemsländernas nationella rättsordningar. Rättssäkerhetsprincipen formas alltid i viss utsträckning av sitt sammanhang och påverkas av den rättsmiljö den verkar i.[752]

Raitio delar in EU:s rättssäkerhetsbegreppet i tre huvudsakliga delar:
1. Formell rättssäkerhet, förutsebarhet
2. Faktisk rättssäkerhet
3. Materiell rättssäkerhet, godtagbarhet. [753]

Enligt Raitio kan faktisk rättssäkerhet betraktas som en blandning av formell och materiell rättssäkerhet (se diskussionen ovan).[754]

I förhållande till nationell rätt tillkommer i EU-rätten en viktig faktor, nämligen att EU:s rättsordning har andra rättssubjekt än en nationalstat. Detta för med sig att rättssäkerhetsprincipen har en annan funktion i EU-rätten än i en nationell rättsordning.

Inom EU-rätten är också Raitios andra aspekt av rättssäkerhet – faktisk rättssäkerhet – betydligt mer tongivande än t.ex. inom den svenska rätten. Inom ramen för en rättsordning som ska tillämpas lika i för närvarande 27 olika rättsmiljöer men samtidigt formas av politiska kompromisser som i vissa fall

[750] Jfr artikel 6.3 FEU: medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner utgör allmänna rättsprinciper i EU-rätten.

[751] I dess avdelning Rättskipning hänvisas det till att unionsmedborgarna; har rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol (artikel 47); presumeras vara oskyldiga och har rätt till försvar (artikel 48), omfattas av principerna om laglighet och att proportionalitet i fråga om brott och straff ska tillämpas (artikel 49) och har till slut rätt att inte bli dömd eller straffad två gånger för samma brott (artikel 50). Se också mål C-308/06, Intertanko m.fl., p. 69 ff.

[752] Jfr Raitio J., The Principle of Legal Certainty in EC Law, Springer 2003, s. 376**.**

[753] Ibid., s. 373.

[754] Raitio har också påpekat att principen om rättssäkerhet varken har definierats i EU:s primär- eller i sekundärrätt. Ofta är den sammankopplad med andra principer. Rättssäkerheten är på detta sätt en mångfacetterad princip som inte heller ha preciserats med någon precision i doktrinen. På det stora hela är det diskutabelt om det går att definiera den överhuvudtaget (Raitio, The Principle of Legal Certainty in EC Law, a.a., s. 125).

går ut över reglernas klarhet och precision, får vägledningsdokument av icke bindande natur stor betydelse för att skapa ökad rättssäkerhet. Även om anvisningar i form av riktlinjer, tillkännagivanden eller meddelanden inte är rättsligt bindande, handlar de ofta om tolkning av regler som är rättsligt bindande. Så länge kommissionen, eller någon annan upphovsman till dessa dokument, inte misstar sig, har de därför stor rättslig relevans. EU-domstolen har uttryckt detta som att även om sådana rättsakter inte har till syfte att skapa tvingande verkningar och inte kan skapa rättigheter som de enskilda kan åberopa vid en nationell domstol, saknar de ändock inte helt rättsverkningar, och att nationella domstolar därför är skyldiga att ta hänsyn till dem.[755]

En ytterligare dimension som tillkommer, och är viktigare i detta sammanhang, är dock att EU:s rättsordning är både fristående från och integrerad i medlemsstaternas nationella rättssystem.[756] Om det uppstår konflikter mellan EU-rätten och den nationella rätten kan därför nationella rättssäkerhetskrav behöva balanseras mot EU-rättens effektivitetskrav, dvs. att unionsrätten tillförsäkras ett enhetligt genomslag i samtliga EU-länder. Rättssäkerhetsprincipen kan således härledas från två skilda rättsordningar i EU:s medlemsstater (den nationella rätten eller EU-rätten), beroende på vilka rättsliga och faktiska omständigheter som är för handen. Detta är ett uttryck för en mer allmän följd av EU-rättens inverkan på nationell rätt som på engelska har betecknats ”inter-legality”.[757]

På motsvarande sätt får legalitetsprincipen en annan betydelse när den betraktas i ett transnationellt sammanhang som EU. Inom ett medlemsland betecknar legalitet som vi har sett förhållandet mellan medlemsstatens maktutövning, rättsordningen och rättssubjekten. EU:s legalitetsprincip har emellertid främst betydelse för gränsdragningen mellan EU-rätt och nationell

[755] C-322/88, Grimaldi, p. 18: Vad för det tredje avser avsnitten 6 och 7 i kommissionens riktlinjer, konstaterar domstolen först att även om dessa riktlinjer inte har till syfte att skapa tvingande verkningar ska de nationella domstolarna vid avgörandet av de mål som pågår vid dem ta hänsyn till riktlinjerna, i synnerhet när dessa bidrar till tolkningen av nationella bestämmelser som antagits för deras genomförande, eller när de har till syfte att komplettera tvingande unionsrättsliga bestämmelser. Se också bl.a. målen C-207/01, Altair Chimica, p. 41 och C-410/13, Baltlanta, p. 64.

[756] Jfr Tuori K., European Constitutionalism, Cambridge 2015, s. 65.

[757] Se Amstut, M., In-between Words: Maleasing and the Emergence of Interlegality in Legal Reasoning, ELJ 2005, s. 781-2 och Chalmers D., Davies G. och Monti G., European Union Law, Cambridge University Press, s. 319. Angående inter-legality som begrepp se The challenge of inter-legality, (red.) Klabbers J. och Gianluigi P., Cambridge University Press 2019.

rätt, dvs. i grunden förhållandet mellan EU:s befogenheter och medlemsländernas kvarvarande befogenheter (legalitetsprincipen kallas därför också principen om tilldelade befogenheter, se artikel 4 FEU).

En konsekvens av detta är förbudet för nationella domstolar att själva pröva giltigheten av EU:s rättsakter, dvs. att i praktiken själva avgöra gränsen för EU-rättens tillämpningsområde.[758] Domstolen fastställde sålunda i mål *Foto-Frost* att de nationella domstolarna inte har befogenhet att ogiltigförklara rättsakter från EU:s institutioner.[759]

Denna exklusiva behörighet för EU-domstolen har till syfte att upprätthålla rättssäkerheten genom att säkerställa unionsrättens enhetliga tillämpning.[760] Det huvudsakliga syftet med den behörighet som tillerkänts EU-domstolen genom nuvarande artikel 267 FEUF är nämligen att säkerställa att de nationella domstolarna tillämpar unionsrätten enhetligt.[761] Denna enhetliga tillämpning

---

[758] Jfr Groussot, Creation, Development and Impact of the General Principle of Community law, a.a., s. 284. Detta har dock inte hindrat den tjeckiska högsta domstolen från att förklara att EU-domstolen har feltolkat unionslagstiftning, se härom i Robert Zbírals artikel, 'Czech Constitutional Court, judgment of 31 January 2012, Pl. ÚS 5/12. – A Legal revolution or negligible episode? Court of Justice decision proclaimed ultra vires, CML Rev. 2012, s. 1475–1491, s. 1482. Även den tyska författningsdomstolen förklarade i dom av den 5 maj 2020 att ett beslut som har antagits av Europeiska centralbanken är ogiltigt trots att EU-domstolen i C-493/17, Weiss m.fl., redan hade förklarat det som giltigt. Den tyska domen har bl.a. kommenterats av Maduro M. P.: Some Preliminary Remarks on the PSPP Decision of the German Constitutional Court, VerfBlog, 2020/5/06, https://verfassungsblog.de/some-preliminary-remarks-on-the-pspp-decision-of-the-german-constitutional-court/ och Editorial comments: Not mastering the Treaties: The German Federal Constitutional Court's PSPP judgment, CML Rev., 2020, s. 965 – 978.

[759] Mål C-314/85, Foto-Frost, p. 17. Se för senare mål C-362/14, Schrems, p. 62-64: "De nationella domstolarna har förvisso rätt att undersöka giltigheten av en unionsrättsakt, såsom ett kommissionsbeslut … . Dessa domstolar har emellertid inte befogenhet att själva ogiltigförklara en sådan rättsakt (…). Än mindre har de nationella tillsynsmyndigheterna (…) rätt att själva ogiltigförklara ett sådant beslut." Det påpekas vidare i domen att nationella domstolar har skyldiga att vilandeförklara målet och hänskjuta en giltighetsfråga till EU-domstolen för förhandsavgörande, för det fall att en nationell domstol bedömer att det finns fog för en eller flera av de grunder som parterna åberopar – eller som nämnda domstol i förekommande fall prövar ex officio – till stöd för att unionsakten ska anses ogiltig.

[760] Se mål C-314/85, Foto-Frost, p. 15–20 samt målen C-344/04, IATA och ELFAA, p. 27, C-119/05, Lucchini, p. 53 och C-362/14, Schrems, p. 62.

[761] Se mål C-66/80, International Chemical Corporation mot Amministrazione delle fianze dello Stato, p. 11. Se även i samma dom p. 12: När domstolen ser sig nödsakad att i enlighet med artikel 177 fastslå att en rättsakt från en institution är ogiltig tillkommer utöver kraven på enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten särskilt oavvisliga krav på

är särskilt viktig när giltigheten av en unionsrättsakt ifrågasätts. Om det rådde skilda uppfattningar mellan medlemsstaternas domstolar i fråga om giltigheten av unionens rättsakter skulle detta, som EU-domstolen uttryckte det i *Foto-Frost*, innebära ett äventyrande av enhetligheten i dess rättsordning och ett intrång i *grundläggande rättssäkerhetskrav*.[762]

Detta betyder i sin tur att inom ramen för EU-rättens tillämpningsområde,[763] som avgränsas av EU:s legalitetsprincip (kompletterad med subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna) måste EU:s legalitetsprincip och rättssäkerhetsprincip respekteras, men inte nödvändigtvis *ett* medlemslands motsvarande principer.[764] Det är alltså inte säkert att rättssäkerhetsanspråk som följer av den svenska rätten eller någon svensk legalitetsprincip (med tillhörande föreskriftkrav) kan upprätthållas inom ramen för EU-rättens tillämpningsområde. En förutsättning för detta är att dessa anspråk inte kommer i konflikt med EU-rätten, vilket EU-domstolen i sista hand avgör.
Frågor kring rättssäkerhet i EU-rätten uppstår alltså i relationer som inte har någon motsvarighet i medlemsstaterna, i synnerhet inte i enhetsstater som Sverige, där rättsliga nivåskillnader grundade på kompetensfördelning förekommer i mycket liten utsträckning. I det följande kommer jag mot denna bakgrund att dela in beskrivningen av rättssäkerhetsprincipen inom EU i tre huvudsakliga funktioner.

- Rättssäkerhetsprincipens generella betydelse i EU-rätten
- Rättssäkerhetsprincipens betydelse för det korrekta genomförandet av EU-rätten i medlemsstaterna
- EU:s rättssäkerhetsprincip i nationell tillämpning

---

rättssäkerhet. Det följer nämligen av själva karaktären av ett sådant fastslående att en nationell domstol inte kan tillämpa den rättsakt som fastslagits vara ogiltig utan att på nytt skapa stor osäkerhet kring frågan om tillämplig gemenskapsrätt.

[762] Mål C-314/85, Foto-Frost, p. 15. Se också C-72/15, Rosneft, p. 80.

[763] Se diskussionen om rättighetsstadgans och därmed EU-rättens tillämpningsområde i mål C-617/10, Åkerberg Fransson, p. 17-23. Se också C-395/15, Daouidi, p. 63 Om en rättslig situation däremot inte omfattas av unionsrättens tillämpningsområde är domstolen enligt sin fasta praxis inte behörig att pröva situationen, och de bestämmelser i stadgan som eventuellt åberopats kan inte i sig grunda någon sådan behörighet. Se även mål C-520/15, Aiudapds, p. 20.

[764] Se bl.a. mål C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, p. 41, där EU-domstolen betonade att frågan vilka delar av beskattningen som måste föreskrivas i lag (när det gällde en skatt som har harmoniserats av unionslagstiftaren, såsom mervärdesskatt) ska denna prövas mot bakgrund av legalitetsprincipen i beskattningshänseende, såsom en av unionsrättens grundläggande principer, *och inte mot bakgrund av en tolkning av denna princip i den nationella lagen* (min kursivering).

Den första situationen tar sikte på rättssäkerhetsprincipens betydelse inom EU-rätten i allmänhet. Här visas hur det inom det EU-rättsliga systemet säkerställs att enskildas och i vissa fall medlemsstaternas anspråk på rättssäkerhet inte träds för när. Den andra situationen rör vilka rättssäkerhetsanspråk som måste vara uppfyllda när medlemsstaterna genomför EU-rätten och utformar tillåtna undantag i förhållande till EU-rättens frihetsregler. Den tredje situationen rör mer specifikt EU-rättens tillämpning i medlemsstaterna då nationellt grundade rättssäkerhetsanspråk kan behöva balanseras mot EU-rättsliga effektivitetskrav. Det har då betydelse att själva rättssäkerhetsprincipen kan härledas från två skilda rättsordningar (den nationella rätten eller EU-rätten). Som kommer att visas förutsätts EU:s rättssäkerhetsprincip i sådana situationer vara vägledande. Efter denna genomgång kommer jag att särskilt diskutera tillämpningen av EU:s rättssäkerhetsprincip i skatterättsliga mål för att slutligen dra vissa preliminära slutsatser.

### 4.3.2 Rättssäkerhetsprincipens generella betydelse i EU-rätten

Det följer av artikel 2 FEU att unionen ska bygga på värden som respekterar bl.a. *rättsstaten*. I EU-rätten kan rättssäkerhetsprincipen anses tillhöra en särskild kategori av rättsprinciper, vilka alla härleds ur detta begrepp. Förutom rättssäkerhet, återfinns här skydd för grundläggande rättigheter, krav på likabehandling och proportionalitet samt rätten till försvar.[765]

Vid såväl tolkningar som laglighetsprövningar av unionens rättsakter måste EU:s allmänna principer iakttas. Detta gäller oavsett som det handlar om lagstiftande, verkställande eller administrativa åtgärder.[766] Att dessa principer benämns som ”allmänna” innebär som vi har sett i kapitel 2 att de är potentiellt tillämpbara inom alla EU-rättsliga områden. De blir följaktligen gällande så fort de aktualiseras i rättstillämpningen.[767]

Principen om rättssäkerhet härleds som nämnts ovan från medlemsstaternas motsvarande principer (se t.ex. engelska *legal certainty* och franska *sécurité*

[765] Se Tridimas, The General Principles of EU Law, a.a., s. 4, Herdegen, The Origins and Development of the General Principles of Community Law, a.a., s. 4 f samt Tuori, K, Rättsstatsbegreppet: polemik och paradox i Festskrift till Åke Frändberg, Iustus 2003, s. 293 f.

[766] Se Temple Lang J., “Legal Certainty and Legitimate Expectations as a General Principle of Law” i General Principles of European Community Law, Kluwer 2000, s. 163.

[767] Ibid. Jfr t.ex. mål C-205/82—215/82, Deutsche Milchkontor, p. 17.

*juridique*) och beskrivs mest rättvisande som en samlingsbeteckning för en rad mer konkreta rättsprinciper.[768]

En viktig aspekt av EU:s rättssäkerhetsprincip är att lagstiftning ska vara klar och tydlig, dvs. kravet på förutsebarhet, vilket också innebär att regler som är oklara eller tvetydiga ska tolkas till förmån för medborgaren.[769] I målet *Opel Austria/rådet* uttryckt Tribunalen att rättssäkerhetsprincipen kräver att varje rättsakt som antas av institutionerna och som har rättsverkningar ska vara klar och precis samt bringas till den berördes kännedom på ett sådant sätt att denne med säkerhet kan förvissa sig om den tidpunkt åtgärden föreligger och när den börjar ha rättsverkningar. Detta rättssäkerhetskrav måste iakttas särskilt noggrant när det rör sig om en åtgärd som kan ha ekonomiska konsekvenser, för att de berörda ska vara medvetna om den exakta omfattningen av de förpliktelser som åläggs dem.[770]

Ur rättssäkerhetsprincipen har även härletts t.ex. principen om *skydd för förvärvade rättigheter och berättigade förväntningar* vilka illustreras väl av målen *Algera* och *De Compte*.[771] Målet *Algera*[772] rörde ett personalärende och avgjordes när bara Kol- och stålfördraget[773] fanns. EU-domstolen hade att ta ställning till frågan om, och under vilka omständigheter, ett förvaltningsrättsligt beslut kunde återkallas av beslutsmyndigheten.[774] Detta var ett förvaltningsrättsligt problem som var välkänt i medlemsländerna men helt oreglerat i EU-rätten. Domstolen uttalade först att den var skyldig att finna en lösning på problemet, annars skulle den göra sig skyldig till *déni de justice* (rättsvägran). Den jämförde de då sex medlemsstaternas rättsordningar och inspirerades särskilt av den franska principen om att ett beslut som skapar rättigheter för enskilda individer i princip är oantastligt (*principe d'intangibilité des décisions créatrices de droits*) och de tyska principerna om

[768] Jfr Tempel Lang, Legal Certainty and Legitimate Expectations as a General Principle of Law, a.a., s. 165 och Groussot, a.a., s. 287.

[769] Se mål C-208/90, Emmott mot Minister for Social Welfare och Attorney General, p. 23. Se även mål C-89/10, Q-Beef och Bosschaert, p. 49 ff.

[770] Mål T-115/94, Opel Austria mot rådet, p. 124.

[771] Se Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod, a.a., s. 85 f.

[772] Mål C-7/56 och 3–7/57, Algera m.fl. mot Assemblée commune, svensk officiell översättning saknas.

[773] Detta avtal undertecknades i Paris den 18 april 1951 och upphävdes den 23 juli 2002. Till skillnad mot de andra fördragen var det förbestämt genom artikel 97 i fördraget att detta fördrag endast skulle gälla för en tid av 50 år. Tillämpliga bestämmelser överfördes dock genom Nicefördraget till Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.

[774] Se Groussot, a.a., s. 57, som här hänvisar till positiv rättskraft.

rättssäkerhet och berättigade förväntningar. Domstolen uttalade (översättning till svenska finns ej):

> ”an administrative measure conferring individual rights on the person concerned cannot in principle be withdrawn, if it is a lawful measure; in that case, since the individual right is vested, the need to safeguard confidence in the stability of the situation thus created prevails over the interests of an administration desirous of reversing its decision.”

Domstolen angav emellertid inte under vilka omständigheter förvaltningsbeslut skapar rättigheter (confer rights) eller när sådana rättigheter är oåterkalleliga (vested). Det rådde länge osäkerhet huruvida fransk rätt, som gör skillnad på deklarativa och diskretionära beslut – varvid bara rättigheter som följer av ett deklarativt beslut (*droits aquis*) är oåterkalleliga – eller t.ex. tysk, nederländsk och skandinavisk rätt skulle bli tongivande, där mer hänsyn tas till beslutets verkningar i det enskilda fallet.[775] Ett klargörande kom i målet *De Compte*[776] som rörde en tjänsteman som beviljats sjukersättning vilken sedermera återtogs sedan Europaparlamentet funnit att beslutet vilade på felaktig grund. I detta mål anförde EU-domstolen att:

> ”Även om en gemenskapsinstitution, som konstaterar att den antagit en rättsstridig rättsakt, har rätt att återkalla den med retroaktiv verkan om det sker inom en rimlig tidsfrist, begränsas denna möjlighet enligt fast rättspraxis av nödvändigheten att respektera berättigade förväntningar hos den som gynnas av rättsakten och som kunnat hysa tilltro till att den var lagenlig. ...
>
> [D]en tidpunkt som utgör utgångspunkten för bedömningen av när berättigade förväntningar uppstår hos den person till vilken ett gynnande förvaltningsbeslut riktar sig är den dag då denne får del av rättsakten, och inte den dag då den antas eller återkallas. ... I det aktuella fallet finns inget som tyder på att klaganden har framkallat beslutet ... genom att lämna falska eller ofullständiga uppgifter. ...
>
> Härav följer att klaganden, när han efter delgivning fick kännedom om beslutet av den 24 januari 1991, kunde hysa tilltro till dess lagenlighet och göra anspråk på att det skulle bestå. ... [N]är någon väl har bibringats berättigade förväntningar på att ett gynnande förvaltningsbeslut är lagenligt kan dessa förväntningar inte senare undergrävas. Med beaktande av omständigheterna i det aktuella fallet finns det, för det andra, inget allmänintresse som går före

[775] Se Hettne & Otken Eriksson, a.a., s. 86.

[776] Mål C-90/95 P, De Compte mot parlamentet, p. 35–39.

mottagarens intresse av att en situation som han kunde anse vara säker skall bestå."

Efter *De Compte* kan konstateras att det är den tyska och skandinaviska synen som för närvarande verkar vara förhärskande i EU-domstolen när det gäller möjligheten att återkalla förvaltningsrättsliga beslut, inte den franska.[777]

Principen om berättigade förväntningar är alltså en allmän rättsprincip som kan åberopas av ekonomiska operatörer som har erhållit någon form av berättigade förväntningar, men den kan bara åberopas i den omfattning som unionen verkligen har skapat en situation som kan ge upphov till sådana berättigade förväntningar.[778] Vidare gäller att den institution som skapat berättigade förväntningar måste har hållit sig inom lagliga ramar, dvs. använt det skönsmässiga utrymme den förfogar över. Om en EU-institution har överträtt sina befogenheter kan åtgärden i fråga således inte bli laglig enbart för att agerandet har gett upphov till berättigade förväntningar.[779] Detta kan uttryckas som att när principen om berättigade förväntningar (eller principen om rättssäkerhet) kommer i konflikt med legalitetsprincipen har den senare företräde.

Detta fastställdes redan på tidigt 1960-tal i målet *Snupat mot Höga myndigheten*.[780] I detta mål diskuterade EU-domstolen frågan huruvida vissa rättsstridiga dispenser kunde återkallas. De enskilda parterna i tvisten ansåg att en återkallelse med retroaktiv verkan och en ändring av de belopp som hade

[777] Se Hettne & Otken Eriksson, a.a., s. 86, som hänvisar till Schönberg, S., Legitimate Expectations in Administrative Law, Oxford University Press 2000, s. 72–73 och Ragnemalm, H., Confiance légitime et délai raisonnable: Quelques remarques sur le thème du retrait des actes administratifs favorables en droit communautaire, Mélanges en hommage à Fernand Schockweiler, Nomos 1999. För senare rättspraxis se t.ex. målen C-500/99 P, Conserve Italia mot kommissionen, p. 92 och C-362/09 P, Athinaïki Techniki mot kommissionen, p. 59.

[778] Se Tempel Lang, Legal Certainty and Legitimate Expectations as a General Principle of Law, a.a., s. 171 och Tridimas, The General Principles of EU Law, a.a., s. 252. Se även målen C-566/14 P, Marchiani mot parlamentet, p. 77, C-411/15 P, Timab Industries, CFPR mot kommissionen, p. 134 och C-526/14, Kotnik m.fl., p. 62.

[779] Se Tempel Lang, a.a., s. 175. Se mål C-431/14, Grekland mot kommissionen, p. 70: Rambestämmelser gäller i den mån de inte strider mot bestämmelser i fördragen som t.ex. artikel 107.3 FEUF.

[780] Mål C-42/59 och 49/59, Snupat/Höga myndigheten, s. 116 f (i domen talas om bidragstaxa inte avgifter, men ordet avgifter har här använts som en förenkling). Se även målen T-125/01, Martí Peix mot kommissionen, p. 111 och T-471/11, Éditions Odile Jacob mot kommissionen, p. 93.

betalats i det förflutna stred mot principen att förvärvade förmåner inte fick återkallas. Enligt EU-domstolen tog detta synsätt emellertid inte hänsyn till att principen om respekt för rättssäkerheten, hur viktig den principen än är, inte kan tillämpas på ett absolut sätt utan endast i förening med legalitetsprincipen. Frågan om vilken princip som ska ta överhand i det enskilda fallet beror på en jämförelse av allmänintresset med de ifrågavarande enskilda intressena, dvs. å ena sidan de berättigades intresse och särskilt den omständigheten att de i god tro kunde förutsätta att de inte var skyldiga att betala några avgifter under rådande omständigheter, och att de kunde sköta sina affärer i förlitan på denna situations varaktighet. Å andra sidan gemenskapens intresse som var att få ett visst utjämningsarrangemang, vilket var beroende av alla de aktuella företagens solidaritet, att fungera på föreskrivet sätt. Detta senare intresse gjorde det nödvändigt att säkerställa att övriga avgiftsskyldiga inte varaktigt drabbades av de ekonomiska konsekvenserna av en dispens som rättsstridigt beviljats deras konkurrenter. Vidare påpekades att enligt alla medlemsstaters rättsordningar var retroaktiv återkallelse allmänt tillåten i sådana fall där det ifrågavarande förvaltningsbeslutet hade fattats på grundval av falska eller ofullständiga uppgifter som hade lämnats av de berörda personerna.

Härav följer alltså att principen om berättigade förväntningar, eller för den delen principen om rättssäkerhet, ingalunda är absolut.[781] I många fall har som framgått avvägningar skett mot andra legitima intressen.[782] I ett annat tidigt mål, *Meroni*, vägde EU-domstolen fördelningspolitiska skäl mot rättssäkerhet och fann att: "the High Authority cannot be blamed for having given precedence … to the principle of distributive justice rather than to that of legal certainty".[783]

Andra viktiga aspekter av rättssäkerhet, som dock inte berörs närmare i detta sammanhang, är det *principiella förbudet mot retroaktiv lagstiftning och*

[781] Jfr Groussot, a.a., s. 300.

[782] Se mål C-526/14, Kotnik m.fl.,p. 68 f: att säkerställa stabiliteten i det finansiella systemet och samtidigt förhindra alltför stora offentliga utgifter samt minimera snedvridningen av konkurrensen är ett sådant överordnat allmänt intresse. Se också mål C-183/95, Affish mot Rijksdienst voor de keuring van Vee en Vlees, p. 57: skyddet för folkhälsan utgör ett sådant överordnat allmänintresse.

[783] De förenade målen C-14, 16, 17, 20, 24, 26 och 27/60 samt 1/61, Meroni & Co. m.fl. mot Höga myndigheten, s. 169, officiell svensk översättning saknas.

*tillämpning,*[784]och förbudet mot att straffas två gånger för samma gärning (*ne bis in idem*, jfr artikel 50 i rättighetsstadgan).[785]

Det ska slutligen påpekas att det inte är endast enskilda som kan åberopa rättssäkerhet utan även medlemsstater gentemot EU i vissa situationer. Detta har t.ex. varit möjligt när otydliga regler kring preklusionsfrister lett till att en medlemsstat berövats ett ekonomiskt stöd efter att en ansökan var beviljad och då staten redan haft betydande utgifter. EU-domstolen uttalade att en sådan frist måste vara klart och precist avfattad för att medlemsstaterna med full kännedom om skälen ska kunna inse den betydelse det har för dem att iaktta denna frist.[786] Kommissionen har vidare i ett antal fördragsbrottsärrenden, se t.ex. *kommissionen mot Bulgarien*[787] och *kommissionen mot Förenade kungariket*,[788] hävdat att själva ordalydelsen av direktivbestämmelser som har införlivats med nationell rätt ska bortses ifrån med hänsyn till att dessa bestämmelser antingen strider mot primärrätten eller är felaktiga. Domstolen har dock påpekat att när det gäller felaktigheter ankommer det inte på den att göra en tolkning som syftar till att rätta till felaktigheten och därigenom utvidga medlemsstaternas skyldigheter enligt densamma, inte ens om kommissionens påstående skulle vara riktigt.[789] Enligt domstolen har medlemsstaterna rätt att grunda sin nationella lagstiftning på klara och tydliga bestämmelser i unionsrättsakter med hänvisning till rättssäkerhetsprincipen.[790]

[784]Angående skyddet mot retroaktiv lagstiftning som allmän rättsprincip, se Bernitz, U., Sverige och Europarätten, a.a., s. 162 ff. Se också mål C-109/09, Deutsche Lufthansa, p. 54.

[785] I Sverige har principen aktualiserats i förhållande till det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott i mål, C-617/10, Åkerberg Fransson. Se även mål C-486/14, Kossowski, p. 44.

[786] Se målen C-44/81, Tyskland mot kommissionen, p. 16 och C-84/96, Nederländerna mot kommissionen, p. 26.

[787] C-198/12, p. 35.

[788] C-582/08.

[789] Se mål C-582/08, p. 46.

[790] Ibid., p. 50.

### 4.3.3 Rättssäkerhetsprincipens betydelse för det korrekta genomförandet av EU-rätten i medlemsstaterna

#### *4.3.3.1 Upplägg*

EU:s medlemsstater har en skyldighet att säkerställa att EU-rätten genomförs på ett korrekt sätt inom ramen för ländernas egna rättssystem. De har en skyldighet att införliva direktiv med den nationella rätten och att säkerställa att de direktverkande förordningarna kan tillämpas korrekt. Slutligen har de, för det fall de utnyttjar sin möjlighet att föreskriva om undantag i förhållande till EU:s primärrätt (framför allt de fyra friheterna), en skyldighet att utforma undantagen på ett sätt som överensstämmer med EU:s primärrätt och allmänna rättsprinciper. I samtliga situationer kan principen om rättssäkerhet få betydelse. I det följande tas dessa tre situationer upp i tur och ordning: genomförande av direktiv, tillämpning av förordningar och tillämpning av nationella undantag i förhållande till EU:s primärrätt.

#### *4.3.3.2 Genomförande av direktiv*

Rättssäkerhetsprincipen har alltså betydelse vid prövningen om ett direktiv har *genomförts på ett korrekt sätt eller inte*. En medlemsstat är skyldig att genomföra ett direktiv på ett sådant tillräckligt tydligt, precist och klart sätt att kravet på rättssäkerhet uppfylls, vilket innebär att om direktivet syftar till att skapa rättigheter för enskilda ska mottagarna vara i stånd att känna till den fulla räckvidden av sina rättigheter.[791]

Medlemsstaterna har även en skyldighet att lämna upplysningar som är klara och precisa där det tydligt framgår vilka lagar och andra författningar som medlemsstaten har antagit för att uppfylla sina olika skyldigheter enligt direktivet. Enligt rättssäkerhetsprincipen krävs det nämligen att de nationella åtgärder som vidtagits med tillämpning av unionslagstiftning ska offentliggöras i tillräcklig utsträckning, så att de rättssubjekt som berörs av sådana åtgärder har möjlighet att få kännedom om omfattningen av sina rättigheter och skyldigheter inom det särskilda område som regleras av unionsrätten.[792]

[791] Se t.ex. målen C-361/88, kommissionen mot Tyskland, p. 15 och 24 och C-81/07, kommissionen/Grekland, p. 19.

[792] Se målen C-415/01, kommissionen/Belgien, p. 21 och C-29/14, kommissionen/Polen, p. 37.

#### *4.3.3.3 Tillämpning av EU-förordningar*

EU:s rättssäkerhetsprincip har också betydelse vid tillämpningen av förordningar. Den var t.ex. aktuell i målet *Altmark*,[793] vari klargjordes i vilka fall ersättning för allmännyttiga tjänster inte är att betrakta som statligt stöd enligt EU-rätten. EU-domstolen prövade i detta mål också på vilka villkor en medlemsstat kunde göra gällande en undantagsmöjlighet enligt artikel 1.1 andra stycket i förordning nr 1191/69 om medlemsstaternas åtgärder i fråga om allmän trafikplikt på järnväg, väg och inre vattenvägar.[794] Enligt denna bestämmelse fick medlemsstaterna från förordningens tillämpningsområde undanta företag vilkas verksamhet var begränsad uteslutande till stads-, förorts- eller regionaltrafik. EU-domstolen påpekade att användningen av denna möjlighet till undantag skulle vara klart avgränsad genom den nationella lagstiftningen, på så sätt att det var möjligt att fastställa när nämnda undantag var tillämpligt. Domstolen framhöll att i enlighet med fast rättspraxis är det särskilt viktigt, för att *kraven på rättssäkerhet ska anses vara uppfyllda, att rättsläget är klart och exakt för enskilda, så att de kan få full kännedom om sina rättigheter och i förekommande fall åberopa dessa vid de nationella domstolarna.* EU-domstolen var tveksam till huruvida kraven på rättssäkerhet var uppfyllda i den tyska lagstiftningen, men överlät åt den nationella domstolen att avgöra detta.

#### *4.3.3.4 Undantag enligt EU:s primärrätt*

Ett annat viktigt tillämpningsområde för principen om rättssäkerhet är när medlemsstaterna utnyttjar sin möjlighet att *föreskriva om undantag från EU:s grundläggande ekonomiska friheter*.[795] Ett belysande exempel är målet *Association Eglise de Scientologie de Paris*.[796] I detta mål konstaterade EU-domstolen att franska bestämmelser om förhandstillstånd för utländska direktinvesteringar stred mot principen om fri rörlighet för kapital. Skälet var att bestämmelserna hade givits en alltför svepande utformning. Det angavs inte på något sätt under vilka omständigheter ett förhandstillstånd var nödvändigt. Enligt EU-domstolen innebar en sådan oklarhet att enskilda inte hade möjlighet att få kännedom om omfattningen av de rättigheter och skyldigheter

[793] Mål C-280/00, Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg, p. 57 ff.

[794] Se rådets förordning (EEG) nr 1191/69 om medlemsstaternas åtgärder i fråga om allmän trafikplikt på järnväg, väg och inre vattenvägar, i dess lydelse enligt rådets förordning (EEG) nr 1893/91.

[795] Jfr Hettne, Rättsprinciper som styrmedel, a.a., s. 127 f.

[796] Mål C-54/99, Association Eglise de Scientologie de Paris.

som de hade enligt det dåvarande EG-fördraget, vilket stred mot rättssäkerhetsprincipen.[797]

Ett liknande resonemang återfinns i ett mål mellan kommissionen och Frankrike, ett av de s.k. *golden share*-målen.[798] Detta mål gällde en regel genom vilken en särskild aktie hade inrättats i det franska oljebolaget Elf till förmån för franska staten. Enligt denna regel krävdes godkännande av staten vid köp av andelar i bolaget som överskred en viss storlek. Staten hade också rätt att underkänna överlåtelse eller pantsättning av aktiekapital. Domstolen påpekade att den franska lagstiftningen inte angav under vilka specifika och objektiva omständigheter som tillstånd gavs eller nekades. Domstolen menade att detta stred mot rättssäkerhetsprincipen, eftersom de franska bestämmelserna *innebar ett osäkerhetsmoment och inte angav några gränser för statens utrymme för skönsmässiga bedömningar*.[799]

## 4.3.4 EU:s rättssäkerhetsprincip i nationell tillämpning

### *4.3.4.1 Upplägg*

EU:s allmänna rättsprinciper är som framgått potentiellt tillämpliga i alla situationer då EU-rätten tillämpas i medlemsländerna. Dessa principer kan alltså ha betydelse för tolkningar och laglighetsprövningar av rättsakter eller andra åtgärder som beslutas av nationella eller regionala myndigheter i medlemsstaterna när dessa befinner sig inom EU-rättens tillämpningsområde. Detta betyder i sin tur att det måste finnas möjlighet till domstolsprövning i medlemsstaterna för att det ska vara möjligt att pröva om den nationella rätten är förenlig med EU-rätten, inte minst de allmänna rättsprinciperna. Dessa ska beaktas fullt ut av nationella domstolar i dessa situationer, även om det är fråga om nationella bestämmelser som tillämpas.[800] Detta innebär också att den sedvanliga tillämpningen av rättssäkerhetsprincipen i nationell rätt kan behöva

[797] Ibid, p. 22. Se också mål C-336/14, Ince, p. 59.

[798] Mål C-483/99, kommissionen/Frankrike.

[799] Ibid, p. 50.

[800] Se Tempel Lang, Legal Certainty and Legitimate Expectations as a General Principle of Law, a.a., s. 164. Se även mål C-174/08, NCC Construction Danmark, p. 45: Medlemsstaterna var vid införlivandet av bestämmelserna i sjätte direktivet skyldiga att beakta principen om likabehandling på samma sätt som andra allmänna gemenskapsrättsliga principer som, med hänsyn till att de har samma rang som bestämmelserna i fördraget, ska beaktas så snart medlemsstaterna agerar inom ramen för gemenskapsrätten (hänvisning till mål C-107/97, Rombi och Arkopharma, p. 65, och mål C-396/98, Schloßstrasse, p. 44).

modifieras med hänsyn till EU-rätten. I det följande tas först exempel upp från rättspraxis som inneburit att rättssäkerhetsaspekter i nationell rätt vägt så tungt att EU-rätten inte har fått fullt genomslag (EU:s rättssäkerhetsprincip och den nationella rättssäkerhetsprincipen leder då till samma resultat) och därefter exempel då rättssäkerhetsaspekter i nationell rätt har fått vika till förmån för EU-rättens enhetliga tillämpning (EU:s rättssäkerhetsprincip och den nationella rättssäkerhetsprincipen leder då till skilda resultat). Avslutningsvis tas upp den sammanhängande men särskilda frågan om rättssäkerhetsprincipen betydelse vid återkrav av felaktigt utbetalt statligt stöd enligt EU-rätten.

#### *4.3.4.2 Skyddet för rättssäkerhet väger tyngst*

Ett tydligt exempel på när rättssäkerhet har spelat roll i en intresseavvägning mellan å ena sidan EU-rättens effektivitetsintresse och å andra sidan krav på förutsebarhet i nationell rätt är *för det första* EU-domstolens hållning när det gäller horisontell direkt effekt av direktivsbestämmelser. Som framgår av avsnitt 1.4 kan dessa bestämmelser ha vertikal direkt effekt (anspråk i förhållande till staten) men *inte horisontell direkt effekt*, dvs. innebära rättigheter och skyldigheter i en relation mellan privata parter, eller överhuvudtaget skapa nya skyldigheter för en enskild part, som inte följer av nationell rätt.[801] Det senare har ansetts strida mot principen om rättssäkerhet eftersom enskilda ska kunna förlita sig på att den nationella rätt som de anpassar sitt handlande till verkligen gäller. I målet *Wells* uttryckte EU-domstolen sålunda denna princip som att ”rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för att direktiven skall kunna medföra skyldigheter för enskilda. I förhållande till de sistnämnda, kan bestämmelser i ett direktiv endast medföra rättigheter.”[802]

Rättssäkerheten sätter *för det andra* gränser för utrymmet för *direktivkonform tolkning*.[803] Denna princip är av avgörande betydelse för att säkerställa EU-rättens enhetliga tolkning i alla medlemsstater (se avsnitt 1.4). Principen ställer långtgående krav på nationella domstolar. Den nationella rätten ska inte bara tolkas mot bakgrund av direktivbestämmelser utan mot bakgrund av EU-rätten i övrigt och därmed även mot bakgrund av EU-domstolens rättspraxis och EU:s

[801] Enligt fast rättspraxis kan en direktivbestämmelse som syftar till att tillerkänna enskilda rättigheter eller ålägga dem skyldigheter – även om den är klar, precis och ovillkorlig – emellertid inte som sådan tillämpas i en tvist där enbart enskilda står mot varandra, se mål C-555/07, Kücükdeveci, p. 46.

[802] Mål C-201/02, Wells, p. 56.

[803] Se mål C-282/10, Dominguez, p. 27 och där angiven rättspraxis.

allmänna rättsprinciper.[804] Denna skyldighet gäller vid tolkning av alla bestämmelser i nationell rätt, vare sig de har antagits före eller efter det aktuella direktivet. [805] Den nationella bestämmelse som är föremål för tolkning får emellertid inte tolkas på ett så oförutsebart sätt att det blir fråga om en tolkning *contra legem*, dvs. i strid med en rimlig och förnuftig tolkning utifrån de nationella bestämmelsen lydelse.[806] Detta gäller särskilt på det straffrättsliga området där EU-domstolen i mål *Kolpinghuis* preciserat att skyldigheten att tolka nationell rätt direktivkonformt begränsas av de allmänna rättsprinciper som utgör del av unionsrätten *och särskilt av principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet*. Ett direktiv kan således inte i sig och utan hänsyn till en lag som antagits för dess genomförande utgöra grundval för *straffrättsligt ansvar eller en skärpning av det straffrättsliga ansvaret för dem som bryter mot dess bestämmelser*. [807]

Rättssäkerheten kan *för det tredje* sägas sätta en gräns för möjligheten att tillämpa EU-rätten *ex officio* i *dispositiva tvistemål* eftersom parterna styr över den nationella processen i sådana mål. EU-domstolen angav i de förenade målen *van Schijndel*, att vid bedömningen om en nationell processuell regel är förenlig med EU-rätten måste den nationella bestämmelsens ställning i förhållande till hela förfarandet, dess förlopp och särdrag, inför de olika nationella instanserna analyseras. I detta perspektiv ska i förekommande fall de principer beaktas som ligger till grund för det nationella rättssystemet, såsom skyddet av rätten till försvar, principen om rättssäkerhet och principen om förfarandets riktiga förlopp. I det aktuella målet fann domstolen att den princip inom nationell rätt enligt vilken en domstol i ett civilrättsligt förfarande ska eller kan *ex officio* komplettera grunderna, begränsas av domstolens skyldighet att hålla sig till föremålet för tvisten och att basera sitt beslut på de faktiska omständigheter som har lagts fram inför domstolen. Denna begränsning är motiverad med hänsyn till den princip enligt vilken initiativet till en process tillkommer parterna och enligt vilken domstolen endast kan handla *ex officio* i undantagsfall, då det på grund av allmänintresset krävs att

[804] Jfr mål C-62/00, Marks & Spencer.

[805] Se även t.ex. mål C-378/07, Angelidaki m.fl., p. 197.

[806] Se målen C-268/06, Impact, p. 100, och C-176/12, Association de médiation sociale, p. 39. Se även Prechal S., Directives in EC Law, Oxford University Press 2004, s. 193 ff. Se också mål C-385/17, Hein, p. 51 där domstolen påpekar att kravet på konform tolkning innebär dock en skyldighet för de nationella domstolarna att, i förekommande fall, ändra fast rättspraxis om denna grundas på en tolkning av nationell rätt som är oförenlig med ett direktivs syfte.

[807] Mål C-80/86, Kolpinghuis Nijmegen, p. 12-13. Se även målen C-387/02, C-391/02 och C-403/02, Berlusconi m.fl., p. 74 och C-473/03, Aggio m.fl., p. 45.

domstolen ingriper. Denna princip är ett uttryck för en uppfattning som delas av flertalet av medlemsstaterna vad gäller förhållandet mellan stat och enskild och genom denna skyddas rätten till försvar och säkerställs förfarandets riktiga förlopp i synnerhet genom att undvika att förfarandet försenas till följd av bedömningen av de nya grunderna.[808]

*För det fjärde* kan inte EU-rätten gå så långt att principen om *res judicata* (rättskraft) åsidosätts trots att det står klart att en nationell domstol dömt fel.[809] EU-domstolen har betonat att principen om rättskraft äger stor betydelse i såväl unionsrätten som de nationella rättsordningarna" och klargjort "att eftersom det saknas unionslagstiftning på området bestäms formerna för att genomföra principen om rättskraft av medlemsstaternas nationella rättsordningar enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi".[810]

Principen om rättskraft hindrar dock inte att en medlemsstat kan bli skadeståndsskyldig för skador som vållats enskilda på grund av att en nationell domstol har åsidosatt unionsrätten. Domstolen påpekade i mål *Ferreira da Silva e Brito m.fl.* att ett åsidosättande av en sådan grundläggande princip som statens skadeståndsansvar varken kan motiveras av principen om rättskraft eller rättssäkerhetsprincipen. [811]

I samtliga dessa fall tas alltså hänsyn till den *nationella rättens autonomi* av framför allt rättssäkerhetsskäl, dvs. den nationella rätten ska i sig vara förutsebar och tillförlitlig för den som rättar sig efter den. Det är dock samtidigt helt klart att EU-rättens enhetliga genomslag härigenom minskar, vilket i viss mån urholkar *EU-rättens autonomi*. Det finns mot denna bakgrund andra fall då EU-domstolen ansett att nationell rättssäkerhet inte väger tillräckligt tungt för att det ska finnas anledning att ge avkall på EU-rättens effektiva genomslag (enhetliga tillämpning). Några exempel på detta ges i det följande.

[808] Mål C-430/93 och C-431/93, van Schijndel, p. 19 ff. Se även de förenade målen 222-225/05, van der Weerd m.fl., p. 34 ff.

[809] Se målen C-234/04, Kapferer, p. 22, C-2/08, Fallimento Olimpiclub, p. 23, C-507/08, kommissionen/Slovakien, p. 60 och C-213/13, Impresa Pizzarotti, p. 59.

[810] Se mål C-2/08, Fallimento Olimpiclub, p. 22 och 24.

[811] Mål C-160/14, Ferreira da Silva e Brito m.fl, p. 59. Se även målen C-224/01, Köbler, p. 39, C-69/14, Târșia, p. 40 och C-34/19, Telecom Italia, p. 69.

#### *4.3.4.3 Nationella rättssäkerhetsaspekter väger inte tillräckligt tungt*

Att skyddet för rättssäkerhet i nationell rätt får vika till förmån för EU-rättens enhetliga tillämpning kan inträffa i många olika situationer. Ett gott exempel är t.ex. målet *Byankov* som rörde rättigheter för unionsmedborgare.[812] Målet gällde nationell lagstiftning som hindrade unionsmedborgare från att utöva sin rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaterna enligt artikel 21 FEUF genom absoluta förbud till in-, ut- och återresa som antagits för obegränsad tid, vilket var i strid med EU-domstolens praxis. EU-domstolen framhöll att sådana förbud *inte rimligen kan motiveras med stöd av principen om rättssäkerhet*, utan måste anses strida mot effektivitetsprincipen samt artikel 4.3 FEU. I detta fall var det tämligen självklart att rättssäkerhetsgrunder baserade på nationell rätt kunde stå i vägen för en korrekt tillämpning av EU-rätten.

Det kan dock bli fråga om mer grannlaga avvägningar när det är fråga om direktivbestämmelser som inte har införlivats eller införlivats felaktigt i horisontella relationer, där det både finns ett förbud mot horisontell direkt effekt och mot att tolka EU-rätten *contra legem*. Rättssäkerhet med avseende på den nationella rättens förutsebarhet och tillförlitlighet i horisontella relationer betraktas nämligen på skilda sätt av EU-domstolen beroende på om en nationell bestämmelse står i strid med en EU-rättslig bestämmelse som *återfinns i ett direktiv* jämfört med om det handlar om en bestämmelse *i en förordning, i fördragen* (som i ovan nämnda fall) *eller en bestämmelse som ger uttryck för vissa allmänna rättsprinciper*, som numera i huvudsak har skrivits in i EU:s rättighetsstadga. Förbudet mot horisontell direkt effekt gäller alltså inte när en direktivbestämmelse ger uttryck för en allmän rättsprincip om denna princip i sig grundar klara och ovillkorliga rättigheter.

En tydlig illustration av vilken betydelse detta kan ha finns i målet *Mangold*,[813] som togs upp i avsnitt 2.7.2. Mangolddomen visar tydligt att precisa och ovillkorliga allmänna rättsprinciper har samma genomslag i medlemsländerna som fördragsbestämmelserna och annan direkt tillämplig EU-rätt, i synnerhet förordningar. Kravet på samspel mellan EU-rätt och nationell rätt och de rättssäkerhetsproblem som kan uppstå vid diskrepanser mellan de bägge systemen uppstår i princip bara när en direktivbestämmelse inte har blivit korrekt införlivad.

[812] Mål C-249/11, Hristo Byankov, p. 78.
[813] Se mål C-144/04, Mangold, p. 64.

Motsvarande gäller för förbudet att tolka den nationella rätten *contra legem*. Ett sådant förbud kan bara gälla direktivbestämmelser i horisontella relationer (även om direktivbestämmelserna har förklarats ha direkt effekt).[814] Det är annorlunda om tolkningen grundas på förordningsbestämmelser, fördraget eller vissa allmänna rättsprinciper. Dessa rättskällor har helt enkelt företräde framför den nationella bestämmelse som står i strid med EU-rätten, utan att detta enligt EU-domstolen anses leda till några rättssäkerhetsproblem.

Förbudet att tillämpa EU-rätten *ex officio* i ett dispositivt tvistemål, som togs upp i de förenade målen *van Schijndel* ovan är också begränsat till denna specifika måltyp, dvs. att det verkligen är en tvist där parterna själva styr över processen. Detta framgår av EU-domstolens dom i mål *Peterbroeck* som gällde frågan om *ex officio* tillämpning av EU-regler i ett skattemål, där utgången blev motsatt den i *van Schijndel*, nämligen att EU-rätten skulle tolkas *ex officio*.[815] I förvaltningsrättsliga mål anses det överlag oproblematiskt att EU-rätten iakttas även i fall då den inte har åberopats av parterna. Domstolen förklarade i målet *Kempter* att den nationella domstolen är skyldig att *ex officio* beakta rättsliga grunder som följer av en unionsrättslig bestämmelse av tvingande beskaffenhet, *då den domstolen enligt nationell rätt ska eller får göra det i förhållande till en nationell bestämmelse av tvingande beskaffenhet*.[816]

Även när det gäller *res judicata* (rättskraft) har EU-domstolen funnit skäl för undantag. Myndighetsbeslut är t.ex. inte orubbliga på samma sätt som domar. Detta framgår tydligt av bl.a. målet *Kühne & Heitz*. [817] EU-domstolen angav att ett förvaltningsorgan, som hade att ta ställning till en begäran om omprövning av ett *definitivt förvaltningsbeslut*, skulle ompröva detta för att beakta den tolkning av den relevanta unionsrättsliga bestämmelsen som domstolen gjort under tiden under följande förutsättningar:

- Förvaltningsorganet har enligt nationell rätt behörighet att ändra beslutet.
- Beslutet i fråga har blivit definitivt som en följd av en dom från en nationell domstol som avgör målet i sista instans.
- Nämnda dom grundas, med hänsyn till rättspraxis från domstolen som meddelats efter denna dom, på en felaktig tolkning av unionsrätten som gjorts utan att domstolen erhållit en begäran om

[814] Se t.ex. mål C-122/17, Smith, p. 49.

[815] Mål C-312/93, Peterbroeck.

[816] Se målen C-2/06, Kempter, p. 45 och C-18/13, Maks Pen, p. 34.

[817] Mål C-453/00, Kühne & Heitz.

förhandsavgörande i enlighet med föreskrifterna i artikel 234 tredje stycket EG (nu artikel 267 FEUF).
– Den berörda parten vände sig till ett förvaltningsorgan så snart han fått kännedom om denna rättspraxis.

I det tidigare nämnda målet *Byankov*,[818] uttalade EU-domstolen sålunda sammanfattningsvis att den funnit att ett nationellt förvaltningsorgan under särskilda förutsättningar kan vara skyldigt enligt samarbetsprincipen i artikel 4.3 FEU att ompröva ett förvaltningsbeslut som har vunnit laga kraft för att beakta den tolkning av en unionsrättslig bestämmelse som domstolen därefter har gjort. I detta sammanhang ska situationens särdrag och föreliggande intressen beaktas för att åstadkomma *en avvägning mellan kravet på rättssäkerhet och på lagenlighet (legalitet) enligt unionsrätten*.

#### *4.3.4.4 Återbetalning av statligt stöd som erhållits i strid med EU-rätten*

Slutligen ska nämnas att EU-domstolen i princip helt har frånkänt rättssäkerhetsprincipen betydelse när det varit fråga om krav på återbetalning av statligt stöd som erhållits i strid med EU-rätten.[819] Ett felaktigt utbetalt statligt stöd kan därför återkrävas även om mottagaren får anses helt omedveten om att det stöd som betalats ut var i strid med EU-rätten och även om denne därigenom går i konkurs. Det har inte heller betydelse om det finns ett nationellt domstolsavgörande som ger vid handen att stödet är tillåtet. Det skydd som EU-rätten erbjuder den enskilde är endast en preskriptionsfrist som innebär att äldre stöd än 10 år inte kan återkrävas retroaktivt. EU-domstolen har förklarat detta med att skyldigheten för medlemsstaten att upphäva ett stöd som kommissionen anser är oförenligt med den inre marknaden syftar till att återställa den situation som förelåg innan stödet gavs.[820] Domstolen har därvid erinrat om att de företag som mottar stöd i princip *inte kan ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt*, dvs. det kan enligt domstolen inte görs gällande några tillräckligt starka rättssäkerhetsskäl till skydd för den enskilde i denna situation.[821] Detta betyder även att nationella domstolar har en skyldighet att återkräva oanmält statlig stöd i avvaktan på att det utreds om detta stöd är förenligt med EU:s inre marknad, trots att det kan få mycket

[818] Mål C-249/11, Hristo Byankov.

[819] Se t.ex. mål C-148/04, Unicredito Italiano, p. 125. Se även Groussot, Creation, Development and Impact of the General Principle of Community law, a.a., s. 307 och Tridimas, The General Principles of EU Law, a.a., s. 292.

[820] Se t.ex. mål C-110/02, kommissionen/rådet, p. 42.

[821] Se t.ex. mål C-24/95, Land Rheinland-Pfalz mot Alcan Deutschland, p. 25.

kännbara konsekvenser för enskilda företag. Nationella domstolar ska närmare bestämt skydda konkurrenterna till det företag som fått stöd genom att tillförsäkra förverkligandet av samtliga följder av att anmälningsskyldigheten i artikel 108.3 tredje meningen FEUF inte har respekterats. De nationella domstolarna ska därvid vidta de åtgärder som är ägnade att komma till rätta med det rättsstridiga genomförandet av stödet, för att stödmottagaren inte fritt ska förfoga över stödet fram till dess att kommissionen fattar ett beslut.[822] De får i detta syfte besluta att genomförandet av åtgärden tillfälligt ska avbrytas och att de belopp som redan har utbetalats ska återkrävas.[823]

Även principen om *res judicata* har fått vika till förmån för en enhetlig tillämpning av statsstödsreglerna.I det tyska målet *Klausner Holz Niedersachsen*,[824] hade Landgericht Münster (regional domstol i Münster) fastslagit att ett avtal som innefattade stödinslag var civilrättsligt giltigt. Denna dom hade sedermera fastställts av högre instans efter överklagande (Oberlandesgericht Hamm, regional överdomstol i Hamm) och var därmed lagakraftvunnen. Efter detta invändes dock inför Landgericht Münster att EU:s statsstödsregler inte hade iakttagits eftersom stödet inte hade anmälts. Denna domstol ansåg sig dock förhindrad att beakta följderna av åsidosättandet av artikel 108.3 tredje meningen FEUF på grund av den lagakraftvunna fastställelsedomen, vilken meddelades av Oberlandesgericht Hamm. EU-domstolen fann emellertid att en nationell bestämmelse som förhindrade den nationella domstolen från att beakta samtliga följder av ett åsidosättande av denna bestämmelse – på grund av ett nationellt domstolsavgörande som hade rättskraft, inte skulle anses vara förenlig med effektivitetsprincipen. Ett sådant betydande hinder mot unionsrättens effektiva tillämpning och, i synnerhet, ”reglerna för kontroll av statligt stöd *kan nämligen enligt domstolen inte rimligen motiveras av rättssäkerhetsprincipen*.”[825]

[822] Mål C-284/12, Deutsche Lufthansa, p. 31 och där angiven rättspraxis.

[823] De har även rätt att förordna om interimistiska åtgärder för att dels tillvarata berörda parters intressen, dels säkerställa den ändamålsenliga verkan hos det beslut som kommissionen kommer att meddela senare, se målen C-284/12, Deutsche Lufthansa, p. 43, och C-27/13, Flughafen Lübeck, p. 26.

[824] Mål C-505/14, Klausner Holz Niedersachsen mot Land Nordrhein-Westfalen.

[825] Punkt 45 i domen (min kursivering). Se, analogt, målen C-2/08, Fallimento Olimpiclub, p. 31 och C-160/14, Ferreira da Silva e Brito m.fl., p. 59.

### 4.3.5 Särskilt om rättssäkerhet på skatteområdet

*4.3.4.1 Inledning*

Som tidigare framgått kräver rättssäkerhetsprincipen att varje rättsakt som antas av EU:s institutioner och som har rättsverkningar ska vara klar och precis samt bringas till den berördes kännedom på ett sådant sätt att denne med säkerhet kan förvissa sig om den tidpunkt åtgärden föreligger och när den börjar ha rättsverkningar. Detta rättssäkerhetskrav måste iakttas särskilt noggrant när det rör sig om en åtgärd som kan ha *ekonomiska konsekvenser*, för att de berörda ska vara medvetna om den exakta omfattningen av de förpliktelser som åläggs dem. När det gäller skatter och avgifter har domstolen i överensstämmelse härmed i mål *Gebroeders van Es Douane Agenten* uttalat att en reglering som innebär att de skattskyldiga påförs avgifter ska vara klar och exakt, så att den skattskyldige på ett otvetydigt sätt kan känna till sina rättigheter och skyldigheter och själv vidta åtgärder i enlighet därmed.[826]

Mot bakgrund av vad som diskuterats rörande den svenska rätten och det förhållandet att skatterätt och straffrätt i det närmaste likställs när det gäller skyddet för rättssäkerhet och iakttagandet av legalitetsprincipen – inget straff men inte heller någon skatt utan lag – är det av intresse att undersöka om EU-domstolen anlägger ett liknande synsätt.[827]

När det gäller mål med anknytning till skatterätt har Weber och Sirithaporn noterat att tillämpningen av rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar skiljer sig åt i förhållande till olika beskattningsformer.[828] Dessa principer har tillämpats betydligt oftare inom området för indirekt beskattning, särskilt tullavgifter och mervärdesskatt, som är mer integrerade och harmoniserade i jämförelse med reglerna för direkt beskattning. Vid direkt beskattning har principerna däremot inte aktualiserats särskilt ofta.

---

[826] Mål C-143/93, Gebroeders van Es Douane Agenten, p. 27. Jfr även t.ex. mål C-169/80, Gondrand Frères, p. 17.

[827] Att en skatterättslig legalitetsprincipen som sådan existerar i EU-rätten är inte omtvistat. Se bl.a. mål C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, p. 39, där EU-domstolen noterar att legalitetsprincipen i beskattningshänseende, såsom framgår av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, kan anses utgöra en del av unionens rättsordning i egenskap av allmän rättsprincip.

[828] Se Weber, D. och Sirithaporn, T., "Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law" i Principle of Law: Function, Status and Impact in EU Law, IBFD 2013, s. 241.

Dessa skillnader i tillämpningen bottnar i olika kompetensförhållanden mellan indirekt och direkt beskattning. EU-domstolen har inte samma möjlighet att pröva rättssäkerhetsaspekter på områden där lagstiftningskompetensen fortfarande innehas av medlemsstaterna, vilket är fallet med direkt beskattning utom i de frågor där unionslagstiftaren faktiskt enats om harmoniserade regler.[829] Inom området direkt beskattningen har EU-domstolen därför främst prövat mål där rättssäkerhetsaspekter har aktualiserats i samband med att medlemsstaterna har utnyttjat undantag (åberopat tvingande samhällsintressen) för att motivera inskränkningar i den fria rörligheten. Som kommer att visas nedan ställs krav på att undantagsreglerna (inskränkningarna) uppfyller kravet på rättssäkerhet.

#### *4.3.5.2 Rättssäkerhetsprincipens betydelse i att begränsa EU-rättens genomslag i förhållande till skattskyldiga*

I det följande ska två fall tas upp som illustrerar EU-domstolens syn på rättsskyddet för skattskyldiga. Det första målet är *Cabinet Medical Veterinar*, som rörde ett fall där en rumänsk skattemyndighet retroaktivt hade fastställt att en beskattningsbar person var mervärdesskattskyldig då veterinärmedicinska tjänster tidigare felaktigt hade undantagits från mervärdesskatteplikt.[830] Domstolen påpekade att mervärdesskatten för veterinärmedicinska tjänster var generellt tillämplig och att endast de transaktioner som uttryckligen undantas föll utanför tillämpningsområdet för skyldigheten att erlägga mervärdesskatt. Domstolen medgav att det följde av *rättssäkerhetsprincipen* att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning inte kan ifrågasättas under obegränsad tid.[831] Den underströk dock att den redan slagit fast att rättssäkerhetsprincipen inte utgör hinder för nationell skatteförvaltningspraxis som består i att skattemyndigheten – inom omprövningstiden – återkallar ett beslut varigenom den beskattningsbara personen har medgetts avdragsrätt för mervärdesskatt och sedan, efter en ny kontroll, kräver betalning av nämnda mervärdesskatt jämte förseningsavgifter.[832] Omständigheten att skatte-myndigheten inom omprövningstiden omkvalificerar en viss transaktion som mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet kunde således inte i sig, i avsaknad av andra omständigheter, innebära att rättssäkerhetsprincipen åsidosattes. Denna princip utgjorde alltså inte hinder för att skattemyndigheten, inom omprövningstiden, beslutade om efterbeskattning för veterinär-

[829] EU:s harmonisering av direkta skatter berörs närmare i avsnitt 5.6.1.

[830] Mål C-144/14, Cabinet Medical Veterinar.

[831] Punkt 39 där det hänvisas till mål C-424/12, Fatorie, p. 46.

[832] Punkt 40.

medicinska tjänster som redan hade tillhandahållits, på vilka mervärdesskatt borde ha utgått.

EU-domstolen uttalade sig även om *principen om skydd för berättigade förväntningar* (se avsnitt 4.3.2 ovan) och påpekade att denna princip kan åberopas av varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar.[833] I målet fann domstolen att den omständigheten att de nationella skattemyndigheterna under den period som var aktuell i det nationella målet inte regelmässigt hade påfört mervärdesskatt på veterinärmedicinska tjänster inte räckte för att, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana tjänster. En sådan praxis kunde nämligen, hur beklagansvärd den än må vara, inte i sig anses vara sådan att den gav de berörda skattskyldiga personerna tydliga försäkringar om att så var fallet.

Domstolen ansåg följaktligen att varken rättssäkerhetsprincipen eller principen om skydd för berättigade förväntningar utgjorde hinder för att en nationell skattemyndighet beslutade att veterinärmedicinska tjänster var mervärdesskattepliktiga. Detta gällde dock under förutsättning att beslutet byggde på klara bestämmelser och att myndighetens praxis inte hade varit sådan att den, hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, hade kunnat ge upphov till rimliga förväntningar på att denna skatt inte skulle påföras sådana tjänster, vilket det ankom på den nationella domstolen att kontrollera.

Det andra fallet som illustrerar EU-domstolens syn på rättsskyddet för skattskyldiga är de förenade målen *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti*.[834] I detta mål ställs en central fråga för detta avhandlingsarbete på sin spets, nämligen om ett skatteavdrag kan nekas en person som kände till eller borde ha känt till att denne medverkat i en transaktion som ingått i ett mervärdesskattsundandragande trots att det inte finns några bestämmelser i nationell rätt som medger att ett sådant avdrag nekas. Detta mål kommer att ha betydelse för min analys av rättsmissbruksprincipen och dess förhållande till rättssäkerhetsprincipen, men tas upp redan i detta sammanhang för att belysa hur EU-domstolen ser på frågan om direktivkonform tolkning, förbudet att

[833] Se, för ett liknande resonemang, mål C-585/13 P, Europäisch-Iranische Handelsbank/rådet, p. 95.

[834] De förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti.

tolka nationell rätt *contra legem* och vilken roll principen om rättssäkerhet spelar i det sammanhanget (se avsnitt 5.2).

I målet konstaterade domstolen till att börja med att det inte fanns några luckor i nederländsk rätt med avseende på införlivandet av sjätte mervärdesskattedirektivet[835] och att det dessutom finns en allmän rättsprincip om förhindrande av skatteundandragande, vilken gällde vid tillämpningen av de nationella bestämmelser som införlivade direktivet. Det ankom därför på den nationella domstolen att i möjligaste mån tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå det resultat som avses i direktivet. Domstolen underströk att detta innebär att den nationella domstolen ska göra allt som ligger inom dess behörighet, med hänsyn till den nationella rätten i dess helhet och med tillämpning av de tolkningsmetoder som är erkända i nationell rätt.[836]

Detta är inte förvånande med hänsyn till vad som anfördes ovan. Domstolen lade dock till att om det skulle visa sig att den nationella rätten *inte innehöll några sådana regler som kan ges en konform tolkning* innebar detta emellertid *inte* att de nationella myndigheterna och domstolarna, var förhindrade att iaktta dessa krav och därmed neka en rättighet enligt sjätte direktivet om det var fråga om ett skatteundandragande. Som kommer att tas upp i kapitel 5 utgör ett nekande av en rättighet ett uttryck för principen att ingen får åberopa unionsbestämmelser på ett sätt som innebär skatteundandragande eller missbruk. Domstolen anförde vidare att det var uppenbart att en skattskyldig person, som har skapat förutsättningarna för rättigheten endast genom att delta i transaktioner som innebär skatteundandragande, *inte kunde bestrida beslutet att neka vederbörande den aktuella rättigheten med stöd av principen om skydd för berättigade förvändningar och rättssäkerhetsprincipen*.[837]

I detta avseende påpekade domstolen att nekande av en rättighet enligt det gemensamma systemet för mervärdesskatt, för det fall att den skattskyldiga personen medverkar i ett skatteundandragande, endast är en följd av att de villkor som härvidlag ställs i de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet

[835] Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG.

[836] EU-domstolen hänvisar här i p. 52 till målen C-212/04, Adeneler m.fl., p. 111, C-321/05, Kofoed, p. 45 och C-18/13, Maks Pen, p. 36.

[837] EU-domstolen hänvisar här i p. 60 till målen C-400/98, Breitsohl, p. 38, och C-255/02, Halifax m.fl., p. 84.

inte är uppfyllda. Ett sådant nekande har *inte karaktären av ett straff eller en påföljd i den mening som avses i artikel 7 i Europakonventionen eller i den mening som avses i artikel 49 i rättighetsstadgan*.[838]

*4.3.5.3 Rättssäkerhetsprincipens betydelse för det korrekta genomförandet av EU-rätten i medlemsstaterna*

En fråga som diskuterades ovan är vilka krav som följer av rättssäkerhetsprincipen när en medlemsstat ska införliva ett direktiv. Av målet *kommissionen/Grekland*[839] framkommer att denna aspekt har samma betydelse inom skatteområdet som inom andra områden, vilket knappast kan anses förvånande. I målet hade Grekland medgett att man i den aktuella lagstiftningen – som genomförde rådets direktiv 69/335/EEG om indirekta skatter på kapitalanskaffning[840] – när det gällde flyttning av säte, inte gjort någon klar åtskillnad mellan ”den faktiska beskattningen” och ”skattskyldighet” och att detta kunde ha lett till en viss förvirring. Domstolen påpekade att en sådan oklar lagstiftning inte svarade mot de krav som uppställs i rättspraxis avseende införlivande av direktiv. I enlighet med denna rättspraxis är det nämligen särskilt viktigt, för att kravet på rättssäkerhet ska anses vara uppfyllt, att rättsläget är klart och exakt för enskilda, så att de kan få full kännedom om sina rättigheter och, i förekommande fall, åberopa dessa vid de nationella domstolarna. Den grekiska lagstiftningen kunde inte anses medföra ett sådant klart och exakt rättsläge.[841]

I målet *SIAT*, preciserade EU-domstolen att samma principiella rättssäkerhetskrav, som ovan redovisats, gäller när medlemsstaterna föreskriver om undantag från den fria rörligheten.[842] I målet hade Belgien föreskrivit om inskränkningar i den fria rörligheten för tjänster i syfte att förhindra skattebedrägeri och skatteundandragande, att upprätthålla en effektiv skattekontroll och att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Enligt domstolen innebar dock *inte* den nationella regeln *att det var möjligt att med tillräcklig precision i förväg bestämma regelns tillämpningsområde och det var därför oklart huruvida den skulle*

[838] EU-domstolen hänvisar till målen C-110/99, Emsland-Stärke, p. 56, C-255/02, Halifax m.fl., p. 9, och C-262/10, Döhler Neuenkirchen, p. 43.

[839] Mål C-178/05, kommissionen/Grekland.

[840] Rådets direktiv 69/335/EEG om indirekta skatter på kapitalanskaffning i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG, numera upphävt.

[841] Punkterna 33-34.

[842] Mål C-318/10, SIAT. Målet har kommenterats av Cejie K. och Hilling M., Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning, SN 2012, s. 700-708, s. 705-706.

*tillämpas*. En sådan regel uppfyllde följaktligen *inte kraven på rättssäkerhe*t som innebär att rättsregler ska vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag.[843]

*4.3.5.4 EU:s rättssäkerhetsprincip i nationell tillämpning*

När det gäller den påverkan EU-rätten har på nationellt grundade krav på rättssäkerhet och legalitet ska två fall tas upp som är särskilt illustrativa.

Det första fallet är det polska målet *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*.[844] Detta mål visar att EU-rätten inte uppställer något absolut *föreskriftkrav* mot bakgrund av legalitetsprincipen i skatterättsliga sammanhang, vilket ofta hävdas är fallet i svensk rätt. Som jag gav uttryck för i avsnitt 4.2.6 ovan är min uppfattning dock att ett absolut föreskriftkrav knappast kan anses föreligga. EU-domstolen resonemang går i samma riktning. I det polska målet prövade EU-domstolen om en nationell praxis, som bestod i att bevilja en rätt till vissa skatteavdrag var förenlig med EU-rätten.[845] Denna praxis grundades på en tolkning av artikel 217 i den polska grundlagen som stadfäster legalitetsprincipen i beskattningshänseende. EU-domstolen påpekade att legalitetsprincipen i beskattningshänseende, såsom framgår av medlemsstaternas gemensamma konstitutionella traditioner, visserligen utgöra en del av unionens rättsordning i egenskap av allmän rättsprincip, men den kräver inte att beskattningens alla tekniska aspekter ska regleras på ett uttömmande sätt i lag. Det är tillräckligt att de bestämmelser som fastställs i lagen ger den beskattningsbara personen möjlighet att förutsäga och beräkna beloppet för den skatt som ska betalas och att avgöra när den ska betalas. Den omständigheten att den gällande skattelagstiftningen saknade tekniska bestämmelser (som hade en underordnad betydelse i förhållande till en väsentlig del av skatten) innebar inte i sig ett åsidosättande av den unionsrättsliga legalitetsprincipen i beskattningshänseende.

Det andra fallet är ett tjeckiskt mål där EU-domstolen slog fast att EU-rätten inte heller fullt ut accepterar principen *in dubio contra fiscum* (se avsnitt 2.5

[843] Se också mål C-282/12, Itelcar, p. 44. Problematiken har diskuterats i ett svenskt perspektiv av Hilling, M. i artikeln Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? En analys med särskilt fokus på rättfärdigandegrunden att upprätthålla den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten, SvSkT 2012, s. 754-772.

[844] C-566/17, p. 38-40.

[845] Ibid., p. 38-40.

och 4.2.6 ovan). I *Herst*[846] prövade EU-domstolen frågan huruvida unionsrätten utgör hinder för att tillämpa en liknande tjeckisk konstitutionell princip enligt vilken en myndighet – när det inom ramen för en tvist mellan myndigheten och en enskild föreligger tvivel om tolkningen av en nationell skatterättslig bestämmelse genom vilken en unionsrättslig bestämmelse har införlivats – ska utgå från den tolkning som är mest förmånlig för den beskattningsbara personen (*in dubio mitius*). Domstolen ansåg att denna princip inte kunde tillämpas på så sätt att den i praktiken skulle innebära en begränsning i tiden av verkningarna av EU-domstolens tolkning av de unionsbestämmelser som införlivats genom dessa bestämmelser i nationell rätt, eftersom nämnda tolkning härigenom inte skulle tillämpas i det nationella målet.[847] Domstolen påpekade att det endast är i undantagsfall som den, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda har handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar.[848] En begränsning i tiden av en sådan tolknings rättsverkningar kan endast tillåtas i den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas. Genom denna princip säkerställs att medlemsstaterna och de enskilda behandlas lika i förhållande till unionsrätten, och därigenom uppfylls enligt EU-domstolen de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen.[849]

[846] Mål C-401/18, Herst.

[847] Punkt 55 i domen. EU-domstolen hänvisade analogt till mål C-441/14, DI, p. 39, och C-385/17, Hein, p. 61.

[848] Mål C-385/17, Hein, p. 57.

[849] Se mål C-292/04, Meilicke m.fl., p. 37, och de förenade målen C-581/10 och C-629/10, Nelson m.fl., p. 91.

## 4.4 Summering och reflektion

Den kan sammantaget konstateras att skyddet för rättssäkerhet skiljer sig mellan den svenska rättsordningen och EU-rätten. Giltiga rättssäkerhetsanspråk enligt svensk rätt kan därför mycket väl tvingas vika till förmån för EU-rättens genomslag och enhetliga tillämpning. EU-domstolen gör intresseavvägningar i varje enskilt fall. Detta fastställdes som framgått redan i mål *Snupat/Höga myndigheten*.[850]

Härav följer vidare att den formella aspekten av rättssäkerhet, rättslig förutsebarhet, uppenbarligen bara är en aspekt av rättssäkerhet i EU-rätten som alltså måste balanseras mot andra intressen, i synnerhet EU-rättens koherens och likformiga tillämpning i ett alleuropeiskt perspektiv. Weber och Sirithaporn har uttryckt detta som att det vid rättssäkerhetsprincipen tillämpning krävs en balans mellan stabilitet och flexibilitet vilket förutsätter att hänsyn tas till både formella och materiella aspekter, där de förra kräver att rättsliga konsekvenserna kan förutses i lagstiftning och vid domstolsprövningar och därmed reducera godtycke, medan de senare kräver att det rättsliga beslutsfattandet uppnår resultat som uppfattas som acceptabla av samhället.[851]

Härtill kommer att förutsebarhet har mindre betydelse som självständigt rättssäkerhetsvärde i EU-rätten pga. denna rättsordnings särskilda, transnationella, natur. Det finns en inneboende brist på klarhet i EU-rätten till följd av ett mycket komplext lagstiftningsförfarande (27 medlemsstater i rådet och ett Europaparlament), vilket tenderar att alstra svårtolkade kompromisser som påverkar tydlighet och precision i regelverket samt 24 språkversioner med anspråk på samma giltighet. Detta gör att den formella rättssäkerheten aldrig kan väga lika tungt som t.ex. i svensk rätt.

Ett ytterligare konstaterande är att den särskilda omsorg som svensk rätt har ägnat skattskyldigas rättssäkerhet (ingen skatt utan lag), inte återspeglas på samma sätt i EU-domstolens resonemang där legalitetsprincipen i beskattningshänseende inte medför ett lika långtgående föreskriftkrav och inte heller fullt ut accepterar principen *in dubio contra fiscum*.

---

[850] Mål C-42/59 och C-49/59, Snupat/Höga myndigheten, s. 116-7.

[851] Weber och Sirithaporn, a.a., s. 235. Se även Peczenik, Vad är rätt, a.a., s. 45, som ger uttryck för en liknande åsikt.

Naturligtvis kan rättssäkerhetsprincipen och legalitetsprincipen tala för att det inte får föreligga någon oklarhet vid en bedömning om en enskild har gjord sig skyldig till *skattebrott*. Samma rättsliga trygghet gäller dock inte den som anser sig ha rätt till ett *skatteavdrag* enligt EU-rätten.[852] EU-domstolen fann t.o.m. anledning att understryka att nekande av ett skatteavdrag inte har karaktären av ett straff eller en påföljd i den mening som avses i artikel 7 i Europakonventionen eller artikel 49 i EU:s rättighetsstadga.[853]

Min undersökning ger också stöd för HFD:s avgörande i *Scania Metall*-målet (se avsnitt 2.6).[854] I detta mål hade Kammarrätten i Göteborg ansett att det inom ramen för svensk rätt var omöjligt att beakta EU-domstolens rättspraxis på området som innebar att medlemsstaterna har rätt att anta nationella bestämmelser som innebär att avdragsrätt etc. kan vägras i fall man deltagit i mervärdeskattebedrägeri eller varit i ond tro. Kammarrätten menade att eftersom det saknas en särskild bestämmelse med sådant innehåll i svensk rätt är det inte möjligt, med hänvisning till den svenska legalitetsprincipen och med stöd av den unionsrättsliga principen att nationella domstolar inte kan tvingas tolka nationell rätt *contra legem*, att vägra Scania avdrag för ingående mervärdeskatt oavsett ond tro eller ej beträffande ett mervärdeskattebedrägeri. HFD konstaterade dock precis som i det holländska målet *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti,*[855] som berörts ovan, att mervärdesskattedirektivet var fullständigt implementerat genom mervärdesskattelagen och att det därför saknade betydelse att det inte fanns en specifik svensk bestämmelse som särskilt anknöt till EU-domstolens rättspraxis. HFD påpekade helt enkelt att mervärdesskattelagen inte kan tolkas på annat sätt än vad som följer av direktivet.[856] Detta gällde även om en sådan tolkning skulle strida mot den tolkning av legalitetsprincipen som förekommer i svensk rätt.

Som jag redan gett uttryck för i en kommentar till denna dom handlar det här om en korrekt EU-konform tolkning (i det aktuella fallet en direktivkonform tolkning).[857] Den nationella rätten ska inte bara tolkas mot bakgrund av

[852] Jfr målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, p. 44 och 49 och C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego.

[853] Målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, p. 61.

[854] HFD 2013 ref. 12.

[855] Målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, p. 51.

[856] HFD 2013 ref 12, s. 10.

[857] Se Fritz M., Scania Metall-domen, a.a., s. 442 ff. Jfr von Bahr S., Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet, SN 2013, s. 861-69, Kristoffersson E., Skattebedrägerier, förfarandemissbruk

direktivbestämmelser utan mot bakgrund av EU-rätten i övrigt och därmed även mot bakgrund av EU-domstolens rättspraxis och EU:s allmänna rättsprinciper. Det är endast när diskrepansen mellan innehållet i ett EU-direktiv och den nationella genomförandelagstiftningen inte kan överbryggas utan att enskilda får utstå oförutsedda rättsförluster som rättssäkerhetsskäl gör sig så starkt gällande att en direktivkonform tolkning inte kan tillåtas. Enskilda ska alltså inte åläggas nya skyldigheter eller ett nytt eller skärpt straffrättsligt ansvar om det för ett sådant resultat krävs att de nationella bestämmelserna tolkas *contra legem*. Om ett direktiv i materiell mening har genomförts fullt ut kan en sådan situation aldrig vara aktuell. Att EU-rätten inte tillämpas så som den uttolkats av EU-domstolen med hänvisning till nationellt grundade rättssäkerhets- eller legalitetsskäl saknar som framgått stöd i EU-domstolens rättspraxis. Det finns motsvarande principer i EU-rätten, men det betyder inte att de innehållsmässigt är identiska som de varierande nationella förebilderna. Inom EU-rättens tillämpningsområde är det, som påpekats ovan, EU:s rättssäkerhetsprincip och legalitetsprincip som förutsetts vara tongivande.[858]

och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, SN 2013, s. 598-612 och Kristoffersson E., Bedrägerier, mervärdesskatt och legalitet – en replik, SN 2014, s. 171-75. Se också von Bahr, ”Svensk anpassning till unionsrätten” i Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik 2014, s. 147-158, s. 152-153.

[858] Som framgått ovan är det EU:s legalitetsprincipen (som grundar sig på samtliga medlemsländers rättstraditioner) som är tillämplig inom EU-rättens tillämpningsområde. Se bl.a. mål C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, p. 41.

# Kapitel 5 – Principen om förbud mot rättsmissbruk

*På senare tid har skett snabb rättsutveckling internationellt, både genom OECD och EU, för att försvåra skatteflykt. De nya politiska målen har omsatts bl.a. i OECD:s rekommendationer från oktober 2015 om åtgärder inom ramen för initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster (BEPS). Bindande lagstiftning läggs nu fram på olika nivåer för att säkerställa att skatteregler inte kringgås och att staternas skatteintäkter ökar. Under lång tid har EU-domstolen utvecklat en allmän princip om förbud mot rättsmissbruk som bl.a. förhindrar skatteflykt. Inom EU har därför den sentida internationella utvecklingen bl.a. knutits till det EU-rättsliga förbudet mot rättsmissbruk, vilket har kodifierats i flera EU-rättsliga direktiv. På detta sätt försöker EU-lagstiftaren säkerställa att principen om förbud mot rättsmissbruk på ett mer generellt sätt tillämpas i medlemsstaterna. EU-lagstiftarens agerande kan emellertid skapa nya svårigheter av rättslig art då den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk gäller samtidigt som de sekundärrättsliga förbuden mot rättsmissbruk (s.k. antimissbruks-klausuler). Detta kapitel bildar främst underlag för att besvara den första forskningsfrågan: Vilken ställning och funktion har förbudet mot rättsmissbruk i EU:s nuvarande rättssystem?*

## 5.1 Inledning

I detta kapitel ska framväxten av ett förbud mot rättsmissbruk inom EU analyseras. Vidare ska den allmänna rättsmissbruksprincipens nuvarande ställning och betydelse i EU-rätten diskuteras. I sammanhanget är det viktigt att påpeka att redan när EU-samarbetet inleddes på 1950-talet infördes flera förbud mot ”missbruk”. Det fanns alltså från första början en klar medvetenhet om att de rättigheter som fördraget ger olika aktörer – EU:s institutioner och medlemsstater samt enskilda individer och företag – kunde missbrukas. Det

fanns visserligen inget allmänt förbud mot rättsmissbruk, men det är uppenbart att flera fördragsbestämmelser vilar på samma idémässiga grund. Mot denna bakgrund har en allmän princip om förbud mot rättsmissbruk successivt vuxit fram och också kommit till uttryck i EU:s sekundärlagstiftning.

I det EU-rättsliga systemet i stort, är emellertid inte missbruksbegreppet begränsat till handlingar från enskilda rättssubjekt, utan det förekommer i många sammanhang. Innan vi går in på principen om förbud mot rättsmissbruk, finns det anledning att ta upp andra situationer där missbruksbegreppet används.

Till att börja med ska nämnas att i EU:s rättighetsstadga finns ett särskilt förbud mot ”missbruk av rättigheter” i artikel 54. Bestämmelsen har följande lydelse:

> ”Ingen bestämmelse i denna stadga får tolkas som att den medför rätt att bedriva verksamhet eller utföra handlingar som syftar till att sätta ur spel någon av de rättigheter och friheter som erkänns i stadgan eller att inskränka dem i större utsträckning än vad som medges i stadgan.”

Bestämmelsen bygger på ett motsvarande förbud mot missbruk av rättigheter i artikel 17 i Europakonventionen.[859] I förklaringarna till EU:s rättighetsstadga konstateras helt kort att artikel 54 motsvarar artikel 17 i Europakonventionen. Enlig artikel 53.3 i stadgan ska rättigheter i stadgan som motsvaras i Europakonventionen ha samma innebörd och räckvidd. Även om förbudet mot missbruk av rättigheter inte kan betraktas som en rättighet är det rimligt att anta att Europadomstolens rättspraxis bör beaktas vid tillämpningen av artikel 54 i rättighetsstadgan. Artikel 54 har mot denna bakgrund ansetts utgöra ett berättigat försvar mot att rättigheter används i strid mot det syfte de anses ha enligt stadgan och är en konkretisering av den franska uttrycket ”Pas de liberté pour les enemies de la liberté” (fritt översatt: Ingen frihet för de som inte respekterar densamma).[860]

---

[859] Artikel 17 härleds i sin tur från artikel 30 i Förenta nationernas stadga om mänskliga rättigheter från 1948, se Guide on Article 17 of the European Convention on Human Rights, s. 1-44, s. 6: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_17_ENG.pdf.

[860] Se Garcia A. R., The General Provisions of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, ELJ 2002, s. 492-514, s. 415. Det franska uttrycket tillskrivs Louis Antoine Léon de Saint-Just, 1767-1794, https://dicocitations.lemonde.fr/citations/citation-58661.php. Samma tanker kommer till uttryck i Levinet M., La Convention européenne des droits de l'homme socle de la protrection des droits de l'homme dans le droit constitutionnel européen, Revue française de droit constitutionnel 2011/2 (nr 86), s. 227-263, s. 260-261: https://www.cairn.info/revue-francaise-de-droit-constitutionnel-2011-2-page-227.htm

Det finns omfattande rättspraxis från Europadomstolen rörande artikel 17 i Europakonventionen.[861] EU-domstolen har dock aldrig tillämpat eller ens hänvisat till artikel 54 i rättighetsstadgan, trots att den utvecklat en allmän princip om förbud mot rättsmissbruk i EU-rätten. Ett skäl kan vara att sammanhangen skiljer sig åt (Europakonventionen har t.ex. ingen tydlig koppling till all regleringskonkurrens på EU:s inre marknad). Ett annat skäl är att långt innan rättighetsstadgan blev bindande (i december 2009) och t.o.m. innan den överhuvudtaget var aktuell inom EU (år 2000) hade EU-domstolen redan påbörjat utvecklingen av principen om förbud mot rättsmissbruk och knutet detta förbud till specifika rekvisit som inte sammanfaller med Europadomstolens rättsutveckling.[862]

Vidare ska påpekas att *EU:s institutioner* enligt fördraget har en skyldighet att inte missbruka sina maktbefogenheter. De måste respektera principerna om legalitet, subsidiaritet och proportionalitet enligt artikel 5 EU, men detta framgår ännu tydligare av artikel 263 FEUF där ”maktmissbruk” anges som en av fyra ogiltighetsgrunder som kan medföra att EU-domstolen ogiltigförklarar en rättsakt. Maktmissbruk föreligger när en institution utnyttjat sina befogenheter i ett annat syfte än de är avsedda för eller för att kringgå ett förfarande som föreskrivs.[863] Ett exempel som kan nämnas är *de förenade målen Mariette Turner mot kommissionen* [864] där en tjänsteman inom en institution hade förflyttats till en ny tjänst på grund av samarbetssvårigheter med sin chef. EU-domstolen fann att det förelåg maktmissbruk eftersom de uppkomna problemen skulle ha lösts genom en objektiv utredning och inte genom en indirekt åtgärd, nämligen att förflytta personen i fråga utan att ange det verkliga skälet, och utan att ta hänsyn till hennes intresse att på grundval av sina insatser göra karriär inom institutionen i fråga. I förhållande till EU-institutionerna har också själva förbudet mot rättsmissbruk uttryckligen prövats. Tribunal prövade i målet *Citymo mot kommissionen*, om

[861] Se Europadomstolens Guide on Article 17 of the European Convention on Human Rights Prohibition of abuse of rights (Updated on 31 August 2020): https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_17_ENG.pdf.

[862] Se Woods L., “Article 54 Abuse of Rights” i The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary, Hart 2014, s. 1539–1556, s. 1555.

[863] Enligt fast rättspraxis är en rättsakt från en gemenskapsinstitution behäftad med maktmissbruk om den har antagits uteslutande eller åtminstone till övervägande del i avsikt att uppnå andra mål än de åberopade eller i avsikt att kringgå ett förfarande som särskilt föreskrivs i fördraget för att bemöta svårigheter i det enskilda fallet (mål C-84/94, Förenade kungariket mot rådet, p. 69 och C-285/94, Italien mot kommissionen, p. 52).

[864] De förenade målen C-59 och C-129/80, Mariette Turner mot kommissionen, p. 70-71. Officiell svensk översättning saknas.

kommissionens agerande i förhållande till en anbudsgivare i ett upphandlingsförfarande kunde kvalificeras som rättsmissbruk.[865]

*EU:s medlemsstater*, å sin sida, får inte missbruka sin marknadsmakt genom att t.ex. snedvrida konkurrensen på EU:s inre marknad genom att ge offentligt stöd till företag (se artiklarna 107 och 108 FEUF). Det finns också ett uttryckligt förbud mot ”missbruk av stöd” som innebär att stöd som används av en stödmottagare i strid med villkor i ett tidigare fattat godkännandebeslut från kommissionen är otillåtet och kan ge upphov till särskild granskning av kommissionen.[866]

Medlemsstaterna får vidare enbart begränsa de fyra friheterna på marknaden när tvingande samhällshänsyn gör sig gällande och de åtgärder som vidtas står i proportion till sitt syfte. Oproportionella åtgärder kan ses som ett missbruk av den möjlighet till undantag som följer av fördraget. Proportionalitetsprincipens likhet med missbruksprincipen i detta hänseende har bl.a. framhållits av Neville Brown som också ser en koppling till den engelska doktrinen om ”reasonableness”.[867] Andra EU-rättsliga principer som syftar till att förverkliga likartade bakomliggande intressen är principen om tro och heder (good faith)[868] och förbudet mot obehörig vinst.[869] Som påpekas av Brown är det dock ingen tvekan att principen om förbud mot rättsmissbruk fyller en egen funktion och kompletterar andra principer som syftar till att förverkliga likartade syften, i synnerhet proportionalitetsprincipen.[870]

---

[865] Mål T-271/04, Citymo mot kommissionen, EU:T:2007:128, p. 130.

[866] Kommissionen kan enligt artikel 108.2, förutom att förklara att ett stöd inte är förenligt med den inre marknaden, besluta att ett stöd har missbrukats. Närmare bestämmelser finns i rådets förordning (EU) 2015/1589 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Se mål T-527/13, Italien mot kommissionen, p. 67.

[867] Neville Brown, L., “Is there a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?” i Towards more effective Supervision by International Organizations: Essays in Honour of Henry G. Schermers, vol 2, Brill/Nijhoff 1994, s. 511-525, s. 521.

[868] I de förenade målen C-43/59, C-45/59 och C-48/59, Von Lachmüller m.fl. mot Europeiska gemenskapernas kommission, s. 956 (den franska versionen), och i mål C-44/59, Fiddelaar mot Europeiska gemenskapernas kommission, s. 1099 (den franska versionen), fann EU-domstolen att en EU-myndighet i sitt agerande, såväl på det administrativa området som på det avtalsrättsliga området, alltid är skyldig att iaktta principen om tro och heder.

[869] Se mål T-171/99, Corus UK mot kommissionen, p. 55 och mål C-259/87, Grekland mot kommissionen, summarisk publicering på bl.a. engelska, p. 2.

[870] Neville Brown, a.a., s. 521. Se också Engsig Sørensen K., Abuse of rights in Community law: A principle of substance or merely rhetoric? CML Rev 2006, s. 423–459, s. 434.

*Företag* som drar nytta av EU:s inre marknad får inte missbruka de ekonomiska rättigheter de erhållit till följd av marknadsliberaliseringen, t.ex. genom att dela upp marknaden sinsemellan med hjälp av karteller, artikel 101 FEUF, eller att missbruk sin dominerande ställning, artikel 102 FEUF. Detta förbud mot missbruk av dominerande ställning kan sägas utgöra ett logiskt komplement till förbudet mot konkurrensskadligt stöd. Enligt artikel 102 är det privat marknadsmakt som missbrukas, när det gäller förbudet mot statligt stöd är det offentlig marknadsmakt som missbrukas. I artikel 102 FEUF anges också vad som kan utgöra missbruk av privat marknadsmakt. Fyra fall av typiskt missbruk omnämns, men uppräkningen är inte uttömmande, vilket klart följer av bestämmelsens lydelse.[871]

Mot denna bakgrund är det inte förvånande att principen om förbud mot rättsmissbruk i allt högre grad har tagit plats som en systemviktig princip i EU-rätten, dvs. en princip som säkerställer att den inre marknaden och EU-samarbetet i övrigt inte leder till orimliga, icke avsedda resultat.

Det kan vidare noteras att förbudet mot rättsmissbruk kommer till uttryck i regleringen om gemensamma medel[872], i det s.k. rörlighetsdirektivet (direktivet om unionsmedborgare och deras familjemedlemmar),[873] i tillämpningsdirektivet för utstationering av arbetstagare[874] samt i flera skatterättsliga direktiv som tas upp längre fram i detta kapitel.

---

[871] Enligt domstolen är ”missbruk av en dominerande ställning” ett objektivt begrepp som avser sådant agerande hos ett företag i dominerande ställning som, på en marknad där konkurrensen redan är försvagad just till följd av företagets närvaro på den marknaden, förhindrar den konkurrens som fortfarande föreligger från att upprätthållas eller utvecklas genom användandet av andra metoder än sådana som räknas till normal konkurrens om varor och tjänster på grundval av de ekonomiska aktörernas prestationer, se målen C-85/76, Hoffmann-La Roche/kommissionen, p. 91, C-549/10 P, Tomra Systems m.fl./kommissionen, p. 17 och C-307/18, Generics (UK) m.fl., p. 148.

[872] Rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, artikel 4.3.

[873] Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/38/EG om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG. Enligt artikel 35 i direktivet, som har titeln ”Missbruk av rättigheter”, anges att medlemsstaterna får vidta nödvändiga åtgärder för att neka, avbryta eller dra tillbaka en rättighet enligt direktivet i händelse av missbruk av rättigheter eller bedrägeri, t.ex. skenäktenskap.

[874] Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/67/EU om tillämpning av direktiv 96/71/EG om utstationering av arbetstagare i samband med tillhandahållande av tjänster och om

Med tanke på den mångfald av situationer som missbruksprincipen kan tillämpas i, bör det inte vara överraskande att det test som används för att avgöra om rättsmissbruk föreligger skiljer sig åt.[875] Som kommer att visas i det följande har dock EU-domstolen, särskilt på senare tid, strävat efter att utveckla större enhetlighet i det test som används för att kontrollera om en viss handling utgör rättsmissbruk.

För att illustrera denna rättsutveckling och samtidigt visa på mångfalden av de situationer i vilka principen om rättsmissbruk har tillämpats, redovisas i det följande ett urval av centrala rättsfall. Till att börja med kommer jag att visa hur EU-domstolen resonerade under den tidiga utvecklingen av principen, innan den bestämde sig för att kvalificera förbudet mot rättsmissbruk som en allmän EU-rättslig princip. Jag kommer sedan in på rättsmissbruk knutet till EU:s sekundärrätt och rättsmissbruk knutet till EU:s primärrätt för att illustrera framväxten av ett enhetligt (men flexibelt) koncept. Eftersom tillämpningen av rättsmissbruksprincipen inom direkt beskattning har stor betydelse för detta arbete, berörs därefter principens tillämpning i förhållande (och inom ramen för) de anti-missbruksklausuler och andra stadganden om missbruk som införts i EU-rättsliga direktiv i frågor om direkt beskattning. Av särskilt intresse är här artikel 6 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 (ATAD). Den svenska införlivningen av dessa klausuler tas emellertid inte upp i detta kapitel utan i kapitel 6 som behandlar den svenska skatteflyktslagen. Avslutningsvis diskuteras det paradigmskifte på EU:s inre marknad som jag anser att den senaste utvecklingen mot skatteflykt har lett till. Att EU axlat ett särskilt ansvar för bekämpning av skatteflykt och annat skatteundandragande har inneburit en glidning från stor acceptans för regleringskonkurrens inom den inre marknaden till ökad fokus på konkurrensneutralitet, något jag också kallar orderliberalismens återkomst. Kapitlet avslutas med reflektioner kring rättvisa och rättssäkerhet, vilka anknyter till diskussionen om rättssäkerhet i föregående kapitel (se också avsnitt 1.6).

ändring av förordning (EU) nr 1024/2012 om administrativt samarbete genom informationssystemet för den inre marknaden (IMI-förordningen). Artikel 4 i direktivet har rubriken ”Fastställande av att ett en faktisk utstationering föreligger och förhindrande av att reglerna missbrukas eller kringgås”.

[875] Jfr Lyons T., “State Aid, Taxation and Abuse of Law”, i Prohibition of Abuse of Law, Hart 2011, s. 493-508, s. 500.

## 5.2 Rättsmissbruksprincipens framväxt inom unionsrätten

Det särskilda förbudet mot rättsmissbruk var inledningsvis outtalat i unionsrätten, men det är ingen tvekan om att tankarna bakom missbruksprincipen från början influerade domstolens sätt att resonera.

I målet *Rheinmühlen Düsseldorf* klarlade domstolen sålunda att det var möjligt för nationella myndigheter att se till att det inte förekom missbruk av EU:s bidragssystem för export till tredje länder, framför allt genom att ställa upp adekvata beviskrav för att säkerställa att exporten skett i enlighet med det tillämpliga regelverket.[876]

Det första målet där rättsmissbruk, då kallat förfarandemissbruk (eng. abusive practice, fr. pratiques abusives) uttryckligen nämndes, är emellertid *Cremer mot BALM*. [877] Målet rörde rätten till exportbidrag av vissa komponenter i foderblandningar.[878] Cremer ansågs ha manipulerat systemet för exportbidrag och den stödgivande nationella myndigheten i Tyskland återkrävde därför bidraget (förbundsverket för organisationen av jordbruksmarknaden, BALM). För exportbidrag krävdes att foderblandningen innehöll vissa särskilt uppräknade ingredienser. Cremer hade tillsatt en mycket liten halt av dessa ingredienser (i ett fall 2 procent), i syfte att erhålla exportbidrag. I de aktuella jordbruksförordningarna angavs dock ingen minsta halt, vilket innebar att företaget Cremer inte hade gjort sig skyldigt till någon överträdelse av dess bestämmelser, utan snarare utnyttjat den ofullständiga regleringen. Den tyska myndigheten ansåg dock att det handlade om rättsmissbruk och bad EU-domstolen pröva om de aktuella EU-förordningarna var ogiltiga, eftersom de inte uttryckligen förbjöd missbruk. Av intresse är att kommissionen, som yttrade sig i målet, ansåg att exportbidrag skulle beviljas med hänsyn till förordningarnas lydelse. Generaladvokaten i målet var av samma åsikt och förtydligade dessutom att det inte fanns något i bestämmelserna som kunde

[876] Mål C-6/71, Rheinmühlen Düsseldorf mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, p. 6-9. Domstolen anger att medlemsstaterna inte ska behöva acceptera missbruk. Domen är inte översatt till svenska.

[877] C-125/76. Officiell svensk översättning saknas.

[878] Regulation No 166/64 of the Council of 30 October 1964 on the system applicable to certain classes of compound animal feeding-stuffs och Regulation No 171/64 of the Commission of 30 October 1964 laying down the conditions for the grant of refunds on the export to third countries of certain classes of compound feeding-stuff (officiell svensk översättning saknas).

tyda på att foderblandningen måste innehålla en viss minsta halt för att förhindra att bestämmelserna missbrukades.

Mot denna bakgrund väcktes frågan om de aktuella förordningarna överhuvudtaget var giltiga då de tillät ett sådant orimligt resultat. EU-domstolen ansåg emellertid inte att förordningarnas oprecisa utformning, eller avsaknad av ett förbud mot missbruk av deras bestämmelser, var skäl som gjorde att de skulle ogiltigförklaras. Av praktiska skäl var det nödvändigt att förordningarnas bestämmelser var ungefärliga och att en schablonregel användes vid beräkning av exportbidraget. Syftet var enbart att skapa ett ramverk inom vilket de nationella myndigheterna skulle reglera marknaden för produkterna i fråga efter eget skön. EU-domstolen ansåg dock att en ändamålsenlig tolkning av förordningarna hindrade att ett företag gavs exportbidrag i en sådan situation som var för handen. Det ankom därför på de nationella myndigheterna, trots att bestämmelserna i förordningarna inte innehöll närmare preciseringar om beviljandet av exportbidrag, att vid sin prövning säkerställa att felaktiga exportbidrag inte betalades ut om tillverkare hade manipulerat innehållet i foderblandningen. För beviljande av exportbidrag krävdes det enligt domstolen att blandningen innehöll betydande mängder av de produkter som förordningarna var tillämpliga på.

Domstolen gick därmed tvärtemot sin generaladvokat som ansåg att om gemenskapslagstiftaren hade velat förhindra missbruk så borde det i så fall ha införts en viss lägsta procenthalt i reglerna. Eftersom domstolen inte närmare motiverade sitt ställningstagande är det svårt att dra några säkra slutsatser om det. Min bedömning är dock att domarna **(**Pescatore från Luxemburg, Mackenzie Stuart från Storbritannien och Touffaiti från Frankrike) i sin tolkning var influerade av sin allmänna rättsuppfattning som sannolikt var präglad av att förbudet mot rättsmissbruk i någon form förekommer i deras egna rättsordningar **(**förbudet är väl etablerat i fransk och luxemburgsk rätt och när det gäller Storbritannien, kan här möjligen hänvisas till ”Equity” som ställer upp ett allmänt krav på rimlighet och skälighet**)**.[879] Det kan, enligt mitt synsätt, inte förnekas att en sådan tolkning har inslag av Dworkins resonemang om den principstyrda rätten, medan kommissionens och generaladvokatens resonemang är mer präglat av rättspositivism (se avsnitt 2.4.2 ovan). En bokstavstrogen tolkning hade motverkat syftet med systemet med exportbidrag

[879] Se Saydé A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart Publishing 2014, s. 37, som påpekar att “It has also been argued that the principles of equity perform the same function as a doctrine of abuse of rights, namely the ‘relativisation’ of rights in order to prevent their abusive exercise.”

och lett till ett orimligt resultat. Tanken med exportbidragen var att hjälpa företag att exportera ingredienser i foder där världsmarknadspriset var lägre än vad det var i medlemsstaterna. Om fodret i huvudsak bestod av ingredienser som saknade behov av stöd, förfelades syftet med systemet och EU:s medel gick till fel ändamål.

Några år senare meddelade domstolen dom i mål *Schumacher*[880], som också rörde kringgående av gemenskapsbestämmelser på jordbruksområdet. [881] I detta fall genom att utnyttja ett bidrag för export till en medlemsstat för att sedan omedelbart vidareexportera varorna till en annan medlemsstat som inte omfattades av ordningen för exportbidrag. I detta mål var rollerna omvända i den bemärkelsen att både kommissionen och generaladvokaten[882] ansåg att näringsidkarens handlande utgjorde ett missbruk. Kommissionen anförde:

> "Faced with this difficulty of avoiding fraudulent exploitation of Community provisions, the Commission considers that it must be possible to refuse payment of a compensatory amount where it is proved that although the formal conditions for entitlement to that amount have been fulfilled a specific transaction is devoid of any economic objective and is intended only to achieve a profit by reason of the differences between the rates for the compensatory amounts fixed by the Community."

Kommissionen lämnade också in en redogörelse för medlemsstaternas nationella rätt som visade att en majoritet av länderna hade bestämmelser som riktade sig mot missbruk och bedrägerier i liknande situationer. Ett sådant synsätt borde, menade kommission, därför finnas även i gemenskapsrätten. Kommissionen hänvisade också till domen i det ovannämnda målet *Cremer*.

Domstolen ansåg dock, i *Schumacher*, att det gick att finna en rimlig lösning i den tvist som förelåg utan att aktualisera principen om förbud mot rättsmissbruk. Återigen valde domstolen att titta närmare på syftet med

[880] C-250/80, officiell svensk översättning saknas. I äldre rättspraxis benämns detta mål som Töpfer m.fl, se målen C-8/92, General Milk Products mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas, p. 21 och C-110/99, Emsland-Stärke, p. 38, och ska således inte sammanblandas med förenade målen C-106/63 och C-107/63, Toepfer mot EEG-kommissionen, C-112/77, Töpfer mot kommissionen och C-321/86, Töpfer mot Hauptzollamt Hildesheim.

[881] Regulation (EEC) No 269/73 of the Commission of 31 January 1973 laying down detailed conditions for application of the system of "accession" compensatory amounts (Official Journal 1973, L 30, p. 73) as amended by Regulation (EEC) No 1466/73 of the Commission of 30 May 1973 (Official Journal 1973, L 146, p. 13). Officiell svensk översättning saknas.

[882] C-250/80, s. 2488.

regleringen och göra en teleologisk tolkning av de aktuella bestämmelserna. Den konstaterade att syftet med det kompensationssystem som var aktuellt i målet, vilket rörde en övergångsordning för nya medlemsstater, var att främja fri rörlighet för varor mellan en ny och befintlig medlemsstat där det råder prisskillnader. Denna ordning kunde inte vara tillämplig på en exportkedja som innebar att en vara först exporteras till en medlemsstat, varvid alla tullformaliteter genomfördes, men sedan inte omsattes i denna stat utan direkt exporteras till en tredje medlemsstat där den bjöds ut till försäljning.[883]

## 5.3 Förbudet mot rättsmissbruk erkänns uttryckligen i EU-rätten

I målet *Emsland-Stärke*,[884] utvecklade EU-domstolen emellertid sedan uttryckligen den unionsrättsliga princip om förbud mot missbruk.[885] Detta mål gällde också huruvida en exportör kunde fråntas sin rätt till ett exportbidrag trots att de formella villkoren för beviljande av bidraget var uppfyllda enligt de relevanta bestämmelserna.[886] Det hade framkommit att varorna hade exporterats och övergått till fri omsättning i ett tredje land för att sedan omedelbart återimporteras till EU oförändrade och med samma transportmedel. Domstolen framhöll här uttryckligen att de aktuella bestämmelserna i kommissionsförordningen skulle tolkas så att rätten till bidraget skulle bortfalla om det förelåg missbruk.

Domstolen uppställde emellertid också ett tvåstegstest för att avgöra huruvida sådant missbruk förelåg. Enligt detta test krävdes för det första ”att vissa

[883] Även om domstolen här i p. 16 varken beskriver det aktuella arrangemanget så som varandet ett missbruk eller att det inte skulle ingå i en normal affärstransaktion så hänvisade domstolen till denna dom i mål C-8/92, General Milk Products mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas, p. 21 där den konstaterade att arrangemanget i det målet inte kunde innebära något annat än ett missbruk. När domstolen diskuterar om det är frågan om ett missbruk i mål C-110/99, Emsland-Stärke, så hänvisas det i p. 51 till p. 21 i mål C-8/92, General Milk Products mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas.

[884] Mål C-110/99, Emsland-Stärke.

[885] Enligt Tridimas tillämpade domstolen i detta mål den allmänna rättsprincipen om förbud mot rättsmissbruk utan att uttryckligen nämna den, se Tridimas T., ”Abuse of Rights in EU Law with a Focus on Financial Law” i Prohibition of Abuse of Law: A new general principle of law? Hart 2011, s. 169-191, s. 173.

[886] Kommissionens förordning (EEG) nr 2730/79 om gemensamma detaljbestämmelser för tillämpningen av systemet med exportbidrag för jordbruksprodukter.

objektiva förhållanden skall föreligga varav det framgår att målsättningen med den berörda gemenskapsbestämmelsen inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt har uppfyllts",[887] och för det andra "att en subjektiv faktor föreligger, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få förmånen."[888]

Det ankom på den nationella domstolen att bedöma om villkoren för missbruk var uppfyllda. Den hade i sin begäran om förhandsavgörande till domstolen redan angett att målsättningen med den berörda gemenskapsbestämmelsen inte hade uppnåtts, men fick alltså ta ställning till om testet i sin helhet var uppfyllt. Vi kan alltså konstatera att förbudet mot rättsmissbruk har utvecklats i en serie mål som gäller olika former av exportbidrag. I dessa mål har dock ännu inte preciserats om det rör sig om en "allmän" rättsprincip som alltså är tillämplig varhelst den aktualiseras. Denna rättsutveckling har istället främst skett på mervärdesskatteområdet, vilket tas upp i det följande.

I mål *Halifax m.fl.*[889] bekräftade domstolen att principen om förbud mot rättsmissbruk, som uttryckts i *Emsland-Stärke*, också var tillämplig på mervärdesskattområdet. Halifax var en bank och det stora flertalet av dess tjänster var därför undantagna från mervärdesskatt. Det innebar också att möjligheterna till avdrag för mervärdesskatt var högst begränsade. Halifax uppförde callcenter för sin kommersiella verksamhet på fyra olika fastigheter, nämligen i Cromac Wood och Dundonald i Nordirland, i Livingston i Skottland och i West Bank, Leeds, i nordöstra England. Genom en invecklad konstruktion lyckades Halifax utöka sina möjligheter till avdrag för mervärdesskatt för arbetet med dessa callcenters. Bl.a. överfördes arrenderätt till ett annat bolag i koncernen vilket hade möjlighet att välja att bli beskattat för arrendet och därigenom göra avdrag för all ingående mervärdesskatt för byggnads- och renoveringskostnader. Bolag i Halifaxkoncernen kunde därför fortsätta att vara undantagna från skatt med avseende på utgående skatt och ändå dra av all ingående skatt med avseende på dessa transaktioner. Domstolen anförde följande:

> "68 Domstolen erinrar oavsett vad ovan konstaterats om att gemenskapsrätten enligt fast rättspraxis inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte (se bl.a. dom av den 12 maj 1998 i mål C-367/96, Kefalas m.fl.,

[887] Mål C-110/99, Emsland-Stärke, p. 52.
[888] Ibid., p. 53.
[889] Mål C-255/02, Halifax m.fl.

REG 1998, s. I-2843, punkt 20, av den 23 mars 2000 i mål C-373/97, Diamantis, REG 2000, s. I-1705, punkt 33, och av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 32).

69 Tillämpningen av gemenskapsbestämmelser kan nämligen inte utsträckas till att omfatta förfarandemissbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen (se, för ett motsvarande synsätt, bland annat dom av den 11 oktober 1977 i mål 125/76, Cremer, REG 1977, s. 1593, punkt 21, och av den 3 mars 1993 i mål C-8/92, General Milk Products, REG 1993, s. I-779, punkt 21, samt domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 51).

70 Principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet.

[…]

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

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

76 Det ankommer på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning, i den mån gemenskapsrättens verkan inte hotas, pröva huruvida det föreligger omständigheter som påvisar ett sådant förfarandemissbruk i tvisten vid den nationella domstolen (se dom av den 21 juli 2005 i mål C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, REG 2005, s. I-0000, punkt 40).”

I senare mål på mervärdesskatteområdet har EU-domstolen sedermera utvecklat sitt resonemang avseende rättsmissbruksprincipens självständiga

innehåll. I de förenade målen *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti*,[890] (som togs upp under avsnitt 4.3.5.2) prövades om ett skatteavdrag för mervärdesskatt kunde nekas en person som kände till eller borde ha känt till att den medverkat i en transaktion som ingått i ett mervärdesskattsundandragande trots att det inte fanns några bestämmelser i nationell rätt som medgav att ett sådant avdrag nekades.

Domstolen angav att även om det inte fanns sådana bestämmelser i nationell rätt, var de nationella myndigheterna och domstolarna inte förhindrade att iaktta principen om rättsmissbruk och därmed neka en rättighet enligt sjätte direktivet för det fall att det är fråga om ett skatteundandragande. Domstolen påpekade att det visserligen är riktigt att ett direktiv, enligt fast rättspraxis, inte i sig medför skyldigheter för en enskild och således inte som sådant kan åberopas av medlemsstaten gentemot enskilda.[891] Ett nekande av en rättighet till följd av ett skatteundandragande är *emellertid enligt domstolen inte ett sådant fall som avses i denna rättspraxis.* Domstolen förklarar detta med att ett nekande av en rättighet är uttryck för principen att ingen får åberopa unionsbestämmelser på ett sätt som innebär skatteundandragande eller missbruk. Dessa bestämmelser kan nämligen inte utsträckas till att omfatta förfaranden som utgör missbruk eller till och med bedrägeri.[892]

Dessa förhållanden bekräftades sedan än tydligare i mål *Cussens m.fl.* Domstolen klarlade i sin dom att:

> ”… att principen om förbud mot förfarandemissbruk, såsom den har tillämpats på området för mervärdesskatt i enlighet med den rättspraxis som följer av Halifax-domen, inte utgör en bestämmelse som instiftats genom ett direktiv … . Det framgår av denna praxis dels att unionsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte (se, bland annat, dom av den 12 maj 1998, Kefalas m.fl., C-367/96, EU:C:1998:222, punkt 20, dom av den 23 mars 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33, och dom av den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32), dels att tillämpningen av unionsbestämmelser inte kan utsträckas till att omfatta sådana förfaranden från näringsidkares sida som utgör missbruk av rättigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 oktober 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148,

[890] De förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti.

[891] EU-domstolen hänvisar här till målen Pfeiffer m.fl., C-397/01–C-403/01, p. 108, och C-555/07, Kücükdeveci, p. 46.

[892] EU-domstolen hänvisar här till domarna i målen C-255/02, Halifax m.fl., p. 68-69, och C-146/05, Collée, p. 38.

punkt 21, dom av den 3 mars 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punkt 21, och dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 51). …[893]

EU-domstolen konstaterade därför att principen om förbud mot förfarandemissbruk, såsom den har tillämpats på området för mervärdesskatt i enlighet med den rättspraxis som följer av Halifax-domen, *har följaktligen sådan generell räckvidd som utmärker de allmänna unionsrättsliga principerna*.”[894]

Vidare påpekade domstolen att vad den tidigare kommit fram till i *Halifax*, *inte innebar någon begränsning av verkningarna i tiden* av tolkningen av principen om förbud mot förfarandemissbruk på området för mervärdesskatt. Domstolen framhöll att en sådan begränsning endast kunde komma till stånd genom den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas, då ett sådant villkor säkerställer att medlemsstaterna och enskilda behandlas lika i förhållande till unionsrätten, och därigenom uppfyller de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen.[895]

## 5.4 Rättsmissbruk i förhållande till fördragsbestämmelser?

Möjligen kunde EU-domstolens uttalande i *Halifax* om att principen om förbud mot förfarandemissbruk *även är tillämplig* på mervärdesskatteområdet tolkas som att principen inte med självklarhet kunde tillämpas på andra områden, t.ex. inom direkt beskattning i de fall det saknas EU-rättslig harmonisering. Frågan som uppstod var närmare bestämt huruvida rättsmissbruksprincipen kan sätta en gräns för utnyttjandet av de primärrättsliga reglerna om fri rörlighet i fördraget för att kringgå nationell lagstiftning. När det gäller friheterna i fördraget kan EU-domstolens praxis ses som mindre fördömande av missbruk eftersom detta kan försvåra tillåten regleringskonkurrens mellan medlemsstaterna på EU:s inre marknad. Betyder det att rättsmiss-bruksprincipen saknar betydelse när frihetsreglerna utnyttjas eller att den har

[893] Se mål C-251/16, Cussens m.fl., p. 27.

[894] Ibid, p. 31, min kursivering. Domstolen hänvisade analogt till mål C-101/08, Audiolux m.fl, p. 50.

[895] Punkt 42 i domen. Domstolen hänvisade, för ett liknande resonemang, till mål C-292/04, Meilicke m.fl., p. 36 och C-581/10 och C-629/10, Nelson m.fl., p. 91.

ett annat innehåll än när det handlar om kringgående av nationell lagstiftning jämfört med EU-lagstiftning?

Det första målet i vilket frågan om rättsmissbruk eller kringgående av nationell lagstiftning aktualiserades var mål *van Binsbergen mot Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*.[896] Målet rörde en nederländsk advokat som var bosatt i Belgien. Han hade under ett pågående rättegångsförfarande flyttat sitt hemvist från Nederländerna till Belgien och nekades rätten att fortsätta att företräda sin klient vid nederländsk domstol. Enligt nederländska lagstiftningen gällde nämligen att endast personer som var etablerade i Nederländerna kunde uppträda som rättegångsombud vid denna domstol. Han gjorde gällande att fördragets bestämmelser om fri rörlighet för tjänster hindrade att ett krav på hemvist i Nederländerna fick uppställas. Domstolen ansåg att kravet på fast hemvist, allt efter omständigheterna, kunde leda till att nuvarande artikel 56 FEUF, vars syfte just är att avskaffa inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster för personer som inte är etablerade inom territoriet i den stat där tjänsten ska tillhandahållas, berövas all praktisk betydelse. Domstolen menade dock att med hänsyn till tjänsteprestationernas särskilda beskaffenhet kunde man inte anse att det är oförenligt med fördraget att ställa särskilda krav på den som tillhandahåller tjänster, om dessa krav är grundade på tillämpningen av sådana yrkesregler som motiveras av allmänintresse — särskilt regler om organisation, kvalifikation, yrkesetik, kontroll och ansvar — och omfattar alla som är etablerade inom den stats territorium där tjänsten tillhandahålls, om personen i fråga skulle undslippa dessa regler genom att vara etablerad i en annan medlemsstat. Domstolen preciserade vidare:

> ”13. Man kan inte heller förvägra en medlemsstat rätten att anta bestämmelser som skall förhindra att den genom artikel [56] garanterade friheten utnyttjas av en person, som tillhandahåller tjänster och vars verksamhet helt eller huvudsakligen är riktad mot den ifrågavarande statens territorium, i syfte att undslippa de yrkesregler som skulle vara tillämpliga för honom om han var etablerad inom den statens territorium. En sådan situation kan vara att avgöra enligt bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt och inte enligt bestämmelserna i kapitlet om tillhandahållande av tjänster.”

Domstolen angav sedan att under de aktuella omständigheterna kunde kravet på en fast yrkesmässig etablering inom bestämda domstolars verksamhetsområde inte anses vara oförenligt med nuvarande artiklarna 56 och

[896] C-33/74.

57 FEUF, om detta krav objektivt sett var nödvändigt för att säkerställa iakttagandet av de yrkesregler som särskilt hade samband med rättskipningen och respekten för yrkesetiken. Detta ansåg dock domstolen inte var fallet om tillhandahållandet av vissa tjänster i en medlemsstat inte är underkastat någon form av kvalifikation eller yrkesreglering och om kravet på fast hemvist är fastställt genom hänvisning till statens territorium. I fråga om förvärvsverksamhet som var helt oreglerad i en medlemsstat utgjorde kravet på hemvist inom denna stats territorium en inskränkning som stred mot artiklarna 56 och 57 i fördraget, om rättskipningens goda funktion kunde tillgodoses genom mindre rigorösa åtgärder, såsom uppgift om en delgivningsadress för domstolsmeddelanden.

Eftersom inget i målet tydde på att advokatverksamheten var annat än oreglerad i Nederländerna (utöver, vilket kan antas, medlemskap i Advokatsamfundet) stred nederländsk rätt mot fördragets regler om fri rörlighet för tjänster. I *van Binsbergen* öppnade dock domstolen för att medlemsstaterna kunde se till att deras lagstiftning inte kringgicks till följd av fördragsbestämmelserna i de fall andra viktiga samhällsintressen stod på spel.[897]

Ett annat budskap får dock anses följa av det senare målet *Centros*.[898] I detta mål var frågan huruvida en dansk myndighet kunde avslå en ansökan om registrering av en filial till ett aktiebolag som hade bildats i enlighet med brittisk rätt då bolaget inte bedrev verksamhet i Storbritannien utan endast hade registrerat ett aktiebolag där (med filial i Danmark) för att undvika den danska aktiebolagsrätten som innebar en högre kostnad för bildande av aktiebolag. Av intresse var alltså om de orsaker som låg bakom valet av etableringsland spelade roll. Kunde Centros anses missbruka rätten till fri etablering pga. skälen för valet av etableringsort. Domstolen ansåg inte att Centros egentliga syfte hade betydelse. Den angav att rätten att bilda ett bolag i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och att bilda filialer i andra medlemsstater, inom ramen för en inre marknad, utgjorde ett led i utövandet av den etableringsfrihet som garanteras i fördraget. Den omständigheten att en medlemsstats medborgare som önskar bilda ett bolag väljer att bilda bolaget i den medlemsstat som för denne förefaller ha de minst

[897] Se även t.ex. mål C-148/91, Veronica Omroep Organisatie mot Commissariaat voor de Media (kulturpolitiska syften).

[898] C-212/97.

restriktiva bolagsrättsliga reglerna och att bilda filialer i andra medlemsstater kunde inte i sig anses utgöra ett missbruk av etableringsfriheten.[899]

I domen i *Centros* framhåller domstolen ett perspektiv som inte framkom i van Binsbergen, nämligen att det ligger i fördragets syfte att ländernas rättssystem konkurrerar med varandra (regleringskonkurrens, se nedan avsnitt 5.7.2). Marknadens aktörer ska alltså ha frihet att välja det rättssystem som bäst passar deras verksamhet och sedan kunna utsträcka denna verksamhet till andra medlemsländer med stöd av frirörlighetsbestämmelserna i fördraget. I ett sådant perspektiv blir det svårt att hävda att något ”missbruk” förekommer av friheterna i fördraget.[900]

Huruvida detta också skulle gälla valet av den förmånligaste skattelagstiftningen (skattekonkurrens) och om avancerade skattupplägg baserade på frihetsreglerna därmed inte skulle betraktas som rättsmissbruk eller otillåtet kringgående prövades några år senare i *Cadbury Schweppes*.[901] Detta mål rörde s.k. CFC regler (Controlled Foreign Company rules) som hade införts i Storbritannien. Syftet med dessa är att hindra skatteundandragande till följd av att företag på ett konstlat sätt överför vinster från den medlemsstat där det har sin etablering till ett dotterbolag i en annan medlemsstat med lägre beskattningsnivå. Cadbury Schweppes hävdade dock att de brittiska reglerna stred mot etableringsfriheten. Den nationella domstolen ville därför veta huruvida det faktum att ett bolag hemmahörande i en medlemsstat bildar och tillskjuter kapital till ett bolag i en annan medlemsstat uteslutande i syfte att kunna utnyttja ett mera förmånligt skattesystem som tillämpas där kunde utgöra ett missbruk av etableringsfriheten och sålunda inte skyddas av fördraget. Domstolens svar var tydligt och avviker från ställningstagandet i *Centros*.[902] Medborgarna i en medlemsstat får inte ”utnyttja de möjligheter som instiftas genom fördraget för att på ett otillbörligt sätt försöka undandra sig den nationella lagstiftningen”. Domstolen påpekade vidare att de inte heller har

[899] p. 27

[900] Noteras bör dock att EU-domstolen konstaterade att borgenärerna kunde skyddades på annat sätt än genom en hög kostnad för själva bolagsbildningen. Det fanns skyddsregler med motsvarande syfte i Storbritannien (p. 35-37). Se också López-Rodriguez J., Some thoughts to Understand the Court of Justice Recent Case-Law in the Denmark Cases on Tax Abuse, EC Tax Review 2020, s. 71-83, som på s. 78 hävdar att bristande harmonisering på bolagsrättens område inte kan lastas företag som använder sig av etableringsrätten som föreskrivs i fördraget.

[901] Mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas.

[902] Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 35.

”rätt att åberopa bestämmelser i gemenskapsrätten när det är fråga om missbruk eller bedrägeri.”[903]

Det krävdes dock, för att det skulle föreligga missbruk av etableringsfriheten, att det handlade om rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.[904]
I punkt 55 uttalade domstolen sålunda:

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

I punkt 64 förklarade slutligen domstolen att:

> ”Konstaterandet att det föreligger ett sådant upplägg förutsätter nämligen, förutom ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, att det av de objektiva omständigheterna framgår att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten, sådant det beskrivits i punkterna 54 och 55 i förevarande dom, inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sett har iakttagits.”[905]

I *Cadbury Schweppes* klarlade EU-domstolen sålunda att den princip om förbud mot rättsmissbruk som växt fram framför allt i mål om exportstöd och mervärdesskatt var tillämplig också vid kringgående av nationella bestämmelser till följd av missbruk av fördragsbestämmelserna. Domstolen använde samma tvåstegstest för om missbruk förelåg. Uttrycket “rent konstlade upplägg” i punkt 55 har dock skapat en omfattande akademisk debatt om vad som egentligen utmärker ett missbruk inom direkt beskattning.[906] Det finns därför anledning att titta närmare på detta. Domstolens resonemang börjar i punkt 54 där den preciserar att med begreppet etablering i fördragets

[903] Hänvisning till målen C-115/78, Knoors mot Staatssecretaris van Economische Zaken, p. 25, C-61/89, Bouchoucha, p. 14 och C-212/97, Centros, p. 24.

[904] Mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 51.

[905] Hänvisning till målen C-110/99, Emsland Stärke, p. 52-53 och C-255/02, Halifax m.fl., p. 74-75.

[906] För den akademiska debatten från senare tid, se t.ex. Bizioli G., Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?, a.a., s. 172, och Lazarov I., & Govind, S., Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law, Intertax 2019, s. 852 – 868.

bestämmelser om etableringsfrihet avses, mot bakgrund av denna målsättning avseende integration i värdstaten, *en faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet via ett fast driftställe i denna stat för obestämd tid*. Begreppet förutsätter alltså att det aktuella bolaget verkligen etablerats i värdmedlemsstaten och att det bedrivs en faktisk ekonomisk verksamhet i denna stat för att beskattning inte ska ske i hemstaten. Det var mot denna bakgrund som domstolen fann att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk annat än om den särskilt tjänar ändamålet att *hindra beteenden som består i att rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring skapas* i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet. I den engelska versionen av domen, som utgjorde rättegångsspråk i målet, anges att "the specific objective of such a restriction must be to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality".

Enligt min mening är det viktigt att ett konstlat upplägg (eller konstlad transaktion) inte uppfattas isolerat från sitt sammanhang och enbart betraktas som motsatsen till äkta ekonomiska upplägg och transaktioner. I *Cadbury Schweppes* var bildandet av utländska kontrollerade bolag, som det senare överfördes vinster till, äkta bolagsbildningar i formell mening. Det som domstolen fäste vikt vid var att det inte var *ekonomiskt rationellt* att bilda bolagen om man bortsåg från den skatteförmån som kunde vinnas härigenom. Fokus i analysen bör därför inte enbart ligga på graden av ekonomisk verksamhet i det av skatteskäl konstruerade bolaget, även om detta naturligtvis kan vara en omständighet av relevans, utan på om det finns något annat rationellt ekonomiskt syfte med upplägget än att undvika skatt.[907] Uttrycket rent konstlade upplägg ska m.a.o. inte betraktas isolerat från vad domstolen säger i samma mening, nämligen "i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet". Huruvida en transaktion är konstlad kan alltså inte avgöras mekaniskt i förhållande till den ekonomiska verksamhet som bedrivs utan avgörs utifrån

[907] Saydé har framhållit att "it is of crucial importance to defuse a common misconception equating artificiality with absence of economic reality (…). Artificial choices of law are not devoid of economic reality— as they cover real economic transactions – but rather of economic rationality – as their only rationale lies in the regulatory benefit pursued. Se Saydé, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, a.a., s. 84.

vilket huvudsakligt ändamål som transaktionen har.[908] Att det föreligger (genuin) ekonomisk verksamhet som inte är kopplad till syftet att undvika skatt kan därför rättfärdiga ett upplägg som annars framstår som ett renodlat skatteundandragande. I *Cadbury* fanns det därför anledning att bedöma om det fanns objektiva omständigheter som visade att de till synes av skatteskäl inrättade CFC-bolagen i själva verket var integrerade i värdstaten och bedrev faktisk ekonomisk verksamhet där. Omständigheter som tydde på att arrangemanget inte enbart grundades på skatteskäl kunde vara att CFC-bolagen existerade fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning. Cadbury skulle därför ha möjlighet att lägga fram de omständigheter som rörde det verkliga skälet till varför CFC-bolagen etablerats och, om möjligt, visa att dessa bolags verksamhet utgjorde en faktisk ekonomisk verksamhet oberoende av skatteförmånen. Om detta inte kunde visas fick CFC-bolagen anses utgöra rent konstlade upplägg.[909]

Att ett bolag är mer än ett s.k. brevlådeföretag och faktiskt har personal, lokaler och utrustning innebär därför inte, enlig min mening, att det inte skulle kunna betraktas som ett led i ett konstlat upplägg. En bedömning måste görs från fall till fall och kostnaden för att upprätta bolaget bör därvid jämföras med storleken på den skatteförmån som upplägget genererar. Det som ska avgöras är som nämnts om det kan anses ekonomiskt rationellt för ett företag att göra en sådan investering i en annan stat i frånvaro av skatteförmånen. I senare rättspraxis tycks EU-domstolen bekräfta detta synsätt. I sin dom i målet *T*

[908] Se mål C-103/09, Weald Leasing, p. 44. Det tycks vara en vanlig uppfattning i den skatterättsliga doktrinen att det är enbart den ekonomiska verksamhetens äkthet som ska bedömas. Lazarov skriver t.ex. i sin artikel ”(un)Tangling Tax Avoidence Under the Interest and Royalties Directive: the Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1” (Intertax 2018, vol. 46, nr 11, s. 873-884, s. 879 och 884): “Thus, the essential element under the objective test boils down to the question of economic substance: should an arrangement have economic substance, it cannot be regarded as abusive under EU law, even if its only aim is to achieve a tax benefit.” Denna inställning leder till slutsatsen att bolagen C Lux Co och A Lux Holding som var aktuella i C-15/16 N Luxembourg 1, inte skulle kunna betraktas som ”abusive arrangements due to the sufficient economic substance for their rather limited activity”. EU-domstolen kom dock inte fram till samma slutsats i sin dom. Att en bedömning måste göras från fall till fall har däremot understrukits av Lenaerts som anger: “In order to determine whether an arrangement is wholly artificial, Cadbury Schweppes tells national courts to examine the intention of the taxpayer concerned and to look at objective factors which are ascertainable by third parties. To state the obvious, those objective factors are not always the same but may vary in accordance with the arrangement in question.” Se Lenaerts K., The concept of “Abuse of Law” in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, Maastricht Journal of European and Comparative Law 2015, s. 329-351, s. 350.

[909] Jfr mål C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 65-70.

*Danmark och Y Denmark Aps* angav sålunda domstolen ”att det kan betraktas som ett konstlat upplägg när en bolagskoncern inte upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, när den har en rent formell struktur och när dess huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål är att uppnå en skattefördel som står i strid med målet eller syftet med den gällande skattelagstiftningen.”[910]

# 5.5 Konsekvenser av att förbudet mot rättsmissbruk är en allmän rättsprincip

## 5.5.1 Inledning

Som framgått finns i unionsrätten en allmän princip som innebär att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte.[911] Som vi har sett i kapitel 2 kan allmänna rättsprinciper ha omedelbara rättsliga verkningar och också få betydelse i horisontella relationer, dvs. de kan skydda enskildas rättigheter men de kan också innebära skyldigheter för enskilda. Det senare gäller för förbudet mot rättsmissbruk.

EU-domstolen har sålunda framhållit att ”enskilda måste iaktta denna allmänna princip”, eftersom tillämpningen av unionsbestämmelser inte kan utsträckas till att täcka sådana förfaranden som genomförs i syfte att erhålla förmåner enligt unionsrätten genom bedrägeri eller missbruk.[912]

Enligt domstolen följer därför av denna princip att en medlemsstat ska neka att tillämpa förmånliga bestämmelser i unionsrätten om de inte åberopas i syfte att uppnå bestämmelsernas ändamål, utan i stället i syfte att åtnjuta en förmån enligt unionsrätten trots att villkoren för att åtnjuta denna förmån endast är formellt uppfyllda.[913] Så är fallet t.ex. när fullgörandet av tullformaliteter inte genomförs inom ramen för normala affärstransaktioner, utan är rent formellt

[910] Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 100. Se även avsnitt 5.5.2 nedan.

[911] Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 70, samt målen C-212/97, Centros, p. 24 och där angiven rättspraxis, C-255/02, Halifax m.fl., p. 68, C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 35, C 251/16, Cussens m.fl., p. 27, och C-356/15, kommissionen/Belgien, p. 99.

[912] C-116/16, p. 71. Se, för ett liknande resonemang, mål C-321/05, Kofoed, p. 38, C-251/16, Cussens m.fl., p. 27, och C-356/15, kommissionen/Belgien, p. 99

[913] C-116/16, p. 72.

och endast syftar till att genom missbruk av rättigheter erhålla utjämningsbelopp.[914]

Principen är vidare ”allmän” och kan därför aktualiseras inom hela unionsrättens tillämpningsområde. Den har sålunda tillämpats när det gäller fri rörlighet för varor,[915] frihet att tillhandahålla tjänster,[916] offentlig upphandling av tjänster,[917] etableringsfrihet,[918] bolagsrätt,[919] social trygghet,[920] transporter,[921] socialpolitik,[922] restriktiva åtgärder[923] och mervärdesskatt.[924] Det kan konstateras att det har funnits en skepsis, framför allt i den skatterättsliga doktrinen, till att det skulle finnas en ”allmän” princip om förbud mot rättsmissbruk som genom att vara just allmän, är tillämplig i alla situationer som omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, inklusive direkt beskattning där det saknas EU-rättslig harmonisering.[925] Inom doktrinen har diskussionen om huruvida principen om rättsmissbruk utgör en ”äkta” allmän rättsprincip varit en lång akademisk följetong, både innan domen i Kofoed meddelades 2007 (se närmare under avsnitt 5.5.3 nedan),[926] under en period av

[914] C-116/16, p. 73. Se, för ett liknande resonemang, målen C-250/80, Schumacher m.fl., p. 16, och C-8/92, General Milk Products, p. 21 eller, när det gäller exportbidrag, C-110/99, Emsland-Stärke, p. 59.

[915] Mål C-229/83, Association des Centres distributeurs Leclerc och Thouars Distribution, p. 27.

[916] Mål C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, p. 13.

[917] Mål C-113/13, Azienda sanitaria locale n. 5 ”Spezzino” m.fl., p. 62.

[918] Mål C-212/97, Centros, p. 24.

[919] Mål C-373/97, Diamantis, p. 33 och C-106/16, Polbud – Wykonawstwo, p. 61–63.

[920] Målen C-206/94, Paletta, p. 24, C-359/16, Altun m.fl., p. 48, och C-356/15, kommissionen/Belgien, p. 99.

[921] Mål C-456/04, Agip Petroli, p. 19–25.

[922] Mål C-423/15, Kratzer, p. 37–41.

[923] Mål C-72/11, Afrasiabi m.fl., p. 62.

[924] Mål C-255/02, Halifax m.fl., p. 74.

[925] Se t. ex Franz T., The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission, 43(11) Intertax 660, 664 (2015); Bundgaard & Schmidt, Uncertainties Following the Final EU Anti-Tax Avoidance Directive, Kluwer International Tax Blog: http://kluwertaxblog.com/2016/10/17/uncertainties-following-final-eu-anti-tax-avoidance-directive/ (accessed 26 June 2018); Bizioli, G., Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?, EC Tax Rev., 2017, s. 167- 175, s. 169–172; Jiménez A. M., Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law, BIT 2012, nr 4/5 (avsnitt 3.3 i artikeln).

[926] För ett kritiskt perspektiv till att det skulle handla om en allmän rättsprincip, se Kjellgren, A., ‘On the Border of Abuse— The Jurisprudence of the European Court of Justice on

12 år därefter[927] och t.o.m efter det att de s.k. danska målen meddelades 2019.[928]

Denna diskussion anknyter till den diskussion som förts i kapitel 2 om vad som kännetecknar en allmän rättsprincip. Missbruksprincipen avviker från andra allmänna rättsprinciper genom att den inte ger en enskild en rättighet utan tar bort en rättighet. Det är alltså inte en rättighetsbärande princip, utan en princip som värnar om rättssystemet effektiva och rättvisa tillämpning. Den påminner därför, i sin funktion, främst om proportionalitetsprincipen, vars syfte är likartat. Proportionalitetsprincipen är dock mindre kontroversiell från ett individuellt rättighetsperspektiv då den i regel skyddar enskilda från oproportionella offentliga ingrepp (se avsnitt 2.6). Rättsmissbruksprincipens systemviktiga karaktär gör dock att EU-domstolen ansett att den kan kvalificeras som en allmän rättsprincip i EU-rätten. Detta bekräftas tydligt i bl.a. målen *N Luxembourg 1* och *T Danmark och Y Denmark Aps*, vilket gör att principens allmängiltiga karaktär numera inte borde ifrågasättas.[929]

---

Circumvention, Fraud and Other Misuses of Community Law', European Business Law Review 2000, s. 179-194, s. 190. För en positiv inställning till att det handlar om en allmän rättsprincip, se Engsig Sørensen, K., Abuse of rights in Community law: A principle of substance or merely rhetoric? CML Rev. 2006, s. 423–459, s. 458-459.

[927] *För en negativ inställning,* se t.ex. Kamanabrou S., Abuse of law in the context of EU law, ELRev. 2018, s. 534-548, s. 545, Arnull A., What is a General Principle of EU Law, Prohibition of Abuse of Law, (red.) de la Feria R., och Vogenauer S., Hart 2011, s. 7-23, s. 20-21 och Farmer P., Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New general Principle of EU Law through Tax: A Response, What is a General Principle of EU Law, Prohibition of Abuse of Law, (red.) de la Feria R., och Vogenauer S., Hart 2011, s. 3-6, s. 4. *För en positiv inställning*, se t.ex. de la Feria R., Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a new General Principle of EC Law through Tax, CML Rev., 2008, s. 395-440, s. 436-440 och Fritz, M., Scania Metall-domen – Högsta förvaltningsdomstolen slår ett slag för EU-rättens genomslag i Sverige, SvSkT, 2013, s. 434-444.

[928] De förenade målen C-115, 118,119 och 299/16, N Luxembourg 1 m.fl. och C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps. Se Leczykiewicz D., Prohibition of abusive practices as a "general principle" of EU law, CML Rev. 2019, s. 703–742, s. 741, Englisch J. A., Court of Justice, The Danish tax avoidance cases: New milestones in the Court's anti-abuse doctrine, CML Rev. 2020, s. 503–538, s. 531-534, Sánchez de Castro Martín-Luengo E., The ECJ's Danish Cases and the Spanish Withholding Tax Exemption in Respect of Interest Payments to EU Lenders: Some Reflections and Practical Implications, European Taxation 2020, vol. 60, nr 1, Published online: 11 December 2019, se under slutsatserna.

[929] Se de förenade målen C-115, 118,119 och 299/16, N Luxembourg 1 m.fl., p. 96 och C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 70. Jfr von Bahr, S, Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk, SN 2019, s. 771-783. För ett fortsatt kritiskt perspektiv se dock Leczykiewicz D., a.a., s. 703–742.

Det är uppenbart att EU-domstolen i dessa två domar, som båda meddelades i stor avdelning under domstolens ordförandes ledning, avsåg att en gång för alla klarlägga att missbruksprincipen är allmän, att den är tillämplig både på områden där det finns sekundärrätt som återspeglar den och när det saknas sådan sekundärrätt, samt att den gäller utan nationellt lagstöd, vilket tas upp särskilt i nästa avsnitt.[930] Det bör noteras att domstolen använder samma metodologiska förhållningssätt som den gjort i andra mål som samtidigt involverar sekundärrätt och allmänna rättsprinciper eller stadgebestämmelser.[931] Den nationella domstolen som har att pröva ett mål anmodas att i möjligaste mån säkerställa en direktivkonform tolkning med stöd av nationell rätt. Om detta inte är möjligt ska istället den allmänna principen tillämpas direkt.[932] Som diskuterades i kapitel 2 är EU-domstolens utgångspunkt att den allmänna rättsprincipen har primärrättslig status.[933] Den ligger därför både till grund för en korrekt tolkning av sekundärrätten och har vid behov självständiga rättsverkningar. Detta förhållningssätt hänger samman med de allmänna rättsprincipernas ställning i EU-rätten och är inte avhängigt vilket EU-rättsligt område som är i fråga. Mot bakgrund av detta principiella förhållningssätt är alltså relationen mellan allmänna rättsprinciper och beslutade direktiv på området direkt beskattning jämförbart med det

[930] För annan åsikt, som innebär att de danska domarna ska ses som en isolerad företeelse och ett avsteg från tidigare rättspraxis, se bl.a. Haslehner W. & Kofler G. W., Three observations on the Danish Beneficial Ownership Cases, Kluwer Tax Blog, March 2019, kommentar av CFE ECJ Task Force, 3 October 2019, Schön, Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, a.a. Se däremot för en betydligt positivare inställning och en mer nyanserad hållning, Baerentzen S., Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?, World Tax Journal, 2020, s. 1-28. För liknande åsikt se även López-Rodríguez, J. P., Some Thoughts to Understand the Court of Justice: Recent Case-Law in Denmark Cases on Tax Abuse, EC Tax Review 2020, s. 71-83.

[931] Se t.ex. principen om förbud mot åldersdiskriminering som tillämpas parallellt med rådets direktiv 2000/78/EG om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet (likabehandlingsdirektivet), se mål C-441/14, DI (Ajos), rätten till årlig betald semester, som anges i artikel 31.2 i EU:s rättighetsstadga, har tillämpats parallellt med Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/88/EG om arbetstidens förläggning i vissa avseenden, se målen C-684/16, Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften och C-569/16, Bauer, förbudet mot diskriminering på grund av religion, som finns i artikel 21 i rättighetsstadgan, har tillämpats parallellt med likabehandlingsdirektivet (2000/78/EG), se mål C-414/16, Egenberger.

[932] Se t.ex. mål C-441/14, DI (Ajos), p. 28-38 och mål C-414/16, Egenberger, p. 70-77. Angående direkt effekt av rättsprinciper, se t.ex. generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-144/04, Mangold, p. 84, och domstolens dom i samma mål, p. 75-77.

[933] Mål C-101/08, Audiolux m.fl., p. 63.

arbetsrättsliga området där åldersdiskriminering, diskriminering pga. religion och rätt till semester har status som allmänna rättsprinciper. Principen om förbud mot rättsmissbruk är alltså – precis som andra allmänna rättsprinciper i unionsrätten – alltid tillämplig när EU-rätten som sådan är tillämplig, dvs. inom hela EU-rättens tillämpningsområde.[934]

Avslutningsvis ska dock tilläggas att tillämpningen av missbruksprincipen naturligtvis kan skifta med hänsyn till den mängd faktiska omständigheter som kan behöva bedömas. Principen om förbud mot rättsmissbruk är som allmänna rättsprinciper i allmänhet flexibel och anpassningsbar till de skilda situationer i vilka den kan tillämpas.[935] EU-lagstiftaren har på senare tid ansträngt sig för att lyfta fram essensen i denna rättsprincip inom direkt beskattning när den kodifierades i Moder- och dotterbolagsdirektivet och ATAD, vilket berörs längre fram (se under avsnitt 5.6). Metoderna för att fastställa huruvida det föreligger missbruk eller inte, kan dock fortfarande bäst utläsas av EU-domstolens rättspraxis och domstolen avgör fortfarande ytterst den närmare innebörden av denna princip.

### 5.5.2 Enhetliga förutsättningar för när rättsmissbruk föreligger

I EU-domstolen rättspraxis har som framgått angetts två allmänna rekvisit för principens tillämpning. Det krävs *dels* att vissa objektiva förhållanden föreligger varav det framgår att målsättningen med en viss unionsbestämmelse inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i unionsbestämmelserna formellt sett har uppfyllts, *dels* en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att

[934] Enligt Baerentzen innebär klargörandet i de danska domarna (N Luxembourg 1 och T Danmark och Y Denmark Aps) att den allmänna rättsprincipen om förbud mot rättsmissbruk också är direkt tillämplig på skatteområdet att förutsättningarna har förbättrats när det gäller rättssäkerheten. I stället för att förlita sig på 27 medlemsstaters lagstiftning finns det nu en princip att falla tillbaka på när det gäller konstlade arrangemang. Även om principen kan uppfattas som vag är den baserad på en objektiv ekonomisk standard. Den allmänna principen förefaller därför bättre lämpad för att skapa lika förutsättningar inom unionen än medlemsstaternas egna och varierande missbruksbestämmelser som har sin grund i den nationella rättskulturen. Se Baerentzen S., Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest, a.a., s. 12-13.

[935] Se López-Rodríguez, Some Thoughts to Understand the Court of Justice: Recent Case-Law in Denmark Cases on Tax Abuse, a.a., s. 78.

erhålla en förmån som följer av unionsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla den. [936]

Det är således nödvändigt att göra en sammantagen bedömning av omständigheterna för att kunna fastställa om kriterierna för att det ska föreligga ett rättsmissbruk är uppfyllda, bl.a. om de ekonomiska aktörerna har utfört rent formella eller konstlade transaktioner som inte är motiverade av ekonomiska eller affärsmässiga skäl, i det huvudsakliga syftet att uppnå en otillbörlig fördel.[937]

Freedman har påpekat att det såväl inom doktrinen som hos praktiker och nationella domstolar har funnits en tendens att separera de olika delarna i missbruksprinciptestet, dvs. i synnerhet vad som utgör ett konstlat arrangemang och huruvida syfte med att undvika skatt är det enda, huvudsakliga eller övervägande skälet. Beståndsdelarna granskas var och en för sig, vilket ofta resulterar i att deras självständiga betydelse överdrivs, istället för att betraktas som delar av en övergripande princip.[938] Tendensen att överdriva betydelsen av EU-domstolens uttryck bottnar eventuellt i en rättskulturell krock där jurister som är vana vid en mer utpräglad bokstavstrogen tolkning av lagtext, präglad av legalitetsprincipen, möter till synes precisa formuleringar i EU-domstolens domar. Rättspraxis bör dock inte sammanblandas med lagtext. Precis som Lyal har påpekat kan innehållet i ett domslut inte jämställas med lagstiftning där varje ord har valts av en särskild anledning.[939] Rättspraxis från unionsdomstolen bör inte heller betraktas som antingen bindande eller icke bindande utan snarare som en sammanhängande enhet.[940] Den tidigare domaren vid EU-domstolen Sevon har förklarat att EU-domstolens skillnader i uttryckssätt inte nödvändigtvis innebär nya idéer eller

[936] Se t.ex. målen C-110/99, Emsland-Stärke, p. 52-53, C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, p. 39, och C-456/12, O. och B., p. 58.

[937] C-116/16, p. 98. Se, för ett liknande resonemang, målen C-653/11, Newey, p. 47–49, C-155/13, SICES m.fl., p. 33, och C-131/14, Cervati och Malvi, p. 47.

[938] Freedman J., "The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level" i Prohibition of Abuse of Law: A new general principle of law? Hart 2011, s. 365-380, s. 371.

[939] Lyal R., Cadbury Schweppes *and Abuse*: Comments i Prohibition of Abuse of Law: A new general principle of law? Hart 2011, s. 427-434, s. 429.

[940] Tridimas T., "Precedent and the Court of Justice: A Jurisprudence of Doubt?" i Philosophical Foundations of European Union Law, Oxford University Press 2012, s. 307-330, s. 310.

förändringar.[941] Även om domstolen försöker uppnå koherens vad gäller juridiska begrepp och nyckeltermer, gäller inte detta alla aspekter av en dom. Sevon påpekar att det förhållandet att arbetsspråket är franska gör att den franska språkstilen måste respekteras som innebär att upprepningar av samma uttryck i samma stycke ofta undviks. De synonymer som då utnyttjas är inte avsedda att innebära några nyanseringar i sak.[942] Dessutom uttalar sig domstolen endast om de omständigheter som är nödvändiga för att avgöra målet. Det kan leda till att de formuleringar som används varierar och inte är lika fullständiga i alla mål.[943] Slutligen påpekar han att skiftande formuleringar i andra språkversioner ibland beror på att översättaren har gjort ett misstag. Misstag går aldrig helt att undvika, hur bra översättarna än är. Det är också självklart att olika principer har utvecklats med en varierad grad av precision och detaljgrad.[944] Slutligen ska framhållas att en dom från EU-domstolen i formell mening bara är giltig på rättegångsspråket. Denna ordning beaktas dock sällan, utan jämförelser görs med andra språkversioner och det fästs ofta särskild vikt vid den franska versionen (arbetsspråket).[945]

När det specifikt gäller uttrycket ”rent konstlat upplägg” i *Cadbury Schweppes* har domstolen också förklarat att det inte har en entydig innebörd utan att det är nödvändigt att göra en helhetsbedömning där de särskilda omständigheterna och juridiska kontexten i varje fall har betydelse.[946] I mål C-135/17, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), uttalade domstolen:

> ”Det ska vidare, när det gäller den fria rörligheten för kapital, påpekas att begreppet ett ”rent konstlat upplägg” inte nödvändigtvis endast omfattar de omständigheter i punkterna 67 och 68 i domen av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), som rör att det inte bedrivs någon faktisk ekonomisk verksamhet i en bolagsetablering, eftersom skapandet av ett konstlat upplägg för att uppfylla de villkor som krävs för att otillbörligen undslippa beskattning i en medlemsstat eller för att otillbörligen komma i åtnjutande av en skattefördel

[941] Sevon L., “General principles of Community Law – Concluding Remarks” i General Principles of European Community Law, Kluwer Law International 2000, s. 219-222, s. 220.

[942] Ibid., s. 221.

[943] Ibid.

[944] Ibid.

[945] För en utförlig analys se Derlén M., Multilingual interpretation of CJEU case law: rule and reality, ELRev. 2014, s. 295-315.

[946] Jfr Lenaerts, The concept of “Abuse of Law” in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, a.a., s. 350.

förekommer i olika former när det gäller den fria rörligheten för kapital. Sådana omständigheter kan visserligen utgöra tecken på att det föreligger ett rent konstlat upplägg även när det gäller tillämpningen av bestämmelser om den fria rörligheten för kapital, bland annat när det visar sig vara nödvändigt att bedöma huruvida ett innehav i ett bolag som inte bedriver någon egen ekonomisk verksamhet kan motiveras. Det begreppet kan emellertid även, när det gäller den fria rörligheten för kapital, omfatta varje åtgärd vars huvudsyfte är, eller ett av huvudsyftena är, att genom ett konstlat upplägg överföra vinster som genererats genom verksamhet som bedrivs inom en medlemsstat till tredjeland, där nivån på beskattningen är låg."[947]

Min egen uppfattning är att EU-domstolen noggrant formulerade sig i t.ex. *Cadbury Schweppes*, men att domskälen likväl inte kan tolkas som rekvisit i en lagtext. Som tidigare anförts måste en bedömning görs från fall till fall. Det som är essensen i testet är om det kan anses ekonomiskt rationellt för ett företag att vidta vissa åtgärder (det misstänkt konstlade upplägget) även i frånvaro av skatteförmånen.

### 5.5.3 Rättsmissbruksprincipen gäller utan lagstöd

En annan aspekt som följer av principen om förbud mot rättsmissbruk är att den har självständiga rättsverkningar och alltså gäller utan särskilt stöd i den positiva rätten (jfr avsnitt 5.5.1 ovan). Det behöver alltså inte finnas annan (skriven) EU-rätt som talar om att den är tillämplig i en viss situation och inte heller krävs stöd i nationell rätt för att den ska kunna tillämpas inom ramen för den nationella rättsordningen i situationer som omfattas av EU-rättens tillämpningsområde.

Ett fall som kan förvirra och därför kräver en längre kommentar i detta sammanhang är *Kofoed*.[948] Jag har i ett annat sammanhang påpekat att jag anser att domstolens dom i detta mål inte överensstämde med annan praxis från EU-domstolen vid denna tidpunkt.[949] I målet diskuterades tillämpningen av det så kallade fusionsdirektivet (90/434/EEG) i dansk rätt och frågan om bedrägeri

[947] Mål C-135/17, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), p. 84. Se dock Schön som snarare ser denna rättsutveckling som ett special fall. Se Schön W., Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, BIT 2020 nr 4/5.

[948] Mål C-321/05, Kofoed.

[949] Fritz, Scania Metall-domen, a.a.

eller rättsmissbruk med hänsyn till bestämmelserna i detta direktiv. Direktivet tas upp längre fram (se avsnitt 5.6.3).

I punkt 38 i domen angav EU-domstolen att artikel 11.1 a i fusionsdirektivet ”återspeglar den allmänna gemenskapsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet”. Därefter påpekar den att de rättssökande inte får utnyttja gemenskapsrätten genom bedrägeri eller missbruk.

Som framgått av avsnitt 2.7.2 bör ett uttalande från EU-domstolen med innebörd att det finns en allmän rättsprincip innebära att principen som sådan har självständiga rättsverkningar och att den, till skillnad från ett direktiv, inte är beroende av nationell lagstiftning för att kunna tillämpas.

I *Kofoed* diskuterade emellertid inte domstolen detta förhållande utan ägnade sig enbart åt de rättsliga effekterna av det direktiv som ”återspeglar” den allmänna rättsprincipen. Domstolen erinrade sålunda om att rättssäkerhetsprincipen hindrar att ett direktiv i sig skapar skyldigheter för enskilda och att bestämmelser i direktiv därför inte som sådana kan göras gällande mot enskilda.[950] Den påpekade också att det ankom på den nationella domstolen att göra en konform tolkning av nationell rätt.[951] Det skulle därför prövas huruvida det i dansk rätt fanns någon bestämmelse eller allmän princip enligt vilken rättsmissbruk var otillåtet eller om det fanns andra bestämmelser angående skatteflykt eller skatteundandragande som skulle kunna tolkas i överensstämmelse med bestämmelsen i direktiv 90/434 och att därefter, i förekommande fall, prövas huruvida villkoren för att tillämpa dessa nationella bestämmelser var uppfyllda i det nationella målet.[952]

Detta resonemang står i tydlig kontrast till den tidigare meddelade domen i *Halifax*, där domstolen konstaterade att unionsbestämmelser inte får missbrukas, trots att det varken fanns någon uttrycklig regel om detta i nationell rätt eller någon diskussion kring hur den aktuella artikel 13 B sjätte direktivet hade införlivats med nationell rätt. Domstolen påpekade i denna dom enbart att bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet.[953]

---

[950] P. 42 i domen.

[951] P. 45 i domen.

[952] P. 46 och 47 i domen.

[953] Mål C-255/02, Halifax m.fl., p. 71, med hänvisning till de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, p. 76.

Mitt intryck är att EU-domstolen, trots att den i domen hänvisade till *Halifax*,[954] tog mycket starkt intryck av generaladvokatens förslag till avgörande i målet. Generaladvokat Kokott betonade att behöriga myndigheterna inte får direkt rikta sig mot enskilda varken med stöd av direktiv *eller med stöd av en existerande allmän gemenskapsrättslig rättsgrundsats enligt vilken rättsmissbruk är förbjudet*.[955] Inledningsvis konstaterade Kokott, precis som domstolen, att artikel 11.1 a i direktivet gav uttryck för att bestämmelser i gemenskapsrätten inte får åberopas till stöd för missbruk eller bedrägeri. Därefter påpekade hon emellertid att det krävs att en införlivning ha gjorts i nationell rätt för att artikeln ska kunna bli tillämplig eller att det finns en motsvarande bestämmelse i nationell rätt som kan tolkas till ett sådant resultat.[956]

Enligt Kokott:

> ”66. En tillämpning av artikel 11.1a i direktiv 90/434 till nackdel för Hans Markus Kofoed och Niels Toft vore otillåten för de danska myndigheterna bara om denna tillämpning var direkt. En medlemsstat kan alltså inte åberopa en direktivsbestämmelse gentemot de enskilda om medlemsstaten inte har genomfört bestämmelsen. (…) Det följer nämligen av fast rättspraxis att ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för den enskilde, och det kan inte som sådant åberopas gentemot denne.( …)
>
> 67. Lika litet får de behöriga myndigheterna direkt rikta sig mot enskilda med stöd av en existerande allmän gemenskapsrättslig rättsgrundsats enligt vilken rättsmissbruk är förbjudet. För fall som omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/434 ges nämligen konkret uttryck för en sådan princip i dess artikel

[954] Se Kokotts förslag till avgörande i målet, p. 67. Denna åsikt har också framförts av Engsig Sørensen K., ”What is a General Principle of Law? A Response” i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, s. 25-32, s. 31.

[955] Punkt 45 i domen.

[956] Kokotts yttrande i Kofoed har kommenterats av bl.a. Rainer A. (Deloitte Belastingconsulenten/Conseils Fiscaux BV o.v.v.e. CVBA/SC s.f.d. SCRL, Brussels) Mounthly Features, Intertax 2007, s. 294-295, s. 294. ”According to AG Kokott, any exceptions to the application of the Directive must be interpreted narrowly. Additionally, EU Member States must not directly apply the anti-abuse provision of the Merger Directive or any general Community prohibition on the abuse of law to the detriment of the taxpayer. On the other hand, no specific national legislation is required for the implementation of the anti-abuse provision of the Directive. Instead, Member States can rely on a general anti-abuse provision in their national law, including general provisions of national constitutional and administrative law, provided such provisions are applied and interpreted in conformity with Community law and the wording and objective of the Merger Directive.”

> 11.1a. (…) Skulle man dessutom tillåta ett direkt åberopande av en allmän rättsgrundsats vars innehåll är långt mindre klart och precist, finns det en risk att harmoniseringsändamålet i direktiv 90/434 inte uppnås och att den däri åsyftade rättssäkerheten vid omstruktureringar av kapitalbolag (…) äventyras. För övrigt skulle detta även kunna undergräva det redan nämnda förbudet mot att tillämpa icke genomförda direktivsbestämmelser gentemot enskilda. (…)

EU-domstolen (en avdelning med fem domare) följde som framgått sin generaladvokat i *Kofoed*. Domstolens ställningstagande kunde därför uppfattas (och har därför uppfattats[957]) som att rättsmissbruksprincipen krävde nationellt lagstöd för sin tillämpning, åtminstone på området direkt beskattning och att principen som sådan har olika rättsverkningar på olika områden.

I sin dom av den 26 februari 2019 i det tidigare nämnda målet *T Danmark och Y Denmark Aps*,[958] klarlade dock domstolen angående motsvarande bestämmelse om rättsmissbruk i Moder- och dotterbolagsdirektivet (direktiv 90/435)[959] att även om den nationella rätten inte innehåller några sådana regler som kan ges en tolkning som är konform med denna bestämmelse (artikel 1.2 i direktiv 90/435), innebär detta inte – oaktat vad den tidigare slagit fast i sin dom i *Kofoed* – att de nationella myndigheterna och domstolarna, för det fall det är fråga om bedrägeri eller rättsmissbruk, ska neka rätten till de undantag för skatt som föreskrivs i artikel 5 i direktivet.[960]

Domstolen preciserade vidare att den omständigheten att en skattskyldig nekas en rättighet under sådana förhållanden inte strider mot rättssäkerhetsprincipen genom att skapa nya skyldigheter för enskilda. Ett sådant nekande skulle i stället betraktas som ett uttryck för den allmänna unionsprincipen att ingen får åberopa unionsbestämmelser på ett sätt som innebär bedrägeri eller missbruk.[961] Den förklarade att eftersom en rättighet i unionsrätten inte kan

---

[957] Se bl.a. Arnull A., What is a General Principle of EU Law, a.a., s. 7-23, s. 20-21, Jiménez, Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law, a.a. och Garcia Prats A., et al., EU Report, in Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules ch. 3.2.1. (IFA Cahiers vol. 103a, IBFD 2018).

[958] De förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps.

[959] Rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG.

[960] I p. 89 i domen i de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, hänvisade domstolen analogt till de förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., p. 54.

[961] Även i p. 90 i domen hänvisade domstolen analogt till C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., p. 55-56 samt där angiven rättspraxis.

grunda sig på bedrägligt beteende eller missbruk, innebär det förhållandet att en person nekas en förmån enligt ett direktiv, såsom direktiv 90/435, inte att den berörda personen åläggs en skyldighet enligt detta direktiv, utan det är endast en följd av att det konstaterats att de objektiva kriterier som ska vara uppfyllda för att kunna göra gällande den aktuella rättigheten, och som föreskrivs i direktivet vad gäller denna rättighet, endast är uppfyllda rent formellt.[962] Under sådana omständigheter *ska* medlemsstaterna således neka den förmån som följer av direktiv 90/435, i enlighet med den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk, enligt vilken unionsrätten inte kan täcka ekonomiska aktörers förfarandemissbruk.[963]

Möjligen var problemet i *Kofoed* att det inte gjordes skillnad på de två skilda rättsliga situationer som föranleds av missbruk respektive bedrägeri.[964] Om det är fråga om bedrägeri är påföljden straffrättslig och då gör rättssäkerhetsskäl sig starkare gällande än i missbrukssituationer.[965] En sådan situation var det överhuvudtaget inte fråga om i Kofoed, vilket framgår av omständigheterna i målet och den danska domstolens fråga. Domstolen borde därför enligt min mening ha förtydligat att bristande införlivning kunde spela roll om den nationella domstolen avsåg att utdöma en straffrättslig påföljd på grund av skattebedrägeri men inte vid tillämpning av principen om rättsmissbruk som inte har samma rättsföljd. Den särskilda frågan om rättsföljd tas upp i det följande.

---

[962] P. 91 i domen.

[963] P. 92 i domen. Domstolen hänvisade här, för ett liknande resonemang, till mål C-356/15, kommissionen/Belgien, p. 99 och där angiven rättspraxis.

[964] Det kan här inflikas att EU-domstolen överlag ofta nämnt missbruk och bedrägeri tillsammans utan att diskutera skillnaden mellan dem; se t.ex. mål C-212/97, Centros, p. 25, mål C-255/02, Halifax m.fl., p. 68, och mål C-16/05, Tum och Dari, p. 64.

[965] I p. 42 i domen påpekas att rättssäkerhetsprincipen hindrar att direktiv i sig skapar skyldigheter för enskilda och det hänvisas till målen, C-14/86, Pretore di Saló mot X, p. 19-20, C-80/86, Kolpinghuis Nijmegen, p. 9 och 13, C-168/95, Arcaro, p. 36-37, och de förenade målen C-387/02, C-391/02 och C-403/02, Berlusconi m.fl., p. 73-74, som stöd för att en medlemsstat inte kan åberopa dessa som sådana mot enskilda. Omständigheterna i dessa mål har varit av straffrättslig karaktär och kan således ha relevans när det gäller bedrägeri men inte på samma sätt i fråga om renodlat missbruk. Konsekvensen av ett fastställt rättsmissbruk innebär endast att den förmån som har erhållits i strid mot en unionsbestämmelse syfte går tillbaka, dvs. att situationen ska återställas. Det påförs alltså ingen straffsanktion.

### 5.5.4 Rättsföljd vid överträdelse av rättsmissbruksprincipen

Av central betydelse för missbruksprincipen är alltså att den rättsföljd som ett missbruk aktualiserar inte är någon straffrättslig påföljd utan att de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet ska omdefinieras så att de förhållanden som skulle förelegat utan missbruk upprättas.[966]

Om en skattemyndighet konstaterar fall av bedrägeri eller missbruk i samband med utövandet av avdragsrätt, kan den retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag begärts, men är det enbart fråga om missbruk ska ingen ytterligare sanktion inträda.[967]

Detta är en förklaring till att förbudet mot missbruk normalt inte kolliderar med principen om rättssäkerhet, dvs. att enskilda inte anses åläggas några nya skyldigheter eller straffrättsliga påföljder när missbruksprincipen tillämpas. De nekas enbart en förmån som de aldrig haft rätt till. En parallell kan dras till återbetalning av olagligt statligt stöd enligt EU-rätten. Skyldigheten för medlemsstaten att upphäva ett stöd som kommissionen anser är oförenligt med den inre marknaden syftar till att återställa den situation som förelåg innan stödet gavs.[968] EU-domstolen har erinrat om att de företag som mottar stöd i princip inte kan ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt, dvs. att det enligt domstolen inte föreligger några tillräckligt starka rättssäkerhetsskäl till skydd för den enskilde.[969] På motsvarande sätt har EU-domstolen uttalat att om det har fastställts att det har förekommit missbruk strider inte skyldigheten att återbetala en förmån som erhållits utan grund mot legalitetsprincipen, utan är helt enkelt en konsekvens av konstaterandet av att det föreligger missbruk.[970]

---

[966] C-255/02, Halifax, p. 94.

[967] C-110/99, Emsland-Stärke, p.56.

[968] Se målen C-350/93, kommissionen mot Italien, p. 21-22, C-110/02, kommission mot rådet, p. 42 och C-349/17, Eesti Pagar, p. 131.

[969] Se målen C-5/89, kommissionen mot Tyskland, p. 14, C-69/95, Spanien mot kommissionen p. 51, C-24/95, Land Rheinland-Pfalz mot Alcan Deutschland, p. 25 och C-349/17, Eesti Pagar, p. 98.

[970] Mål C-110/99, Emsland-Stärke, p. 56. Se även målen C-158/08, Pometon, p. 28, C-670/11, FranceAgriMer, p. 65 och C-260/14, Județul Neamț, p. 50.

## 5.6 Särskilda anti-missbruksklausuler i EU-direktiv på skatteområdet

### 5.6.1 EU:s kompetens i fråga om direkt beskattning

I det följande tas upp de särskilda anti-missbruksklausuler som finns i direktiv inom området direkt beskattning. Först ska dock förklaras vilken befogenhet EU har att besluta om harmonisering rörande direkta skatter och betydelsen av att rättspraxis, och allmänna rättsprinciper, kodifieras på detta område.

EU (dåvarande EEG) har sedan det ekonomiska samarbetet inleddes i slutet på 1950-talet befogenhet att besluta om harmonisering (tillnärmning) av nationella skatteregler. Medlemsstaterna har alltså inte exklusiv kompetens på skatteområdet (eller avseende direkt beskattning), utan det har redan från första början varit frågan om en delad kompetens mellan EU och medlemsstaterna. En annan sak är att det krävs enhällighet i rådet, vilket varit svårt att uppnå, i synnerhet när det gäller harmonisering av direkta skatter.

År 1958 trädde fördraget om upprättandet av europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG-fördraget) i kraft, även benämnt Romfördraget. Syftet med fördraget var att upprätta en gemensam marknad genom att bl.a. avskaffa hinder i den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital (negativ integration) och därutöver, i den utsträckning som marknadens funktion kräver det, en tillnärmning av nationell lagstiftning (positiv integration). Tillnärmning innebär att skillnader i nationell lagstiftning som är särskilt besvärande för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet tas bort och ersätts av likartade regler i alla medlemsstater. I artikel 100 i EEG-fördraget angavs att rådet med enhällighet, på förslag av kommissionen, efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, skulle utfärda direktiv till medlemsstaterna med bestämmelser om den gemensamma marknadens upprättande eller funktion som skulle införlivas i medlemsstaternas rättssystem. Det fanns ingen närmare definition av vilka områden som skulle innefattas eller eventuellt var uteslutna från att förverkliga den gemensamma marknaden i artikel 100. Det kunde gälla alla tänkbara rättsområden som påverkade det ekonomiska utbytet mellan länderna, såsom immaterialrätt, konsumenträtt, arbetsrätt och miljörätt, men naturligtvis också skatterätt. Det kan möjligen förvirra att det från första början angavs i artikel 95[971] att harmonisering av omsättningsskatter, punktskatter och andra

[971] Numera artikel 113 FEUF.

omsättningsskatter kunde beslutas med enhällighet av rådet om detta ansågs nödvändigt för funktionen av den gemensamma marknaden. Det ska dock inte dras något motsatsslut av det förhållandet att det fanns en särskild harmoniseringsgrund för indirekta skatter med innebörd att det därmed skulle saknas en sådan för direkta skatter. Direkt beskattning omfattades, precis som många andra områden som inte är specialreglerade, av förfarandet i artikel 100.[972]

Kravet på enhällighet, även när medlemsstaterna till en början endast var sex till antalet, visade sig dock kraftigt bromsa tillkomsten av lagstiftning som var nödvändig för att få den gemensamma marknaden att fungera. Genom enhetsakten[973] från 1986 infördes därför en ny rättslig grund, artikel 100a i EEG-fördraget, enligt vilken beslut i rådet kunde fattas med kvalificerad majoritet för att harmonisera nationella regler i syfte att förverkliga den inre marknaden. I artikelns andra punkt föreskrevs dock att bestämmelser som rör fri rörlighet för personer, anställdas rättigheter och intressen och skatter även i fortsättningen skulle omfattas av det beslutsförfarande som följer av artikel 100. Denna ordning gäller än i dag men bestämmelserna i artiklarna 100 a och 100 återfinns numera i artiklarna 114 och 115 FEUF. Direkt beskattning är därför ett av de få områden idag där det krävs enhällighet i rådet för att besluta om harmoniseringsåtgärder, dvs. det finns en delad kompetens på skatteområdet. Så länge harmoniseringsåtgärder inte har vidtagits är det medlemsstaterna som är behöriga att anta bestämmelser rörande skattebaser, skattesatser och skatteförmåner, dock under förutsättning att bestämmelserna i fråga inte strider mot unionsrätten i övrigt, särskilt diskrimineringsförbudet.[974]

Det kan konstateras att tillnärmningen av medlemsstaternas lagstiftning på området för direkt beskattning har gått trögt. Sedan 1957 och fram till 2020 har det endast antagits fyra direktiv med materiellt innehåll, varav de två första antogs först 1990. Kravet på enhällighet har sannolikt starkt bidragit till detta. Medlemsstaterna har haft ytterst svårt att komma överens trots att flertalet

[972] I Spaak-rapporten, som lågt till grund för EEG-fördraget, var detta tydligt, se s. 62 i Rapport du Comité intergouvernemental créé par la Conférence de Messine (”Rapport Spaak”), 21 April 1956: aei.pitt.edu/ 996/ 01/ Spaak_report_french.pdf.

[973] Trädde i kraft den 1 juli 1987.

[974] Se t.ex. målen C-127/75, Bobie Getränkevertrieb, p., C-298/05, Columbus Container Services, p. 51 och 53, C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., p. 23 och C-323/18, Tesco-Global Áruházak, p. 69-76. Se också Lenaerts K., Federalism and the Rule of Law: Perspectives from the European Court of Justice, Fordham International Law Journal 2011, s. 1338-1387, s, 1361-1367.

stater uppenbarligen har upplevt det som ett problem att utvecklingen av de fyra friheterna, i synnerhet tjänster, kapital och etableringsfrihet, skapat alltför goda förutsättningar för multinationella företags skatteplanering och att en i viss utsträckning osund skattekonkurrens växte fram mellan medlemsländerna. Medan andra konkurrensbetingelser utjämnats genom EU-harmonisering för att undvika skadlig regleringskonkurrens, såsom miljö- och konsumentskydd samt arbetsrätt och arbetsmiljö, har strategiskt utnyttjande av skatteskillnader mellan medlemsländerna mer och mer framstått som ett regulatoriskt kryphål för internationellt verksamma företag att öka sina vinstmarginaler. Många medlemsländer har härigenom sett sin skattebas urholkas. Antalet mål vid EU-domstolen som rört huruvida nationella bestämmelser riktade mot skatteflykt och skatteundandragande är förenliga med EU-rätten har därmed också ökat.[975]

I efterdyningarna av den ekonomiska krisen år 2008 ökade emellertid medlemsstaternas samarbetsvilja och samsyn både inom EU och i samarbetet inom OECD. För EU:s del utfärdade kommissionen 2012 en rekommendation med stöd av artikel 292 FEUF till medlemsstaterna om aggressiv skatteplanering.[976] Här uppmanas medlemsstaterna att inför en klausul som motverkar missbruk som både ska gälla nationella och gränsöverskridande situationer samt situationer som rör tredjeland i nationell lagstiftning.[977] Inom OECD utarbetades parallellt en rapport om urholkning av skattebasen och överföring av vinster (BEPS) som presenterades år 2013.[978] Utöver att medlemsstaterna nyligen enhälligt kommit överens om att införa en missbruksklausul i moder- och dotterbolagsdirektivet (direktiv 90/435) och att anta direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ATAD) i enlighet med förfarandet i artikel 115 FEUF, finns det också tecken på att en förändring kan vara på gång även när det gäller själva omröstningsförfarandet. Europaparlamentet antog i februari 2017 en resolution och i december samma år en rekommendation där medlemsstaterna uppmanas att ersätta kravet på enhällighet i rådet med kvalificerad majoritet och att det ordinarie lagstiftningsförfarandet ska vara tillämpligt vid beslut om

[975] Se bl.a. målen C-264/96, Imperial Chemical Industries mot Colmer, p. 25, C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 48, C-318/10, SIAT, p. 35 och C-725/18, Anton van Zantbeek, p. 32.

[976] EUT L 338, 12.12.2012, p. 41–43.

[977] Har kommenterats av Franz T., The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission, Intertax 2015, s. 660–672.

[978] OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, DOI:https://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en.

skattepolitik (vilket skulle ge Europaparlamentet väsentligt större inflytande över EU:s skattelagstiftning).[979] Denna uppmaning har även lyfts fram i talen om unionens tillstånd inför Europaparlamentet 2017[980] och 2018[981]. I januari 2019 kom dessutom ett meddelande från kommission[982] i samma ärende där det bl.a. framhålls att det är dags att beslutsfattandet avseende skattelagstiftning anpassas till andra, lika viktiga politiska områden, så att det sista hindret för att fullborda den inre marknaden försvinner.[983] Kommissionen påpekade också att den enligt artikel 116 FEUF har möjlighet att lägga fram förslag mot åtgärder för att avlägsna snedvridning av konkurrensen pga. olika skatteregler om snedvridningen inte kunde avlägsnas i samråd med medlemsstaterna. Med stöd av denna artikel kan direktiv utfärdas enligt det ordinarie lagstiftningsförfarandet, dvs. med kvalificerad majoritet. Artikel 116 har emellertid hittills inte använts och enligt kommissionen kan den inte hantera alla de brister som för närvarande föreligger till följd av kravet på enhällighet i artikel 113 och 115 FEUF.[984] Liknande diskussioner framkommer också i ECOFIN:s rapport till Europeiska rådet från juni 2019 där det framgår att det finns ett visst stöd för att undersöka om det finns områden inom

[979] Europaparlamentets resolution av den 16 februari 2017 om att förbättra Europeiska unionens funktionssätt genom att utnyttja Lissabonfördragets potential (2014/2249 (INI)), EUT 2018/C 252/23), p. 27 och Europaparlamentets rekommendation av den 13 december 2017 till rådet och kommissionen som uppföljning av undersökningen om penningtvätt, skatteundandragande och skatteflykt (2016/3044 (RSP)), p. 205. Europaparlamentet uppmanar Europeiska rådet att tillämpa övergångsklausulen (artikel 48.7 i EU-fördraget) för att ge rådet tillstånd att övergå från beslutande med enhällighet till beslutande med kvalificerad majoritet i tillämpliga fall där enhällighet i nuläget krävs enligt fördragen.

[980] https://ec.europa.eu/commission/priorities/state-union-speeches/state-union-2017_en. Junker ställer sig positiv till kvalificerad majoritet i beslut om den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen, om moms, om rättvisa skatter i den digitala sektorn och om skatt på finansiella transaktioner.

[981] https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-speech_sv_0.pdf, s. 11.

[982] Meddelande från kommissionen - Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik (COM (2019) 8 final) s. 1-14. Se också Meddelande från kommissionen - Ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s energi- och klimatpolitik (COM (2019) 177), s. 1-11 som har kommenterats av Raymond Luja, The slippery slope of QMV in tax matters, Maastricht Journal of European and comparative Law s. 343–347.

[983] För en kritisk analys se Dourado A. P., 'Editorial: The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters (2019) 47 Intertax, nr 4, s. 341–344.

[984] Se COM (2019) 8 final, s. 10. Möjligheterna med artikel 116 har kommenterats av Englisch J., Article 116 TFEU – The Nuclear Option for Qualified Majority Tax Harmonization?, Editorial, EC Tax Review 2020, s. 58 – 61. En annan möjlighet för att införa omröstning med kvalificerad majoritet finns i den allmänna övergångsklausulen i artikel 48.7 EUF.

beskattning där röstreglerna kan ändras såsom vid myndighetssamarbete och skatteundandragande (tax avoidance).[985]

I sammanhanget kan noteras att det politiska stödet för ytterligare skatteharmonisering på EU-nivån har varit svagt i Sverige. Riksdagen har när den har getts tillfälle att yttra sig över kommissionens lagstiftningsförslag på skatteområdet i regel hävdad att en ytterligare överföring av lagstiftningskompetens till EU inkräktar på Sveriges suveränitet och lämnat ett s.k. motiverat yttrande med innebörd att förslagen strider mot subsidiaritetsprincipen.[986] Detta gäller också ATAD, vilket tas upp närmare under avsnitt 6.12 nedan.

Parallellt med denna politiska process har vidare EU-domstolen som framgått på ett allt tydligare sätt markerat vilka möjligheter och skyldigheter medlemsstaterna har när det gäller att beivra missbruk av unionsrätten genom att tillämpa den allmänna principen om rättsmissbruk. Denna rättsutveckling kan säga kompensera frånvaron av gemensamma regler då medlemsstaterna länge varit oförmögna att komma överens om närmare bestämmelser för att förhindra att skatteregler missbrukas på ett sätt som leder till skatteflykt.

Samtidigt måste framhållas att eftersom lagstiftningen på EU-nivån har dröjt, har fördragsbestämmelserna fått desto större betydelse. De gränsöverskridande problem av rättslig natur som sammanhänger med det ekonomiska utbytet på den inre marknaden försvinner inte för att medlemsstaterna har svårt att komma överens om gemensamma regler. De dyker istället upp i den faktiska tillämpningen och får i många fall slutligen hanteras av EU-domstolen. Frånvaron av skatteharmonisering har t.ex. inneburit att EU-domstolen har dragit en gräns för regleringskonkurrens på skatteområdet genom att utveckla

[985] (OR. en) 9773/19 FISC 281 ECOFIN 528, s. 27.

[986] Enligt subsidiaritetsprincipen ska unionen på de områden där den inte har exklusiv befogenhet vidta en åtgärd endast om och i den mån som målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna, vare sig på central nivå eller på regional och lokal nivå, och därför, på grund av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås på unionsnivå. Unionens institutioner ska tillämpa subsidiaritetsprincipen i enlighet med protokollet om tillämpning av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna. De nationella parlamenten ska se till att subsidiaritetsprincipen följs i enlighet med det förfarande som anges i protokollet (se artikel 5.3 FEU). Före en genomgång av riksdagens inställning i subsidiaritetsprövningar på skatteområdet, se Nergelius, J., Subsidiaritet och skatter – närmare om riksdagens prövning av EU:s respekt för subsidiaritetsprincipen på skatteområdet, SN 2019, nr 12, s. 843-855.

principen om förbud mot rättsmissbruk. När EU-domstolen på detta sätt ”hinner före” och EU-lagstiftaren reglerar i efterhand är det oundvikligt att lagstiftningen präglas av s.k. kodifiering.[987] Det verktyg EU-lagstiftaren förfogar över är sekundärrätten, vilken är hierarkiskt underordnad EU:s primärrätt. EU-lagstiftaren kan därför inte frångå rättspraxis från EU-domstolen som direkt grundar sig på (och utvecklar) primärrätten. Detsamma gäller allmänna rättsprinciper som har samma status som primärrätten.[988] Som framgått är principen om förbud mot rättsmissbruk en sådan princip. När denna princip görs om till anti-missbruksklausuler i EU-rättsliga direktiv på skatteområdet kan därför inte EU-lagstiftaren (rådet) avvika från den grundprincip som redan har utvecklats. Principen kan dock förfinas och ges ett innehåll som är särskilt avpassat för respektive direktivs tillämpningsområde. Detta innebär dock inte att den bakomliggande principen saknar relevans. Den utgör en tolkningsbakgrund till sekundärrätten och den finns kvar som en självständig princip med självständiga rättsverkningar. Den kan därför gälla samtidigt och parallellt med sekundärrätten. Den främsta anledningen till att redan gällande rätt på detta sätt kodifieras är att öka dess genomslag i hela EU. En primärrättslig bestämmelse eller en rättsprincip gäller i medlemsländernas rättsordning på grund av sin direkta effekt och företräde. Om samma regel eller princip tas in som en obligatorisk regel i ett direktiv kommer den dessutom att finnas i alla medlemsländers nationella rätt, vilket ökar både dess synlighet och faktiska genomslag inom EU. En kodifiering innebär därför mer än att rättsläget fastställs och bekräftas.[989]

[987] Diskussionen huruvida rättspraxis ska sammanställas och kodifieras i skrivna rättsregler är främst förekommande i Common law-länder som Storbritannien och USA. Inom EU har emellertid rättspraxis utvecklats och blivit en osedvanligt betydelsefull rättskälla. Situationen är därför i detta avseende inte så annorlunda än den som uppstått i Common law-länder. Även inom EU förs därför diskussioner angående lämpligheten i att kodifiera EU-domstolens rättspraxis så att unionsrättens innehåll blir tydligare för såväl rättstillämpare som medborgare i medlemsländerna. Se Hettne, Rättsprinciper som styrmedel, a.a., s. 227.

[988] Se mål C-101/08, Audiolux m.fl, p. 50.

[989] Se Hettne, Rättsprinciper som styrmedel, a.a., s. 238.

## 5.6.2 Moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG)

*5.6.2.1 Bakgrund*

Rådet antog den 23 juli 1990 direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.[990] Syftet var att införa gemensamma skatteregler så att moderbolag med dotterbolag i olika medlemsstater inte skulle missgynnas i jämförelse med samverkan mellan sådana bolag i samma medlemsstat. Huvudregeln är att utdelning som omfattas av detta direktiv inte ska beskattas. Redan vid denna tidpunkt fanns emellertid en medvetenhet inom EU om att det fanns möjligheter för företagen att kringgå dessa skattebestämmelser. Mot denna bakgrund infördes artikel 1.2, enligt vilken medlemsstaterna hade rätt att, med stöd av nationell lagstiftning, förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk. Det ska framhållas att denna bestämmelse är en principbestämmelse vars innehåll återkommer mer i detalj i andra bestämmelser i direktivet, såsom i artikel 3.2[991] och i artikel 4.2[992], vilket innebär att nationell lagstiftning mot missbruk också kan (och ska när de särskilda rekvisiten för detta är uppfyllda) stödja sig på dessa bestämmelser. Direktivet tillät alltså redan från början åtgärder mot bedrägeri och missbruk. Eftersom direktiv 90/435/EEG redan hade ändrats flera gånger och nya ändringar krävdes, bestämdes det år 2011 att det av tydlighetsskäl skulle omarbetas. I november 2011 antogs sålunda rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (omarbetning).[993] Själva innehållet i artikel 1. 2 i direktiv 1990/435 ändrades dock inte till följd av direktiv 2011/96. EU-domstolen har mot denna bakgrund i ett antal mål behövt ta ställning till

[990] EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva: område 9, volym 2, s. 25. Närmare om direktivet se C. Brokelinds avhandling, Une interprétation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990, Studentlitteratur 2000, och Boulogne F., Shortcomings in the European Union Merger Directive: Lessons for Future Harmonization, Intertax 2016, nr 11, s. 810–814. Artikeln baseras i stor utsträckning på författarens doktorsavhandling ”Shortcomings in the EU Merger Directive”, publicerad av Kluwer Law International i ”Series on International Taxation”, vol. 57.

[991] Denna bestämmelse avser att bekämpa missbruk genom att det dras fördel av de föreskrivna skatteförmåner som grundas på kapitalinnehav i bolag som inte är avsett att behållas. Domstolen har konstaterat att när förutsättningarna för att tillämpa artikel 3.2 är uppfyllda ska inte lagstiftning med stöd av artikel 1.2 tillämpas, se de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkavit m.fl., p. 31.

[992] Syftet med denna bestämmelse är specifikt att förhindra missbruk i form av att moderbolag tillämpar ett dubbelt skatteavdrag, se t.ex. mål C-39/16, Argenta Spaarbank, p. 61.

[993] EUT L 345, 2011, s. 8. Se Proposition 2011/12:96 Överklagande av vitesföreläggande i fastighetstaxeringen och genomförande av direktiv på skatteområdet s. 18-19.

huruvida nationell lagstiftning korrekt återger förbudet mot rättsmissbruk eller går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra bedrägerier och missbruk. Enligt domstolens rättspraxis kan medlemsstaterna endast vidta sådana anti-missbruksåtgärder under iakttagande av unionsrättens allmänna principer och, närmare bestämt, proportionalitetsprincipen.[994] Domstolen har påpekat att eftersom artikel 1.2 utgör ett undantag från den allmänna regeln som införs genom direktivet, ska den tolkas restriktivt.[995] Den har i synnerhet klargjort att det specifika ändamålet med nationell lagstiftning måste, för att kunna anses syfta till att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, vara att hindra beteenden som består i att iscensätta *rent konstlade upplägg* utan förankring i den ekonomiska verkligheten i syfte att på ett otillbörligt sätt komma i åtnjutande av en skattefördel.[996] Medlemsstaterna kan därför inte med stöd av en allmän presumtion om bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk rättfärdiga vare sig en skatteåtgärd som strider mot syftena med direktivet (vars huvudregel som sagt är att utdelning inte ska beskattas), eller en skatteåtgärd som inverkar menligt på utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i fördraget.[997] De behöriga nationella myndigheterna kan således inte nöja sig med att tillämpa på förhand fastställda allmänna kriterier, utan de måste göra en individuell prövning av den aktuella transaktionen i dess helhet. Bestämmelser som har en allmän räckvidd, genom vilken vissa skattskyldiga personer automatiskt undantas från skattefördelen och då skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, anser domstolen är bestämmelser som går utöver vad som är nödvändigt för att undvika bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.[998]

En annan fråga som uppkommit i förhållande till direktivet är om en medlemsstat som inte har valt att införa någon anti-missbruksklausul i sin lagstiftning, ändå kan eller till och med är skyldig att vidta åtgärder mot missbruk. Ett avgörande från EU-domstolen som har ansetts kunnat tolkas som stöd för att åtgärder mot missbruk förutsätter en lagstadgad anti-

[994] C-504/16, Deister Holding, p. 55 där det hänvisas analogt till mål C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 38 och 43.

[995] C-14/16, Société Euro Park Service, p. 48-49 och C-504/16, Deister Holding, p. 59.

[996] Se målen C-504/16, Deister Holding, p. 60 och C-6/16, Eqiom och Enka, p. 30 och där angiven rättspraxis.

[997] Se målen C-318/10, SIAT, p. 38, C-6/16, Eqiom och Enka, p. 31 och C-504/19, Deister Holding, p. 61.

[998] Se målen C-6/16, Eqiom och Enka, p. 32, C-504/16, Deister Holding, p. 62, och C-440/17, GS, p. 47.

missbruksklausul (en tydlig och specifik rättslig grund i nationell lagstiftning) är domen det danska målet *Kofoed* (se ovan avsnitt 5.5.3).[999]

EU-domstolen tog emellertid uttryckligen ställning till denna fråga i sin dom av den 26 februari 2019 i de förenade målen *T Danmark och Y Denmark Aps*. Som framgått uttalade domstolen i denna dom att även om det i artikel 1.2 i direktiv 90/435 föreskrivs att direktivet inte ska hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, kan denna bestämmelse inte tolkas så att den utesluter en tillämpning av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk.[1000]

Domstolen framhöll att direktiv 90/435 syftar till att underlätta grupperingar av bolag på unionsnivå genom att införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt för att tillåta företagen att anpassa sig till den gemensamma marknadens behov, att öka sin produktivitet och att förbättra sin internationella konkurrensförmåga.[1001] Att tillåta finansiella upplägg vars enda syfte är att dra nytta av de skatteförmåner som följer av tillämpningen av direktiv 90/435 är därför inte förenligt med sådana mål, utan motverkar tvärtom en väl fungerande inre marknad genom att konkurrensvillkoren snedvrids. Detta gäller även när de berörda transaktionerna inte företas uteslutande i ett sådant syfte, eftersom principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på skatteområdet när det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel.[1002]

Domstolen fann också anledning att påpeka att det i detta sammanhang inte med framgång kan invändas att den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk inte är tillämplig på grund av att skattebetalarna har rätt att dra nytta av den konkurrens som finns mellan medlemsstaterna eftersom inkomstbeskattningen inte är harmoniserad. Den erinrade här om att syftet med direktiv 90/435 är att harmonisera bestämmelserna på området för direkt beskattning genom att införa skatteregler som är neutrala från konkurrenssynpunkt och att avsikten inte är att hindra medlemsstaterna från att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa bedrägeri och missbruk.[1003]

---

[999] Mål C-321/05, Kofoed.

[1000] Se p. 77 i domen.

[1001] Se p. 78 i domen

[1002] Se p. 79 i domen där domstolen hänvisar till målen C-425/06, Part Service, p. 45, och C-251/16, Cussens m.fl., p. 53.

[1003] De förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 80.

Domstolen tillade i punkt 81 att även om den omständigheten att en skattskyldig person försöker finna det för den personen mest gynnsamma skattesystemet inte i sig kan grunda någon allmän presumtion för bedrägeri eller missbruk,[1004] kan en sådan skattskyldig person emellertid inte heller åtnjuta en rättighet eller fördel enligt unionsrätten när den aktuella transaktionen är rent konstlad ekonomiskt sett och görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.[1005]

Domstolens slutsats blev därför att det ankommer på nationella myndigheter och domstolar att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 90/435, om rättigheterna görs gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk. Det förhållandet att det inte finns några anti-missbruksbestämmelser i nationell rätt eller i avtal påverkar därför inte nationella myndigheters skyldighet att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 90/435 när dessa gjorts gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.[1006]

*5.6.2.2 Införandet av en obligatorisk EU-gemensam missbruksklausul*

I mars 2012 begärde Europeiska rådet att rådet och kommissionen snabbt skulle ta fram konkreta metoder för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, också med avseende på tredjeländer. I sin handlingsplan[1007] påpekade kommissionen bl.a. att skattedirektiven (direktivet om räntor och royaltyer, direktivet om fusioner och direktivet om moder- och dotterbolag) redan medger att medlemsstaterna tillämpar skyddsåtgärder mot skatteflykt. Medlemsstaterna kan i enlighet med EU-reglerna utnyttja dessa möjligheter att motverka skatteplanering för att undgå skatt.[1008] Dessutom påpekades det att bestämmelserna som rör skatteflykt i skattedirektiven skulle ses över med målet att införa de principer som ligger till grund för kommissionens rekommendation när det gäller aggressiv skatteplanering. I dess slutsats hänvisades det till att den kombination av åtgärder som läggs fram

[1004] Domstolen hänvisade här till målen C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 50, C-371/10, National Grid Indus, p. 84, och C-464/14, SECIL, p. 60.

[1005] Domstolen hänvisade här till målen C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 51, C-322/11, K, p. 61, och C-106/16, Polbud – Wykonawstwo, p. 61–63.

[1006] De förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 82.

[1007] Meddelande från kommissionen – En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, COM/2012/0722 final, s. 1-16.

[1008] Ibid. s. 6-7.

kan utgöra ett heltäckande och effektivt svar på de olika utmaningar som skattebedrägeri och skatteundandragande utgör och därmed bidra till att göra medlemsstaternas skattesystem mer rättvisa, säkra välbehövliga skatteintäkter och i slutändan förbättra den inre marknadens funktion.[1009]

Med hänvisning till handlingsplanen lade kommissionen fram ett förslag om ändring i direktiv 2011/96/EU.[1010] Den konstaterade att de befintliga åtgärder mot missbruk som finns i medlemsstaterna omfattar olika mål och former, vilka har utformats i ett nationellt sammanhang. Kommissionen ansåg därför att tiden nu var mogen för medlemsstaterna att utforma sin nationella lagstiftning mot missbruk på ett mer enhetligt sätt. Det blir då, enligt kommissionen, mer tydligt och effektivt för både skattebetalare och skatteförvaltningar vilka skattupplägg som är tillåtna och dessutom förhindras s.k. direktivshopping, dvs. att företag av skatteskäl investerar via mellanhänder i medlemsstater där bestämmelserna mot missbruk är mindre strikta eller där det inte finns några sådana bestämmelser.[1011] Kommissionen påpekade samtidigt att nationell lagstiftning som rör förebyggande av bedrägerier och missbruk som medlemsstaterna har rätt att anta enligt direktivet måste tolkas mot bakgrund av EU-domstolen rättspraxis.[1012] Av denna rättspraxis följer att medlemsstaterna måste respektera den allmänna unionsrättsliga principen om missbruk och att åtgärderna inte får leda till resultat som är oförenliga med de grundläggande friheterna i fördraget. Kommissionen ställningstagande bekräftades genom domstolens avgörande i de förenade målen *Eqiom och Enka och Deister Holding*,[1013] där den påpekade att syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt har samma räckvidd oavsett om det åberopas vid tillämpning av artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet eller som motivering för en inskränkning av primärrätten. Detta blev än mer uppenbart genom domstolens dom i de ovan berörda förenade målen *T Danmark och Y Denmark Aps*,[1014] där den slog fast att den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk ska iakttas såväl när det finns som när det saknas nationell lagstiftning om missbruk. Av domen framgår att om det föreligger missbruk enligt moder- och dotterbolagsdirektivet innebär det att

[1009] Ibid s. 16.

[1010] Från Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater COM/2013/0814 final - 2013/0400 (CNS), s. 1-11.

[1011] Ibid. s. 4.

[1012] Ibid. s. 6.

[1013] Målen C-6/16, p. 64 och C-504/16, p. 97.

[1014] De förenade målen C-116/16 och C-117/16.

den allmänna principen i unionsrätten om förbud mot rättsmissbruk har överträtts och att, följaktligen, de friheter som föreskrivs i EUF-fördraget inte kan åberopas i syfte att ifrågasätta nationella bestämmelser om beskattning av utdelning som är aktuella.[1015]

Att alla medlemsländer anmodas att införa en anti-missbruksklausul i sin nationella lagstiftning är alltså framför allt ett förtydligande av redan gällande unionsrätt (kodifiering) och bidrar därmed till högre förutsebarhet för de som berörs. Vid nationell tillämpning kan inte den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk bortses ifrån. Den ska som framgått alltid iakttas.

I januari 2015 antogs direktiv om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater där den förtydligade och obligatoriska anti-missbruksklausulen infördes.

Artikel 1.2 i direktiv 2011/96/EU[1016] ersattes därför med följande punkter genom artikel 1 direktiv 2015/121/EU:

> ”2. Medlemsstaterna ska inte bevilja förmånerna enligt detta direktiv 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 detta direktiv och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.
>
> Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller en del.
>
> 3. Vid tillämpningen av punkt 2 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som inte genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

[1015] Punkt 122 i domen.

[1016] I artikel 1.2 angavs: ”Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.”

> 4. Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk."[1017]

I doktrinen har det diskuterats huruvida den ändrade lydelsen av artikel 1 överensstämmer med EU-domstolens praxis. Det har hävdats att det är svårt att förstå varför medlemsstaterna uppmanas att införa särskilda missbruksklausuler i sina nationella rättssystem när sådana bestämmelser tidigare har underkänts av EU-domstolen i förhållande till primärrätten, trots att det redan tidigare har funnits stöd för sådana bestämmelser i direktivet. [1018] För egen del vill jag framhålla att EU-domstolen i sin rättspraxis inte har underkänt anti-missbruksklausuler i nationell rätt som sådana.[1019] Däremot har den som framgått haft synpunkter på hur de utformats (se avsnitt 4.3.5.3 ovan). Klausulen får t.ex. inte innehålla generella presumtioner för missbruk som de skattskyldiga inte kan motbevisa. Det ska i sammanhanget påpekas, vilket framgår med all önskvärd tydlighet av de förenade målen *T Danmark och Y Denmark Aps*,[1020] att det inte är möjligt att betrakta den anti-missbruksklausul som införs genom direktiv 2011/96/EU som något särskilt eller avvikande i förhållande till den allmänna principen om rättsmissbruk, utan unionen vill, precis som kommissionen påpekade i sitt förslag, att medlemsstaterna utformar

[1017] Artikel 1.4 i direktiv 2015/121 skiljer sig jämfört med artikel 1.2 i direktiven 90/435 och 2011/96 endast genom att ordet oredlighet har ändrats till skatteflykt och att ordet skatt har knutits till bedrägeri. I den franska versionen står det skattebedrägeri eller missbruk men i de flesta andra språkversioner har också oredlighet bytts ut mot skatteflykt.

[1018] Se Cordewener A., Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?, EC Tax review 2017, s. 60-66, s. 64-65. "In fact, even though the Court generally accepts that the EU legislature disposes of a large margin of discretion, it would be difficult to understand why Member States should be allowed to introduce a certain anti-abuse rule in their domestic systems through the detour of an EU directive if they were not entitled to make use of the same rule under an 'opening clause' in the directive, read together with primary law (in particular, the Treaty freedoms)". Se också Brokelind C., Legal Issues in Respect of the Changes to the Parent-Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS Project, Intertax 2015, s. 816–824 som anser på sidan 824 att "In a nutshell and summing up the previous analyses, the PSD amendments are contentious as they breach some of the ECJ's case law on the freedom of establishment (Article 49 TFEU) and the free movement of capital (Article 63 TFEU)." Jfr dock Weber D., The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax 2016, s. 98-129, s. 109-110 och Debelva F. & Luts J., The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive, European Taxation 2015, s. 223 -234, s. 224 ff. Dessa författare anser att missbruksbestämmelsen i direktivet inte kan anses strida mot domstolens praxis, se s.229.

[1019] C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 10, 11 och 72.

[1020] De förenade målen C-116/16 och C-117/16.

sin nationella lagstiftning utifrån de EU-gemensamma rekvisiten i artikel 1.2 (som avser att kodifiera EU-domstolens rättspraxis). Poängen med detta är att alla medlemsstater ska ha en likartad missbruksbestämmelse som bygger på gemensamma mål och syften. Missbruksklausulen som infördes genom direktiv 2011/96 strider således inte mot primärrätten, den är ett uttryck för primärrätten såsom den tolkas mot bakgrund av den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk (för en diskussion om risken för att överdriva betydelsen av EU-domstolens ordval, se avsnitt 5.5.2 ovan).

### 5.6.3 Fusionsdirektivet (90/434)

*5.6.3.1 Bakgrund*

Den 23 juli 1990 antogs förutom moder- och dotterbolagsdirektivet också rådets direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. Syftet med direktivet är att i denna gränsöverskridande fråga införa ett gemensamt skattesystem och på så vis sätta stopp för snedvridning av konkurrensen till följd av skillnader i nationell lagstiftning, och att underlätta omorganisationer mellan bolag i olika medlemsstater genom att förhindra att det tas ut skatt vid dessa omorganisationer, samtidigt som det värnas om de berörda medlemsstaternas ekonomiska intressen.[1021] Det är dock inte frågan om ”någon harmonisering av skatter som kan tas ut vid en fusion eller annan liknande transaktion mellan bolag i olika medlemsstater”.[1022] Genom införandet av skattebestämmelser som är neutrala ur konkurrenssynpunkt begränsas direktivet till åtgärdandet av vissa skattemässiga olägenheter som hänger samman med gränsöverskridande företagsomstruktureringar.[1023] Även i detta direktiv infördes en bestämmelse om att medlemsstaterna får vägra eller återkalla förmåner som följer av direktivet om det framkommer att anledningen till de vidtagna åtgärderna har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften.

Eftersom direktiv 90/434/EEG har ändrats flera gånger på ett väsentligt sätt ansågs det lämpligt för att skapa klarhet och överskådlighet genom att dess

[1021] Från T-335/08, BNP Paribas och BNL mot kommissionen, EU:T:2010:271, p.7 första till sjätte skälen i direktiv 90/434.

[1022] C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, p. 49.

[1023] Ibid.

innehåll kodifierades.[1024] Detta skedde genom direktiv 2009/133/EG.[1025] Artikel 11 blev därmed artikel 15, men med samma innehåll som tidigare. Den särskilda anti-missbruksklausulen, artikel 15 1.a, har följande lydelse.

> ”Artikel 15
>
> 1. En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i artiklarna 4–14 om det framgår att någon av de transaktioner som avses i artikel 1
>
> a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsakligt syfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållandet att transaktionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionen kan utgöra en presumtion för att transaktionen har skatteflykt eller skatteundandragande som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften …”

Medlemsstaterna har alltså rätt att anta nationella bestämmelser för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande när det gäller transaktioner som inte har genomförts av godtagbara kommersiella skäl. De närmare förutsättningarna för detta i artikel 11.1.a (nu 15.1.a) har prövats vid ett relativt stort antal tillfällen av EU-domstolen. Av det totala antalet mål som rör fusionsdirektivet (i skrivande stund) har hälften rört denna artikel.

EU-domstolen har klarlagt att eftersom anti-missbruksklausulen utgör ett undantag från den allmänna regeln som har införts genom direktivet, närmare bestämt åtnjutandet av det gemensamma beskattningssystemet som är tillämpligt på transaktioner som omfattas av dess tillämpningsområde, ska nämnda bestämmelse tolkas restriktivt.[1026] Den har vidare betonat att nationell

[1024] Eftersom rättsakterna inte får ändras i sak vid en kodifiering har Europaparlamentet, rådet och kommissionen i ett interinstitutionellt avtal i december 1994 enats om en påskyndad arbetsmetod i syfte att snabbt kunna anta kodifierade rättsakter, se Interinstitutionellt avtal av den 20 december 1994 - Påskyndad arbetsmetod för officiell kodifiering av texter till rättsakter, EGT C 102, 4.4.1996, s. 2–3.

[1025] Rådets direktiv 2009/133/EG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version). Angående det svenska införlivandet, se proposition 2011/12:96 Överklagande av vitesföreläggande i fastighetstaxeringen och genomförande av direktiv på skatteområdet, s. 17-18.

[1026] Mål C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, p. 46 och mål C-14/16, Euro Park Service, p. 49.

lagstiftning alltid måste överensstämma med unionsrättens allmänna rättsprinciper, såsom proportionalitet och rättssäkerhet och uttalat att anti-missbruksklausulen i direktivet ”återspeglar den allmänna unionsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet.”[1027] Tillämpningen av unionsrättens bestämmelser kan därför inte utsträckas till att även omfatta missbruk, det vill säga transaktioner som inte är affärsmässiga, utan endast sker i syfte att via missbruk dra nytta av de fördelar som föreskrivs i nämnda rätt.[1028] Domstolen har också preciserat, vad beträffar det tvingande skäl av allmänintresse som rör kampen mot skatteundandragande och skatteflykt, att detta syfte har samma räckvidd oavsett om det åberopas vid tillämpning av artikel 11.1 a i fusionsdirektivet eller som motivering för en inskränkning av primärrätten.[1029]

Ett ”godtagbart kommersiellt skäl” utgörs enligt domstolen inte av en fusion som sker genom utbyte av aktier eller andelar och som enbart har till syfte att nå en rent skattemässig förmån.[1030] En fusion som uteslutande sker i syfte att uppnå en skattefördel och alltså inte av godtagbara kommersiella skäl, skapar tvärtom en presumtion för att operationen har skatteflykt eller undandragande av skatt som sitt huvudsakliga syfte eller som ett av sina huvudsakliga syften.[1031]

De nationella myndigheterna kan dock inte, när de undersöker om den planerade transaktionen har ett syfte som kan betraktas som missbruk, nöja sig med att tillämpa allmänna fastställda kriterier, utan ska i varje enskilt fall vidta en övergripande prövning av den uppkomna situationen. En sådan prövning ska också kunna vara föremål för domstolskontroll.[1032] I avsaknad av mer detaljerade unionsrättsliga bestämmelser avseende genomförandet av presumtionen som föreskrivs i artikel 11.1 a, har det fastställts att det ankommer på medlemsstaterna att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen, avgöra vilka villkor som är nödvändiga för

[1027] Ibid., p. 50.

[1028] Se mål C-126/10, Foggia – SGPS, p. 50. Domstolen stödjer sig i detta mål på målen C-212/97, Centros, p. 24, C-255/02, Halifax, p. 68-69, och C-321/05, Kofoed, p. 38.

[1029] C-14/16, Euro Park Service, p. 69.

[1030] Se målen C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 47 och C-126/10, Foggia – SGPS, p. 34.

[1031] C-126/10, Foggia – SGPS, p. 36.

[1032] Se målen C-19/92, Kraus mot Land Baden-Württemberg, p. 40, C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 17 och C-126/10, Foggia – SGPS, p. 37.

tillämpningen av denna bestämmelse.[1033] Nationella bestämmelser som har en allmän räckvidd genom vilken vissa transaktioner automatiskt undantas från skattefördelen, vare sig det verkligen är fråga om skatteflykt eller skatteundandragande eller inte, går enligt domstolen utöver det syfte som eftersträvas genom direktivet och är därmed oproportionella.[1034] Detta är också fallet om en nationell bestämmelse av sådant slag enbart förenas med en möjlighet för de administrativa myndigheterna att göra undantag efter eget skön.[1035]

Eftersom direktivet inte syftar till att genomföra en fullständig harmonisering på unionsnivå,[1036] måste medlemsstaterna i det nationella förfarandet iaktta den s.k. effektivitetsprincipen. Härigenom uppställs ett krav på rättssäkerhet med innebörd att de förfaranderegler genom vilket fusionsdirektivet genomförs ska vara så precisa, klara och förutsebara att de skattskyldiga kan få kännedom om den exakta omfattningen av sina rättigheter för att det säkerställs att dessa kan komma i åtnjutande av de skattefördelar som föreskrivs i direktivet, och i förekommande fall göra dem gällande vid nationell domstol.[1037] De villkor som uppställs ska därför inte kunna ändras efter skattemyndighetens gottfinnande.[1038] För att den skattskyldige ska kunna bedöma den exakta omfattningen av sina rättigheter enligt direktivet, och kunna vidta åtgärder i enlighet därmed,[1039] ska ett beslut från skattemyndigheten genom vilket den skattskyldige nekas en skattefördel som föreskrivs i direktivet alltid motiveras

[1033] C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 43.

[1034] Se målen C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 44 och C-126/10, Foggia – SGPS, p. 37. I mål C-48/11, A, p. 32, angav sålunda domstolen att endast den omständigheten att det vid ett aktieutbyte konstateras att det förvärvande bolaget har sitt säte i ett tredjeland som är part i EES-avtalet inte kan grunda någon allmän presumtion om skattebedrägeri och motivera en åtgärd som begränsar utövandet av en grundläggande frihet som garanteras i EES-avtalet. I denna punkt hänvisades till målen C-478/98, kommissionen mot Belgien, p. 45, mål C-436/00, X och Y, p. 62, mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, p. 27, och mål C-371/10, National Grid Indus, p. 84.

[1035] C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 44.

[1036] C-14/16, Euro Park Service, p. 25.

[1037] C-14/16, Euro Park Service, p. 40. Domstolen hänvisade här till C-131/88, kommissionen mot Tyskland, p. 6, C-345/06, Heinrich, p. 44-45, C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket, p. 49-50, och C-603/10, Pelati, p. 36.

[1038] C-14/16, p. 42.

[1039] Jfr C-345/06, Heinrich, p. 44 och 45, och C-582/08, kommission mot Förenade kungariket, p. 49 och 50.

så att den skattskyldige kan bedöma huruvida de skäl som föranlett skattemyndigheten att inte bevilja vederbörande den skattefördel som föreskrivs i direktivet är välgrundade och, i förekommande fall, göra gällande sin rätt vid behöriga domstolar.[1040] Det får vidare inte vara omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten på grund av nationella förfarandebestämmelser, t.ex. genom att snäva tidsfrister uppställs för ett förhandsavgörande om beskattningskonsekvenserna vid en företagsomstrukturering.[1041]

*5.6.3.2 Fusionsdirektivets betydelse i rent inhemska situationer*

Det var länge ett frågetecken kring huruvida EU-domstolen kunde ta ställning till problem som faller utanför unionsrättens tillämpningsområde, men där en nationell lagstiftare eller en nationell domstol förklarat att man önskar tillämpa en lösning som motsvarar den EU-rättsliga lösningen på det aktuella problemet.[1042] Frågan ställdes emellertid på sin spets i bl.a. målet *Leur-Bloem*,[1043] som rörde bestämmelserna i fusionsdirektivet. I den aktuella fusionen ingick emellertid endast nationella (nederländska) bolag, vilket innebar att direktivet inte var tillämpligt. Den nationella domstolen som hade begärt förhandsavgörande angav dock att det var den nederländska lagstiftarens avsikt att bestämmelserna rörande interna aktiefusioner respektive fusioner inom EU skulle tolkas och tillämpas på samma sätt.[1044] Till skillnad från sin generaladvokat i målet (Jacobs), ansåg EU-domstolen att den var behörig att besvara frågorna från den nationella domstolen. Den menade att när en nationell lagstiftning avseende ett internt problem har anpassats till den lösning som har valts i unionsrätten, föreligger det ett unionsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från unionsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de

[1040] Se C-14/16, Euro Park Service, p. 45.

[1041] C-603/10, p. 32-36.

[1042] Se Hettne & Otken Eriksson, EU-rättslig metod, a.a., s. 273. Se målen C-297/88, Dzodzi mot Belgiska staten, p. 36-37, C-231/89, Gmurzynska-Bscher mot Oberfinanzdirektion Köln, p. 21-26 och C-469/18, Belgische Staat, p. 222-23.

[1043] Mål C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Se också mål C-130/95, Giloy mot Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost, som meddelades samma dag och också rör en intern situation.

[1044] Det bör noteras att en liknande lösning har valts i Sverige. Den svenska genomförandelagstiftningen av fusionsdirektivet gäller även nationella omstruktureringar i Sverige, se Ståhl m.fl., EU skatterätt, Iustus 2011, s. 306.

ska tillämpas, för att i framtiden undvika att det förekommer tolkningar som skiljer sig åt.[1045]

Domstolen fattade således ett beslut av principiell betydelse genom att inte avvisa en begäran om förhandsavgörande, trots att sakfrågan föll utanför unionsrättens tillämpningsområde, då den nationella domstolen uttryckt en klar önskan om att tillämpa en EU-rättslig lösning på ett icke EU-rättsligt problem.[1046] *Leur-Bloem-målet* blev också ett i högsta grad vägledande avgörande för tolkningen av Fusionsdirektivets anti-missbruksklausul.[1047]

Ett annat mål som också rör en inhemsk situation är mål *Modehuis A. Zwijnenburg*.[1048] I målet var på nytt den nederländska lagstiftningen aktuell och i det föreliggande fallet var det fråga om ett försök till kringgående av nationell rätt med stöd av fusionsdirektivet. En nationell fusion hade planerats för att undvika vissa skattemässiga konsekvenser, framför allt skatt på överlåtelser av fastighet. Enligt den nationella domstolen i Nederländerna var det slutgiltiga målet med transaktionen i fråga affärsmässigt betingat men det ekonomiska upplägget för att nå detta mål var helt fiktivt med enda syfte att komma i åtnjutande av de skattemässiga fördelar som uteslutande gäller vid företagsfusioner.

Domstolen konstaterade dock att artikel 11.1 a i direktivet inte kunde tolkas på så sätt att de skatterättsliga förmåner som införts genom direktivet kunde förvägras en skattskyldig person som genomför en företagsfusion för att förhindra att en skatt på förvärv av fastighet tas ut, då denna skatt inte nämns i direktivet. Eftersom systemet med förmånlig beskattning av kapitalvinster i enlighet med direktivet i huvudsak avser inkomstskatter för juridiska personer och dess delägare kan det inte utsträckas till att omfatta även andra skatter då dessa endast omfattas av medlemsstaternas kompetens.

Eftersom fusionsdirektivet i materiell mening inte var tillämpligt på den skatt som var aktuell, kom domstolen aldrig in på frågan om kringgåendet av nationell lagstiftning. Inte heller fann den anledning att nämna den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk då det handlade om en situation som

[1045] Mål C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 32.

[1046] Se Hettne & Otken Eriksson, a.a., s. 273-274.

[1047] Se t.ex C-14/16, Euro Park Service, p. 22-26 och C-126/10, Foggia – SGPS, p. 33,34 och 37.

[1048] C-352/08.

låg utanför EU-rättens tillämpningsområde. Domen har därför tolkats som att det är fritt fram att kringgå icke harmoniserade skatter med stöd av unionsrätten.[1049] Enlig min mening förehåller det sig inte så. Utgången i målet kan förklaras av de mycket speciella omständigheterna. Enligt nederländsk rätt tillämpas den skattemässiga behandling som föreskrivs i direktivet som sagt även på rent inhemska situationer. Direktivet var dock inte materiellt tillämpligt då det rörde sig om en skatt som inte omfattades av det.[1050] Den nationella domstolen frågade enbart om fusionsdirektivet, för det fall det hade rört sig om en fusion som omfattades av det, hade ägt tillämpning. Då svaret på denna fråga blev nekande, saknades anledning för domstolen att säga mer.[1051] Detta innebär inte att EU-rätten hindrar att en nationell anti-missbruksklausul kan tillämpas för att förhindra det aktuella kringgåendet i en rent inhemsk situation. Det är helt enkelt en fråga som får besvaras enligt nederländsk rätt i det aktuella målet och enligt respektive medlemsstats nationella lagstiftning om liknande situationer dyker upp i andra länder. EU-domstolen framhöll också (punkt 34) att det är den nationella domstolen som ensam ska bedöma den exakta betydelsen av hänvisningen till unionsrätten, eftersom domstolens befogenhet är begränsad till att pröva unionsrättsliga bestämmelser.[1052]

För det fall det skulle handla om en fusion som inte genomförs inom ramen för en rent inhemsk situation och som alltså skulle falla utanför fusionsdirektivets materiella tillämpningsområde på grund av att kringgåendet avsåg en fastighetsskatt, kan konstateras att vad domstolen påpekar är att det inte finns något i nämnda direktiv ”som skulle kunna leda till slutsatsen att avsikten med detta har varit att utsträcka dessa förmånliga system till att även omfatta andra skatter, såsom den skatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken utgör en skatt som tas ut på förvärv av fast egendom belägen i den berörda medlemsstaten.”[1053] ”Ett sådant fall ska nämligen fortfarande anses

[1049] Se Calleja Borg J., Non-exhausted Losses and the Merger Directive: What It Fails to Say, Intertax 2011, s. 557–563, s. 561.

[1050] Domstolen uttalande i p. 54 i domen att möjligheten att utnyttja de förmånliga system som inrättats genom direktiv 90/434 inte får vägras med tillämpning av artikel 11.1 a däri rör alltså bara tolkningen av direktivet, vilket bekräftas i p. 55 där den talar om ”en enhetlig och sammanhängande tolkning av direktivet”.

[1051] Se Weber D., The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability. Purpose and Effect, Intertax 2016, s. 98-129, s. 127.

[1052] Domstolen hänvisade här till domen i målet C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, p. 33.

[1053] Se p. 52 i domen.

tillhöra medlemsstaternas befogenhet på skatteområdet."[1054] Domstolen påpekar alltså att skatteförmånen inte skyddas av direktivet. Om skatteförmånen inskränks kan detta därför istället prövas enligt det primärrättsliga regelverket (de fyra friheterna), varför det naturligtvis är tänkbart att en medlemsstat kan förhindra ett kringgående även i detta fall med stöd av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk.

*5.6.3.3 Kan anti-missbruksklausulen tillämpas utan nationellt lagstöd?*

En särskild fråga som uppkommit är om artikel 11.1.a (nu artikel 15.1.a) i fusionsdirektivet kan ha direkt effekt och alltså tillämpas utan lagstöd i en medlemsstats rättsordning. Denna fråga hade enkelt kunna besvaras nekande om det inte hade varit så att anti-missbruksklausulen i fusionsdirektivet är ett uttryck för den allmänna unionsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet.[1055] Ett mål som skapat förvirring är som redan diskuterats *Kofoed*,[1056] vilket rörde just fusionsdirektivet. EU-domstolen har emellertid som framgått angående motsvarande bestämmelse i Moder- och dotterbolagsdirektivet slagit fast att detta resonemang inte håller. I *T Danmark och Y Denmark Aps* anförde domstolen.[1057]

> "Även om det i de nationella målen skulle visa sig att den nationella rätten inte innehåller några sådana regler som kan ges en tolkning som är konform med artikel 1.2 i direktiv 90/435, innebär detta emellertid inte – oaktat vad domstolen slog fast i Kofoed, C-321/05, – att de nationella myndigheterna och domstolarna, för det fall det är fråga om bedrägeri eller rättsmissbruk, är förhindrade att neka rätten till det undantag som föreskrivs i artikel 5 i direktivet (se, analogt, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 54)."

## 5.6.4 Ränte- och royaltydirektivet (2003/49)

År 2003 antog rådet direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.[1058] Tanken bakom direktivet är att den inre marknaden ska

[1054] Se p. 53 i domen.

[1055] Se C-126/10, Foggia – SGPS, p. 50 där domstolen hänvisar till målen C-212/97, Centros, p. 24, C-255/02, Halifax m.fl., p. 68-69, och C-321/05, Kofoed, p. 38.

[1056] C-321/05, Kofoed.

[1057] De förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 89. Jfr även C-115/16, N Luxembourg 1 m.fl., p. 112.

[1058] EUT L 157, 26.6.2003, s. 49–54.

fungera som en nationell marknad och inte leda till dubbelbeskattning. Transaktioner mellan bolag i olika medlemsstater får då inte vara underkastade mindre förmånliga skattevillkor än dem som gäller för samma transaktioner mellan bolag i samma medlemsstat. Räntor och royalties ska därför beskattas endast en gång i en medlemsstat. Rådet kom fram till att det lämpligaste sättet att eliminera de problem som kan uppstå och säkerställa likabehandling var att avskaffa beskattningen av betalningar av räntor och royalties i den medlemsstat där de uppstår, oberoende av om beskattningen sker vid källan eller genom taxering. Det framhölls att det är särskilt nödvändigt att avskaffa dessa skatter på sådana betalningar mellan närstående bolag i olika medlemsstater samt mellan sådana bolags fasta driftställen.[1059]

Ett bolag i en medlemsstat ska dock behandlas som den som har rätt till räntan eller royaltyn endast om det tar emot betalningarna för egen del och inte som mellanhand, t.ex. som representant, förvaltare eller bemyndigad undertecknare för någon annan person.[1060]

I direktivet definieras i artikel 1.5 ett fast driftställe i medlemsstat som den som har rätt till räntor eller royalties:
a) om de fordringar, rättigheter eller det utnyttjande av de upplysningar som givit upphov till betalning av räntor eller royalties äger verkligt samband med det fasta driftstället, och
b) om betalningarna av räntor eller royalties utgör intäkter för vilka det fasta driftstället, i den medlemsstat där det är beläget, beskattas med någon av de skatter som omfattas av direktivet.

Även detta direktiv ger utrymme för medlemsstaterna att ha en nationell anti-missbruksklausul som är tillämplig inom ramen för direktivets tillämpningsområde. Av artikel 5 i direktivet följer att medlemsstaterna har rätt att i nationell lagstiftning anta bestämmelser om att förebygga bedrägeri eller missbruk.

> ”Artikel 5
>
> Bedrägeri och missbruk

[1059] Skäl 3 i ingressen.
[1060] Skäl 4 i ingressen. Se artikel 4 i direktivet.

1. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk.

2. Medlemsstaterna får, när det gäller transaktioner som har skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk som huvudsakligt syfte eller som ett av huvudsyftena, återkalla de förmåner som detta direktiv innebär eller vägra att tillämpa direktivet."

Formuleringen i artikel 5 har stora likheter med den utförligare formuleringen i artikel 15 i fusionsdirektivet. I enlighet med båda dessa artiklar får medlemsstaterna återkalla de förmåner som följer av dessa eller vägra att tillämpa dem när det huvudsakliga syfte eller ett av huvudsyftena med transaktioner innebär skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

Hitintills har EU-domstolen haft anledning att tolka detta direktiv i två domar: *Scheuten Solar Technology* och de förenade målen *N Luxembourg 1*.[1061] Det är endast i den senare domen, *N Luxembourg 1*, som rättsmissbruk har diskuterats. I detta mål klarlade domstolen till att börja med innebörden av begreppet "den som har rätt till" i artikel 1.1 i direktivet som "enheter som faktiskt drar nytta av dessa räntor i ekonomiskt hänseende och som därför har befogenhet att fritt bestämma hur de ska användas."[1062]

När det gäller artikel 5.1, som har störst betydelse i detta sammanhang, påpekade domstolen att även om det i denna artikel föreskrivs att direktivet inte ska påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för att förebygga bedrägeri eller missbruk, kan denna bestämmelse inte tolkas så att den utesluter en tillämpning av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk. Domstolen poängterade också att det inte uppställs något krav på att denna allmänna

[1061] C-397/09, Scheuten Solar Technology och C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16 m.fl., N Luxembourg 1.

[1062] Förhållandet mellan rättsmissbruksprincipen och begreppet "den som har rätt till räntor eller royalties" har kommenterats bl.a. av Gommers S., De Broe L., Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases, EC Tax Review 2019, s. 270 – 299. Se även Gutmann, D., Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international, Fiscalité Internationale, nr 2, 2019, Englisch J., A. Court of Justice, The Danish tax avoidance cases: New milestones in the Court's anti-abuse doctrine, CML Rev. 2020, s. 503-538 och López-Rodríguez, Some Thoughts to Understand the Court of Justice: Recent Case-Law in Denmark Cases on Tax Abuse, a.a.

princip har införlivats med nationell rätt för att den ska kunna tillämpas, såsom är fallet med bestämmelserna i direktivet.[1063]

Domstolen menade att tillåta finansiella upplägg vars enda syfte är att få del av de skatteförmåner som följer av tillämpningen av direktiv 2003/49 inte är förenligt med målen i direktivet, utan underminerar tvärtom den ekonomiska sammanhållningen och motverkar en väl fungerande inre marknad genom att konkurrensvillkoren snedvrids. Detta gäller även när de berörda transaktionerna inte företas uteslutande i ett sådant syfte, eftersom EU-domstolen har slagit fast att principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig på skatteområdet när det huvudsakliga syftet med transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel.[1064]

Den framhöll också att det inte är möjligt att med framgång invända att den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk inte är tillämplig på grund av att skattebetalarna har rätt att dra nytta av den konkurrens som finns mellan medlemsstaterna eftersom inkomstbeskattningen inte är harmoniserad. I detta hänseende erinrade den om att syftet med direktiv 2003/49 är att harmonisera bestämmelserna på området för direkt beskattning för att göra det möjligt för de ekonomiska aktörerna att dra nytta av den inre marknaden genom att undanröja dubbelbeskattning och att det i skäl 6 i direktivet mer precist anges att det är nödvändigt att inte hindra medlemsstaterna från att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa bedrägeri och missbruk.[1065]

Domstolen fann vidare anledning att understryka att även om den omständigheten att en skattskyldig person försöker finna det för den personen mest gynnsamma skattesystemet inte i sig kan grunda någon allmän presumtion för bedrägeri eller missbruk,[1066] kan en sådan skattskyldig person emellertid inte heller åtnjuta en rättighet eller fördel enligt unionsrätten när den

[1063] Se mål C-115/16 m.fl., N Luxembourg 1, p. 104 där domstolen hänvisade till mål C-251/16, Cussens m.fl., p. 28 och 31.

[1064] Se målen C-115/16 m.fl., N Luxembourg 1, p. 107 där domstolen hänvisade till målen C-425/06, Part Service, p. 45, och C 251/16, Cussens m.fl., p. 53.

[1065] Se mål C-115/16 m.fl., N Luxembourg 1, p. 108.

[1066] Se mål C-115/16 m.fl., N Luxembourg 1, p. 109 där domstolen hänvisade till målen C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 50, C 371/10, National Grid Indus, p. 84, och C-464/14, SECIL, p. 60.

aktuella transaktionen är rent konstlad ekonomiskt sett och görs i syfte att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten.[1067]

Mot denna bakgrund drog domstolen slutsatsen att det ankommer på nationella myndigheter och domstolar att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 2003/49, om rättigheterna görs gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.[1068] Den preciserade också att när det gäller den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot förfarandemissbruk och kravet på att iaktta denna princip i samband med genomförandet av unionsrätten, påverkar det förhållandet att det inte finns några anti-missbruksbestämmelser i nationell rätt eller i avtal inte nationella myndigheters skyldighet att inte bevilja förmånen av de rättigheter som slås fast i direktiv 2003/49 när dessa gjorts gällande på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk.[1069]

## 5.6.5 ATAD (2016/1164)

### *5.6.5.1 Bakgrund*

Som togs upp inledningsvis under avsnitt 5.6.1 lade OECD år 2013 fram en rapport om BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), som i allt väsentligt går ut på att hindra skatteflykt, motverka aggressiv skatteplanering och därmed säkra skattebasen i OECD-länderna.[1070] Även Europeiska rådet har vid ett flertal möten påpekat vikten av att öka insatserna för att motverka skatteflykt och aggressiv skatteplanering, både på global nivå och på unionsnivå.[1071]

---

[1067] Se mål C-115/16 m.fl., N Luxembourg 1, p. 109 där domstolen hänvisade till målen C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 51, C-322/11, K, p. 61, och C-106/16, Polbud – Wykonawstwo, p. 61–63.

[1068] Se mål C-115/16 m.fl., N Luxembourg 1, p. 110.

[1069] Se mål C-115/16 m.fl., N Luxembourg 1, p. 111.

[1070] OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, DOI:https://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en. Se också för en kritisk kommentar till detta project artikeln Tax avoidance, power and politics av Oats L. och Morris G. i The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, s. 458-471. Författarna anser att det vore lämpligare att förkortningen BEBS i stället står för Base Expansion and Power Shifting eftersom det numera är aktörer som regeringar, NGO och andra akademiker, snarer än skatterättare, som ska avgöra vad som avses med missbruk. Tidigare avgjordes detta genom en tyst överenskommelse inom skatteprofessionen, se s. 459, 462, 464-465.

[1071] Se slutsatser av den 14–15 mars 2013 p. 6, https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-23-2013-INIT/sv/pdf , 19–20 december 2013 p. 27, https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-217-2013-COR-3/sv/pdf

Kommissionen påbörjade sitt arbete med en EU-strategi i slutet av december 2014 och i juni 2015 kom dess meddelande om en handlingsplan för rättvis och effektiv företagsbeskattning inom Europeiska unionen.[1072] Den 5 oktober 2015 lämnade också OECD sina 15 slutrapporter angående sitt arbete med att fastställa globala bestämmelser och standarder mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster.[1073]

Det är enligt OECD viktigt att skatt betalas där vinster och mervärde skapas, att förtroendet för att skattesystemen är rättvisa återupprättas och att regeringarna ges möjlighet att effektivt utöva sin suveränitet på skatteområdet.[1074] Europeiska unionens råd delar OECD:s slutsatser.[1075] Kommissionen har därtill ansett att EU bör ha en mer långtgående ambition när det gäller rättvis beskattning än den som gäller för alla OECD-länder. Förutom att genomföra de 15 åtgärdspunkterna i enlighet med OECD:s slutrapport anser kommissionen att det dessutom är viktigt att allmänna åtgärder såsom införandet av en allmän regel mot missbruk vidtas för att motverka skatteflyktsmetoder och att en rättvis och effektiv beskattning i unionen säkerställs på ett tillräckligt konsekvent och samordnat sätt.[1076] Mot denna bakgrund presenterade kommissionen den 28 januari 2016 sitt förslag till ett direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion.[1077] I sitt förslag påpekade kommissionen att de föreslagna reglerna skulle täcka situationer där skattebetalarna agerar mot lagstiftningens verkliga ändamål genom att dra fördel av skillnader mellan nationella skattesystem för att sänka sin skattebörda. Ett sådant agerande måste, enligt kommissionen, effektivt

---

och av den 18 december 2014 p. 3 https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-237-2014-INIT/sv/pdf.

[1072] Meddelande från kommissionen - En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, COM (2015) 302 final, SWE (2015) 121 final.

[1073] Se http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/

[1074] OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, s. 1-19, s. 4. Samma mening återfinns i skäl 1 i ATAD.

[1075] Se slutsatser av den 8 december 2015, https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15150-2015-INIT/en/pdf.

[1076] För en fördjupad studie, se Susi Hjorth Bærentzens avhandling.The Effectiveness of General Anti-Avoidance Rules, The Challenges, Limits and Potentials of General Anti-Avoidance Rules in International Tax Law, Ålborg Universitet 2020.

[1077] Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, COM (2016) 26 final, s. 1-38.

motverkas för att undvika att ett klimat skapas där orättvis skattekonkurrens råder.[1078]

Direktivet antogs (med enhällighet) av rådet den 12 juli 2016 och innehåller bestämmelser om att begränsa ränteavdrag, utflyttningsbeskattning, en allmän regel mot missbruk, regler om utländska kontrollerade bolag och regler för att motverka hybrida missmatchningar.[1079] Att EU går längre än vad eventuellt andra medlemsstater i OECD är beredda att göra till följd av OECD:s rekommendationer kan få till följd att konkurrensen snedvrids i för hållande till dessa stater. Kommissionen betonar därför att det är viktigt att den i samverkan med medlemsstaterna inom ramen för OECD aktivt bidrar till att OECD:s rekommendationer införlivas snabbt och effektivt så att lika villkor råder vid internationell handel.[1080] Av 137 medlemmar till OECD:s Inclusive Framework on BEPS[1081] har nästan 50 av dessa i skrivande stund (maj 2020) infört Controlled Foreign Company regler i nationella lagstiftning.[1082] Slutligen ska nämnas att ett annat initiativ som följde i spåren av detta intensifierade arbete var ett beslut av EU:s medlemsstaters finansministrar att utarbeta en gemensam lista över icke samarbetsvilliga skattejurisdiktioner, en ”svart lista”.[1083]

Med anledning av denna avhandlings inriktning och syfte berörs endast direktivets allmänna regel om missbruk i artikel 6 i detta sammanhang. Artikeln har följande lydelse.

[1078] Ibid. s, 3.

[1079] Direktivet har ändrats, dock inte avseende artikel 6, utan genom att tillämpningsområdet för artikel 2 angående hybrida missmatchningar numera också innefattar tredjeland, rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer. Härmed uppfyller EU sina åtaganden i förhållande till OECD:s BEPS Action 2 Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements.

[1080] Meddelande från kommissionen - Om en extern strategi för effektiv beskattning, COM (2016) 24 final, s. 1-13, s. 2.

[1081] Se https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf

[1082] Se https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/.

[1083] Se närmare Paulander H., EU:s lista över icke samarbetsvilliga skattejurisdiktioner, ERT 2020, s. 427-437.

”Artikel 6

Allmän regel mot missbruk

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

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

Anti-missbruksklausulen är i det närmaste identisk med den som har införts i Moder- och dotterbolagsdirektivet som har berörts ovan. Kommissionen påpekade också i sitt ovannämnda förslag att denna regel är utformad för att återspegla EU-domstolens praxis angående konstlade arrangemang.

Det kan noteras att lydelsen av artikeln skiljer sig på en punkt från den som kommissionen lade fram i sitt ursprungliga förslag. I den slutgiltiga texten förtydligades att det inte endast är det huvudsakliga syftet med ett arrangemang som ska beaktas, utan att det också kan vara frågan om ett av de huvudsakliga syftena. Härigenom följer lydelsen den som domstolen har fastställt i sin rättspraxis (se avsnitt 5.5.2 ovan). I allt väsentligt handlar det alltså om en kodifiering av den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk som utformats av EU-domstolen.

Tillämpningsområdet för artikeln är emellertid vidare än för motsvarande bestämmelser i tidigare antagna direktiv inom direkt beskattning och också vidare än tillämpningsområdet för den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk. Den nya klausulen gäller nämligen inte endast gränsöverskridande verksamhet *utan också inhemska situationer* samt i förhållande till tredje land. Den syftar sålunda till att säkerställa en enhetlig men också vidgad tillämpning av den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk inom EU.

*5.6.5.2 Konsekvenser av ATAD*

ATAD innebär alltså att en allmänt tillämplig skatteflyktsklausul införs som bygger på den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk som successivt växt fram i EU-rätten genom EU-domstolens rättspraxis. Eftersom ATAD gäller även i inhemska situationer innebär emellertid direktivet mer än en kodifiering. Det innebär också att EU-rättens förbud mot rättsmissbruk utsträcks till situationer där det tidigare var enbart nationell rätt som gällde i medlemsstaterna.

Den omfattande diskussionen om det allmänna förbudet mot rättsmissbruk inom direkt beskattning har tagits upp i det föregående. Det finns anledning att komplettera denna diskussion genom att redogöra för och kommentera vissa synpunkter som har förts fram i doktrinen med anledning av artikel 6 i ATAD, även om det innebär viss överlappning med de tidigare förda resonemangen (se avsnitt 5.5 ovan). De Charette anser att artikel 6 är ett uttryck för ett paradigmskifte, eftersom det förändrar rättsläget genom att utjämna den skillnad som hittills funnits mellan rättspraxis på området för direkt beskattning och mervärdesskatt.[1084] Personligen anser jag dock som framgått att det är en missuppfattning att det (någonsin) har förelegat missbruksprinciper med olika räckvidd på skatteområdet.[1085] Som domstolen tydliggjorde i målen *T Danmark och Y Denmark Aps*, finns det bara en allmän rättsprincip om förbud mot rättsmissbruk. Den gäller på alla områden där den aktualiseras, men kan naturligtvis komma till uttryck på delvis skilda sätt med hänsyn till de faktiska omständigheter som är för handen.

De Charette finner stöd för det hittills påstådda skillnaderna mellan direkt beskattning och mervärdesskatt framför allt i punkt 30 i mål *3M Italia*.[1086] I denna punkt konstaterar dock endast domstolen att det nationella målet inte handlar om en tvist där skattskyldiga utnyttjar eller kan utnyttja en unionsrättslig norm på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk och att

[1084] de Charette D., The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuses in EU Corporate Direct Tax Law, EC-Tax Review 2019, s. 176-182, 177.

[1085] Det framgår av annan praxis från domstolen att det inte finns någon skillnad hur missbruk bedöms på olika rättsområden, se t.ex. C-504/16, Deister Holding, p. 97, där domstolen konstaterar att syftet att förhindra skatteundandragande och skatteflykt har samma räckvidd oavsett om det åberopas vid tillämpning av artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435) eller som motivering för en inskränkning av primärrätten genom att hänvisa till C-6/16, Eqiom och Enka, p. 64.

[1086] Se C-417/10. Se de Charette, D., a.a., s. 178.

rättspraxis från målen *Halifax* och *Part Service* (som gäller mervärdesskatt), som den nationella domstolen hänvisade till, därför inte är tillämpliga. Vad domstolen uttrycker är alltså att det inte finns en allmän unionsrättslig princip om förbud mot rättsmissbruk som gäller i inhemska situationer, inte att det finns olika rättsmissbruksprinciper i situationer där unionsrätten är tillämplig. Det ska dock understrykas att ATAD, som framgått, utsträcker den unionsrättsliga principen till hela direktivets tillämpningsområde, vilket också innefattar inhemska situationer rörande företagsbeskattning.

De Charette, i likhet med Lazarov, nämner också punkt 32 i samma mål (3M Italia) som stöd för att det skulle saknas en allmän princip om förbud mot missbruk inom direkt beskattning.[1087] I denna punkt anför domstolen följande.

> ”Slutligen ska det i alla händelser konstateras att det inte finns någon allmän unionsrättslig princip som innebär att medlemsstaterna är skyldiga att bekämpa missbruk på området direkt beskattning och som hindrar att en sådan bestämmelse som den i det nationella målet tillämpas när den skattepliktiga transaktionen är följden av missbruk och unionsrätten inte hotas.”

Jag medger att det inte är någon särskilt lyckad formulering som, om den läses isolerat från målets sammanhang, kan leda till missförstånd. Målet rörde som sagt inte unionsrätten och betydelsen av uttalandet begränsar sig därför, enligt min mening, till att klarlägga att i den inhemska situation som var i fråga var den unionsrättsliga missbruksprincipen inte tillämplig.

Om det tidigare har funnits något tvivel på denna punkt måste detta nu dock som sagt ha skingrats efter EU-domstolens mycket tydliga uttalanden i målen *T Danmark och Y Denmark Aps* (se avsnitt 5.5).

I den akademiska debatten har också hävdats att de nyligen införda generalklausulerna i moder- och dotterbolagsdirektivet och ATAD inte lever upp till de *krav på rättssäkerhet* som EU-domstolen har ställt upp när det gäller liknande nationella klausuler. Sanò anser t.ex. att det vore olämpligt av rättssäkerhetsskäl att ordagrant överföra anti-missbruksklausuler till nationell rätt.[1088] En sådan införlivningsmetod innebär, menar hon, att skyldigheten att

[1087] Ibid., se också Lazarov, I., (Un)Tangling Tax Avoidance Under the Interest and Royalties Directive: The Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1, Intertax 2018, s. 873-884, s. 883.

[1088] Sanò C., Allocation of the Burden of Proof Under the Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive According to the Most Recent ECJ Case Law, EC Tax Review 2018, s. 267, 279.

säkerställa det resultat som eftersträvas med direktivet överförs från lagstiftnings- till tillämpningsnivån och läggs i händerna på skattemyndigheter. Sanò anser att det bör ankomma på den nationella lagstiftaren att precisera vad som utgör missbruk och bedrägeri. Hon medger att EU-domstolen i de förenade målen *Deister Holding och Juhler Holding*[1089] (som gällde Moder- och dotterbolagsdirektivet) betonat att missbruk måste bedömas från fall till fall, och att domstolen därmed inte i dessa fall har framhållit att det skulle behövs mer detaljerade och förutsebara kriterier för när det är fråga om missbruk. Det som betonades i dessa mål (punkt 62 och 74) var att en skattemyndighet, för att kontrollera huruvida en transaktion syftar till bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, inte kan nöja sig med att tillämpa på förhand fastställda allmänna kriterier, utan de måste göra en individuell prövning av den aktuella transaktionen i dess helhet.[1090] Sanò menar dock att kravet på förutsebara kriterier istället följer av rättspraxis rörande friheterna i fördraget och hänvisar särskilt till *SIAT*[1091] och *Itelcar*[1092]. I SIAT underkändes mycket riktigt en nationell anti-missbruksklausul pga. att den inte uppfyllde kraven på rättssäkerhet och likaså i Itelcar. Domstolen angav (punkt 58 i SIAT och punkt 44 i Itelcar) att rättsregler måste vara klara och precisa samt att tillämpningen av desamma ska vara förutsebar, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag. I bägge målen handlade det emellertid, precis som i *Deister Holding och Juhler Holding*, om nationell lagstiftning som byggde på presumtioner för missbruk som var mycket svåra för de skattskyldiga att motbevisa. Det var just denna svårighet att motbevisa presumtionen och därmed säkerställa att den ifrågavarande situationen bedömdes i förhållande till alla relevanta omständigheter som gjorde att lagstiftningen stred mot rättssäkerhetsprincipen. Dessa mål ger därför inget stöd för att det skulle vara problematiskt från ett rättssäkerhetsperspektiv att införliva anti-missbruksklausulerna i direktiven ordagrant, eftersom de inte innehåller några presumtioner av sådant slag. Det

[1089] C-504/16 och C-613/16.

[1090] Att införa en bestämmelse som har en allmän räckvidd, genom vilken vissa skattskyldiga personer automatiskt undantas från skattefördelen, varvid skattemyndigheten inte är skyldig att lägga fram ens ett indicium som tyder på bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att undvika bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk (Eqiom och Enka, C-6/16, p. 32).

[1091] C-318/10, SIAT.

[1092] C-282/12, Itelcar.

kan noteras att Weber här tycks dela denna uppfattning och anser att det är försvarligt att bestämmelserna införlivas ordagrant.[1093]

Härutöver anser jag att man i diskussionen om hur anti-missbruksklausulerna ska införlivas bortser från det faktum att de i sak inte skiljer sig från den allmänna principen om rättsmissbruk, utan utgör en kodifiering av den. Att medlemsländerna är skyldiga att införa generalklausuler mot missbruk i sin nationella lagstiftning betyder inte att dessa tillämpas istället för den allmänna principen. Det handlar tvärtom om att genom direktiven säkerställa genomslaget för den allmänna principen. Det är dock riktigt att det kan vara vanskligt att i nationell lagstiftning ytterligare precisera de rekvisit som EU-domstolen redan har utvecklat i sin praxis och som EU-lagstiftaren har försökt överföra till direktiven. Tvärtom framstår det som klart mer i överensstämmelse med direktivets syfte att bygga den nationella lagstiftningen på de EU-gemensamma rekvisiten. [1094] Att det är fråga om minimi-direktiv bör i huvudsak anses syfte på att medlemsstaterna kan utvidga tillämpningsområdet till ytterligare situationer, inte ändra essensen i grundrekvisiten. Om en medlemsstat försöker förenkla skattemyndigheternas och domstolarnas hantering av missbrukssituationer, genom att införa presumtioner och schabloner som är svåra för skattskyldiga att motbevisa, kan detta naturligtvis strida mot de kriterier som EU-domstolen har lagt fast, vilka i hög grad går ut på att varje fall ska kunna prövas individuellt.

ATAD innebär dock som sagt, till skillnad från tidigare antimissbruksklausuler (och även till skillnad från den nya anti-missbruksklausulen i Moder- och dotterbolagsdirektivet), att den allmänna principen om förbud mot missbruk kommer att gälla även i inhemska situationer. Detta är emellertid ingen ovanlig effekt av EU-harmonisering. Tvärtom ledet t.ex. en produktharmonisering i konsumentskyddssyfte till att de EU-gemensamma kraven alltid måste vara uppfyllda. Som exempel kan nämnas att leksaker som inte uppfyller kraven i leksaksdirektivet[1095] inte får säljas överhuvudtaget på EU:s gemensamma

[1093] Weber, D., The New Common Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and effect, Intertax 2016, s. 98-129, s. 129.

[1094] Jfr här Öner som påpekar, gällande enhetlig tillämpningen av artikel 6, att det kan komma att bli problematiskt med tanke på att flera medlemsstater har ansett att deras nationella missbruksbestämmelser redan överensstämmer dess innehåll, Öner C., Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?, EC Tax Review 2020, s.. 38–52, s. 39. Se också Navarro A, Parada L. & Schwarz P., The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts, EC Tax Review 2016, s. 117–131, s. 125.

[1095] Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/48/EG om leksakers säkerhet.

marknad. En säljare kan inte försvara sig med att produktionen och försäljningen är lokalt begränsad. Att ATAD utsträcker den allmänna principen om rättsmissbruk innebär alltså att tillämpningsområdet för EU-rätten som sådan utsträcks. Även inhemska situationer omfattas sålunda av den allmänna rättsmissbruksprincipen under förutsättning att den omfattas av ATAD:s tillämpningsområde.

Det har också hävdats att när den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk kommer till uttryck i ett direktiv, kan den bara göras gällande gentemot enskilda (av rättssäkerhetsskäl) om relevanta direktivbestämmelser har införlivats korrekt med den nationella rätten.[1096] Grunden för detta är att direktivbestämmelser inte kan tillerkännas horisontell direkt effekt. I detta resonemang bortses dock som framgått från att principen om förbud mot rättsmissbruk står på egna ben. Enligt EU-domstolens rättspraxis krävs inget lagstöd för att den ska vara tillämplig. Att den kodifieras i flera direktiv för att säkerställa att den även kommer till uttryck i respektive medlemslands nationella lagstiftning, ska därför inte uppfattas som att principen (inom respektive direktivs tillämpningsområde) saknar karaktär av allmän rättsprincip. Den allmänna principen gäller som tolkningsgrund till de direktivbestämmelserna som genomför den, men den gäller också i sig själv och kräver som sådan inget lagstöd (se avsnitt 5.5.3 ovan).

Giltigheten av ATAD (i synnerhet artikel 6) har slutligen ifrågasatts i den skatterättsliga doktrinen. Skäl som anförs är dels att det strider mot grundprinciperna om regleringskonkurrens på den inre marknaden och EU-domstolens tidigare rättspraxis, dels att direktivet under alla förhållanden inte uppnår de uttalade målen, vilket gör att den rättsliga grunden (artikel 115 FEUF) inte anses vara hållbar. Som jag kommer in på i detta kapitels avslutande delar anser jag att dessa resonemang i stor utsträckning grundas på en missuppfattning av vad EU:s inre marknad syftar till.[1097]

[1096] Se särskilt generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i mål C-116/16, T Danmark, p. 99-100. Jfr också De Broe L. & Beckers D., The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law, EC Tax Review 2017, s. 133-144, s. 139.

[1097] Se bl.a. Bizioli G., Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market? a.a., Cordewener, Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?, a.a., Schön, Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, a.a. och Lazarov & Govind, Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law, a.a., s. 859 och 864.

## 5.7 Framväxten av ett nytt inremarknadsparadigm

### 5.7.1 Inledning

Principen om förbud mot rättsmissbruk, som på skatteområdet i stor utsträckning sammanfaller med bekämpande av skatteflykt och annat skatteundandragande, har alltså blivit allt viktigare för att skapa en fungerande inre marknad inom EU med rättvisa konkurrensvillkor. Principen har emellertid varit kontroversiell och haft svårt att erhålla ett allmänt erkännande, särskilt på skatteområdet. Ett skäl till detta är att EU ägnat sig i högst begränsad utsträckning åt harmonisering av direkt beskattning. När den inre marknaden har utvecklats har rättvisa konkurrensförutsättningar säkerställts på många områden, men inte skatteområdet. På detta område har istället rått regleringskonkurrens, dvs. varje land kan som utgångspunkt locka till sig företag genom att erbjuda förmånliga skatteregler,[1098] vilket har lett till att en väldigt attraktiv skattemiljö har skapats inom unionen för företag.[1099] Enligt generaladvokat Léger är det beklagligt att en sådan obegränsad konkurrens mellan medlemsstaterna har tillåtits men han hänvisar till att frågan är av politisk natur.[1100] Lagstiftning om direkta skatter har därför i det närmaste betraktats som en nationell angelägenhet. EU har dock observerat att det finns en risk att skillnader i nationell lagstiftning försvårar för företag som är verksamma i flera länder, eftersom beskattningsrätten då kan tillfalla flera stater. EU:s insatser när det gäller harmonisering av direkt skatt har därför varit inriktad på att underlätta för multinationella företag. I grunden handlar det om att förstärka vad som redan följer av de fyra friheterna, framför allt fri rörlighet för tjänster och kapital samt etableringsfrihet. Företagen ska inte avhålla sig från gränsöverskridande verksamhet på grund av risk för t.ex. dubbelbeskattning. Gränsen mellan sund regleringskonkurrens och missbruk kan emellertid vara hårfin. När regler togs fram som underlättar för företags gränsöverskridande verksamhet i beskattningshänseende, togs därför också fram regler för att motverka missbruk. Den unionsrättsliga principen om

[1098] Tax mitigation (or tax avoidance) is made possible by regulatory competition, se Lenaerts K., The concept of "Abuse of Law" in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, a.a. s. 329. Se också generaladvokat Légers förslag till avgörande i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 55.

[1099] Piantavigna P., Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite linguistic Discrepancies, World Tax Journal 2017, vol. 9, nr 1 (avsnitt 4.4).

[1100] Generaladvokat Légers förslag till avgörande i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 55.

rättsmissbruk blev då aktuell, men samtidigt hade många medlemsstater redan egna system för att motarbeta skatteundandragande och skatteflykt. I EU-reglerna infördes av denna anledning en möjlighet att införa en anti-missbruksklausul, men i regel inte en skyldighet. Fokus låg fortfarande på att underlätta för företagen och inte, vilket senare blev fallet, att säkra skatteintäkter och skapa rättvisa spelregler för alla företag.

Att anti-missbruksklausulen blir ett obligatorium har därför ett annat syfte och representerar en ny syn på varför missbruk ska stävjas. Det är inte längre en möjlighet för en medlemsstat att utnyttja undantag, utan en EU-gemensam insats för att säkra skattebasen i alla EU-länder. Med denna förändring av syftet inträder också ett mer konkurrenspolitiskt synsätt. Det är nu viktigare att alla medlemsstater gör något åt missbruk, vilket knappast kan sägas ha varit ett EU-intresse på skatteområdet tidigare. Med ett konkurrenspolitiskt synsätt (strävan mot konkurrensneutralitet) förändras också synen på vilken grad av rättssäkerhet som är nödvändig. Lite tillspetsats kan hävdas att om målsättningen är att stävja missbruk, är det en fördel om raffinerade skattupplägg inte kan anses helt säkra på förhand. Detta påminner om konkurrenslagstiftningen där det t.ex. inte alltid är uppenbart vad ett missbruk av dominerande ställning enligt artikel 102 FEUF utgörs av.[1101] Detta nya synsätt är så pass revolutionerande att det bör betraktas som ett paradigmskifte. I det följande ska detta beskrivas i ett historiskt perspektiv för att visa att de nya tongångarna trots allt inte är helt nya. Snarare handlar det om ordoliberalismens återkomst som idémässig grund för förverkligandet av den inre marknaden.

### 5.7.2 Ordoliberalismens återkomst?

EU:s inre marknad har från första början utvecklats i spänningsfältet mellan två delvis oförenliga paradigm.

Enligt *det första paradigmet* ska en inre marknad skapas där konkurrensförutsättningarna är helt lika (*reglerings- eller*

[1101] Vad som kan exemplifieras som missbruk anges i stycke 2 i artikeln. Se också Temple Lang J. T., Exclusionary abuse, the rule of law, and the effectiveness of the European Commission, ELRev. 2016, s. 243-251, s. 243, som kritiserar kommissionen för att den inte tillhandahåller ett användbart begrepp om vad som utgör missbruk. Se också Akman P., The Concept of Abuse in EU Competition Law, Hart 2012.

*konkurrensneutralitet*). Nationella skillnader ska utjämnas för att åstadkomma en rättvis spelplan (a level playing field).[1102]

Generaladvokat Tesauro uttryckte detta paradigm på ett tydligt sätt i mål *kommissionen mot rådet*.[1103]

> "It seems to me to be fully consistent with the logic underlying the Single European Act to conclude that the 'area without internal frontiers' referred to in Article 8a is to be seen as a truly integrated area where the prevailing conditions are as close as possible to those of a single internal market: an area, therefore, in which there is harmonization not only of the rules concerning products but also of those which more generally affect the conditions of competition between undertakings. Indeed, I do not see how it is possible to achieve a genuinely single, integrated market without eliminating divergences between national legislation which, by having a differing impact on production costs, prevents the development of competition on the basis of real equality within the Community."

Konkurrensneutralitet syftar alltså till att avlägsna de inre gränserna och återskapa villkoren för en vanlig inhemsk marknad genom att eliminera nationella särdrag som påverkar handelsflöden och konkurrensförhållanden på den inre marknaden.[1104] EU-domstolen konstaterade detta i mål *Schul*[1105] (punkt 33):

> ”Begreppet en gemensam marknad innebär i enlighet med domstolens fasta rättspraxis att alla hinder för handel inom gemenskapen skall avskaffas för att slå samman medlemsstaternas nationella marknader till en enda marknad, varigenom förhållanden skapas som så långt som möjligt liknar de som råder på en sann inre marknad. Det är viktigt att fördelarna med denna marknad säkerställs inte enbart för den yrkesmässiga handeln, utan också för privatpersoner som genomför en ekonomisk transaktion över nationella gränser.”

I *det andra paradigmet* accepteras nationella skillnader och därmed varierande konkurrensförutsättningar. Den inre marknaden ska successivt växa fram

---

[1102] "[T]he regulatory ideal of the common market consisted in the creation of a 'level playing-field' on which all economic actors could operate under equal competitive conditions, and across which goods, persons and services could be exchanged unhindered." Se Dougan, M., Minimum Harmonization and the Internal Market, CML Rev. 2000, s. 853-885, s. 860.

[1103] C-300/89, p. 10. Officiell svensk översättning saknas.

[1104] Se Saydé, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, a.a., s. 238.

[1105] C-15/81.

genom att staterna konkurrerar med varandra om att skapa fungerande villkor för företag (*regleringskonkurrens*). På sikt ska detta leda till minskade skillnader och bättre ekonomiska förutsättningar inom hela inremarknadsområdet.

Pelkmans och Sun har uttryckt sin positiva syn på regleringskonkurrens på följande sätt:

> "Since market preferences would probably be better revealed by the dynamics of regulatory competition, than by bureaucracy-driven and politicized harmonization in the Council, regulatory competition would further be a superior solution on normative economic grounds."[1106]

I det första fallet ligger alltså fokus på att företag ska konkurrera med varandra på likartade villkor inom hela den inre marknaden. I det andra fallet är företagen betydligt friare att välja, och dra nytta av skillnader, mellan de nationella regleringar som finns på marknaden. I det senare fallet handlar det alltså i betydande utsträckning om konkurrens mellan stater, i deras egenskap av lagstiftare.

EU präglades från första början av en ambition att åstadkomma konkurrensneutralitet.[1107] Den idémässiga grunden för skapandet av en gemensam marknad inom EU är den s.k. ordoliberalismen, som har sina rötter i dåtidens Tyskland. Tanken är att ekonomisk frihet ska skyddas på liknande sätt som mänskliga rättigheter. En ekonomisk konstitution ska skapas som lägger fast långsiktiga ekonomiska mål. Den politiska makten ska, efter att ha lagt fast villkoren i den ekonomiska konstitutionen, avhålla sig från att störa marknadskrafterna. Ordoliberalismen skiljer sig dock från nyliberalism genom en betoning på "ordning". Den ekonomiska frihet som införs är inte ovillkorlig. Marknaden ska inte bara skyddas från politisk makt utan också från missbruk av privat marknadsmakt.[1108] Ordoliberalismen var i själva verket en reaktion

[1106] Pelkmans J. och Sun, J-M, Regulatory Competition in the Single Market, Journal of Common Market Studies 1995, s. 67-89, s. 69.

[1107] Jfr Rapport du Comité intergouvernemental créé par la Conférence de Messine (' Rapport Spaak'), 21 April 1956, aei.pitt.edu/ 996/ 01/ Spaak_report_french.pdf.

[1108] Hein och Joerges har uttryckt detta som att "the ordoliberal embedding of the market was pro-active, instead of re-active, based upon the establishing of equal starting conditions, residual universal social provisions, a strong emphasis on education and training, the promotion of home ownership, the vision of an equally distributed small shareholder society all seen as a means of creating equal starting conditions and of overcoming both

på omfattande kartellbildning och annat konkurrensskadligt beteende från dominerande aktörer på den tyska marknaden. Den ekonomiska friheten är därför förenad med en kraftfull konkurrenslagstiftning som ska säkerställa att konkurrensen på marknaden inte snedvrids av marknadens aktörer. Överlag betonas i ordoliberalismen att den ekonomiska konstitutionen ska garantera ett moraliskt korrekt uppträdande och lika och rättvisa villkor för alla företag.[1109] Det visade sig dock svårt att åstadkomma konkurrensneutralitet inom hela den gemensamma marknaden. Olikheten mellan länderna var på vissa regleringsområden stora och det förelåg betydande svårigheter att komma överens om gemensamma regler.[1110] Samtidigt hade mer nyliberala tankar fått fäste med inspiration inte minst från USA.[1111]

Det var mot denna bakgrund som regleringskonkurrens växte fram som en alternativ metod för den europeiska ekonomiska integrationsprocessen. EU-domstolen lade i stor utsträckning grunden för en sådan regleringskonkurrens när den etablerade principen om ömsesidigt erkännande i *Cassis de Dijon*.[1112] Principen om ömsesidigt erkännande innebär att lagstiftningen i ett företags hemland som utgångspunkt reglerar villkoren för företagets verksamhet även i de andra medlemsländerna inom EU.[1113] Kommission tenderade inledningsvis att tolka *Cassis de Dijon* som att det ömsesidiga erkännandet normalt skulle ske med automatik och därför i princip innebära full hemlandskontroll.

---

concentration of wealth and concentration of economic power. Hien. J. och Joerges, C., Ordoliberalism (red.), Law and the Rule of Economics, Hart Publishing 2017 (e-bok, loc. 336-339, Bloomsbury Publishing 2017).

[1109] Se allmänt Mestmäcker, E-J, Power, Law and Economic Constitution (1973) 11 The German Economic Review, s. 177– 192.

[1110] Jfr t.ex. Weatherill, S., som anger att "In the late 1970s, harmonisation was seen as a good deal more politically feasible and economically desirable than it is today. … We know today that a great many obstacles to inter-State trade caused by diversity between national laws that might have been expected to be tackled by legislative harmonisation have instead been left in the hands of the judiciary, at national and EU level. Se Weatherill S., "Fitting 'Abuse of Rights' into EU Law Governing the Free Movement of Goods and Services" i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Hart 2011, s. 49-61, s. 56.

[1111] Enligt Hein, var "the adaption of the Anglo-Saxon neoliberalism which dominated the 1970s up to the Treaty of Maastricht – a move that can be understood as some kind of hijacking operation, the marginalisation of ordoliberalism as a theoretical vision" (Hien, J., Ordoliberalism, Law and the Rule of Economics, a.a., e-bok, loc. 5183-5185).

[1112] Mål C-120/78, Rewe mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon).

[1113] Se förslag till avgörande av generaladvokaten i mål C-212/97, Centros, p. 20 på s. 1480.

> "Any product imported from another Member State must in principle be admitted to the territory of the importing Member State if it has been lawfully produced, that is, conforms to rules and processes of manufacture that are customarily and traditionally accepted in the exporting country, and is marketed in the territory of the latter. … Only under very strict conditions does the Court accept exceptions to this principle."[1114]

Kommissionen tycks ha utgått från att det förelåg stora likheter mellan ländernas lagstiftning, vilket inte var fallet. Det kan dock inte förnekas att det föreligger *en presumtion* om att en ekonomisk aktivitet som är laglig i ett medlemsland inom EU, är laglig och ska inte behöva kontrolleras i de övriga medlemsländerna. Endast när värdlandet kan göra gällande särskilt viktiga samhällshänsyn kan presumtionen brytas. Om sådana hänsyn föreligger får istället rörlighet åstadkommas genom harmoniering, dvs. EU antar gemensamma regler som ställer upp en enhetlig skyddsnivå inom hela EU.

Fokus på hemlandets regler och kontroll stimulerar alltså regleringskonkurrens, medan harmoniseringsåtgärder eliminerar sådan regleringskonkurrens och för utvecklingen åter mot konkurrensneutralitet, i synnerhet om det handlar om fullharmonisering. För den som ivrar för regleringskonkurrens kan sålunda harmoniseringsåtgärder ses som ett problem. Weatherill har uttryckt detta som att:

> "[Regulatory competition] would damn harmonisation itself as anti-competitive. Why should there not be regulatory variation among Member States, with the market, populated by consumers of regulation, inter alia commercial firms, dictating which approach is 'best' by selecting the jurisdiction judged most hospitable, and using that as a base to supply the wider market? This, one might argue, is not State laws causing a distortion of competition— it is competition!"[1115]

Även om domstolen i *Cassis de Dijon* konstaterade att i avsaknad av gemensamma bestämmelser är det medlemsstaternas sak att fastställa de regler som skall gälla på det egna territoriet (under förutsättning att de inte är diskriminerande), så påpekade den att vissa skillnader mellan medlemsstaternas lagstiftningar måste godtas i den mån dessa bestämmelser

[1114] Commission (EC), The consequences of the judgment given by the Court of Justice on 20 February 1979 in case 120/ 78 (Cassis de Dijon), Communication, återgiven i Saydé, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, a.a., s. 264.

[1115] Se Weatherill S., "Why Harmonise?" i European Union Law for the Twenty-First Century – vol. 2: Internal Market and Free Movement Community Policies, Hart 2004, s. 14.

kan anses vara nödvändiga för att tillgodose tvingande hänsyn, i synnerhet i fråga om effektiv skattekontroll, skydd för folkhälsan, god handelssed och konsumentskydd.[1116] Principen om ömsesidigt erkännande har också genom praxis ansetts som tillämpningsbar på de andra områdena för fri rörlighet och därigenom har mängden tvingande hänsyn också utvidgats. Inom skatteområdet har ytterligare tvingande hänsyn lagts till såsom bevarandet den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna[1117], behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd[1118] och behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.[1119] När det gäller frågan om effektiv skattekontroll så innefattar den bekämpning av skattebedrägerier och skatteflykt.[1120]

Det finns också andra EU-regler som minskar möjligheten till regleringskonkurrens. Förbud mot statligt stöd gör t.ex. att staterna inte kan skapa ett särskilt gynnsamt företagsklimat genom offentliga stödåtgärder riktade till vissa företag. Kommissionen formulerade detta på ett tydligt sätt i sin State Aid Action Plan från 2005:

> "State aid control comes from the need to maintain a level playing field for all undertakings active in the Single European Market, no matter in which Member State they are established. There is a particular need to be concerned with those State aid measures, which provide unwarranted selective advantages to some firms, preventing or delaying the market forces from rewarding the most competitive firms, thereby decreasing overall European competitiveness."[1121]

Ett vidsträckt förbud mot statligt stöd säkerställer alltså konkurrensen mellan alla företag på den inre marknaden (konkurrensneutralitet), men minskar utrymmet för konkurrens mellan medlemsstaterna olika system (regleringskonkurrens).[1122]

---

[1116] Mål C-120/78, Rewe mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, p. 8.

[1117] Se t.ex. mål C-436/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel, p. 121.

[1118] Se t.ex. mål C-269/09, kommissionen/Spanien, p. 64.

[1119] Se t.ex. mål C-39/04, Laboratoires Fournier, p. 20.

[1120] Se mål C-725/18, Anton van Zantbeek, p. 33.

[1121] Commission (EC), 'State Aid Action Plan— Less and better targeted state aid: a roadmap for state aid reform 2005– 2009' (Communication) COM (2005) 107 final, 7 June 2005, no 7.

[1122] Se Saydé, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, a.a., s. 321.

Principen om ömsesidigt erkännande har emellertid blivit en grundbult i den europeiska integrationsprocessen, inte bara i ekonomiska frågor. Regleringskonkurrens har därför blivit intolkat som en naturlig konsekvens av fördragsbestämmelserna. Ett tydligt exempel på detta är *Centros-målet*[1123] där EU-domstolen fann att ett kringgående av nationell bolagsrätt i själva verket var en rättighet för ett företag att välja den bolagslagstiftning som var bäst anpassad för dess ekonomiska verksamhet (se avsnitt 5.4 ovan).[1124] EU-domstolens resonemang i målet överensstämmer väl med motsvarande utveckling av bolagsrätten i USA (Delaware-effekten).[1125] Det område som kanske tydligast präglas av regleringskonkurrens på den inre marknaden idag är emellertid direkt beskattning, vilket i stor utsträckning är en konsekvens av den politiska oviljan att komma överens om harmoniserade regler på detta område (se avsnitt 5.6.1 ovan).[1126]

Här har vidare den tekniska utvecklingen, i synnerhet informationsteknologin och digitaliseringen, väsentligt underlättat för företag att konstruera sin verksamhet så att de drar nytta av skillnader i nationell lagstiftning. De företag som lättast kan dra nytta av dessa skillnader är framför allt multinationella företag, eftersom de har ett nätverk av bolag i flera länder. Fenomenet begränsar sig inte heller till EU:s inre marknad utan regleringskonkurrensen blir allt mer global. Många vittnar om denna utveckling.[1127]

---

[1123] C-212/97, Centros. Se även målen C-167/01, Inspire Art, p. 105 och C-106/16, Polbud – Wykonawstwo, p. 40-44.

[1124] Konsekvensen av denna dom har blivit att medlemsstaterna har vidtagit åtgärder i sin bolagsrätt för att underlätta bildandet av nya bolag så som att minska registreringstid och kostnader och att sänka beloppskravet på det egna kapitalet, se Ringe W-G., ”Sparking Reglatory Competition in European Company Law” i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of Law?, Hart 2011, s. 107-125, s. 125 och Lombardo S., Regulatory Competition in European Company Law. Where Do We Stand Twenty Years after Centros? (May 22, 2019). European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper nr 452/2019, s. 16-17.

[1125] Se t.ex. Holst C., European Company Law After Centros: is the EU on the Road to Delaware?, Columbia Journal of European Law 2002, s. 323-341. För mer om bakgrunden till Delawares bolagsrätt, se t.ex Cary W. L., Federalism and Corporate Law: Reflections Upon Delaware, Yale Law Journal 1974, s. 663-705 och Barnard C., Social dumping and the race to the bottom: some lessons for the European Union from Delaware? ELRev. 2000, s. 57-78.

[1126] För en utförlig redogörelse, se Van Cleynenbreugel P., Regulating Tax Competition in the Internal Market: Is the European Commission Finally Changing Course?, European Papers 2019, s. 225-250.

[1127] Se t.ex OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en, s. 7-8 och Debelva F., Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers?, World Tax Journal, 2018.

Saydé har uttryckt det som en ojämn katt och råtta (mus) lek.

> "[T]he explosion of private mobility forms a new source of power enabling private individuals to escape the deployment of public power. Within an integrated area characterised by regulatory diversity and territorial unity, the scope of public actions undertaken by Member States is limited to their national territory (no harmonisation), whereas the scope of private actions extends to the entire Union territory (free movement). This discrepancy between the national scope of public action and the Union-wide scope of private action enables private individuals to escape public action, by moving to the territory of a more hospitable State. Abuses of law can thus be described as an unequal cat-and-mouse game, in which the public cat is confined to a national territory, whereas the private mice may run across the Union territory."[1128]

Beck riktar istället in sig på staternas försvagade roll i nutidens globala och digitaliserade ekonomi:

> "While the power of states (according to the national rationale) grows by conquering foreign territories, the power of the global economy's players grows precisely by doing or threatening to do the opposite, by being in a position to leave the relevant national territory, to not conquer foreign countries and territories. This in turn succeeds to the extent that transnational companies become extraterritorial factors. The power of the state is thus not undermined or broken by state power, i.e., military threat and conquest, but rather deterritorially, exterritorially, by way of a new weightlessness of transnational trade and activity in the digital space."[1129]

En fråga man kan ställa sig är om inte den ursprungliga ambitionen med att skapa en gemensam marknad inom EU i viss utsträckning har fallerat, åtminstone i ett ordo-liberalt perspektiv. Konkurrensneutralitet har i betydande utsträckning fått stå tillbaka till förmån för regleringskonkurrens. Besvärande är också att mindre företag – som saknar ambition och möjlighet att utnyttja internationell regleringskonkurrens – utsätts för en allt hårdare konkurrens där multinationella företag kapar åt sig större delar av marknaden genom att strategiskt utnyttja skillnader i nationell lagstiftning för att minska kostnader.[1130] Detta överensstämmer illa med ordoliberalismens ursprungliga

[1128] Saydé, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market a.a., s. 354.

[1129] Beck U., The Cosmopolitan State: Redefining Power in the Global Age, The International Journal of Politics, Culture and Society 2005, s. 143–159, s. 150.

[1130] Samma tankar kommer till uttryck i OECD:s rapport från 2013, se sammanfattningen s. 8. Dessutom har de små och medelstora företagen inte tillgång till lika mycket kapital som de

tankar. Dessa baserades inte bara på, som Müller-Armack framhåller, antropologiska antaganden om människans beteende, utan inkluderade också ett recept för en "moralisering av det ekonomiska livet".[1131]

> "In sharp contrast to classical laissez-faire liberalism, ordoliberals never believed in the self-constitution and auto-regulation of markets. Ordoliberals argued that free competition had to be guaranteed not only through an enshrining in law of 'the visible hand of law', but also in ethics."[1132]

Konkurrensneutralitet och regleringskonkurrens har emellertid båda fått fäste som tongivande paradigm för den inre marknadens utveckling. Därtill måste finnas möjligheter att korrigera avarter. Det som i ett konkurrenspolitiskt perspektiv ("a level playing field"), måste anses förkastligt måste på något sätt kunna korrigeras. Det är här principen om rättsmissbruk kommer in.[1133] Genom att unionsrätten inte godtar uppenbara kringgåenden och konstlade upplägg i syften som strider mot lagstiftningen återförs den "ordnung" som från början var en utgångspunkt för den fria rörligheten på EU:s inre marknad. Precis som ordoliberalismen en gång var en reaktion mot kartellbildning och annat konkurrensskadligt beteende, kan den nu ge en idémässig grund för att hejda en modernare form av konkurrensskadligt beteende som har möjliggjorts av den snabba tekniska utvecklingen de senaste decennierna. Själva idén med att stävja rättsmissbruk framstår nämligen som främmande för den som föredrar ett regleringskonkurrensparadigm.

> "[T]he very existence of the concept of abuse of law presupposes the adoption of regulatory neutrality as paradigm of economic integration; under regulatory

multinationella företagen när det gäller att försvara tvivelaktiga och sofistikerade skatteflyktsarrangemang inför domstol, se Christensen J., "Do they do evil?" i Neoliberalism and the Moral Economy of Fraud, Routledge 2016, s. 72-85, s. 75.

[1131] "It was based not only upon anthropological assumptions on the nature of human behaviour, but also included prescriptions for a 'moralisation of economic life'" (Versittlichung des Wirtschaftslebens) (Se Alfred Müller-Armack, 'Die Wirtschaftsordnungen sozial gesehen', (1947) 1 ORDO, s. 125 – 155, s. 147), citat återgivet i Hien, J., Ordoliberalism, Law and the Rule of Economics, a.a., e-bok, loc. 302-308).

[1132] Hein, Ordoliberalism, Law and the Rule of Economics, a.a., loc. 302-308.

[1133] Saydé uttrycker det som att: "In a context of low moving costs and high regulatory diversity, the prohibition of abusive practices represents the only course of action available to counter private mobility-power. Saydé, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, a.a., s 369.

> competition, the concept of 'abuse of law' simply does not exist, for artificial choices of law amount to desirable regulatory arbitrage."[1134]

EU-domstolens domar i *Luxembourg 1* och *T Danmark Y Denmark Aps*, [1135] liksom i synnerhet antagandet av ATAD, kan därför ses som ett tecken på ordoliberalismens återkomst.[1136] En grundläggande ambition med ATAD är att begränsa regleringskonkurrens, åtminstone när det handlar om att av ekonomiska skäl finna den jurisdiktion som har sämst förutsättningar att beivra rättsmissbruk och bekämpa skatteflykt. ATAD visar också att partiell harmonisering, i det aktuella fallet, regler mot skatteflykt, snarare utgör ett komplement till regleringskonkurrens än ett alternativ till sådan konkurrens. De skatterättsliga regleringarna i medlemsstaterna är fortfarande olika och konkurrerar med varandra. Syftet med ATAD är inte en skatteharmonisering av långtgående slag utan att precisera "the rules of the game", dvs. sätta en yttre gräns, precis som rättsmissbruksprincipen, för vilken regleringskonkurrens som är tillåten.[1137] I den nya ekonomiska konstitution som nu växer fram, är ett sådant rättsmissbruk som har definierats av EU-domstolen och i ATAD alltså ett otillåtet konkurrensmedel.

---

[1134] Saydé, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market. a.a., s. 306.

[1135] Se de förenade målen C-115, 118,119 och 299/16, N Luxembourg 1 m.fl, p. 96 och C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 70. Jfr von Bahr S, Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk, a.a., s. 771-783.

[1136] Även inom den internationella skatterättsliga doktrinen har det uppmärksammats att en förändring har skett i och med antagandet av ATAD (se t.ex. Se Bizioli, Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?, a.a., s. 172, Cordewener, Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?, a.a., Schön, Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, a.a, och Lazarov & Govind, Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law, a.a. Anledningen till förändringen tycks uppfattas som en konsekvens av att det inom BEPS har framhållits att aggressiv skatteplanering ska bekämpas. Denna utveckling anses inte överensstämma med målen med den inre marknaden, dvs. främjandet av den fria rörligheten. Mot denna bakgrund ska missbruk inte kunna uppstå när någon drar fördel av den förmånliga skattelagstiftning i en annan medlemsstat (Se t.ex. C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 36). Jag anser dock att denna kritik är missriktad då den inte tar hänsyn till att målsättningen med EU:s inre marknad inte bara är fri rörlighet och regleringskonkurrens utan också rättvisa konkurrensvillkor, dvs. konkurrensneutralitet. Jfr López-Rodríguez, Some Thoughts to Understand the Court of Justice: Recent Case-Law in Denmark Cases on Tax Abuse, a.a., för överensstämmande åsikt.

[1137] Jfr Søndergaard Birkmose, H., Regulatory Competition and the European Harmonisation Process, European Business Law Review 2006, s. 1075-1097, s. 1092.

## 5.8 Avslutande reflektion – rättvisa framför rättssäkerhet?

Avslutningsvis ska nämnas att det paradigmskifte som nu kan identifieras också innebär en nedtonade betydelsen av rättssäkerhet i transnationell affärsverksamhet.[1138] Om man med rättssäkerhet menar förutsebarhet i formell mening, vilket kräver en bokstavstrogen tolkning av reglerna, är det uppenbart att värnandet av rättssäkerhet är själva grunden för rättsmissbruk.[1139] Om en bestämmelse tolkas enligt sitt ändamål och inte enligt sin bokstav, är det betydligt svårare, för att inte säga omöjligt, att försvara de kringgående och konstlade upplägg som i formell mening inte strider mot reglerna. Principen om förbud mot rättsmissbruk skulle alltså sakna praktisk betydelse om en teleologisk tolkning alltid var tongivande. Den bokstavstrogna tolkningen, med hög grad av rättssäkerhet som följd, har dock naturligtvis ett värde och anammandet av förbudet mot rättsmissbruk kan därför ses som en kompromiss mellan olika tolkningstraditioner för att förhindra att beslutade regler leder till absurda resultat. Lord Mance, domare vid Storbritanniens högst domstol, har uttryckt behovet av att avvika från en bokstavstrogen tolkning på följande sätt:

> "Are there, however, limits to the certainty to which legislators and judges can or should aspire? The infinite circumstances affecting human existence fit uneasily within strait-jackets. Certainty can be pushed too far, and, if it is coupled with governmental suspicion of judicial discretion, it can lead to potential injustice. …

[1138] Kjellgren har konstaterat att: "The concept of 'abuse-control' in this sense is therefore – and by necessity – connected with a certain degree of uncertainty. The very raison d'être may very well be to introduce a certain measure of discretion for the authorities in situations where rules technically speaking are applied correctly but where the legal outcome nevertheless is considered 'abusive' by society." Se Kjellgren, A., 'On the Border of Abuse – The Jurisprudence of the European Court of Justice on Circumvention, Fraud and Other Misuses of Community Law', European Business Law Review 2000, s. 179-194, s. 179.

[1139] Almendral har t.ex. anfört att "[E]xcessive literalism when interpreting tax legislation, together with an excess of formalism when taking into account legal forms as defined in private law, constitute one of the most important breeding grounds for the proliferation of tax avoidance schemes", Almendral R.V., Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?' Intertax 2005, s. 562-583, s. 567. Se också Karimeri R., A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice, Intertax 2011, s. 296-316, s. 304, och Freedman J., Defining Taxpayers Responsibility: In Support of a General Anti Avoidance Principle, British Tax Review 2004, s. 332-357, s. 346.

> In this regard, a purely literal approach, based on the 'natural' meaning of individual words, may lead to absurdity. A purely purposive approach could lead to judicial legislation. The modern approach has been appropriately described as integrated. Rather than seek fruitlessly for an answer on a point about which the legislator may never have thought, courts adopt a contextual approach, seeking to understand the overall structure and aim and to understand individual provisions within that context. But how much weight is given to natural meaning, and how much to context and the good sense of a particular result is … ultimately a matter of balance, to be struck by the exercise of sound judicial discretion."[1140]

Det är denna balansakt som EU-domstolen har försökt uppnå i sin rättspraxis kring rättsmissbruk. Som tidigare nämnts kan förbudet mot rättsmissbruk betraktas som ett särskilt definierat reduktionsslut som är tillåtet vid en i övrigt tämligen bokstavstrogen tolkning,[1141] eller som en säkerhetsventil (corrective mechanism) för att undvika orimliga resultat till följd av en bokstavstrogen tolkning.[1142]

De rekvisit som domstolen i sin rättspraxis utformar som grund för att bedöma om rättsmissbruk föreligger och som mer eller mindre ordagrant har skrivits om till anti-missbruksklausuler i EU-rättsliga direktiv på skatteområdet, utgör alltså en, om än en vagt formulerad, regel. Denna tar mer hänsyn till rättssäkerheten än vad en fri, teleologiskt inriktad, tolkning skulle göra. Samtidigt kan inte krävas att denna domarskapade anti-missbruksregel uppfyller samma krav på förutsebarhet som regler i allmänhet. Det är, som EU-domstolen är noga med att påpeka, en allmän rättsprincip (kodifierad eller ej) och den måste vara tillräckligt bred och flexibel för att täcka alla tänkbara fall

---

[1140] J Mance, 'Should the Law be Certain?', The Oxford Shrieval lecture, 11 oktober 2011, tillgänglig via: https://www.supremecourt.uk/docs/speech_111011.pdf. Se p. 13 och 21.

[1141] Även andra har dragit denna slutsats. Se t.ex. Vogenauer S., The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law, The Prohibition of Abuse of Law, a.a., s. 521-571, s. 558. "A finding of abuse resulting in the non-application of the rule does indeed resemble a purposive or teleological interpretation whereby the wording of the rule (being found to be 'over-inclusive' for the situation in question) is 'read down' in order to 'restrict' or 'reduce' the scope of the rule. Writings on legal methodology in the German legal tradition would describe such an outcome as a 'teleological reduction' (teleologische Reduktion)."

[1142] Lenaerts har uttryckt det som: [When] the tension between the strict application of a rule and the true spirit of that rule is at stake, … the principle of the prohibition of abuse of rights functions as a corrective mechanism to the strict application of a rule of law. Se Lenaerts, A., 'The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights: A Critical Position on Its Role in a Codified European Contract Law', European Review of Private Law 2010, s. 1121-1154, s. 1122.

av rättsmissbruk där det kan konstateras att lagstiftningens syfte kringgås på ett otillbörligt sätt. Weber konstaterar därför helt korrekt att: "The principle of legal certainty can only be set aside if there is a matter of abuse. In this circumstance, the abuser, namely, can no longer rely on the foreseeability."[1143]

Den rättsmissbruksprincip som EU-domstolen utvecklat saknar dock inte objektiva drag och skapar därmed en viss grad av förutsebarhet. Det finns skäl att hålla med generaladvokat Maduro (i Halifax) när han konstaterar att det i huvudsak handlar om att pröva ett objektivt kriterium vid missbruk. Maduro påpekar att det förvisso är sant att det av de objektiva faktorerna som ska föreligga ska framgå att den eller de personer som ägnar sig åt verksamheten med största sannolikhet har haft för avsikt att missbruka unionsrätten (eller som det också kunde handla om, kringgående av nationell rätt). Det är dock inte denna avsikt i sig som är avgörande för bedömningen av missbruket utan i stället verksamheten i sig, objektivt betraktad. Det krävs därför inte en efterforskning av svårgripbara subjektiva avsikterna hos parterna. Det som ska bedömas är huruvida parterna haft för avsikt att på ett otillbörligt sätt erhålla en fördel genom unionsrätten mot bakgrund av ett antal objektiva omständigheter.[1144]

Att den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk har självständig betydelse, innebär emellertid ofrånkomligen att vissa kontrollbefogenheter övergår från den lagstiftande till den dömande makten. Som togs upp i avsnitt 2.7 är detta en invändning som kan riktas mot användning av allmänna rättsprinciper i allmänhet. Samtidigt innebär detta att andra värden kan ges högre prioritet i enskilda fall, under förutsättning att de enligt domstolen efter en sammanvägning av alla omständigheter väger tillräckligt tungt. Som framgått av avsnitt 2.4.2 ovan är detta en grundbult i den principstyrda rätt som Dworkin eftersträvar, vilket också Lyons konstaterat.

> "The use of general principles by the Courts of the EU can entail the exercise of judicial discretion to a considerable degree, unless a legislature provides specific rules for their application. This is not surprising if it is remembered

[1143] Weber, D., Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments i (red.) de la Feria and Vogenauer, Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law?, s. 395-406, s. 396. Se också López-Rodriguez J., a.a. s. 76.

[1144] Se p. 70-71 i förslaget till avgörande i mål C-255/02, Halifax m.fl..

> that, as Dworkin has said, principles deal with the requirements of 'justice, fairness or some other dimension of morality'."[1145]

När det gäller multinationella företags utnyttjande av skillnader i nationella rättssystem, framför allt skattelagstiftningen, har som framgått såväl OECD som EU hursomhelst kommit fram till att den detaljerade och i traditionell mening rättssäkra lagstiftningen har nått vägs ände.[1146] Det har helt enkel visat sig omöjligt att uppnå de resultat som eftersträvas. Detta problem har också uppmärksammats i den akademiska debatten. Karimeri har t.ex. framhållit att:

> "The fact that so many opportunities for tax avoidance exist is inevitable as long as the legislation (the legislator) is not perfect. The unavoidable deficiencies in tax laws may in themselves largely account for the tensions between substance and form, not least because of the difficulty in forming accurate legal descriptions of the phenomena in a manner that mirrors reality."[1147]

Kommissionen gav tydligt uttryck för samma tankar i sin rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering.[1148]

> "Eftersom skatteplaneringen blir alltmer raffinerad och de nationella lagstiftarna ofta inte hinner reagera i tid, visar det sig ofta att specifika åtgärder för att motverka missbruk är otillräckliga för att hålla jämna steg med nya aggressiva skatteplaneringsmetoder. Sådana metoder kan minska de nationella skatteintäkterna och försämra den inre marknadens funktion. Det är därför lämpligt att rekommendera medlemsstaterna att anta en gemensam regel för att motverka missbruk, och på så sätt även undvika de problem som uppstår när det finns många olika regler. Här är det nödvändigt att ta hänsyn till de begränsningar som anges i unionslagstiftningen vad gäller regler för att motverka missbruk."

EU-lagstiftaren förlitar sig därför numera som framgått i högre grad på s.k. generalklausuler för att härigenom förhoppningsvis skapa rättvisare

---

[1145] Se Lyons, T., a.a., s. 508.

[1146] Samma tankar har redan framförts av bl.a. Avery Jones J. F., Tax Law: Rules or Principles, Fiscal Studies (1996) vol. 17, nr 3, s. 63–89, s. 65 och Braithwaite J., Making Tax Law more certain: A Theory, Working paper nr 44, December 2002, The Centre for Tax System Integrity (CTSI), s. 1-18.

[1147] Karimeri, R., a.a. s. 346. Se också Zimmer F., In Defence of General Anti-Avoidance Rules, Bulletin for International Taxation 2019, s. 2-4 och Freedman J. Defining Taxpayer Responsibility, a.a., s. 346.

[1148] EUT L 338 s. 41, p. 8.

konkurrensvillkor. Likheten är stor mellan en allmän rättsprincip, som den som har utvecklats av EU-domstolen när det gäller förbud mot rättsmissbruk, och de allmänna och mer specifika generalklausuler mot skatteflykt och annat skatteundandragande som EU har beslutat om på senare år.

Sammantaget innebär dock detta en nedtoning av den formella rättssäkerheten för att kunna säkerställa rättvisa konkurrensvillkor. Detta är en utveckling som inte bör vara chockerande för näringslivet. Konkurrenslagstiftning har växt fram under senare delen av 1900-talet i Europa och dessförinnan i USA. Konkurrenslagstiftningen med sina förbud mot kartellbildning och missbruk av marknadsmakt,[1149] liksom mot konkurrensskadliga företagsförvärv[1150] präglas som nämnts inte av en särskilt hög grad av rättssäkerhet. Att förbudet mot rättsmissbruk blir allmänt tillämpligt inom ramen för framför allt internationell beskattning innebär sålunda att även dessa konkurrensaspekter omfattas av något som kan betraktas som ”marknadsmoral” eller ”ordnung”. En nedtoning av rättssäkerheten – eller om man så vill en glidning mot ett mer komplext rättssäkerhetsbegrepp som inte enbart innebär förutsebarhet – är sålunda en naturlig konsekvens av den ovan beskrivna ”orderliberalismens återkomst”. Detta innebär dock inte att alla problem är lösta. Bara framtiden kan utvisa om ”spelplanen” blir rättvisare. Som Watt har uttryckt det:

> “The strictness, generality, formality and routine of legal rules combine to create a gap— an ‘equity gap’— between the general law and more pleasing justice. Even if we fantasise that there might come a moment when the law, in all its formal and flexible aspects, will be considered perfectly fitting with every eventuality of a given society, one can be sure that such a society will change faster than its law, so time itself will open up the gap between the law and more pleasing justice.”[1151]

Detta är ett ytterligare skäl till att principen om förbud mot rättsmissbruk inte bör stelna i oföränderliga begrepp och preciseringar utan fortsätta att vara, i likhet med allmänna rättsprinciper i allmänhet, ett flexibelt instrument för att nå rimliga lösningar i komplexa rättsliga situationer.

[1149] Se artiklarna 101 och 102 FEUF.

[1150] Jfr rådets förordning (EG) nr 139/2004 om kontroll av företagskoncentrationer.

[1151] Watt G., Equity Stirring: The Story of Justice beyond Law, Hart 2009, s. 10.

# Kapitel 6 - Skatteflyktslagen – en svensk motsvarighet till rättsmissbruksprincipen?

*I detta kapitel granskas hur EU:s nya regler med anknytning till rättsmissbruk på skatteområdet har införlivats i Sverige och vilka förutsättningar det finns att tolka dem på samma sätt som rättsmissbruksprincipen tillämpas i EU-rätten. I synnerhet kommer lagen (1995:575) mot skatteflykt att analyseras. Kapitlet bildar underlag för att besvara den andra och tredje forskningsfrågan. Diskussionen kring skatteflyktslagen illustrerar, på ett mer konkret sätt än i tidigare kapitel,* vilka *rättskulturella förhållanden som kan innebära att den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk blir svår att tillämpa inom ramen för svensk skatterätt. Kapitlet kan på det sättet betraktas som ett praktikfall. Jag kommer också in på den sammanhängande frågan om det finns betryggande rättsliga förutsättningar i Sverige för en korrekt EU-rättslig tillämpning av förbudet mot rättsmissbruk i den svenska skatterätten.*

## 6.1 Inledning

Som framgått krävs inga generalklausuler för att förhindra skatteflykt i en rättsordning som präglas av en teleologisk lagtolkningsmetod. Förbud mot skatteflykt är ett specifikt uttryck för det allmänna förbudet mot rättsmissbruk. EU-domstolen hanterade inledningsvis liknande frågor genom teleologisk tolkning men utvecklade senare en allmän princip om förbud mot rättsmissbruk i syfte att öka rättssäkerheten i formell mening (förutsebarhet). EU-lagstiftaren har delvis parallellt, men i synnerhet i efterhand, beslutat att

införa både mer specifika anti-missbruksklausuler[1152] och en mer allmän i direktiv 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ATAD).[1153]

I Sverige har regeringen bedömt att anti-missbruksklausulen i ATAD redan är tillgodosedd genom skatteflyktslagen och därför inte behöver införlivas med svensk rätt.[1154] Samma bedömning gjordes angående den nya anti-missbruksklausulen i Moder- och dotterbolagsdirektivet, med undantag för utdelning som ett svenskt dotterbolag lämnar till ett utländskt moderbolag. Detta regleras istället genom den s.k. bulvanregeln i kupongskattelagen.[1155] Anti-missbruksklausulen i fusionsdirektivet har dock inte genomförts särskilt i svensk rätt, utan skatteflyktslagen har även här ansetts ge ett tillräckligt skydd för eventuellt missbruk.[1156] När det slutligen gäller ränte- och royaltydirektivet har inte heller i detta fall någon särskild anti-missbruksklausul införts. Skatteflyktslagen anses återspegla även anti-missbruksklausulen i ränte- och royaltydirektivet. Det kan alltså konstateras att, förutom genom bulvanregeln i kupongskattelagen, har unionsrättens anti-missbruksklausuler ansetts omhändertagna (dvs. redan införlivade med svensk rätt) genom skatteflyktslagen. Det finns därför anledning att fråga sig, som rubriken på detta kapitel antyder, om skatteflyktslagen uppfyller kriterierna för EU:s missbruksprincip?

I det följande behandlas därför skatteflyktslagens tillkomst och innehåll. Till att börja med ska redogöras för den både omfattande och långa diskussion, som förts både i förarbeten och doktrin, om behovet av en särskild svensk lag om skatteflykt och vilken utformning den i så fall bör ha. Denna debatt och rättsliga utveckling är central för att förstå vilka svårigheter det kan finnas att

[1152] Rådets direktiv (EU) 2015/121 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

[1153] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. Detta direktiv har ändrats genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer. Ändringen påverkar inte tillämpningen av den allmänna regeln om missbruk i artikel 6.

[1154] Se regeringens proposition 2017/18:296, Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 91-92. Stig von Bahr anser också att skatteflyktslagen är uppbyggd på samma sätt som artikel 6 i ATAD, se von Bahr S., Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk, a.a.

[1155] Se regeringens propositionen 2015/16:14, Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt.

[1156] Proposition 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning, s. 189.

tillämpa en på unionsrätten grundad allmän princip om förbud mot rättsmissbruk i den svenska rättsliga kontexten. Mot denna bakgrund kommer också att diskuteras vilka svårigheter som finns att införliva och korrekt tillämpa EU:s generalklausuler mot skatteflykt (anti-missbruksklausuler), vilka återspeglar och kodifierar den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk. Syftet med kapitlet är dock inte att belysa all historik angående skatteflyktslagens tillkomst utan framför allt att fästa vikt vid den diskussion som förts angående tillgängliga tolkningsmetoder, rättssäkerhetsaspekter och inte minst hur skatteflykt i ett svenskt perspektiv förhåller sig till principen om förbud mot rättsmissbruk.

Diskussionen kring skatteflykt i Sverige har präglats av de idéströmningar som har varit tongivande i samhället i stort. Det kan naturligtvis vara fråga om rådande politiska majoritetsförhållanden i riksdagen (skatteflyktslagen har t.ex. både upphävts och återinförts av regeringar med olika politisk färg) men också andra omvärldsfaktorer som medlemskapet i EU och näringslivets internationalisering. Som kommenterats i det föregående är digitaliseringen av ekonomin en sentida sådan faktor då detta har inneburit en ny form av mobilitet och därmed ökade möjligheter för internationellt verksamma företag att kringgå nationella regler. I det följande kommer jag först att beröra diskussionen i Sverige om skatteflykt från år 1928 fram till nuvarande skatteflyktslag (1995:575). Därefter diskuteras skatteflyktslagen i förhållande till den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk och de generalklausuler mot skatteflykt som införts på EU-nivån i syfte att kodifiera denna princip. Även den särskilda skatteflyktsbestämmelsen i Kupongskattelagen (Bulvanregeln) tas upp.

## 6.2 1928 års bolagsskatteberedning och utvecklingen under 1930- och 1940-talet

Även om det hävdas att skatteflykt inte ansågs som ett samhällsproblem förrän i slutet på 1940-talet[1157] så förekommer långt tidigare resonemang om att skattskyldiga inte ska få använda skattelag för att uppnå förmåner som

[1157] SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 43

lagstiftaren inte har avsett.[1158] Det lades också redan på denna tid fram förslag om generalklausuler mot skatteflykt. Finansdepartementet tillsatte 1928 en bolagsskatteberedning[1159] vilken presenterades i SOU 1931:40.[1160] Förutom att lägga fram förslag för att mildra näringslivets beskattning, lade bolagsskatteberedningen också fram åtgärder för att förhindra att skatterättsliga regler användes för att uppnå icke avsedd skattelindring, såsom bl.a. en allmän regel om åtgärders verkliga innebörd och lag om ersättningsskatter.[1161]

I utredningen konstaterades att det kunde finnas:

> ”en frestelse för den skattskyldige att giva åtgärden en med dess verkliga innebörd icke överensstämmande beteckning i avsikt att dymedelst bereda sig eller annan lindring i beskattningen. Det inträffar exempelvis, att vad som av ett aktiebolag angives vara avlöning eller annan ersättning och avdrages såsom driftkostnad befinnes rätteligen böra anses såsom utdelning.”[1162]

Lösningen på detta problem var enligt utredningen att införa en allmän paragraf i kommunalskattelagen som hade följande lydelse:

> ”Finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömande ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd.”[1163]

Skälet till att valet föll på att föreskriva en mer allmän paragraf var att mer detaljerade bestämmelser i skatteförfattningarna skulle stöta på svårigheter eftersom lagstiftningen skulle kunna bli alltför snäv, eller med bolagsskatteberedningens ord att ”maskorna dock icke kunnat avpassas så väl, att icke en del fall kommer att utan vidare passera, som riktigast bort

[1158] Ett sådant exempel är betänkande nr 40 från 1933 års bevillningsutskott där det konstaterades ” … att tolkning av skattelagarna har en särskild betydelse när försök till kringgående av lagstiftningens syfte ska förhindras” (s. 9).

[1159] Uppdraget var att utreda frågan om aktiebolagens, de solidariska bankbolagens, kommanditbolagens och de ekonomiska föreningarnas beskattning samt sådana frågor, som därmed ägde samband.

[1160] Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m., del 1.

[1161] Se SOU 1931:40, Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m., del 1, s. 61.

[1162] SOU 1931:40, del 1, s. 20.

[1163] Föreslagen 76 § Kommunalskattelagen, återgiven på s. 21 i SOU 1975:77.

infångas".[1164] Vidare hänvisades till att förändligheten av det ekonomiska livet kommer otvivelaktigt innebära att nya frågor uppkommer och därmed nya luckor "även i den till synes mest fullständiga" lagstiftning, vilket skulle kunna undvikas genom ett mer allmänt hållet lagrum.[1165]

Bolagsskatteberedningens inställning till tolkning av skattelag tycks vid denna tidpunkt inte ha varit särskilt starkt präglad av rättssäkerhetshänsyn eller ett föreskriftskrav, utan betraktades som lagtolkning i allmänhet. Den påpekade att prövningen skulle nog bli svår att göra men att det i sig inte skulle vara ett skäl mot att införa stadgandet i fråga, eftersom de gamla domarreglerna också gäller på området för skattelagstiftning, såsom t.ex. "den gör emot lagen, som gör emot lagens mening, ändock han synes göra som orden lyda i lagen."[1166] Den föreslagna bestämmelsen i kommunalskattelagen skulle därför uppfattas som en erinran om denna rättsgrundsats (rättsprincips) giltighet och kunde därför med ett modernare språkbruk ses som en kodifiering av gällande rätt. Bolagsskattebredningen anförde:

> "Vad som åsyftas med det föreslagna stadgandet och därtill hörande anvisningar är icke så mycket att fastslå förefintligheten av den rättsgrundsats, som kommit till uttryck i dessa åldriga tänkespråk — sådant vore säkerligen obehövligt — utan fastmera att giva såväl de skattskyldiga som dem, vilka handhava taxeringsarbetet, en otvetydig erinran om grundsatsens giltighet." [1167]

Bolagsskattebredningen tillade också att bedömningen av de reella förhållandenas betydelse ur beskattningssynpunkt inte borde vålla större svårigheter än vid värdesättningar av olika slag som också görs av myndigheter och domstolar.[1168]

Personligen anser jag att man här kan se en tydlig markering om att myndigheter och domstolar borde använda en teleologiskt betonad tolkning för att säkerställa att syftet med skattelagstiftningen inte förfelades, precis som i EU-domstolens tidiga prövningar kring rättsmissbruk (se avsnitt 5.2 ovan).

---

[1164] SOU 1931:40, del 1, s. 381.

[1165] Ibid, s. 381.

[1166] Regel 18 i lagboken, s. CXLIII. Regel 12 nämns också som lyder "domaren akte i all lag, vad hans uppsåt var som lagen gjorde, annars varder hon missbrukad och vändes till ett annat sinne, än hans mening var som lagen gjorde." Jfr Lindblom P., H., Lagtolkning eller rättstillämpning? Kommentar till ett rättsfall (NJA 1980 s. 743) i Festskrift till Lars Welamsson a.a. s. 439 och Holmbäck, a.a., s. 270.

[1167] SOU 1931:40, s. 381.

[1168] Ibid.

Detta synsätt märks även i bolagsskatteberedningens förslag till förordning om ersättningsskatter, även om det här var fråga om mer precisa regler. Detta var ett försök att komma till rätta med konsekvenserna av att beskattning av vinster som var förvärvade av aktiebolag var strängare än av vinster som direkt förvärvades av fysiska personer. Denna skillnad kunde enligt utredningen föranleda åtskilliga åtgärder från de skattskyldigas sida i syfte att undgå eller mildra den strängare beskattning som gällde för bolagsvinsterna.[1169] Det hänvisades till att inget kan vara ”mera deprimerande på intresset för det noggranna fullgörandet av förpliktelserna mot det allmänna än om det befinnes, att lagstiftningen är sådan, att vissa skattskyldiga kunna genom enkla arrangemang av formell beskaffenhet bereda sig icke avsedda förmåner på de övrigas bekostnad”.[1170]

Även i detta särskilda fall valde utredningen att föreslå lagregler av mer generell karaktär där tanken vara att överlåta till beskattningsmyndigheternas ”goda omdöme att tillämpa i anslutning till det genom anvisningarna uttryckta syftet”.[1171]

Förslaget om att införa en regel om åtgärdernas verkliga syfte förverkligades dock inte,[1172] trots att remissinstanserna inte tycks ha varit överväldigande negativa.[1173] Helmers har sammanfattat mottagandet av Bolagsskatteberedningens idéer som att ”förslaget uppfattades såsom dels en uppmaning till taxeringsmyndigheterna att noga pröva vidtagna åtgärders innebörd, dels en anvisning om tolkning av skattelag.” Dessa frågor menade Helmers att utredningen inte hållit helt isär, vilket också kom att prägla den fortsatta debatten i dessa frågor.[1174] Jag vill här tillägga att en kontroversiell principfråga också var att Bolagsskatteberedningen så tydligt förordade att det bästa sättet att komma till rätta med arrangemang som stred mot en skattelags syfte var att överlåta åt beskattningsmyndigheterna att genom teleologisk

[1169] SOU 1931:40, s. 358.

[1170] Ibid. s. 359. Samma formulering återges i Kungl. Maj:ts proposition 1933:171 till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av 38 § 1 mom. samt 61 och 66 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 m.m., s. 21.

[1171] SOU 1931:40, s. 359-60. Samma formulering återfinns i propositionen 1933:171 s. 22. Regeringen verkar inte ha haft några principiella invändningar mot det föreslagna tillvägagångssätt. Åtminstone anges inget i den efterföljande propositionen som antyder det. Se prop. 1933:171, s. 28-31.

[1172] Prop. 1933:171.

[1173] Helmers D., Kringgående av skattelag – Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt, a.a., s. 240-241.

[1174] Ibid. s. 241.

tolkning pröva sådana frågor från fall till fall med högst begränsad vägledning i lagtext. Detta med anledning av att det ekonomiska livet är så föränderligt och därmed svårt för lagstiftaren att reglera.

Det kan konstateras att begreppet rättsmissbruk inte uttryckligen nämndes i Bolagsskatteberedningen. Det förekom dock en rättsvetenskaplig diskussion vid denna tid där detta begrepp figurerade, även om det inte specifikt rörde skatteområdet. Här kan särskilt nämnas en intressant artikel av Undén från 1938 i "Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland".[1175] Han påpekade att rättsmissbruk eller läran om chikan var ett försök att i en formel fästa uppmärksamheten på bristerna i civillagstiftningen där stadganden avfattas abstrakt och ”synes omfatta alla dessa fall som orden inbegriper oaktat att det ibland blir uppenbart obilligt” och ”att förebygga ett alltför formalistiskt utnyttjande av lagens bokstav med åsidosättande av förnuftiga och legitima intressen”.[1176] Efter att ha gått igenom ett antal länders rättssystem[1177] angående otillåten chikan eller rättsmissbruk, konstaterade han att det i de nordiska ländernas lagstiftning inte fanns något allmänt chikanförbud,[1178] medan företeelsen däremot diskuterades i doktrinen.[1179] Undén menade dock att ett allmänt chikanförbud troligen inte skulle bli särskilt effektivt eftersom det traditionella chikanbegreppet bygger på det illvilliga syftet som inspirerar handlingarna i fråga och att detta skulle vara svårt att visa annat än i ett högst begränsat antal fall.[1180] Enligt Undén skulle en bättre lösning vara att i stället använda sig av konkreta och preciserade bestämmelser, vilket han ansåg stämde mer med rådande rättstradition i Sverige.[1181] Undén var dock inte främmande för tanken att domstolarna vid tillämpning av ett lagrum skulle vara kapabla att bortse från dess ordalydelse i de fall en chikanös handling ”inte låter sig inpassas i någon allmänt förekommande handlingstyp”.[1182]

---

[1175] Undén Ö., Om rättsmissbruk eller s.k. chikan, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland, s., 10-30.

[1176] Ibid., s. 10.

[1177] Frankrike, Tyskland, Schweiz och Österrike.

[1178] Förutom i Finland där det fanns ett chikanförbud i 1920 års lag om vissa grannelagsförhållanden.

[1179] Undén, a.a., s. 15-16.

[1180] Ibid., s. 27.

[1181] Detta överensstämmer väl med att den i SOU 1931:40 föreslagna allmänna regeln om åtgärders verkliga innebörd inte förverkligades, medan förslaget om ersättningsskatter genomfördes.

[1182] Undén, a.a., s. 28.

Senare, under 1940-talet, kan emellertid ett attitydskifte skönjas där hänsyn till skattskyldigas rättssäkerhet betonas mer. I SOU 1946:79[1183] diskuterades skatteflykt i snäv bemärkelse. Utredningen skulle bl.a. lämna förslag på förändringar i gåvoskattelagen med anledning av införandet av en kvarlåtenskapsskatt. Det konstaterades att kvarlåtenskapsskatten måste ”kombineras med en motsvarande skatt för gåvor” för att bli effektiv annars kan ”kvarlåtenskapen minskas genom gåvor under livstiden”.[1184] En målsättning som framhölls var att ”skatt uttages endast för sådana gåvor, som uppenbarligen skett i det illojala syftet att minska kvarlåtenskapen och därigenom nedbringa skatten.” Utredningen fann dock det ”ogörligt att uppställa några bestämda regler för bedömandet av, när en gåva skall anses given i illojalt syfte eller icke” eftersom gåvotransaktioner är så mångskiftande.[1185] Utredningen intog också en mer skeptisk inställning än som uttrycktes i ovan nämnda SOU 1931:40 (Bolagsskatteberedningen), när det gällde huruvida beskattningsmyndigheterna var kapabla att på ett korrekt sätt pröva om skatt skulle tas ut från fall till fall.[1186]

## 6.3 1953 års skatteflyktskommitté

Det dröjde sedan till en bit in på 1950-talet innan skatteflykt i vid bemärkelse började diskuteras. År 1953 tillsattes en skatteflyktskommitté som skulle ta ett helhetsgrepp kring frågan om att i skattelagstiftningen införa bestämmelser mot skatteflykt och opåkallade skattelättnader, särskilt en allmänt hållen regel om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skulle övervägas.[1187]

---

[1183] 1945 års statsskatteberedning, betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen samt angående kvarlåtenskap m.m. Gåvoskattens införande var ett komplement till arvsskatten för att på så sätt förhindra ett kringgående av densamma, se s. 63 och 66 i utredningen. Gåvoskatt har numera upphävts genom lag (2004:1341) om upphävande av lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

[1184] SOU 1946:79, s. 249.

[1185] Ibid., s. 250.

[1186] Ibid. En sådan prövning ”skulle innebära stora risker för ojämnhet i bedömandet med därav följande orättvisor och osäkerhet för de skattskyldiga.” Mot denna bakgrund ansåg utredningen att även om följden av den regeln som föreslogs var ”att skatt i vissa fall kommer att utgå, där det varit riktigare att så icke skett, och å andra sidan vissa otvivelaktigt illojala gåvor komma att undgå skatt”, var detta oundvikligt om inte prövningen ska överlämnas från fall till fall åt beskattningsmyndigheten att avgöra.

[1187] Se utredningsdirektiven, där delar återges på sidorna 51-54 i SOU 1963:52 om åtgärder mot skatteflykt – Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté.

Anledningen var att dåvarande finansminister Sköld[1188] ifrågasatte ”huruvida det är tillrådligt att längre lita till att i praxis skatteflyktsåtgärder av olika slag, som bygger på utnyttjandet av kryphål i lagstiftningen, erhåller det bedömande som lagstiftaren avsett” eftersom ”gällande bestämmelser, sådana de av regeringsrätten numera tolkas, icke synes ge utrymme för det bedömande av hithörande frågor som lagstiftaren år 1951 förutsatte.”[1189]

1953 års kommittés förslag om en allmän bestämmelse mot skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder presenterades dock inte förrän 1963 i SOU 1963:52 om åtgärder mot skatteflykt. I detta sammanhang är det intressant att observera att denna fördröjning sammanfaller med en livlig debatt inom doktrinen i början av 1950-talet angående vilka tolkningsmetoder som domstolarna borde använda sig av vid tillämpning av gällande rätt (se avsnitt 3.2.6). Denna debatt tyder på att det vid denna tid fortfarande var en relativt öppen fråga hur skattelag skulle tolkas. Det var alltså inte uteslutet att genom teleologisk tolkning hantera kringgåendeförsök av en lags syfte trots att arrangemanget formellt överensstämde med dess lydelse. År 1956 kom en intressant avhandling om just kringgående av skattelag skriven av Helmers.[1190] Han sammanfattar den debatt som då ägt rum och ansåg, i likhet med Ljungman, Sterner och Welinder, att en allmän regel eller generalklausul inte löste problematiken avseende kringgående av skattelag, eftersom det i grunden är frågan om ett lagtolkningsproblem.[1191] Detta problem kunde i sin tur uppfattas antingen som ett allmänt tolkningsproblem eller som en fråga om behov att utveckla en särskild tolkningsmetod på skatteområdet.[1192] Helmers konstaterade att det inte gick att utläsa någon särskild tolkningsmetod ur Regeringsrättens avgöranden på skatteområdet i fall då syftet med den skattskyldiges åtgärder var att undgå skatt.[1193] Han var dessutom motståndare till tanken att tillämpa en särskild tolkningsmetod på skatteområdet, eftersom detta skulle leda till att beskattningen grundade sig på en norm som inte har stöd i lag. Ett sådant tillvägagångssätt skulle också kunna strida mot

[1188] P. E. Sköld var finansminister åren 1949 till 1955.

[1189] SOU 1963:52, s. 52-53. Jfr målen RÅ 1951 ref. 8 och RÅ 1953 ref. 10.

[1190] Helmers D, Kringgående av skattelag, a.a.

[1191] Ibid., s. 515. Enligt Helmers tycks Ljungman, Sterner och Welinder ha en uppfattning som nära ansluter sig till att anse kringgående av skattelag som ett allmänt tolkningsproblem. Hans avhandling visar att det då inte fanns någon allmänt erkänd metod för tolkning av skattelag och att det rådde skilda meningar om hur kringgående av skattelag skulle uppfattas (se s. 502).

[1192] Ibid., s. 500.

[1193] Ibid., s. 504.

likformighet i beskattningen.[1194] Vidare påpekade Helmers att vid högt skattetryck måste varje ekonomiskt bedömande inkludera de skatterättsliga konsekvenserna varför det är orealistiskt att förorda ”en särskild tolkningsmetod, knuten till skattskyldigas syfte att med lagliga medel söka undvika skatt”. Därmed kunde enligt Helmers inte någon skillnad mellan en sådan tolkningsmetod och en extensiv tolkning upprätthållas överhuvudtaget på beskattningsrättens område.[1195]

Det var under denna diskussion som skatteflyktskommitténs arbete pågick. Det är knappast en slump att slutsatserna kom att ligga i linje med det synsätt som framstod som förhärskande i doktrinen. Skatteflyktskommittén gjorde tydlig skillnad på skentransaktioner och kringgåendehandlingar. I SOU 1963:52 konstateras, angående skentransaktioner, att det inte förelåg något behov av att författningsmässigt reglera denna fråga. När det gällde andra skatteflyktsåtgärder, såsom kringgåendehandlingar, fann kommittén det svårare att besvara frågan huruvida en allmän regel borde föreslås.[1196] En aspekt som diskuterades var om en sådan regel endast kunde innehålla objektiva rekvisit eller om det också skulle krävas ett subjektivt, illojalt syfte, för att regeln skulle uppnå sitt ändamål.[1197] Det konstaterades att om en allmän skatteflyktsregel skulle få en praktisk betydelse krävdes det rekvisit om ont syfte, vilket återspeglas i uttryck som ”otillbörlig skattelättnad” eller ”obehörig förmån”.[1198] Enligt kommittén var det nära nog omöjligt att avgöra om otillbörlig skattelättnad föreligger eller ej och den hänvisade härvid bl.a. till domstolarnas varierande tillämpning av dåvarande 29 § Kommunalskattelagen (KL) där uttrycket ”obehörig förmån i beskattningsavseende” förekom.[1199] Det skulle därför ”inte vara oförsvarligt ur rättssäkerhetssynpunkt att i en bestämmelse, avsedd att tillämpas över hela området för den direkta beskattningen, begagna så vagt formulerade rekvisit som kommit till användning … i nyssnämnda föreskrift i KL.” Kommittén tillade att de skattskyldiga skulle lämnas nästan helt utan ledning, eftersom det inte kan förutsättas att de i allmänhet ägnar lagstiftningens förarbeten något studium. Det fanns alltså en tydlig ovilja att överlåta ansvaret för vidareutveckling av vaga rekvisit på skattemyndigheterna.

[1194] I den mening samma rättshandling under övrigt oförändrade förhållanden föranleder beskattning om angivet syfte föreligger men annars icke, se Helmers, a.a., s. 505.

[1195] Ibid., s. 506.

[1196] SOU 1963:52, s. 9.

[1197] Ibid., s. 95.

[1198] Ibid., s. 96.

[1199] Ibid., s. 97.

Det fördes härutöver en diskussion om hur otillbörlig skattelättnad borde definieras. Det konstaterades att detta endast kunde ske genom ”en kartläggning av alla kända och tänkbara fall” men att en sådan kartläggning skulle bli bristfällig, eftersom det skulle bli svårt att ”infånga alla former av skatteflykt”. Man kan alltså här notera en stor skillnad mot den ovan nämnda utredningen från 1931 som inte såg något större problem med en vag heltäckande klausul, med hänvisning till de gamla domarreglerna.[1200]

Ingen diskussion fördes heller om själva lagstiftningens syfte som grund för bedömningen om det är fråga om ett otillbörligt kringgående. Det påpekades att skatteflyktsproblematiken är kopplad till frågan om principerna om tolkning av skatterätten, men att det ansågs främmande för svenska förhållanden att införa tolkningsföreskrifter. Kommittén ville inte närmare gå in på de olika tolkningsmetoderna utan nöjde sig med att konstatera att i första hand bör lagstiftningens lydelse vara avgörande för tolkningen.[1201]

Skatteflyktskommittén fann således att den inte kunde ”utforma någon godtagbar allmän bestämmelse mot kringgående.” Effektivitetskravet kunde inte tillgodoses på bekostnad av rättssäkerhetskravet och resultera i ett ”utbrett osäkerhetstillstånd.”[1202] Kommittén menade också att rättsutveckling genom praxis inte var en lämplig väg framåt. Den ansåg att en vägledande praxis svårligen skulle kunna utvecklas på detta område, eftersom det här skulle handla om tolkning av diffusa begrepp ”och variationerna i de faktiska omständigheterna är legio.”[1203] Skatteflykt skulle istället bekämpas med hjälp av lagstiftning som utformas noggrant och där särskild hänsyn tas för att förhindra ett kringgående av bestämmelserna i fråga.[1204]

---

[1200] Ibid.

[1201] SOU 1963:52, s. 100.

[1202] Ibid., s. 99. Varken skattskyldiga eller taxeringsmyndigheter skulle kunna med säkerhet rubricera ett förfarande, särskilt ett komplicerat sådant, såsom tillåtet eller otillåtet. Och kommittén tror inte att detta förhållande skulle vara någon övergående företeelse.

[1203] Ibid., s. 99.

[1204] Kommittén uttryckte dock vissa reservationer: ” Det kan därför inträffa att lagstiftningsproblem på begränsade avsnitt måste lösas genom en allmänt formulerad bestämmelse i sådana fall då alla möjligheter inte låter sig infångas i en specificerad lagtext. …. ”Det kan dock inte bortses från att den bästa lösningen av ett visst lagstiftningsproblem stundom ligger i en allmän bestämmelse, eventuellt förenad med vägledande anvisningar av RN.” (SOU 1963:52, s. 101).

1963 års Skatteflyktskommittés ställningstagande har kärnfullt sammanfattats av Englund på följande sätt:

> ”Kommittén kan med sitt ställningstagande sägas av hänsyn till rättssäkerheten ha rekommenderat en kompetensfördelning mellan lagtillämpande och lagstiftande myndigheter. I det väsentliga skulle denna innebära, att där en rättshandling har en reell innebörd, vilken enligt förefintlig lag skall leda till viss konsekvens i beskattningshänseende, skall nämnd eller domstol icke äga besluta om annan rättsföljd enbart därför att nämnda konsekvens kan anses innebära en otillbörlig skattelättnad i relation till en annan transaktion, vilken kanske — med bortseende från skattekonsekvensen — tett sig naturligare i sammanhanget. Ej heller den skattskyldiges mer eller mindre uppenbara syfte att skaffa sig skattelättnad skall i sammanhanget tilläggas betydelse. Uppgiften att täppa till bristfälligheten i lagen skall åligga de lagstiftande myndigheterna.”[1205]

Kommitténs förslag (SOU 1963:52) följdes av propositionen 1966:85,[1206] där även remissinstansernas yttranden redovisades. Ett helt övervägande antal remissinstanser var av samma ”avvisande inställning till lämpligheten och möjligheten att införa en allmän bestämmelse” […] mot skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder” som kommittén.[1207] Särskilt framhölls ”att en allmän skatteflyktsbestämmelse svårligen kan förenas med berättigade krav från de skattskyldigas sida på rättssäkerhet. Skattelagstiftningens komplicerade och svårtolkade natur åberopas i sammanhanget”.[1208]

Departementschefen Sträng ställde sig också bakom kommitténs rekommendationer.

> ”Jag har visserligen i det föregående understrukit att en väsentlig sida av rättssäkerheten är att skattelagarna har tillräckliga garantier mot försök från mindre nogräknade skattskyldigas sida att erhålla oberättigade skattefavörer. En allmän bestämmelse mot skatteflykt skulle säkerligen ur denna synpunkt vara ändamålsenlig. Jag delar emellertid i stort sett kommitténs farhågor för att rättssäkerheten i övrigt kan bli lidande, om man inför ett stadgande som ger stort utrymme för subjektiva bedömanden från taxeringsmyndigheternas och skattedomstolarnas sida. I dagens läge finner jag det därför vara en lämpligare

[1205] Se Englund, G., Skentransaktion eller kringgående av skattelag?, SvJT 1970, s. 397-400, s. 398.

[1206] Kungl. Maj:ts proposition nr 85 år 1966 till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.

[1207] Ibid., s. 30.

[1208] Ibid., s. 31.

väg som kommittén valt, nämligen att försöka täppa till de nu kända kryphålen i skattelagstiftningen. … Jag är angelägen om att understryka att mitt ställningstagande begränsar sig till spörsmålet om man bör ha en skatteflyktsbestämmelse som gäller över hela eller mycket stora delar av beskattningsområdet."[1209]

## 6.4 Retroaktiv skattelagstiftning för att hindra skatteflykt

Tiden var alltså inte mogen för någon allmän skatteflyktsklausul. Fokus låg istället på att hantera kringgående av skattebestämmelser på annat sätt. En sådan metod var att ge viss skattelagstiftning retroaktiv tillämpning.[1210] I svensk rätt kom retroaktiv lagstiftning till användning som vapen mot kringgående av gällande skattelag först i samband med 1965 års lagstiftning rörande skogsavverkningsrätter.[1211] Denna lagstiftning grundades på förslag av 1953 års skatteflyktskommittén och syftade främst till att förhindra skatteflykt genom överföring av skogsavverkningsrätt i samband med arvskifte, då kryphål i tidigare lagstiftning utnyttjades i betydande omfattning.[1212] Sju år senare infördes emellertid en rad av lagstiftningar som med retroaktiv verkan fångade upp olika kringgåendetransaktioner.[1213]

---

[1209] Ibid., s. 41-42.

[1210] Se Hagstedt J-A., Retroaktiv skattelag, Norstedts 1975, s. 81 och Fast Lappalainen, K, Om skyddet mot retroaktiv beskattning – En studie i konstitutionell rätt (avhandling från Stockholms universitet, 2019), s. 82-89.

[1211] Bevillningsutskottets betänkande nr 41 år 1965, s. 10-11: Med anledning av vad i motionerna anförts vill utskottet understryka de nya bestämmelsernas alldeles speciella karaktär. Det måste anses vara ett starkt önskemål, att reglerna snarast blir tillämpliga vid taxeringen. Därtill kommer att enligt skatteflyktskommitténs förslag, vilket varit känt sedan hösten 1963, den föreslagna lagstiftningen skulle tillämpas fr. o. m. den 1 januari 1965, dvs. vid 1966 års taxering. För att undvika att lagstiftningen får oskäliga verkningar föreslås därjämte, såsom ovan nämnts, viss dispensrätt för Kungl. Maj:t i särskilda fall. Med hänsyn till det anförda vill utskottet inte motsätta sig, att lagstiftningen även i förevarande del tillämpas redan vid 1966 års taxering. Lagstiftningen har kommenterats, se t.ex Sundin J., Något om skatteflykt och retroaktiv skattelagstiftning, SvSkT 1965, s. 499-503.

[1212] Prop. 1965:129 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m., s. 24 ff.

[1213] Se t.ex. prop. 1972:96 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) som innehåller bestämmelser om skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelser av aktier eller andelar i s.k. vinstbolag och SFS 1972:273 och proposition 1972:20 med

Det kan alltså konstateras att införandet av en skatterättslig kringgående klausul och införandet av ny skattelag med retroaktiv verkan har likartade effekter. I båda fallen stoppas kringgåendetransaktioner på ett tidigt stadium, vilket en speciallagstiftning mot dessa, utan retroaktiva verkningar, inte medger.[1214] Som Hagstedt påpekar föreligger dock en skillnad i det att vid ett retroaktivt ingripande är det lagstiftaren som har huvudrollen, medan vid tillämpning av en kringgåendeklausul ligger ansvaret främst hos domstolarna, eftersom klausulens tillämpning blir avgörande för dess effektivitet.[1215] Han påpekar bl.a. att ett skäl mot att domstolarna åläggs att med stöd av en generalklausul närmare utforma kringgåendebegreppet, är att domstolarnas utslag får retroaktiv verkan i den mån det är fråga om praxisändring eller utslag på ett område där rättsläget tidigare var oklart vilket inte behöver ske vid ett lagstiftningsingripande mot olika kringgåendeformer, eftersom det inte behöver vara påkallat att ge ett sådant tillbakaverkande kraft i alla lägen.[1216] Skattskyldiga skulle härigenom komma i ett bättre läge när lagstiftaren ingriper än vid ändrad domstolspraxis. Hagstedt förordade därför att retroaktiv lagstiftning användes i särskilda fall framför att domstolarna anmodades att tillämpa kringgående klausuler.[1217]

Mot denna bakgrund dröjde det innan något grundlagsförbud mot retroaktiv skattelagstiftning infördes i Sverige. Ett sådant förbud infördes först 1980 på förslag av 1978 års Rättighetsskyddsutredning.[1218] Förbudet blev emellertid inte undantagslöst och är det fortfarande inte.[1219] Riksdagen kan även idag, om

förslag till förordning om ändring i förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag som innehåller bestämmelser om att investeringsavdrag begränsas för fysiska personer (Jfr SkU 1972:14, s. 4).

[1214] Hagstedt, Retroaktiv skattelag, a.a., s. 108 och Fast Lappalainen, a.a., s. 73. Det kan handla om retroaktivitet som är till den enskildes fördel, men även retroaktivitet som ett sätt att lösa krissituationer eller komma till rätta med rättsmissbruk i någon form.

[1215] Hagstedt, Retroaktiv skattelag, a.a., s. 109.

[1216] Ibid.

[1217] Ibid.

[1218] Se SOU 1978:34, Förstärkt skydd för fri- och rättigheter samt proposition 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m., KU 1979/80:1 och SFS 1979:933.

[1219] Enligt RF 2 kap 10 § andra stycket gäller att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Finner riksdagen att det finns särskilda skäl för det, får en lag dock innebära att skatt eller statlig avgift tas ut trots att lagen inte hade trätt i kraft när omständigheten inträffade, om regeringen eller ett riksdagsutskott då hade lämnat ett förslag om det till riksdagen. Med förslag jämställs ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att ett sådant förslag är att vänta. Vidare får riksdagen

särskilda skäl föreligger, besluta att en föreskrift ska gälla även om den omständighet som utlöste skatt- eller avgiftsskyldighet inträffade medan förslaget till föreskrift var under prövning i riksdagen eller då regeringen genom skrivelse till riksdagen meddelat att ett förslag är att vänta. Rättighetsskyddsutredningen uttalade att detta undantag syftade till att förebygga sådana orättvisor som kan uppkomma som en följd av att det föreligger legala möjligheter till skatteflykt som utnyttjas efter det att det hade blivit känt att en lagändring förberetts. Direkt stötande skulle det vara om just en sådan omständighet som att regeringen lägger fram en proposition med förslag till lag som hindrar ett visst slag av kringgåendetransaktioner till följd av ett undantagslöst retroaktivitetsförbud skulle leda till en ökning av sådana transaktioner fram till dess att lagen träder i kraft.[1220] En sådan ordning skulle kunna åsamka det allmänna ett skattebortfall, men framför allt vore det förödande för skattemoralen hos alla lojala medborgare att åse hur förslaget i praktiken fungerar närmast som en uppmaning till kringgåendetransaktioner.[1221] Undantaget för den retroaktiva tillämpningen gäller också generellt i händelse av krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris om det i en sådan situation föreligger särskilda skäl.

## 6.5 Nytt intresse för en generalklausul mot skatteflykt

Frågan om lagregler för att beivra skatteflykt blev emellertid på nytt föremål för utredning inom ramen för Expertgruppen inom företagsskatteberedningen.[1222] Denna utredning lämnade först en promemoria, varefter dess slutliga betänkande publicerades i SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul. Dess uppgift var endast att lämna förslag till en eventuell

föreskriva undantag från första meningen, om riksdagen finner att det av särskilda skäl krävs i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris. Lag (2010:1408). För en diskussion om möjligheten till retroaktiv lagstiftning är förenligt med EU-rätten och Europakonventionen, se Påhlsson, R., ”Retroaktiv stopplagstiftning” i Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt, s. 93-110, s. 102 ff.

[1220] SOU 1978:34, Förstärkt skydd för fri- och rättigheter, s. 17. För en sentida diskussion om vad som utgör särskilda skäl, se Påhlsson, Retroaktiv stopplagstiftning, a.a., s. 96 ff.

[1221] SOU 1978:34, Förstärkt skydd för fri- och rättigheter, s. 161.

[1222] Fi 1970:77.

allmän skatteflyktsklausul genom att analysera för- och nackdelar, inte att ta ställning till om en sådan klausul borde införas.[1223]

Det är tydligt att utredningen präglas av omvärldsförändringar. Expertgruppen konstaterade att nackdelarna med att bekämpa skatteflykt med punktvisa specialregleringar var bra mycket större nu än vad det var när SOU 1963:52 presenterades.[1224] Den ansåg också att det nu var möjligt att lägga fram en allmän skatteflyktsklausul som i all väsentlighet byggde på objektiva kriterier.[1225] Genom att fästa vikt vid de objektiva förutsättningarna, ansåg expertgruppen att rättstillämpningen kunde uppnå enhetlighet och stadga, vilket är nödvändigt från rättssäkerhetssynpunkt.[1226]

Av särskilt intresse är att expertgruppen bland sina objektiva kriterier föreslog ett som rörde *lagstiftarens intentioner*.[1227] I förbifarten nämner också expertgruppen att det inte finns några större problem med att slå fast att ”skatteflyktsåtgärderna strider mot lagstiftningens anda och mening” och att detta i sig innebär ett kringgående av skattelag. Expertgruppen ansåg att ledning här kan hämtas från ”lagstiftningens allmänna uppläggning och utformning.”[1228] Genom att hänvisa till lagstiftningens anda och mening ansåg expertgruppen att rättstillämpande myndigheter kunde undvika problemet med att behöva fastställa om en skatteförmån var att betrakta som “otillbörlig” eller “obehörig”. Myndigheten skulle därmed inte behöva vägledas av moraliska värderingar som riskerade att leda till en oenhetlig rättstillämpning.[1229]

Denna moraldiskussion är värd att citera (se avsnitt Rätt och moral i avsnitt 2.4.3 och särskilt angående s.k. institutionaliserad moral).

> ”Om statsmakterna antar en lagregel av nu diskuterad innebörd, ligger givetvis häri ett visst mått av moralisk värdering, nämligen i fråga om medborgarnas skyldighet att visa lojalitet mot det allmänna även i fråga om nog så betungande ekonomiska uppoffringar; det ligger häri också en värdering av att man i dessa fall kan tala om missbruk av rättsliga institut, men de rättstillämpande

[1223] SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 7.

[1224] Ibid., s. 53.

[1225] Ibid., s. 54.

[1226] Ibid., s. 56.

[1227] Ibid., s. 61: ”att den skatteförmån som man försöker uppnå med en skatteflyktstransaktion står i strid med lagstiftarens intentioner.”

[1228] Ibid., s. 62.

[1229] Ibid., s. 65.

> myndigheterna behöver inte göra några moraliska värderingar; de har endast att konstatera om de båda förut angivna objektiva förutsättningarna föreligger och om så också är fallet med den nu behandlade tredje objektiva förutsättningen. Denna har synts oss bäst kunna uttryckas så att skatteförmånen i fråga skall stå i strid med lagstiftningens anda och mening."[1230]

De rättstillämpande myndigheterna skulle sålunda endast pröva att de objektiva förutsättningarna i klausulen förelåg. Den subjektiva bedömningen skulle begränsa sig till att "undersöka, om det i den skattskyldiges subjektivt upplevda motiv och avsikter kan ligga skäl att inte tillämpa skatteflyktsklausulen utan låta honom få den skatteförmån varom är fråga." Om så är fallet skulle skatteflyktsklausulen inte tillämpas.[1231]

I betänkandet lämnades en redogörelse för generella skatteflyktsregler m.m. i ett antal länder såsom i Frankrike, Västtyskland och Storbritannien.[1232] I anslutning till redogörelsen för Frankrike nämns principen om rättsmissbruk kortfattat.[1233]

I samband med beredningen av expertgruppens förslag inom dåvarande budgetdepartementet gjordes en omarbetning, som presenterades i departementspromemorian (DsB 1978:6) Lag mot skatteflykt. I det nya förslaget uteslöts skenrättshandlingar och ogiltiga avtal från lagstiftningen. Vidare begränsades klausulens tillämpningsområde till den vanliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt till utskiftningsskatten och ersättningsskatten.

I promemorian konstaterades att olika förfaranden kan användas vid skatteflykt såsom missbruk av skattestimulanser, utnyttjande av föråldrade skatteregler

---

[1230] Ibid., s. 66.

[1231] Ibid., s. 68.

[1232] Norge, Danmark, Finland, Frankrike, Storbritannien, Västtyskland, Belgien, Nederländerna, Schweiz, Österrike, Förenta Staterna och Kanada. Även arbetet inom dåvarande EG rapporteras. Såvitt gäller utformningen av olika materiella regler mot skatteflykt ansåg expertgruppen att det var osannolikt att förutsättningar skulle finnas för någon gemensam reglering av skatteflyktsproblemet. Betydande meningsskiljaktigheter förelåg nämligen mellan medlemsländerna om hur problemet skulle angripas (s. 30).

[1233] SOU 1975:77, s. 35. Principen om rättsmissbruk togs däremot upp av ett antal remissinstanser (i synnerhet Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS) och Kammarrätten i Göteborg, som diskuterade konstlade arrangemang). Remissinstanser synpunkter finns redovisade i promemorian DS B 1978:6, Lag mot skatteflykt som upprättades inom Budgetdepartementet efter remissbehandlingen av SOU 1975:77.

och användandet av komplicerade avtal för att kringgå skatteregler,[1234] men det är det senare alternativet som tekniskt sett anses som skatteflykt.[1235]

När det gällde missbruk av skattestimulanser som ”införs för att gynna vissa handlingssätt som har positiva samhälleliga effekter” ansågs det inte finnas en annan lösning än att med lagstiftning begränsa förmåner eller att precisera villkoren för dessa eftersom lockelsen med skatteförmånen kan variera i olika situationer för de skattskyldiga.[1236]

Det påpekades dock att rättssäkerheten skulle kunna ”komma i farozonen” om klausulen skulle ”bli tillämplig på både kringgående och andra former av skatteflykt”, eftersom dess utformning då skulle bli mer allmän och obestämbar.[1237] Det anfördes i promemorian att de skattskyldiga har ett berättigat intresse av att det råder en viss förutsebarhet när de planerar sin ekonomi varför en lagstiftning om skatteflykt bör utformas ”så att den ger en någorlunda bestämd beskrivning av de förfaranden som man har för avsikt att träffa.”[1238]

I promemorian valdes, liksom expertgruppen hade förordat, att koppla klausulen till lagstiftarens intentioner eller avsikter. Detta uttrycktes som att vad som först måste beaktas är reglernas allmänna uppbyggnad och deras ändamål ”så som det har kommit i uttryck i lagtext och förarbeten.” Det framhölls vidare i promemorian att det ”egentliga tillämpningsområdet bör var de fall där en lagregel har kringgåtts genom ett förfarande som lagstiftaren vid den kringgångna regelns tillkomst inte hade någon anledning att gå in på.”[1239] Oklarheter beträffande lagstiftningens grunder ansåg man dock skulle gå ut över den fiskala sida.[1240]

Majoriteten av remissinstanserna var positiva till att införa en generalklausul. Sju instanser var negativa, däribland Sveriges advokatsamfund som ansåg att skatteflykt borde bekämpas med hjälp av stopplagstiftning och att kravet på

[1234] DsB 1978:6, s. 97.
[1235] Ibid., s. 99.
[1236] Ibid.
[1237] Ibid., s. 118.
[1238] Ibid.
[1239] Ibid., s. 124.
[1240] Ibid., s. 125.

förutsebarhet inte kan uppnås med en generalklausul.[1241] Av intresse är vidare att några remissinstanser förordade att skatteflyktsklausulen byggdes upp kring andra rekvisit än de som hade lagts fram.[1242] Särskilt bör noteras att den vid denna tidpunkt pågående utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (USS) och SACO/SR ansåg att klausulen borde byggas kring begreppet rättsmissbruk och att en särskild tolkningsklausul borde införas för att säkerställa en mer effektiv tillämpning mot skatteflykt.[1243] Vidare ansåg Kammarrätten i Göteborg att klausulen borde byggas upp kring begreppet ”konstlad”. Därmed skulle rättshandlingarna inte behöva bedömas utifrån lagstiftarens intentioner utan prövningen skulle endast rikta in sig på transaktionen som har lett till betydligt lägre skatt och huruvida den framstod som konstlad.[1244]

## 6.6 Proposition 1980/81:17 med förslag till skatteflykt, m.m.

Regeringen följde i princip utredningens förslag. Det konstaterades i propositionen att det inte är rimligt att materiell skattelagstiftning särskilt ska beakta alla tänkbara konstlade arrangemang och som, om de godtas av rättstillämpningen, leder till icke avsedda skatteförmåner.[1245] Det framhölls att vad som skiljer skatteflykt från skatteplanering är att skatteförmånen *inte är avsedd av lagstiftaren*. Skatteplanering innebär att den skattskyldige väljer ett tillvägsätt ”som uttryckligen eller underförstått är accepterat av lagstiftaren.”[1246] Regeringen framhöll också att ett grundläggande villkor för att man ska få tillämpa en klausul mot kringgående av skattelag på ett visst förfarande bör vara att man kan konstatera att det beskattningsresultat som enligt vanliga tolkningsregler följer på förfarandet *inte är förenligt med lagstiftarens avsikter*.[1247] Den preciserade att prövningen av lagstiftarens

[1241] Ibid., s. 152.

[1242] Dessa instanser var för övrigt kritiska till utformningen av klausulen redan i det förslag som presenterades i SOU 1975:77 och förde redan då fram liknande alternativ.

[1243] DsB 1978:6, s. 156.

[1244] Ibid. Detta synsätt sammanfaller för övrigt väl med EU-domstolens uppfattning av rättsmissbruk vid den här tiden. Se C-33/74, Van Binsbergen mot Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid, p. 13 och C-125/76, Cremer mot BALM, p. 12-15.

[1245] Prop. 1980/81:17, s. 13.

[1246] Ibid., s. 16.

[1247] Ibid., s. 25.

intentioner skulle ske med ledning av grunderna för dels de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige hade valt det närmast tillhands liggande förfarande, dels de regler som skulle komma i fråga om den skattskyldiges förfarande lades till grund för beskattning.[1248] Bedömningen av lagstiftarens intentioner skulle därför i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål så som det har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten.[1249] Detta innebar också en begränsning, eftersom nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut, inte ska läggas till grund för bedömningen.[1250]

Utgångspunkten skulle vara de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige hade valt det "normala" förfaringssättet då klausulen i första hand syftade till att möjliggöra en analog tillämpning av dessa regler.[1251] Det ansågs inte lämpligt att försöka styra utvecklingen genom att ge detaljerade anvisningar om klausulens tillämplighet i olika fall, utan det ankom på skattedomstolarna att i varje särskilt fall pröva om ett visst förfarande var förenligt med eller stred mot grunderna för de aktuella bestämmelserna.[1252] Den osäkerhet som därmed uppstod ansågs väsentligen eliminerad om det öppnades möjlighet för de skattskyldiga att få förhandsbesked rörande tillämpningen av klausulen.[1253]

Regeringen ansåg, precis som utredningen, att oklarhet beträffande lagstiftningens grunder skulle gå ut över den fiskala sidan.[1254] Det anfördes också att klausulen borde innehålla ett rekvisit som tog sikte på den skattskyldiges motiv för det valda förfarandet.[1255]

I propositionen anges att de flesta remissinstanserna tillstyrkte promemorians förslag till skatteflyktsklausul men att en del föreslog att den ska byggas upp kring rekvisit som rättsmissbruk eller konstlade rättshandlingar. Det anfördes att en gemensam tanke bakom dessa förslag var att bedömningen härigenom i

[1248] Ibid., s. 26.
[1249] Ibid.
[1250] Ibid.
[1251] Ibid., s. 25.
[1252] Ibid., s. 31.
[1253] Ibid., s. 17.
[1254] Ibid., s. 26.
[1255] Ibid., s. 29.

första hand skulle inriktas *på förfarandet som sådant* och inte på vad som är förenligt med lagstiftningens intentioner. Enligt departementschefen (Wirtén) var det emellertid ofrånkomligt att bedömningen gjordes beroende av vad som är förenligt med lagstiftarens intentioner.[1256] Han påpekade att redan den omständigheten att man i ett konkret fall aktualiserar frågan om tillämpning av en generalklausul kan anses innebära att man funnit det resultat som vanliga tolkningsregler leder till inte är förenligt med lagstiftarens intentioner och att en sådan bedömning skulle göras innan man kunde tala om att den skattskyldige hade kringgått lagstiftningen.[1257]

Behovet att tillfredsställa kravet på rättssäkerhet präglade helt klart den långa hanteringen av lagstiftningsärendet rörande skatteflykt. Winberg har påpekat att inställningen från lagrådets sida hade avgörande betydelse för regeringens ställningstagande. I regeringsförklaringen 1979 hade nämligen slagits fast att ett förslag till skatteflyktsklausul skulle läggas fram, om inte lagrådets granskning gav anledning till något annat.[1258] Winberg framhåller också att i fråga om den närmare utformningen av lagförslaget rådde det delade meningar i lagrådet. Två av ledamöterna godtog i huvudsak det remitterade förslaget, medan de två andra föreslog en annan lösning. Med anledning av de synpunkter som hade kommit fram under lagrådsbehandlingen gjordes vissa ändringar i det remitterade förslaget.[1259] Resultatet blev att skatteflyktsklausulen fick ett betydligt snävare tillämpningsområde än jämförbara civilrättsliga och näringsrättsliga generalklausuler och att både rekvisit och rättsverkningar var betydligt mer preciserade. Trots detta förordade Winberg själv mer preciserade lagregler som riktar sig mot vissa särskilt angivna förfaranden då en sådan metod framstod som mer tillfredsställande från rättssäkerhetssynpunkt.[1260]

Riksdagen godkände sedermera regeringens förslag och Sverige fick därmed en skatteflyktslag som blev tillämplig på rättshandlingar som företagits efter

[1256] Ibid., s. 22.

[1257] Ibid., s. 22. Begreppet missbruk rådde det uppenbarligen delade meningar om. Noteras kan att Sundberg J., i Omgåelsesproblemet i skatteretten, s. 251-253, s. 252, påpekar att det s.k. kringgåendeproblemet riktigare borde uttryckas som missbruksproblemet. ”Säger man ”missbruk” blir det nämligen omedelbart klart att vad man talar om är ”öppna rekvisit”, rekvisit som återknyter till en allmänfilosofisk inställning till åtskilliga delar av samhällslivet.

[1258] Winberg, H., Generalklausuler i lagstiftningen, SvJT 1981, s. 577-585, s. 580.

[1259] Ibid., s. 581.

[1260] Ibid., s. 583.

den 1 januari 1981.[1261] Lagen grundades på fyra rekvisit. *För det första* skulle det aktuella förfarandet innebära en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet för att nå samma ekonomiska resultat. *För det andra* skulle förfarandet medföra en icke oväsentlig skatteförmån. *För det tredje* ställdes ett krav på att skatteförmånen skulle kunna antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och, *för det fjärde*, skulle en taxering på grundval av förfarandet klart strida mot grunderna för bestämmelsen eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

## 6.7 Proposition 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.

Den nytillträdande socialdemokratiska regeringen ansåg att tillämpningsområdet för skatteflyktslagen var alltför snävt, varför det lades fram förslag om att den förutom kringgåendetransaktioner också skulle avse andra former av skatteflykt.[1262] Den huvudsakliga frågan var om det s.k. omvägsrekvisitet (som ansågs skapa lagens snäva tillämpningsområde) kunde tas bort. Enligt departementschefen (Feldt) borde det vara tillräckligt med hänsyn till rättssäkerheten att klausulens tillämpning gjordes beroende av att syftet med förfarandet hade varit att uppnå en skatteförmån.[1263] Frågan uppstod emellertid om något annat rekvisit borde införas, vilket på nytt gav anledning att ta upp tankar kring den konstruktion som ligger till grund för begreppet rättsmissbruk.

Departementschefen anförde:[1264]

> ”Såväl nuvarande klausul som arbetsgruppens [SOU 1975:77] klausul innehåller rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med sitt handlande. Det kan i och för sig ifrågasättas om inte tillämpningen av en skatteflyktsklausul borde vara oberoende av de skäl som har legat till grund för den skattskyldiges handlande. Till detta vill jag säga att ett rekvisit med avseende på den skattskyldiges avsikter med förfarandet torde vara ofrånkomligt om man inte i stället begränsar klausulens tillämpningsområde

[1261] SkU 1980/81, SFS 1980:865. För en kommentar av lagen se Hagstedt A., Håkansson B., Margulies H., Skatteflyktsklausulen, Norstedts 1982.

[1262] Prop. 1982/83:84, s. 14.

[1263] Ibid., s. 13.

[1264] Ibid., s. 16.

> genom rekvisit som objektivt beskriver de förfaranden som man vill träffa med klausulen. Det är sålunda enligt min mening inte möjligt att låta villkoren för klausulens tillämpning inskränka sig till att den skattskyldige genom sitt handlande uppnår en skatteförmån som lagstiftaren inte avsett. Frågan blir då om man lämpligen kan ersätta det s.k. omvägsrekvisitet med något annat rekvisit av objektiv natur. En diskussion om sådana rekvisit bl.a. byggda på uttryck som "konstlade" och "rättsmissbruk", har förts i förarbetena till nuvarande lagstiftning (se bl.a. prop. 1980/81:17 s. 22). Enligt min mening ger emellertid sådana uttryck inte någon bra beskrivning av det område där en skatteflyktsklausul bör kunna tillämpas. Jag föredrar därför att tillämpningsområdet begränsas med hjälp av ett rekvisit som tar sikte på den skattskyldiges avsikter med förfarandet. En annan sak är att ett sådant rekvisit bör utformas så att den skattskyldiges faktiska handlande och de ekonomiska konsekvenserna av detta läggs till grund för bedömningen av den skattskyldiges avsikter."[1265]

Resultatet av omarbetningen av skatteflyktslagen blev att omvägsrekvisitet togs bort. I den nya lydelsen preciserades emellertid också att skatteförmånen skulle kunna antas ha utgjort det *huvudsakliga skälet*, istället för det avgörande skälet, och att en taxering på grundval av förfarandet *skulle strida mot lagstiftningens grunder* istället för "klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen." Det senare innebar en tydlig förenkling samtidigt som strykningen av ordet "klart" avsågs ytterligare vidga klausulens tillämpningsområde.[1266]

När det gällde behovet av rättslig förutsebarhet, ska påpekas att lagrådet i sitt yttrande över förslaget uttalade att det nya rekvisitet "lagstiftningens grunder": "skiljer sig från sin motsvarighet i gällande lag därigenom att det inte preciserar vilka bestämmelsers grunder som det är fråga om. Det är ändå tydligt att stadgandet inte åsyftar lagstiftningen som en totalitet utan de bestämmelser som den skattskyldige genom sitt förfarande velat utnyttja eller undvika."[1267]

Lagrådet anförde vidare att:

> "det är en nästan olöslig uppgift att utforma en verksam generalklausul mot skatteflykt så att det blir möjligt för den enskilde att i varje situation avgöra, om klausulen blir tillämplig på ett visst använt eller planerat förfarande. Inte heller

[1265] Ibid., s. 16.

[1266] Ibid., s. 20.

[1267] Lagrådets yttrande återges på s. 45 i prop. 1982/83:84.

den nu gällande klausulen är så beskaffad, att den gör detta möjligt. Olägenheterna av den begränsade förutsebarheten mildras genom möjligheten att få förhandsbesked. Rättssäkerheten ökar, om man dessutom inriktar klausulens tillämplighet på fall där den skattskyldige har anledning att hysa tvekan om det skattemässigt godtagbara i sitt handlingssätt."[1268]

## 6.8 SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt, Betänkande av skatteflyktsutredning 1989

En ny skatteflyktsutredning tillsattes för att utvärdera användandet av en generalklausul mot skatteflykt, mot bakgrund av den dittillsvarande högst begränsade tillämpningen av skatteflyktslagen. Utredningen konstaterade att lagen inte fungerade effektivt, vilken den ansåg hängde samman med att lagen var för snäv och för oklar.[1269] Av intresse i detta sammanhang är att utredningen menade att det tycktes finnas ett inbyggt motstånd från domstolarnas sida mot att underkänna rättshandlingar skatterättsligt, då dessa var civilrättsligt korrekta. Mot denna bakgrund borde skatteflyktslagen förtydligas.[1270] Utredningen föreslog att begreppen skatteflykt och skatteförmån skulle definieras i lag och knöt dess begrepp till lagstiftningens grunder. Detta begrepp skulle i sin tur vidgas. Utredningen menade att rekvisitet om att upplägget skulle strida mot lagstiftningens grunder borde vara ”ett självständigt och väsentligt kriterium vid bedömningen av huruvida skatteflykt skall anses föreligga eller ej”.[1271] Det föreslogs därför en utvidgning av själva rekvisitet till att omfatta ”grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget” för att därigenom öka omfånget utöver vad uttrycket lagstiftningens grunder ansågs ha vid gängse lagtolkning. Bedömningen skulle sedan i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det kommit till uttryck i lagtext och förarbeten.[1272]

---

[1268] Ibid, s. 45.

[1269] SOU 1989:81, s. 9.

[1270] Ibid. Jfr även Mattsson N., ”Lagstiftning eller lagtolkning? En fråga vid åtgärder mot skatteflykt” i Festskrift till Stig Strömholm II, Iustus 1997, s. 649-664, som påpekar på s. 661 att osäkerheten hur skatteflyktslagen ska tillämpas ”kan också vara skälet till att Regeringsrätten från senare hälften av 80-talet använt vad som allmänt betecknats som genomsynsmetoden.”.

[1271] SOU 1989:81, s. 49.

[1272] Ibid, s. 50.

Det påpekades också att kringgåendefallen regelmässigt kännetecknas av att den aktuella situationen inte omedelbart är hänförlig till en viss regel och det är först då en prövning av lagstiftningens grunder kunde komma att aktualiseras. Utredningen anmärkte också att begreppet kringgående antydde problemets kärna, nämligen att den skattskyldige med mer eller mindre långsökta metoder sökte åstadkomma ett visst resultat utan att hans åtgärder hade det formella innehåll som gjort att handlandet kunde hänföras till en viss skattebestämmelse. Det var under dessa förutsättningar som frågan om lagstiftarens intentioner aktualiserades. Bedömningen härav skulle i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål, såsom detta kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. [1273]

Skatteflykt skulle härigenom i fortsättningen bedömas som ett helt självständigt moment, något som skulle ses, inte som en tekniskt sett felaktig deklaration utan som ett förfarande *sui generis*, som skulle bedömas för vad det var, ekonomiskt och juridiskt sett, och, när förutsättningar förelåg för det, mötas av en samhällelig reaktion. Några diskussioner huruvida ett civilrättsligt giltigt förfarande skulle godkännas vid taxeringen borde därmed normalt sett inte behöva göras. Utredningen framhöll att skatteflykt var en påtaglig realitet, vars existens ingen torde kunna förneka, och några principiella betänkligheter mot att låta saken bedömas av domstolar borde därför inte föreligga.[1274]

Utredningen remissbehandlades men resulterade inte i några ändringar av skatteflyktslagen. Det konstaterades helt kort i propositionen 1990/91:56, s. 15-16, att lagen mot skatteflykt inte skulle ändras. Det nämndes också att en övervägande del av remissinstanserna hade varit avvaktande eller avvisande till utredningens förslag.

[1273] Ibid., s. 50-51.
[1274] Ibid, s. 52.

## 6.9 Lagen om skatteflykt upphävs och återinförs

När det på nytt blev borgerlig majoritet i riksdagen upphävdes lagen (1980:865) mot skatteflykt per den 1 januari 1993. I proposition 1992/93:127 om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst, hänvisas det till att lagen ”har kritiserats från rättssäkerhetssynpunkt ända sedan dess tillkomst” bl.a. för att den ”stärker det allmännas ställning gentemot den enskilde på ett sätt som inte är rimligt i ett rättssamhälle”.[1275] Det kan är inflikas att detta påpekande stämmer väl överens med Svenska advokatsamfundets remissyttrande till SOU 1975:77 där det bl.a. ifrågasattes om den då föreslagna generalklausulens innebörd och utformning var förenlig med erkända rättssäkerhetshänsyn och svensk rättstradition i övrigt.[1276] Dessutom framhölls ”att en skattskyldig har rätt att använda den enligt gällande skattelag gynnsammaste vägen för sitt handlande”.[1277]

När socialdemokraterna återtog makten återinfördes emellertid skatteflyktslagen från den 1 juli 1995 i den lydelse den hade då den upphävdes.[1278] I proposition framhölls bl.a. att JK vid dess granskning av densamma hade funnit att kraven på förutsebarhet och rättssäkerhet för de skattskyldiga inte hade åsidosatts dess tillämpning och att lagen hade haft en preventiv funktion.[1279]

## 6.10 1995 års skatteflyktskommitté och proposition 1996/97:170

I samband med att skatteflyktslagen återinfördes tillsattes också en ny skatteflyktskommitté. Samma år kom det en avhandling av Hultqvist[1280] i vilken han hävdade att skatteflyktslagen svårligen kunde förenas med grundlagen genom att den skatterättsliga legalitetsprincipen åsidosattes när kravet på föreskriftsbunden beskattning inte respekterades, vilket också öppnar

[1275] Prop. 1992/93:127, s. 49. Det påpekades också att motivet till skatteflykt hade minskat i och med att skattesatserna har sänkts kraftigt genom skattereformen.

[1276] SOU 1975:77, s. 44.

[1277] Prop. 1992/93:127, s. 49.

[1278] Prop. 1994/95:209, Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m., s. 35.

[1279] Ibid., s. 34.

[1280] Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Juristförlaget 1995.

upp för analog eller reducerande lagtillämpning.[1281] Kommitténs arbete presenterades i SOU 1996:44[1282] där den förutom att föreslå ändringar i flera rekvisit också bemötte kritiken från Hultqvist. Kommittén påpekade bl.a. att lagrådet vid två olika tillfällen hade yttrat sig över skatteflyktsklausulens förenlighet med regeringsformen och då inte hade haft några statsrättsliga invändningar mot densamma.[1283]

Kommittén föreslog även att det s.k. förmånsrekvisitet skulle ändras från att omfatta ”en inte oväsentlig skattefördel” till att omfatta ”en väsentlig skattefördel”. Vidare föreslogs att det s.k. avsiktsrekvisitet ändrades från att skattefördelen utgjort ”det huvudsakliga skälet”, till att den skulle utgöra ”det övervägande skälet” för att uppnå en rimlig avvägning mellan kraven på effektivitet och rättssäkerhet.[1284]

I betänkandet diskuterades därutöver ytterligare en gång om rekvisitet lagstiftningens grunder skulle behålla sin objektiva karaktär eller om ett subjektivt element, såsom otillbörligt, rättsmissbruk eller liknande, borde införas. Efter att ha gått igenom ett antal utländska skatteklausuler konstaterades att dessa saknade det objektiva rekvisitet ”lagstiftningens grunder” vilket enligt kommittén krävdes för att säkra förutsebarheten och en likformig rättstillämpning. Enligt kommittén uteslöt de i Sverige tillämpade lagtolkningsmetoderna och kraven på likformighet och förutsägbarhet att ett rekvisit infördes som i större utsträckning än det dåvarande förutsatte att tillämparen lade moraliska eller etiska värderingar till grund för sin prövning.[1285]

---

[1281] Hultqvist., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, a.a, s. 416-417 och 424. Vid denna tid var Hultqvist långt ifrån ensam inom doktrinen att vara kritisk till skatteflyktslagen som sådan, se t.ex. Hjerner L. A. E., Sken – Bulvanskap – kringgående genomsyn eller förträngning? Festskrift till Hans Thornstedt, Stockholm 1983, s. 269-304, s. 293 och von Bahr S., Nordbäcksmålet, skatteflykt och genomsyn, a.a., s. 607.

[1282] Översyn av skatteflyktslagen – Reformerat förhandsbesked, Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté.

[1283] Ibid., s. 148. På samma sida konstaterades det också: Under förutsättning att vissa i lagen angivna förutsättningar är uppfyllda fattas således taxeringsbeslutet med tillämpning av denna lag jämte de materiella skattereglerna. Följaktligen får såväl föreskriftskravet i l kap. l § tredje stycket RF som det i 8 kap. 3 § RF angivna kravet att skatt inte får påföras utan stöd av lag anses uppfyllda. Vi har sålunda inte funnit stöd för uppfattningen att generalklausulen är oförenlig med grundlagen.

[1284] Ibid., s. 134.

[1285] Ibid, s. 128.

Det fördes också en diskussion om rekvisitet ”lagstiftningens grunder” var tillräckligt preciserat i själva lagtexten eller om detta borde byggas ut för att tydligare än hittills ange innebörden.[1286] Det påpekades att det fanns en tendens hos de svenska förvaltningsdomstolarna att ”sträva efter en tolkning som direkt anknyter till författningstexten” och att motivuttalanden därmed inte skulle beaktas i samma utsträckning som tidigare. En av anledningarna påstods vara inflytandet från europarätten.[1287] Hänvisningen till europarätten framstår här som något märklig då ärendet i övrigt, trots uppenbara kopplingar till EU-rätten, presenteras som en renodlad svensk rättsfråga. Som påpekats i avsnitt 3.3.5 ovan är för övrigt förarbeten en viktig rättskälla även i EU-rätten, även om detta inte var lika tydligt 1996.

Det anfördes vidare att en tolkning ”som direkt anknyter till författningstext” självfallet är till fördel för rättssäkerheten och därför borde ”rekvisitets innebörd anges direkt i lagtexten så långt detta är möjligt.” Eftersom kommittén ansåg att ”lagstiftningens allmänna principer”[1288] skulle läggas till grund för prövningen om ett förfarande stred mot lagstiftningens grunder borde detta emellertid komma till tydligt uttryck redan i lagtexten. Dessa allmänna principer, menade kommittén, borde betecknas ”lagstiftningens syfte.”[1289]

När det sedan gällde att bestämma innebörden av lagstiftningens syfte ansåg kommittén att detta borde ske med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Genom dessa preciseringar skulle framhävas att det i första hand var lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skulle tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet var oförenligt med lagstiftningens syfte.[1290]

Kommittén förklarade att om t.ex. en avdragsregel utnyttjades borde inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Det var sålunda syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som skulle vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Kommittén poängterade att med bestämmelser avses vid

[1286] Ibid.

[1287] Ibid., s. 129.

[1288] Här hänvisade kommittén till prop. 1980/81:17.

[1289] SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen – Reformerat förhandsbesked, Delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté, s. 129.

[1290] Ibid., s. 129.

tillämpning av skatteflyktslagen naturligtvis enbart regler om bestämmande av skatteunderlag och inte t.ex. civilrättsliga bestämmelser.[1291]

Kommittén tillade dock att även om den föreslagna omarbetningen av lagtexten bl.a. skulle innebära att lagmotivens betydelse vid prövningen tonades ned, skulle självfallet oklarheter angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem kunna klargöras med stöd av lagmotiven.[1292] Kommittén föreslog vidare att tillämpningen av lagen i första instans skulle flyttas från länsrätt (nu förvaltningsrätt) till skattemyndigheten.[1293] Detta ändringsförslag genomfördes dock aldrig.

*Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag*

I likhet med kommittén ansåg regeringen inte att det var möjligt att utforma en generalklausul utifrån begreppet rättsmissbruk med hänvisning till detta begrepps subjektiva karaktär. Vidare påpekades, liksom det också hade gjorts i tidigare utredningar,[1294] att härigenom undviks att rättstillämparen lägger moraliska eller etiska värderingar till grund vid prövning. Dessutom skulle förutsebarheten påverkas och risken öka för att klausulen inte tillämpas likformigt om klausulens hittillsvarande objektiva karaktär inte behölls genom en hänvisning till lagstiftningens syfte.[1295]

Skatteflyktskommitténs förslag följdes i stor utsträckning, vilket i huvudsak ledde till skärpningar av de befintliga rekvisiten. Det skulle fortsättningsvis vara tillräckligt att den skattskyldige indirekt medverkat i rättshandlingen. Därmed uppställdes inte längre något krav på att den skattskyldige företagit den rättshandling som pga. skatteflykt bortses från. När det gäller den skattskyldiges motiv för det valda förfarandet ändrades "det huvudsakliga skälet för förfarandet" till "det övervägande skälet för förfarandet". Regeringen förklarade att det krävdes för att skatteflyktsklausulen skulle kunna tillämpas att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse vägde tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att

[1291] Ibid., s. 130.
[1292] Ibid.
[1293] Ibid., s. 141-143.
[1294] SOU 1975:77, s. 124 och SOU 1996:44, s. 128.
[1295] Prop. 1996/97:170, s. 38.

erhålla skatteförmånen i fråga ansågs generalklausulen inte vara tillämplig. Det är alltså vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framkom i ärendet som skulle vara avgörande för tolkningen av den skattskyldiges avsikt med förfarandet.[1296]

Vidare ändrades kravet på att förfarandet skulle medföra ”en inte oväsentlig skatteförmån” till att det skulle medföra ”en väsentlig skatteförmån”. Med tanke på syftet med detta arbete finns det inte anledning att närmare belysa dessa ändringar, som i stor utsträckning ligger på det semantiska planet. Av större principiell betydelse är dock att även uttrycket “strida mot lagstiftningens grunder” ändrades, vilket berörs närmare i det följande.

När det gällde frågan om lagstiftningens grunder följde regeringen kommitténs förslag om att rekvisitet lagstiftningens grunder skulle förtydligas genom att ersätta ”grunder” med ”syfte”.[1297] Av intresse i sammanhanget är att flertalet remissinstanser avstyrkte denna ändring med motiveringen att förutsebarheten minskar. Bland annat hänvisade de till att den föreslagna lagtextens räckvidd då skulle bli oklar.[1298]

Regeringen upprepade också kommitténs bedömning att innebörden av lagstiftningens syfte skulle bedömas med utgångspunkt i bestämmelsernas allmänna utformning och i de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs, enligt regeringen, av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Regeringen anförde att om förfarandet i fråga t.ex. innebar att en avdragsregel utnyttjas, borde inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta ansågs följa av hänvisningen till ”skattebestämmelsernas allmänna utformning” vilket även innefattar de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Det var sålunda syftet med bestämmelsen eller

[1296] Ibid., s. 44.

[1297] Uttrycket “strida mot lagstiftningens grunder” skulle ändras på så sätt att det föreskrivs att förfarandet ska “strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet”.

[1298] Prop. 1996/97:170, s. 38.

bestämmelserna i fråga som skull vara avgörande för bedömningen huruvida de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt.” [1299]

På ett mer övergripande plans tycks enligt min mening avsikten med lagändringen vara att styra tillämpningen mot en specialdesignad systematisk tolkning, i syfte att göra behovet av en teleologisk tolkning, som ändå inte verkade ha fungerat, överflödigt.[1300] Som framgått menas med skattebestämmelsernas allmänna utformning två saker enligt propositionen, dels ska det vara själva lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen, dels innefattas i uttrycket skattebestämmelsernas allmänna utformning de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på. Som exempel på det senare hänvisas till att när en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Mer övergripande ändamål i skattelagstiftningen behöver dock inte beaktas. Detta förhindrar användningen av en mer vidsträckt teleologisk tolkning. Genom att förorda en begränsad systematisk tolkning ansåg regeringen att rättssäkerheten kunde upprätthållas, särskilt förutsebarheten, och tillämpningen skulle därmed också bli mer likformig, eftersom domstolarnas handlingsutrymme kontrolleras.

Enligt regeringen talade slutligen bl.a. processekonomiska skäl för att det borde krävas att förfarandet gav upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen skulle kunna tillämpas. Rekvisitet utformades därför på så sätt att förutsättningen “en inte oväsentlig skatteförmån” ersattes med rekvisitet “en väsentlig skatteförmån”. En närmare beloppsmässig precisering av rekvisitet skulle dock överlåtas till praxis. Regeringen ansåg att utgångspunkten borde vara att skatteflyktslagen endast skulle användas som korrektiv om den undandragna skatten uppgick till belopp som påtagligt översteg belopp som dittills i praxis betraktats som inte

[1299] Ibid., s. 39.

[1300] Jfr dock Holstad, P., Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser, SN 2013 s. 548 ff, som hävdar att skatteflyktslagen anvisar en tolkningsoperation som ska ta sin utgångspunkt i själva lagtexten. Genom att studera skattebestämmelserna ska det gå att härleda ett syfte med bestämmelserna. En sådan tolkningsmetod motsvarar närmast vad som ibland benämns objektiv teleologisk tolkning (se s. 552).

oväsentliga.[1301] Skatteflyktslagens nya lydelse beslutades av riksdagen i enlighet med regeringens proposition och publicerades i SFS 1997:777.[1302]

## 6.11 Skatteflyktslagen i doktrin och praxis

Genomgången av skatteflyktslagens framväxt visar tydligt en successivt tydligare lagpositivistisk syn på den svenska rätten där motviljan är stor att ge domstolar utrymme att med stöd av en teleologiskt orienterad tolkning bedöma förekomsten av skatteflykt i enskilda fall. Samma negativa inställning finns i förhållande till att formulera rekvisit med generell räckvidd i lagstiftningen.[1303] En oro tycks finnas att en friare tillämpning i domstol skulle föranleda ställningstaganden som innefattar värderingar av moralisk karaktär.[1304] Istället präglas den svenska rättsutvecklingen av högt ställda krav på legalitet och rättssäkerhet vid åtgärder mot skatteflykt. Det kan konstateras att tonläget inte var riktigt detsamma på 1930-talet,[1305] men att redan under 1940-talet började intresset för de skattskyldigas rättssäkerhet, snarare än lagstiftningens effektivitet, att väga tyngst.[1306] Detta har gjort att principen om rättsmissbruk inte fått något utrymme i den svenska rätten under andra halvan av 1900-talet. Illustrativt för detta synsätt är ett uttalande från Hagstedts m.fl. i boken Skatteflyktsklausulen.

> ”För svensk rätts del kan konstateras att olika typer av kringgåendetransaktioner i ett stort antal mål varit föremål för skattedomstolarnas bedömning. Härvid har i högsta instansen, regeringsrätten, framvuxit en praxis som innebär att man inte underkänt de skattskyldigas förfaranden enbart på den grunden att förfarandet inneburit att en skattelag kringgåtts. Inte ens det förhållandet att den skattskyldiges enda anledning att göra transaktionen har varit att uppnå en skattevinst har inneburit att förfarandet underkänts. Man har i princip utgått från den hypotesen att vad som uttryckligen är förbjudet i skattelagen, är tillåtet för de skattskyldiga att göra. I vårt land – till skillnad från förhållandet i vissa andra länder – har således

[1301] Prop. 1996/97:170, s. 45.

[1302] Bet. 1997/98:SkU3, rskr. 1997/98:20. Den nya lydelsen tillämpades på rättshandlingar som företagits fr.o.m. den 1 januari 1998.

[1303] Se t.ex. SOU 1963:52, s. 97.

[1304] Se t.ex. SOU 1975:77, s. 62.

[1305] Se SOU 1931:40 (Bolagsskatteberedningen).

[1306] Se SOU 1946:79, 1945 års statsskatteberedning, betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen samt angående kvarlåtenskap m.m., s. 250.

> skattedomstolarna inte ansett att bekämpandet av skattekringgående i första hand skall äga rum vid domstolarna. Man har istället sett det som en politisk uppgift för lagstiftaren att bestämma gränsen mellan rätt och orätt."[1307]

Här ska dock inflikas att det fanns andra sätt att i praxis komma åt missbruksfall som påminner om förbudet mot rättsmissbruk. Wennergren talar t.ex. i en artikel från 1965 om "perversion", som faller under den bredare bedömningen av verklig innebörd och genomsyn. Detta syftar på avtal vilkas enda syfte är att tillskansa endera eller båda parterna en obehörig förmån i beskattningshänseende.[1308] Enligt Wennergren skulle det strida mot rättens ändamål att ge rättsligt skydd åt avtal som utgör hån mot rätten själv. Den rättsliga reaktionen på detta måste bli att den skatterättsliga bedömningen sker som om det perverterade avtalet inte existerade.[1309] Wennergren medger svårigheten att tillämpa förbudet mot perverterade avtal i praktiken, men framhåller att:

> "Så mycket torde dock kunna sägas som att, om det påstådda händelseförloppet om omständigheterna i övrigt är så verklighetsfrämmande och strider mot sunt förnuft i affärer att det inte kan ges annan naturlig förklaring än den att de tillkommit endast och allenast för att tillskansa någon en obehörig förmån i beskattningshänseende, det får anses uppenbart att avtalet är perverterat och skall åsidosättas som rättsligt overksamt i förhållande till fiskus."[1310]

Härutöver har omvärldsförändringar i form av ett mer internationaliserat näringsliv och svårigheter att komma till rätta med tämligen uppenbara fall av skatteflykt gett upphov till politiskt motiverade initiativ som slutligen banat väg för en särskild lagstiftning mot skatteflykt.[1311] Formuleringen av en svensk skatteflyktslag har uppenbarligen varit en grannlaga uppgift för lagstiftaren. Många utredningar har tillsats och många omformuleringar av skatteflyktslagens rekvisit har skett genom åren, utan att det praktiska resultatet av lagens tillämpning verkar ha uppfattats som tillfredsställande. Det är också tydligt att Sverige har valt sin egen väg. Andra länders anti-missbruksklausuler har avvisats som olämpliga i ett svenskt perspektiv och den utveckling som har skett i EU-domstolens rättspraxis tycks helt ha ignorerats. Begrepp som

[1307] Hagstedt A., Håkansson B. och Margulies H., Skatteflyktsklausulen, Norstedts 1982, s. 14.

[1308] Wennergren B., Form och verklig innebörd vid tolkning av skattelag, SN 1965, s. 313-326, s. 322.

[1309] Ibid., s. 323.

[1310] Ibid.

[1311] Se t.ex. SOU 1975:77, s. 53.

rättsmissbruk och även formuleringar i lag kring ”konstlade upplägg” har inte ansetts höra hämma i den svenska rättsliga kontexten.[1312]

Hittills har det, utöver skatteflyktslagen som sådan, i huvudsak redogjorts för förarbeten och därmed den politiskt betonade utvecklingen. Som framskymtat vid några tillfällen finns det dock också en tämligen livlig diskussion och starka åsikter i den rättsvetenskapliga doktrinen. Den debatt som har ägt rum kan sammantaget sägas förstärka intrycket av att svensk skatterätt (som den uppfattas av såväl den lagstiftande och dömande makten som doktrinen) står främmande inför den rättsutveckling som har skett inom EU, vilket redogjordes för i föregående kapitel. I det följande ska några tongivande åsikter i doktrinen presenteras. Som kommer att visas är kritiken mot skatteflyktslagen, eller överhuvudtaget förekomsten av en skatteflyktslag, omfattande. Kritiken kan dock inte sägas vara entydig utan riktar in sig på skilda punkter.

Inom den svenska doktrinen märks alltså flera kritiska röster mot skatteflyktslagen som sådan. Starka uttalanden har förekommit som t.ex.: ”En sådan ordning [skatteflyktslagen] kan i längden inte fungera i en rättsstat”[1313] eller ”den generalklausul som nu sett dagen saknar varje motsvarighet i svensk rätt såtillvida att den inbjuder skattedomstolarna att förvanska fakta i målet genom att beskatta fingerade förfaranden.[1314] Kritiken rör också närliggande frågor såsom att en förväntad analog tillämpning av stopplagstiftning innebär att lagstiftaren delegerar uppgifter som enligt regeringsformen är förbehållet riksdagen, vilket är ”dålig juridik.”[1315]

Som redan nämnts är Hultqvist en uttalad kritiker. Hultqvist går så långt som att hävda att skatteflyktslagen kommer i konflikt med regeringsformen. Han menar att eftersom lag inte kan ändra grundlag, samtidigt som grundlagsstridig lag inte får tillämpas (om stridigheten är uppenbar), bör det rimligen inte var möjligt att via skatteflyktslagen föreskriva analog eller reducerande tillämpning av lagen respektive ge sådan kompetens till domstolarna, när

[1312] Se t.ex. prop. 1980/81:17 med förslag till skatteflykt, m.m., s. 88.

[1313] Se Anm. av Anders Hagstedt m.fl.: Skatteflyktsklausulen, av Petrén i SvJT 1985, s. 481-484, s. 483.

[1314] Hjerner L. A. E., Sken – Bulvanskap – kringgående genomsyn eller förträngning?, a.a., s. 294.

[1315] Mutén L., Lagstiftningens grunder, SvSkT 1992, s. 283.

regeringsformen förbjuder det.[1316] Hultqvist framhåller också att missbrukskläran och dess betydelse för skatterätten framstår som främmande för svenskt rättstänkande och svår att förena med en föreskriftsbunden inkomstbeskattning.[1317] Han understryker vidare att ”det finns gränser för vad som är juridiskt möjligt med skattesystemet samt att politikerna härigenom själva har det största ansvaret för att förhindra s.k. skattekringgående.”[1318]

Även von Bahr, som är en mer nyanserad kritiker, ansåg 1992 att en allmän skatteflyktsklausul kunde undvaras, men inte av grundlagsskäl, utan för att den framstod som ett svårhanterligt inslag i skattelagstiftningen som ”används endast för att hindra utnyttjande av enstaka misstag vid lagstiftningsarbetet”.[1319] Mutén har för sin del beskrivit lagen som ett trubbigt vapen, vilken innebär att det mer precisa alternativet, stopplagstiftningen, inte har förlorat sin betydelse.[1320]

En annan representant för rättsvetenskapen som anser att en generalklausul mot skatteflykt är överflödig är Mattsson som menar att det snarare är en uppgift för domstolarna att med andra metoder hantera skatteflykt (genom s.k. genomsyn). I en artikel från år 1997 hävdade han att generalklausulen i skatteflyktslagen som sådan är alldeles för allmän, vilket innebär att dess innebörd måste preciseras genom domstolsavgöranden samtidigt som ”domstolarna är genom lagregeln låsta och kan inte skapa en på praktiska fall byggd modell att hindra skatteflykt.” Mattsson anser att en bättre lösning vore att överlämna bedömningarna till domstolarna eftersom tolkning av lagbestämmelser och skapandet av hanteringsregler sköts bäst av dessa. Detta gäller enligt Mattsson också metoder som ska reglera de fall, då enskilda söker kringgå lagstiftning. Angående rättssäkerheten är han övertygad om att efter en inledande fas, ”där domstolarna söker efter principer, gagnas av att de på egen hand får skapa systemet.” Mattsson menar därför att statsmakterna borde förlita sig på att Regeringsrätten (nu Högsta förvaltningsdomstolen) genom att

[1316] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, a.a., s. 425. För ett annat synsätt se Rosander U., Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series nr 40, 2007.

[1317] Ibid., s. 460. Hultqvist hänvisar till att en generalklausul som bygger på missbruksdoktrinen har avvisats konsekvent i prop. 1980/81:17 s. 22 och prop. 1982/83:84 s. 16.

[1318] Ibid., s. 474.

[1319] von Bahr S., Nordbäcksmålet, skatteflykt och genomsyn, a.a., s. 607. Se också von Bahr, Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 644-651, s. 645.

[1320] Mutén, Lagstiftningens grunder, a.a., s. 280.

företa genomsyn inom det primära regelsystemet kommer till rätta med i vart fall de allvarligaste formerna av skatteflykt.[1321]

Bergström har också kritiska synpunkter, men har en vidare syn på hur skatteflykt bäst hanteras och ser ett större behov av lagstiftning.[1322] Bergström påpekar att det är anmärkningsvärt att det behövs en skatteflyktslag för, såsom Skatteutskottet har uttryckt det, att angripa ”praktiskt taget meningslösa transaktioner, om man bortser från skatteförmånen”.[1323] Enligt Bergström bör sådana transaktioner inte accepteras vid beskattningen, även om det ibland naturligtvis kan vara svårt att avgränsa praktiskt taget meningslösa rättshandlingar från accepterade förfaranden.

Bergström påpekar vidare att om skatteflyktsförfarandet inte kan angripas från ”civilrättsliga utgångspunkter”, återstår att bedöma om förfarandet kan ges en annan innebörd än den uppgivna med stöd av *skatterättslig lagtolkning*.[1324] Enligt Bergström anser dock de flesta i Sverige att en alltför fri tolkning av skattereglerna på ett icke acceptabelt sätt inskränker skattskyldigas berättigade krav på förutsebarhet. Svenska skattedomstolar är av tradition försiktiga eller t.o.m. relativt obenägna att angripa skatteflykt genom lagtolkning. Regeringsrätten har i allmänhet tolkat skattereglerna relativt restriktivt och formellt, till skillnad från i Norge och Danmark, där skattelagstiftningen tolkas mer ”realistiskt” och mindre formellt. Vid försök att angripa skatteflykt får därför ofta effektivitetsskäl ge vika för rättssäkerhetshänsyn.

Bergström påpekar att Skatteutskottets ovannämnda uttalande om ”praktiskt taget meningslösa transaktioner” har följts i praxis och är en viktig förklaring till att skatteflyktslagen endast tillämpats undantagsvis och då mot mycket konstlade transaktionstyper, som borde ha kunnat angripas genom vanlig lagtolkning.[1325] Bergström anser att det framför allt är lagstiftarens uppgift att stävja skatteflykt och att domstolarna har en mer begränsad om än viktig roll. Han påpekar dock att det inte finns någon patentlösning på problemet som tillmötesgår såväl kravet på rättssäkerhet som på effektivitet.[1326]

---

[1321] Se Mattsson, Lagstiftning eller lagtolkning?, a.a., s. 663.

[1322] Se Bergström S., Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt, SN 1992 s. 597-600.

[1323] SkU 1982/83:20, s. 13.

[1324] Bergström, Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt, a.a., s. 599.

[1325] Ibid., s. 600. Här hänvisar han till RÅ 1989 ref. 31 och 83 samt RÅ 1990 ref. 101.

[1326] Ibid., s. 601.

Det tycks alltså vara en allmänt förekommande föreställning i doktrinen att även när en generalklausul införs ska den skatterättsliga tolkningen präglas av en bundenhet till lagtextens betydelse. Som Tjernberg påpekat får dock lagtextbundenheten inte så avgörande betydelse när lagstiftaren skapar regler med öppet språk och vaga rekvisit. I sådana fall bör förarbetenas innehåll ges större betydelse för tolkningen.[1327] Tjernberg påpekar också att generalklausulen mot skatteflykt inte riktigt passar in i den svenska skatterättsliga tolkningsmetodiken. Föreskriftkravet medger inte analoga tolkningar av lagtext och HFD har många gånger visat att entydig lagtext inte kan frångås.[1328] Tjernberg framhåller att:

> ”Själva essensen av en tillämpning av skatteflyktsklausulen är ju dock just att med stöd av lagstiftningens syfte analogisera i situationer där ordalydelsen av en skatteregel inte träffar ett visst förfarande.”[1329]

Detta betyder naturligtvis inte att skatteflyktsklausulen får tillämpas i strid med sin lydelse, men själva poängen med den är att den är tillräckligt vag för att även täcka in fall av skatteflykt som är svåra att på förhand identifiera.

Mot denna bakgrund har särskilda metoder för tolkning av skatteflyktsklausulen diskuterats. En modell som i högre grad grundar sig på ändamålsenlig tolkning än den traditionella skatterättsliga tolkningsmetodiken har presenterats av Rosander.[1330] Denna har sammanfattats och kommenterats av Uggla & Carneborn[1331], som noterat att hennes förslag inte har fått något vidare genomslag i varken praxis eller litteratur. Som kommer att diskuteras längre fram kan emellertid anpassningen till EU-rätten pga. ATAD innebära ett större utrymme för en sådan modell som Rosander förespråkar. Uggla och Carneborn är för övrigt inte alls avogt inställda till Rosanders modell, utan anser att den endast bör kompletteras genom en rättsutveckling i praxis. När det gäller praxis, ska också Tjernbergs och Neway Herrmans genomgång angående tillämpningen av skatteflyktslagen mellan åren 1998-2010 nämnas.[1332] De fann i sin undersökning att lagens lydelse inte hade förtydligats i praxis mer än vad som redan framgick av lagtexten och förarbetena. De

[1327] Tjernberg M., Skatterättslig tolkning, a.a., s. 100.

[1328] Ibid., s. 102 (se vidare kap. 3 och 4 ovan).

[1329] Ibid.

[1330] Rosander, U., Generalklausul mot skatteflykt, a.a., s. 117.

[1331] Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen, Wolters Kluwer, 2015, s. 71.

[1332] Neway Hermann, J och Tjernberg, M., Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster, Skattenytt 2011, s. 158-167.

konstaterade också att det inte gick att dra några användbara slutsatser om gällande rätt, vilket de ansåg var problematiskt.[1333] De lyfte emellertid samtidigt frågan om tanken verkligen är att skatteflyktslagen ska utvecklas och förtydligas i rättspraxis. I relevanta propositioner saknas tydliga uppmaningar till Regeringsrätten eller HFD att utveckla förtydliganden i praxis. De menade att syftet kanske snarare är att lagen i huvudsak ska tillämpas i enskilda fall och utgöra ett avhållande (preventivt) medel mot skatteflyktstransaktioner.[1334] Avsiktligt eller oavsiktligt innebär lagen enligt Tjernberg och Neway Herrman en kraftfull, rättsosäker, preventiv verkan, något mildrad genom (den flitigt utnyttjade) möjligheten att ansöka om förhandsbesked.[1335]

I Sverige präglas som framgått den skatterättsliga tolkningen av en bundenhet till lagtextens betydelse. När det gäller tolkning av generalklausulen mot skatteflykt har samma angreppssätt resulterat i att även det bakomliggande syftet utläses i stor utsträckning ur enskilda skattebestämmelser. I EU-rätten är målsättningen eller syftet i regel en bredare måttstock. EU-domstolens allmänna tolkningsmetoder, som ska iakttas vid tolkningen av artikel 6 i ATAD även i interna situationer, får därför anses avvika från hittillsvarande svensk tolkningstradition och bör på sikt innebära en förändring av hur skatteflyktslagen tillämpas. Detta ska närmare diskuteras i det följande.

## 6.12 Skatteflyktslagen och EU:s rättsmissbruksprincip

Trots att EU-rätten, åtminstone numera, får sägas tillhandahålla både starka incitament och juridiska verktyg mot skatteflykt, har den svenska skatteflyktslagen kritiserats också ur ett EU-rättsligt perspektiv. Som framkommit i kapitel 5 har åtgärder mot skatteflykt prövats i förhållande till EU:s frihetsregler i många fall, vilket ställer krav på att nationella regler som begränsar en av de ekonomiska friheterna måste vara utformade på ett icke-diskriminerande och proportionerligt sätt. Som påpekats i samma kapitel är artikel 6 i ATAD avsedd att utgöra en kodifiering av principen om förbud mot rättsmissbruk i EU-rätten och den allmänna principen och artikel 6 i ATAD är

[1333] Anders Hultqvist är av samma åsikt, se Hultqvist A., Chapter 26, Sweden, i Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, IBFD 2017, s. 669-693, s. 684.

[1334] Prop. 1996/97:170, s. 35.

[1335] Neway Hermann och Tjernberg, a.a., s. 167.

därmed avsedda att leda till samma resultat. En betydelsefull förändring med ATAD är dock att rättsmissbruksprincipen blir tillämplig även på interna förhållanden och att direktivet sålunda innebär en utvidgning av EU-rättens tillämpningsområde. En rent språklig jämförelse av rekvisiten i den svenska skatteflyktslagen och de uttryck som förekommer i EU-rättslig praxis och lagstiftning visar tydliga skillnader. Uttrycket ”det övervägande skälet” i skatteflyktslagen kan t.ex. uppfattas som vidare än det huvudsakliga syftet eller liknande som förekommer i EU-rättslig praxis och lagstiftning.[1336]

Det finns även andra begreppsmässiga skillnader. Ett uttryck som förekommer i det EU-rättsliga sammanhanget och fästs stor vikt vid är ”rent konstlade upplägg” eller som det uttrycks i ATAD icke genuina arrangemang. Det hade naturligtvis varit bra om den EU-rättsliga terminologin hade varit fullständigt konsekvent, men rimligen föreligger inte någon saklig skillnad mellan dessa två uttryck. De kan jämföras med andra begrepp där synonymer skapas där det ena begreppet uttrycks med negation och det andra inte, t.ex. icke diskriminering och likabehandling. I den svenska skatteflyktslagen återfinns inte rekvisiten konstlat eller genuint i lagtexten, vilket medfört att det har hävdats att betoningen på det övervägande skälet, utan precisering av att upplägget måste vara konstlat, innebär att skatteflyktslagen är strängare än jämförbar EU-rätt.[1337]

Till saken hör dock att EU-domstolen i sentida rättspraxis har preciserat vilken betydelse ”konstlat” har vid tillämpningen av EU:s rättsmissbruksprincip. I målet *T Danmark Denmark Aps* angav sålunda domstolen ”att det kan betraktas som ett konstlat upplägg när en bolagskoncern inte upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, när den har en rent formell struktur och när dess huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål är att uppnå en skattefördel som står i strid med målet eller syftet med den gällande skattelagstiftningen”.[1338] Med ett konstlat upplägg menas som framgått därför inte att upplägg som i formell mening är äkta eller genuina aldrig kan anses konstituera ett missbruk (se avsnitt 5.5 ovan). Även i och för sig kommersiellt giltiga transaktioner i form av t.ex. anställning av personal eller hyra av lokaler

[1336] Denna typ av diskussion lever för övrigt kvar, se Hultqvist A., Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta eller EU:s rätt?, SN 2016, s. 858 f.

[1337] Se t.ex. Ståhl K., EG-rätten och skatteflykt, a.a., s. 575, Hultqvist, A., Chapter 26, Sweden, a.a., s. 669-693, s. 688 och Brokelind C., L’évasion fiscal en droit fiscal suédois, Revue européenne et internationale de droit fiscal 2018, s. 481-488, s. 486.

[1338] Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 100.

kan ligga till grund för ett missbruk. Vad det handlar om är om dessa transaktioner kan anses ekonomiskt rationella vid en helhetsbedömning, även om man bortser från den åsyftade skatteförmånen.

Till saken hör vidare att den grundtanke som begreppen konstlat respektive genuint representerar märks tydligt i framför allt äldre svenska förarbeten. I prop. 1980/81:17 anförs t.ex. att:

> ”Klausulen bör utgöra en komplettering som ger beskattningsmyndigheterna möjlighet att komma till rätta med sådana förfaranden som innebär att skattskyldiga kringgår skattereglerna med hjälp av konstlade arrangemang vars främsta syfte i realiteten är just att nedbringa skatten.”[1339]

Det konstlade eller icke genuina i transaktionerna var vid denna tidpunkt tänkt att avgränsa otillåten skatteflykt från förmånliga skattekonsekvenser i allmänhet. På s. 19 i samma proposition anför ansvarigt statsråd (Wirtén) följande:

> ”Enligt min mening bör här principen gälla att om ett förfarande, trots att det framstår som normalt med hänsyn till det ekonomiska resultat som uppnås, leder till en inte avsedd skatteförmån så är det de materiella reglerna som bör ändras. Har den skattskyldige å andra sidan använt sig av ett förfarande som är onormalt eller konstlat med hänsyn till det ekonomiska resultatet som har uppnåtts, bör det däremot i princip kunna angripas med stöd av en generalklausul. … Skattskyldiga som begagnar sig av sådana konstruktioner kan inte heller ha anledning att räkna med att dessa utan vidare godtas vid beskattningen.”

I prop. 1982/83:84 vidgas skatteflyktslagens tillämpningsområde något, men kärnan i lagens omfång är fortfarande förfaranden som är konstlade eller onormala med hänsyn till det ekonomiska resultatet. Det påpekas också att den skattskyldige ska kunna undvika tillämpningen av skatteflyktsklausulen genom att göra sannolikt att den aktuella rättshandlingen tillkommit och fått sitt innehåll huvudsakligen av organisatoriska eller marknadstekniska skäl eller eljest i annat ekonomiskt syfte än att erhålla förmån vid beskattningen, dvs. med ATAD:s terminologi, genuina arrangemang omfattas inte av skatteflyktslagen.[1340] Motsvarande diskussion kring konstlade arrangemang förs inte i den proposition som låg till grund för de senaste ändringarna (prop.

[1339] Sidorna 16-17.

[1340] Se s. 15 i prop. 1982/83:84.

1996/97:170), men inget tyder på att det fanns något syfte att förändra klausulens räckvidd i förhållande till de nu diskuterade fallen.

Även det omdiskuterade Cypernmålet (HFD 2012 not 30) kan anses ge stöd för att skillnaden mellan det svenska och EU-rättsliga synsättet inte behöver vara särskilt stor. Jag håller här med kritiker som menar att HFD borde ha klargjort varför det inte var möjligt att åstadkomma ett rimligt resultat med stöd av Inkomstskattelagen och att HFD felaktigt påstod att EU-rätten inte hade relevans i ärendet.[1341] När det gäller HFD:s resonemang kring skatteflykt är dessa emellertid, enligt min uppfattning, väl i överensstämmelse med EU-domstolens missbruksdoktrin. HFD markerade att transaktionen (Salénhusets underprisöverlåtelse av fastigheten till handelsbolaget samt härefter försäljning av handelsbolaget till marknadspris) inte var betingad av bolagets verksamhet utan hade tillkommit enbart för att åstadkomma en skattelättnad. Det var alltså ett konstlat upplägg, t.o.m. rent konstlat upplägg, eller icke genuint arrangemang som det uttrycks som i ATAD.[1342] Det är enligt min bedömning svårt att se att EU-domstolen skulle komma fram till något annat, varför transaktionen inte kan skyddas av rätten till fri etablering eller fri rörlighet för kapital.[1343] HFD påpekade för övrigt i sin bedömning av den svenska lagstiftningens syfte att det sedan länge måste ha stått klart att de aktuella reglerna inte var avsedda att kunna utnyttjas för konstlade förfaranden som uppenbart saknar samband med organisationen av en näringsverksamhet och endast kommer till stånd för att undvika den beskattning som annars skulle ske vid avyttring av en tillgång i näringsverksamheten. Detta ryms rimligen i uttrycket ”får en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt” som återges i artikel 6.1 i ATAD.[1344] Den kritiserade Cyperndomen

[1341] Se t.ex. von Bahr, S., Ytterligare om Cypernmålet, SvSkT 2014:5, s. 428-439, s. 432-433, Hultqvist, A., Chapter 26, Sweden, a.a., s. 683 och Brokelind, C., L’évasion fiscal en droit fiscal suédois, a.a., s. 485-486.

[1342] Se artikel 6.2 i ATAD som anger: ”Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten”. Det kan noteras att upplägget var välkänt och utnyttjat i stor utsträckning i Sverige vid denna tidpunkt (utbredd praxis att paketera fastigheter i handelsbolag med utländska ägare), se von Bahr, Ytterligare om Cypernmålet, a.a., s. 437.

[1343] Det stämmer dock som von Bahr påpekat att detta likväl inte innebär att det vara fråga om Acte clair enligt den s.k. Cilfit-doktrinen, se von Bahr, S., Ytterligare om Cypernmålet, a.a., s. 434.

[1344] von Bahr anser dock inte att HFD:s uppfattning att underprisöverenskommelsen tillsammans med försäljningen av handelsbolaget stred mot den svenska lagstiftningens syfte var helt övertygande. Han menar att det låg närmare till hands att ingripa mot

kan därmed t.o.m. framstå som en tidig europeisering av den svenska skatteflyktslagen.

Mot denna bakgrund har jag personligen svårt att se att skatteflyktslagen nödvändigtvis har ett vidare tillämpningsområde än EU-rättens missbruksprincip. Tankegodset är likartat och EU-domstolen fäster sig inte, som jag diskuterade i avsnitt 5.5.2 ovan, vid enskilda ords lydelse i någon större utsträckning. Däremot är det centralt för domstolen att varje fall behandlas i enlighet med de särskilda omständigheter som föreligger i målet och att skattskyldiga alltid har möjlighet att visa att det som framstår som missbruk eller skatteflykt i själva verket är grundat på genuina kommersiella skäl, även när man bortser från själva skatteförmånen.

Det centrala i sammanhanget är alltså att skatteflyktslagen möjliggör en prövning av omständigheterna i varje enskilt fall. Även om lagens rekvisit får anses vara vaga och därmed inte uppfyller sedvanliga svenska krav på förutsebarhet i beskattning så är det som Hilling har påpekat tämligen omöjligt att utforma en generalklausul på något annat sätt.[1345] Detta synsätt rimmar också väl med den EU-rättsliga utvecklingen där flera generalklausuler med vaga rekvisit nu har antagits. Den fråga som nu inställer sig är emellertid om det finns anledning att i svensk rätt bibehålla andra rekvisit än de EU-gemensamma. Den springande punkten i det perspektivet är om den svenska skatteflyktslagen, i sin nuvarande utformning, har förutsättningar att *tillämpas* på ett EU-konformt sätt. Som framgick ovan är det s.k. Cypernmålet omdiskuterat och det är tveksamt om det är representativt för gällande tillämpning av skatteflyktslagen i Sverige. Gängse uppfattning verkar snarare vara att skatteflyktslagen har (och bör ha) en betydligt snävare tillämpning, se ovan avsnitt 6.11.

Som togs upp i inledningen till detta kapitel anser den svenska regeringen att skatteflyktslagen omfattar anti-missbruksklausulen i ATAD och att den senare därför inte behöver införlivas med svensk rätt.[1346] Även behovet att stävja skatteflykt inom ramen för fusionsdirektivet och ränte- och royaltydirektivet

fördelningen av vinsten vid försäljningen. Se von Bahr, S., Ingripande mot skatteflykt, med och utan lagstöd, SvSkT 2018, s. 153-166.

[1345] Hilling M., Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? a.a., s. 822. Se även Tjernberg, Skatterättslig tolkning, a.a., s. 102.

[1346] Se prop. 2017/18:296, Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden, s. 91-92.

anses omhändertaget genom skatteflyktslagen.[1347] När det gäller den nyligen införda anti-missbruksklausulen i Moder- och dotterbolagsdirektivet[1348], såvitt avser utdelning som tas emot av ett svenskt företag, ansåg regeringen också att införlivningsåtgärder inte krävdes med hänsyn till skatteflyktslagen.[1349]

Detta kan framstå som okontroversiellt, eftersom det följer av samtliga direktiv att medlemsstater som redan har en skatteflyktsklausul hade rätt att behålla den.[1350] En grundläggande förutsättning är dock att den nationella klausulen är väl avpassad till EU-rätten.

Möjligheten att utnyttja en inhemsk modell för att bekämpa skatteflykt var också något som riksdagen (Skatteutskottet) fäste vikt vid när den i ett motiverat yttrande anförde att kommissionens ursprungliga förslag till ATAD stred mot subsidiaritetsprincipen (se avsnitt 5.6.1 ovan).[1351] Den framförde, utan att i sak kritisera förslagen, att frågorna på den direkta beskattningens område i princip är förbehållna medlemsstaternas nationella kompetens och att grundprincipen om skattesuveränitet för medlemsstaterna måste värnas när det gäller direkta skatter.[1352] Detta gjorde att kommissionen fann nödvändigt att i ett svar till riksdagen påpeka att på området för direkt beskattning som påverkar den inre marknadens funktion har unionen tillsammans med

[1347] Skatteflyktregeln i artikel 11.1 a i direktiv 90/434/EG infördes först i 25 § i Lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, se också prop. 1994/95:52 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m. Till skillnad mot skatteflyktslagen kunde den tillämpas av skattemyndigheten som första instans. Denna lag upphävdes genom lag (1998:1618). I prop. 1998/99:15, s. 228-229, fastställdes det att det inte krävdes en särskild skatteflyktsbestämmelse utan att skatteflyktslagen är tillämplig för att hindra skatteundandragande i enlighet med direktiv 90/434/EG.

[1348] Rådets direktiv (EU) 2015/121 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

[1349] Prop. 2015/16:14, Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt.

[1350] Jfr artikel 1.4 i direktiv 2015/121/EU och artikel 3 i ATAD: Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebaser.

[1351] COM (2016) 26 final. Se 2015/16:SkU28.

[1352] Jfr Nergelius J., Subsidiaritet och skatter – närmare om riksdagens prövning av EU:s respekt för subsidiaritetsprincipen på skatteområdet, SN 2019, s. 843-855, s. 854. Se också Hultqvist A., Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?, SN 2016, s. 853-863, som är betydligt mer positiv till riksdagens yttrande och uttrycker förvåning över att regeringen inte utnyttjade sitt veto i de efterföljande förhandlingarna (se s. 860).

medlemsstaterna delad kompetens enligt artikel 115 FEUF.[1353] Utöver den svenska riksdagen var det bara det maltesiska parlamentet (Kamra tad-Deputati) som invände mot kommissionens förslag i subsidiaritetshänseende.[1354] Även den svenska regeringen framhöll vikten av att kunna införa och behålla nationella regler och välkomnade mot den bakgrunden att direktivförslaget innebar en miniminivå. Enligt regeringen var det viktigt med utrymme för flexibilitet samt att hänsyn kunde tas till omständigheter som var specifika för det svenska företagsskattesystemet.[1355]

Regeringen tycks därmed lika lite som riksdagen fästa någon avgörande vikt vid att det huvudsakliga ändamålet med såväl den nya bestämmelsen i Moder- och dotterbolagsdirektivet som i ATAD är att medlemsstaterna ska utforma sin nationella lagstiftning mot missbruk och skatteflykt på ett mer enhetligt sätt. Härigenom är det tänkt att det ska bli mer tydligt och effektivt för både skattebetalare och skatteförvaltningar i hela EU vilka skatteupplägg som är tillåtna och dessutom ska s.k. direktivshopping förhindras (se avsnitt 5.6.5.1 ovan). Att EU-gemensamma rekvisit rörande skatteflykt införs skapar bättre förutsättningar för likartade tolkningar av vad som utgör missbruk och skatteflykt i alla EU-länder.[1356] EU-domstolen ges härigenom möjlighet att i framtida rättspraxis klargöra anti-missbruksklausulernas innebörd utifrån de gemensamma rekvisiten till ledning för myndigheter och domstolar i alla länder. Som framgått är också formuleringarna i direktiven avsedda att överensstämma med den redan existerande och rika rättspraxis från EU-domstolen som rör missbrukssituationer i förhållande till den fria rörligheten för tjänster och kapital samt etableringsfrihet. Det är mot denna bakgrund märkligt att gällande unionsrätt inte redovisas i någon av propositionerna,[1357] särskilt som i direktiven anges att tillämpningen av anti-missbruksklausulen

[1353] Brussels, 6.6.2016 C (2016) 3230 final.

[1354] Se Rapport från kommissionen – Årsrapport 2016 om förbindelserna mellan Europeiska kommissionen och de nationella parlamenten, COM (2017) 601 final, s. 9.

[1355] Regeringens ståndpunkt redovisas i Skatteutskottets protokoll 2015/16:33 från den 15 maj 2016.

[1356] En förutsättning är dock att inte införlivningen i medlemsländerna skiljer sig för mycket åt. Jfr Öner, Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive, a.a., s. 39.

[1357] När texten i propositionen och de bakomliggande promemoriorna läses är det lätt att få uppfattningen att en alldeles ny bestämmelse har införts eftersom det inte finns någon hänvisning till domstolens rättspraxis på området. Denna bestämmelse ska dock läsas mot bakgrund av domstolens praxis rörande den allmänna rättsprincipen om rättsmissbruk (eftersom den är delvis konstruerad utifrån denna praxis) tillsammans med lydelsen i artikel 15 i fusionsdirektivet 2009/133/EG.

endast kan ske under förutsättning att unionens allmänna rättsprinciper såsom proportionalitetsprincipen beaktas.[1358]

Regeringen är dock uppenbarligen fullt medveten om att tillämpningen av anti-missbruksklausulerna (som den kallar skatteflyktsbestämmelser) i Moder- och dotterbolagsdirektivet och ATAD[1359]och den svenska skatteflyktslagen bygger på olika förutsättningar.[1360] I det följande tas sex sådana skillnader upp som regeringen redogjorde för i propositionerna.

Regeringen nämner *för det första* att för att missbruksklausulerna ska vara tillämpliga krävs att det är fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som inte är genuina, dvs. de har inte införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter däremot att det är fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande och att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen (2 § 1 och 2). Regeringens lösning på denna diskrepans är att ange att ett arrangemang eller en del av ett arrangemang ”får anses motsvara” skatteflyktslagens krav på att det ska vara fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande, men redogör inte för vilka konsekvenser det får och inte heller om en sådan vidare formulering är i överensstämmelse med EU:s primärrätt.[1361]

*För det andra* påpekas att skatteflyktslagen inte innehåller den begränsning som följer av missbruksklausulerna att en tillämpning av bestämmelsen förutsätter att arrangemanget ”inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten”. Som framgått är detta ett nyckelrekvisit i EU-domstolens rättspraxis. Regeringen konstaterar i detta

[1358] Se C-504/16, Deister Holding, p. 55. I detta mål diskuteras förvisso gamla artikel 1.2 men motsvarande innehåll återfinns i nya artikel 1.4.

[1359] Regeringen anger på s. 28 i prop. 2015/16:14 att det har införts en *skatteflyktbestämmelse* i direktivet och hänvisar inom parantes till att det står antimissbruksklausul i direktivet. Att en skatteflyktsbestämmelse ska ha införts framgår dock inte av själva direktivet. I detta hänvisas endast till en bestämmelse om missbruk vilket också klart följer av ordalydelsen i skäl 5 i direktivet: ”Införandet av en gemensam minimibestämmelse mot missbruk i direktiv 2011/96/EU skulle därför i hög grad bidra till att förebygga missbruk av det direktivet och säkerställa en enhetligare tillämpning av det i de olika medlemsstaterna”.

[1360] Prop. 2015/16:14, s. 30 ff resp. Prop. 2017/18:296, s. 91-92.

[1361] Se prop. 2015/16:14, s. 30 ff resp. prop. 2017/18:296, s. 91-92.

avseende enbart att skatteflyktslagen är vidare än skatteflyktsbestämmelsen.[1362]

*För det tredje* innehåller missbruksklausulerna, till skillnad från skatteflyktslagen, inget uttryckligt krav på att den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, har medverkat i rättshandlingen i fråga. Här menar regeringen att detta ”underförstått får … anses gälla även i skatteflyktsbestämmelsen”.[1363]

*För det fjärde* framgår av 2 § 1 skatteflyktslagen att rättshandlingen ska ingå i ett förfarande som medför ”en väsentlig skatteförmån” för den skattskyldige. I fråga om skatteförmånens storlek bör det enligt förarbetena krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att lagen ska kunna tillämpas.[1364] Missbruksklausulerna innehåller dock inte något motsvarande krav på att skatteförmånen, eller skattefördelen enligt direktivens ordalydelse, ska uppgå till en viss storlek. Denna diskrepans menar regeringen kan överbryggas eftersom enligt skälen till ändringen av Moder- och dotterbolagsdirektivet bör missbruksklausulerna ”tillämpas på ett proportionellt sätt”.[1365] Enligt regeringen torde det överlag i många fall kunna ifrågasättas om det är proportionellt att inleda ett förfarande om skatteflykt avseende en skatteförmån som understiger den gräns som följer av skatteflyktslagen.[1366] Det kan emellertid konstateras att skatteförmånens storlek aldrig har diskuterats i EU-domstolens rättspraxis. Domstolens uttalanden ger uttryck för att ett missbruk är ett missbruk, oavsett vilka ekonomiska värden som står på spel. Det centrala är att det uppstått en förmån som innebär att den skatt som normalt ska betalas har undvikits eller att någon genom missbruk erhållit förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen.[1367]

---

[1362] Regeringen anser att detta är oproblematiskt (s. 28 i prop. 2015/16:14) eftersom enligt nuvarande artikel 1.4 ska moder- och dotterbolagsdirektivet inte hindra tillämpningen av nationella bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, dvs. det är enligt direktivet tillåtet för medlemsstaterna att ha skatteflyktsbestämmelser som har ett vidare tillämpningsområde än skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. Regeringen diskuterar dock inte den gräns för det vidare området som läggs fast av primärrätten.

[1363] Se prop. 2015/16:14, s. 30 ff resp. prop. 2017/18:296, s. 91.

[1364] Se prop. 1996/97:170, s. 45.

[1365] Skäl 6 i direktiv 2015/121/EU.

[1366] Prop. 2015/16:14, s. 31 resp. prop. 2017/18:296, s. 92.

[1367] Se t.ex. mål C-398/16, X, p. 46 och C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 55: ”Av detta följer att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk

*För det femte* krävs för tillämpning av missbruksklausulerna att arrangemanget har införts ”med det huvudsakliga syftet eller med ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel” (artikel 1.2 resp. 6.1). Motsvarande krav enligt skatteflyktslagen är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (2 § 3). Regeringen påpekar att enligt förarbetena avses härmed att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande.[1368] Regeringen anser därför att även i denna del får missbruksklausulerna anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen.[1369]

*För det sjätte* krävs för tillämpning av missbruksklausulerna att skattefördelen som den skattskyldige vill uppnå motverkar målet eller syftet med direktivet (artikel 1.2) resp. syftet med tillämplig skatterätt (artikel 6.1). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter däremot att ett fastställande av underlagen enligt förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (2 § 4). När det gäller Moder- och dotterbolagsdirektivet påpekade regeringen att direktivets bestämmelser om skattefrihet för mottagen utdelning har införlivats i svensk rätt genom bestämmelserna i 24 kap. IL. Om ett förfarande motverkar målet eller syftet med moder- och dotterbolagsdirektivet, strider det därför enligt regeringen även mot den svenska lagstiftningens syfte i dessa delar. Villkoren enligt skatteflyktslagen skulle därmed även i denna del överensstämma med villkoren enligt ändringen av Moder- och dotterbolagsdirektivet för att få tillämpa missbruksklausulen. Förutsättningarna för att tillämpa skatteflyktsbestämmelsen omfattas därför enligt regeringen även i detta fall av förutsättningarna i 2 § för att tillämpa skatteflyktslagen. Detsamma gällde missbruksklausulen i ATAD.[1370]

Av störst betydelse i detta sammanhang är inte att avgöra om regeringen har rätt i alla sina bedömningar och antaganden. Det skulle kräva en ingående analys av inte bara de språkliga skillnaderna i missbruksklausulerna (skatteflyktsbestämmelserna) och skatteflyktslagen, utan också hur bestämmelserna i praktiken har tillämpats och kan antas tillämpas framöver.

förankring skapas i syfte att undvika skatt som normalt skall betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.”

[1368] Se prop. 1996/97:170 s. 44.

[1369] Prop. 2015/16:14, s. 31 resp. prop. 2017/18:296, s. 92.

[1370] Ibid.

Som framgått bygger direktivets missbruksklausul på EU-domstolens rättspraxis avseende tolkningen av primärrätten. Det är därför tillräckligt att här konstatera att genom att hålla fast vid en nationellt utformad skatteflyktsklausul öppnar Sverige upp för en fortsatt egen rättsutveckling när det gäller definitionen av skatteflykt som dessutom är präglad av den historiska kontext i vilken den har växt fram. Som framkommit ovan har den svenska utvecklingen präglats av den specifika svenska rättskulturella kontexten. Andra länders anti-missbruksklausuler har avvisats som olämpliga i ett svenskt perspektiv och den utveckling som har skett i EU-domstolens rättspraxis tycks helt ha ignorerats. Begrepp som rättsmissbruk och även konstruktioner kring ”konstlade upplägg” har inte ansetts höra hämma i den svenska rättsliga kontexten, åtminstone inte i själva lagtexten.[1371] Hultqvist har mot denna bakgrund framhållit att missbruksläran och dess betydelse för skatterätten framstår som främmande för svenskt rättstänkande och är svår att förena med en föreskriftsbunden inkomstbeskattning.[1372]

I detta perspektiv är det förvånande att regeringen efter en rent språklig jämförelse av t.ex. uttrycken ”syftet med tillämplig skatterätt” i artikel 6 i ATAD och ”lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet” i skatteflyktslagen, kommer fram till att skatteflyktslagen och ATAD har samma räckvidd. Som framgått har den svenska debatten och utvecklingen under flera decennier i stor utsträckning handlat om att precisera rekvisitet lagstiftningens syfte (genom minutiöst valda ord som åtminstone i viss utsträckning ska förstås mot bakomliggande förarbeten) för att tolkningen av skatteflyktslagen på sin höjd ska tillåtas vara systematisk men inte teleologisk (se ovan avsnitt 6.10 och 6.11). Samma omsorg kring tolkningens begränsade räckvidd kan inte sägas prägla EU-rätten där tonvikten som framgått mycket mer ligger på att rättstillämparen ska finna en acceptabel lösning i varje enskilt fall, vilket ofta förutsätter en vidare teleologisk tolkning. Mot denna bakgrund lär en radikal (EU-konform) omtolkning av skatteflyktslagen krävas för att det bakomliggande EU-direktiven ska kunna tillämpas korrekt.

Kommissionen har inte riktat kritik mot den svenska införlivningen av ATAD. Den har, i likhet med andra medlemsstater som förklarat att de redan har en

[1371] Se t.ex. prop. 1980/81:17 med förslag till skatteflykt, m.m., s. 88.

[1372] Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, a.a., s. 460-461. Hultqvist hänvisar till att en generalklausul som bygger på missbruksdoktrinen har avvisats konsekvent i prop. 1980/81:17, s. 22 och prop. 1982/83:84, s. 16.

anti-missbruksklausul i nationell lagstiftning, noterat detta.[1373] Inget tyder på att en fördjupad granskning av hittillsvarande tillämpning och rättskulturella faktorer i Sverige har skett (Sverige figurerar enbart i en tabell där införlivningen av artikel 6 noteras med ett kryss).[1374] Det hade för övrigt varit förvånande om kommissionen i detta läge hade gjort en fördjupad granskning. Kommissionen utgår rimligen från att den framtida tolkningen av den svenska skatteflyktslagen (och kupongskattelagen som tas upp längre fram) kommer att överensstämma med den avsedda EU-gemensamma. För kommissionen tycks det ha varit betydligt viktigare att säkerställa – när det gäller artikel 6 i ATAD – att alla medlemsländer har infört en anti-missbruksklausul (GAAR) i sin nationella lagstiftning. Kommissionen förklarar också att den aktuella rapporten är en första översikt över införlivningen och att en mer komplett utvärdering är planerad per den 1 januari 2022.

Det finns dock anledning att framhålla, precis som generaladvokat Geelhoed har konstaterat,[1375] att medlemsstaternas skyldigheter enligt ett direktiv inte har fullgjorts om inte de syften som avses i direktivet har förverkligats eller säkerställts. Enbart införlivandet genom lagstiftning kan således inte utgöra ett tillräckligt genomförande av ett direktiv. Den myndighet som svarar för tillämpningen och de nationella domstolarna är skyldiga att sörja för att det resultat som avses i direktivet verkligen säkerställs.

Huruvida svenska domstolar kommer att lyckas att uppnå det resultat som åsyftas med artikel 6 i ATAD och den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk i EU-rätten är omöjligt att svara på med säkerhet. Det är en fråga för framtiden. Av min undersökning framgår dock att varken de svenska domstolarna eller Skatteverket, som tas upp i nästa avsnitt, har givits betryggande rättsliga förutsättningar för att säkerställa ett sådant EU-konformt resultat. Det främsta skälet till detta är att skatteflyktslagens lydelse är oförändrad. Det är alltså samma lagtext, som nu anses återspegla Sveriges åtaganden till följd av medlemskapet i EU, som ursprungligen formulerats med

[1373] Se report from the Commission to the European parliament and the Council on the implementation of Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market as amended by Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries (19.8.2020, COM(2020) 383 final). Se också Öner C., Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive, a.a., s. 39.

[1374] COM (2020) 383 final, s. 10.

[1375] Se förslaget till avgörande i mål C-62/00, Marks & Spencer, p. 42. Domstolen uttryckte sig inte lika klart, men att andemeningen är densamma följer av p. 26 i domen.

den uttalade föresatsen i förarbetena att principen om rättsmissbruk inte har något utrymme i den svenska skatterätten. Som påpekats ovan har andra länders anti-missbruksklausuler avvisats som olämpliga i ett svenskt perspektiv och den utveckling som har skett i EU-domstolens rättspraxis har ignorerats. Missbrukläran och dess betydelse för skatterätten har framstått som främmande för svenskt rättstänkande och har bedömts svår att förena med en föreskriftsbunden inkomstbeskattning. Såväl riksdagens som regeringens inställning till ATAD tyder på att denna inställning ligger fast. Min bedömning är därför att sannolikheten är hög för att innebörden av missbruk och skatteflykt får en annan innebörd i den svenska rättstillämpningen än den avsedda EU-gemensamma. Detta innebär också att det finns en påtaglig risk för att den svenska införlivningen av EU:s anti-missbruksklausuler, mot bakgrund av den faktiska tillämpningen, inte når upp till den ”miniminivå” som både ändringen i Moder- och dotterbolagsdirektivet och ATAD syftar till.

## 6.13 Skatteflykt och den svenska instansordningen

En annan fråga som bör tas upp i detta sammanhang är den särskilda instansordning som gäller enligt skatteflyktslagen, vilken innebär att lagen bara kan prövas i domstol och inte självständigt av Skatteverket.

I ATAD finns det inga hänvisningar till hur direktivbestämmelserna ska införlivas i nationell rätt förutom att det ska ske genom lag eller annan författning. I och med att regeringen har ansett att artikel 6 i direktivet motsvarar skatteflyktslagen finns anledning att även diskutera om de svenska processuella delarna i nämnda lag motsvarar vad som krävs enligt unionsrätten. Det följer av skatteflyktslagen 4 § att det är förvaltningsrätten i första instans som prövar tillämpning av denna lag efter framställning av Skatteverket. Skatteverket får alltså inte tillämpa lagen i sina egna beslut. Vidare gäller att förvaltningsdomstolarna inte har rätt att ex officio tillämpa lagen.[1376]

Huruvida det ska vara Skatteverket eller förvaltningsrätten som ska vara första instans har diskuterats både i propositionerna 1980/81:17 och 1996/97:170. Regeringen påpekade vid båda dessa tillfällen att även om denna ordning bryter mot rådande instansordning så ansågs det av rättssäkerhetsskäl vara den

[1376] Prop. 1980/81:17, s. 145.

bästa lösningen.[1377] I propositionen 1980/81:17 framhölls också, med stöd av flera remissinstanser, att det skulle bli svårt att tillämpa klausulen, varför det var mer lämpligt att den först prövades i domstol. Förslag om att ändra på denna ordning lades senare fram av Skatteflyktskommittén som ansåg att varken rättssäkerhetsskäl eller andra skäl talade emot denna ändring.[1378] När frågan var uppe för diskussion i propositionen 1996/97:170[1379] höll regering i stora delar med Skatteflyktskommittén om att tillämpningen av skatteflyktslagen borde flyttas ner till Skatteverket eftersom verket har befogenhet att fatta beslut i alla andra uppkommande taxeringsfrågor. Flera remissinstanser var dock emot detta förslag. De hänvisade bl.a. till att rättssäkerheten skulle försämras genom att Skatteverket ”blir både beslutande instans och part samt att komplexiteten i de frågor som aktualiseras medför att prövning bör ske i domstol.” Regeringen valde därför att behålla ordningen. Den motiverade detta med att då även andra förändringar genomfördes (i de materiella rekvisiten) som av flera remissinstanser hade uppfattats ”som en inskränkning av rättssäkerheten och den enskildes möjlighet att kunna bedöma utfallet av olika rättshandlingar” var det ”inte lämpligt att ytterligare öka den känsla av osäkerhet som kan uppkomma hos vissa skattskyldiga genom att flytta prövningen av skatteflyktsklausulen i första instans från domstol till skattemyndighet.” Regeringen tillade dock att efter att en praxis utvecklats avseende de nya rekvisiten fanns det skäl att åter överväga frågan om första instans vid tillämpning av skatteflyktslagen.

Jag återkommer till denna motivering nedan. Först måste dock något sägas om den förändring som nu sker i och med att skatteflyktslagen utgör en EU-implementering.

En första fråga man kan ställa sig i detta perspektiv är om syftet med artikel 6 i ATAD uppnås när Skatteverket inte i egna beslut får tillämpa den lagstiftning som införlivar direktivet i Sverige. Artikel 6 i ATAD återspeglar som nämnt den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk. Av EU-domstolens rättspraxis följer att enskilda ”måste iaktta denna allmänna rättsprincip” och att en medlemsstat ”ska neka” en förmån som innebär rättsmissbruk.[1380] Detta innebär rimligen att den myndighet som vakar över att skattelagstiftningen iakttas också ska vaka över att principen om rättsmissbruk iakttas. Det är därför

[1377] Prop. 1980/81:17, s. 35 och prop. 1996/97:170, s. 48.
[1378] Prop. 1996/97:170, s. 49.
[1379] S. 48-49.
[1380] Se mål C-116/16, T Danmark, p. 71-72.

märkligt, inte minst i ett EU-perspektiv, att den enda skatteregel som Skatteverket inte själv får tillämpa är förbudet mot rättsmissbruk/skatteflykt. Det blir inte mindre märkligt om man därtill lägger att artikel 6 i ATAD är uttryck för en allmän EU-rättslig princip som Skatteverket rimligen inte kan vara förhindrat att tillämpa.[1381]

Till saken hör att EU-domstolen har varit tydlig med att i sin rättspraxis markera att nationella myndigheter, dvs. inte bara domstolar, ska respektera EU-rättens företräde. Ett gott exempel är målet *CIF* [1382] som gällde konkurrensbegränsande kartellverksamhet på den italienska tändsticksmarknaden. EU-domstolen angav i sin dom att enligt fast rättspraxis medför EU-rättens företräde att varje nationell bestämmelse som strider mot en gemenskapsbestämmelse inte får tillämpas.[1383] Den framhöll att skyldigheten att underlåta att tillämpa inhemska lagbestämmelser som strider mot EU-rätten åligger såväl nationella domstolar som andra statliga organ, inbegripet administrativa myndigheter. Dessa ska vidta samtliga åtgärder som är nödvändiga för att underlätta EU-rättens fulla genomslag på nationell nivå.[1384] Skyldigheten för nationella myndigheter att säkerställa att EU-rätten efterlevs har även bekräftats i *Delena Wells*[1385] och i *Kühne & Heitz*.[1386]

EU-domstolen har också preciserat att en nationell myndighet ska tolka den nationella rätten EU-konformt. [1387] En skattemyndighet kan till och med göra gällande direktivkonform tolkning även om denna är till nackdel för en

[1381] Jag återkommer till detta förhållande nedan. I den svenska debatten finns olika åsikter. von Bahr har påpekat att någon grund för att hindra Skatteverket från att tillämpa den unionsrättsliga principen om förfarandemissbruk är svår att finna (Skatteflykt i EG-rättslig belysning, a.a., s. 651). Motsatt ståndpunkt har anförts av Karlsson T. och Öberg J., Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, SvSkT 2007:5, s. 362. De hävdar att rättsmissbruksprincipen inte kan tillämpas i svensk rätt utan lagstöd. Denna åsikt är dock som tidigare redogjorts för inte hållbar mot bakgrund av EU-domstolens gällande rättspraxis. von Bahr har också 2019 framhållit att: Något absolut hinder mot att Skatteverket i ett unionsrättsligt ärende om inkomstskatt fattar ett eget beslut med stöd av den allmänna principen om rättsmissbruk synes emellertid inte föreligga (von Bahr, S., Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk, a.a., s. 782).

[1382] Mål C-198/01, Consorzio Industrie Fiammiferi (CIF) mot Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato.

[1383] Ibid., p. 48.

[1384] Ibid., p. 49. Se också mål C-378/17, Minister for Justice and Equality och Commissioner of the Garda Síochána, p. 48-50.

[1385] Mål C-201/02, Delena Wells, p. 64–65.

[1386] Mål C-453/00, Kühne & Heitz, p. 20.

[1387] Se bl.a. mål C-441/14, DI, p. 30.

skattskyldig.[1388] Principen om EU-konform tolkning innebär att all nationell rätt ska tolkas EU-konformt i situationer som omfattas av EU-rättens tillämpningsområde. Genom EU-konform, eller mer precist i detta fall, direktivkonform, tolkning är det tänkt att de nationella skillnaderna i genomförandet ska minska i betydelse och att direktivets ändamål ska förverkligas i hela EU (se avsnitt 1.4 ovan). Artikel 6 i ATAD förutsetts, mot denna bakgrund, kunna påverka tolkning av nationell rätt även på myndighetsnivå. Det framstår då som högst märkligt att skatteflyktslagen som motsvarar artikel 6 i ATAD överhuvudtaget inte kan tillämpas på myndighetsnivå.

Det skulle möjligen kunna invändas att frågan om vilken myndighet som ska tillämpa artikel 6 i ATAD inte följer av direktivet utan att det ankommer på varje medlemsstat att avgöra detta. Det skulle i så fall stå Sverige fritt att enbart låta domstolar tillämpa den svenska anti-missbruksklausulen. Den särskilda instansordningen i Sverige skulle i detta perspektiv omfattas av Sveriges *processuella autonomi*. Även i detta fall uppställer dock EU-rätten krav. Den nationella processrätten ska samverka med EU-rätten på så sätt att EU-rättsliga anspråk inte behandlas sämre än motsvarande internrättsliga anspråk och inte gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att uppnå EU-konforma resultat.[1389] Den svenska instansordningen får således inte innebära att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att uppnå syftet med ATAD. Motsvarande invändningar som lyftes fram ovan mot den svenska ordningen aktualiseras alltså även i denna situation. Syftet med artikel 6 i ATAD är att den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk ska iakttas fullt ut i alla medlemsländer. Det kan betraktas som orimligt svårt att uppnå detta syfte när skattemyndigheten inte själv får tillämpa principen. Denna synpunkt förstärks av att skatteflyktslagen hitintills i allmänhet inte anses ha lett till någon effektiv tillämpning (se avsnitt 6.11 ovan).

En ytterligare fråga som aktualiseras är förbudet för förvaltningsdomstolar att tillämpa skatteflyktslagen *ex officio*. Efter att införlivningsfristen för ATAD har löpt ut är det inte bara skatteflyktslagen som inte kan tillämpas ex officio, utan detta får inom svensk rätt anses gälla också artikel 6 i ATAD. Detta framstår som oförenligt med EU-rätten, eftersom EU-rätten ska iakttas ex

[1388] Se målen C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowegose, p. 48, C-168/95, Arcaro, p. 41 och 42, C-321/05, Kofoed, p. 45, och C-53/10, Franz Mücksch, p. 34.

[1389] Se t.ex. mål 45/76, Comet BV mot Produktschap voor Siergewassen. För senare mål, se t.ex. C-222/05–C-225/05, van der Weerd m.fl., p. 28 och där angiven rättspraxis, och mål C-161/15, Bensada Benallal, p. 24 och där angiven rättspraxis.

officio om det inte finns starka skäl som talar emot. Ett sådant skäl kan vara att en tvist är dispositiv, vilket var fallet i mål *van Schijndel och van Veen*.[1390] I sin dom i detta mål påpekade domstolen att förbudet att iaktta regler ex officio var motiverat med hänsyn till den princip enligt vilken initiativet till en process tillkommer parterna och enligt vilken domstolen endast kan handla ex officio i undantagsfall, då det på grund av allmänintresset krävs att domstolen ingriper (se avsnitt 1.4 ovan). Denna princip, underströk EU-domstolen, är ett uttryck för en uppfattning som delas av flertalet av medlemsstaterna vad gäller förhållandet mellan stat och enskild och genom denna skyddas rätten till försvar och säkerställs förfarandets riktiga förlopp i synnerhet genom att undvika att förfarandet försenas till följd av bedömningen av nya grunder.[1391] Ett helt annat resultat blev det i mål *Peterbroeck*.[1392] Detta målet gällde ett överklagat skattebeslut och domstolen menade att EU-rätten här skulle iakttas ex officio.[1393] Domstolen har varit särskilt tydlig med att kräva att EU-rätten tillämpas ex officio om det annars finns en risk att ett direktivs syfte inte uppnås. Flera exempel finns på konsumentområdet.[1394] Sannolikheten är därför hög att EU-domstolen skulle anse att artikel 6 i ATAD (och därmed den svenska skatteflyktslagen) ska iakttas ex officio. Att detta kan innebära en nackdel för den skattskyldige behöver som nämnts inte utgöra ett hinder. [1395] Mot denna bakgrund finns också anledning att diskutera om det framförda argumentet om rättssäkerhet kan väga tungt, dvs. att det inte är lämpligt att öka den känsla av osäkerhet som kan uppkomma hos vissa skattskyldiga genom att flytta prövningen av skatteflyktsklausulen i första instans från domstol till skattemyndighet.

Såsom har påpekats ovan i kapitlet om rättssäkerhet så har rättssäkerhetens formella sida (förutsebarhet) inte en lika självklar ställning inom unionsrätten som den har i svensk skatterätt (se avsnitt 4.4). Att rättssäkerhetsskäl skulle kunna tala för enbart domstolsprövning kan därför väga relativt lätt i

[1390] Se mål C-430/93, van Schijndel och van Veen. För en ingående studie se Wallerman, A., Om fakultativa regler – En studie av svensk och unionsrättslig reglering av skönsmässigt beslutsfattande i processrättsliga frågor, a.a.

[1391] Mål C-430/93, p. 21.

[1392] C-312/93.

[1393] Ibid. p. 21.

[1394] De förenade målen C-240/98–C-244/98, Océano Grupo Editorial och Salvat Editores, p. 28, mål C-168/05, Mostaza Claro, p. 38-39, mål C-243/08, Pannon GSM, p. 32, mål C-137/08, VB Pénzügyi Lízing, p. 49 och mål C-618/10, Banco Español de Crédito, p. 42-43.

[1395] Se mål C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowegose, p. 48 och för ett liknande resonemang, se målen C-168/95, Arcaro, p. 41 och 42, C-321/05, Kofoed, p. 45, och C-53/10, Franz Mücksch, p. 34.

förhållande till det effektiva genomslaget av missbruksklausulen (effektivitetsprincipen). Medlemsstaterna är skyldiga ”att uppnå det resultat som föreskrivs i direktivet.” Denna skyldighet att enligt artikel 4.3 FEU och artikel 288 FEUF vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att åstadkomma detta resultat åligger *alla myndigheter i medlemsstaterna*, inklusive domstolarna inom ramen för deras behörighet.[1396] Det kan mycket väl hävdas att tillämpningen skulle bli effektivare om det är Skatteverket som först självständigt prövar huruvida rättsmissbruk (skatteflykt) föreligger, eftersom verket har intresse av att pröva EU-rättens räckvidd och sannolikt känner sig mindre bundet till de tolkningsmetoder som traditionellt tillämpats i skatteflyktsfrågor i Sverige.

# 6.14 Bulvanregeln och EU:s rättsmissbruksprincip

## 6.14.1 Kringgående av kupongskatt

När det gäller utdelningar som lämnas av svenska dotterbolag till utländska moderbolag (och omfattas av Moder- och dotterbolagsdirektivet) beskattas dessa inte enligt inkomstskattelagen utan i stället, i den utsträckning mottagarna är skattskyldiga, enligt kupongskattelagen (1970:624). Skatteflyktslagen är inte tillämplig på kupongskatt, men det finns i 4 § tredje stycket KupL en bestämmelse som syftar till att förhindra att skattskyldigheten för kupongskatt kringgås, den s.k. bulvanregeln. Enligt denna bestämmelse föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad som innehar aktie under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Även om det i den bakomliggande promemorian hade konstaterats att bulvanregeln inte kan anses omfatta skatteflyktsbestämmelsen i direktiv 2015/121/EU, dels för att bulvanregeln inte gäller generellt utan avser en viss specifik kringgåendesituation, dels att skatteflyktsbestämmelsen i direktivet avser att beskatta den som hade varit skattskyldig om kringgåendet inte hade genomförts, medan regeln i kupongskattelagen avser att beskatta bulvanen, kom regeringen fram till att denna regel återspeglade det syfte som eftersträvades med anti-missbruksklausulen i ändringen av Moder- och dotterbolagsdirektivet.[1397] Regeringen tycks här påverkad av remissvaret från

[1396] Mål C-467/18, Rayonna prokuratura Lom, p. 59.
[1397] Prop. 2015/16:14, s. 33.

Advokatsamfundet[1398] till den remitterade promemorian enligt vilket det skulle vara svårt ”att identifiera någon annan kringgåendesituation än att någon håller aktier åt den ”rätta” ägaren vid utdelningstillfället. Genom att bulvanregeln tillämpas medges enligt samfundet inte den förmån som följer av direktivet.” I propositionen anges att regeringen instämmer i Advokatsamfundets bedömning, även om den påpekar att skatteflyktsbestämmelsen i direktiv 2015/121/EU gäller generellt och att bulvanregeln avser en viss kringgåendesituation. Därmed får bulvanregeln även enligt regeringen ”anses omfatta alla de kringgåendesituationer som skatteflyktsbestämmelsen i direktivet avser att träffa.” Regeringen fann alltså att bulvanregeln i och för sig omfattar skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. [1399] Den menade dock att det likväl kunde uppstå tveksamheter om ändringsdirektivet hade genomfört genom bulvanregeln.[1400] Det behövdes därför ett förtydligande som säkerställde att det blev möjligt att ta ut kupongskatt i de situationer som avses i skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet.[1401]

Sammanfattningsvis föreslog regeringen att det uttryckligen regleras att bulvanregelns tillämpningsområde omfattar situationer som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet och andra situationer som i dag är undantagna från skattskyldighet enligt kupongskattelagen. De allmänna bestämmelser som i dag gäller för uttag av kupongskatt enligt bulvanregeln skulle därför gälla när den regeln tillämpas på situationer där den utdelningsberättigade är undantagen från skattskyldighet enligt 4 § fjärde–nionde styckena. En ny paragraf, 4 a §, med denna innebörd infördes i kupongskattelagen.[1402]

Bulvanregeln, även med den precisering som infördes, kan knappast anses vara ett korrekt införlivande av missbruksklausulen. Det som EU eftersträvade var, som redan nämnts, att alla EU-länder skulle införa EU-gemensamma rekvisit för när missbruk föreligger. Det var därför som införandet av en missbruksklausul gjordes obligatoriskt. Som framgått är jag kritisk till de tydliga skillnader i begreppsanvändningen som finns i EU:s anti-missbruksklausuler och skatteflyktslagen (se ovan). Dessa skillnader kommer sannolikt att motverka en svensk rättstillämpning som överensstämmer med den avsedda EU-gemensamma. När det gäller bulvanregeln är naturligtvis

[1398] R-2015/0776, 18 maj 2015.
[1399] Prop. 2015/16:14, s. 34.
[1400] Ibid.
[1401] Ibid, s. 35.
[1402] Ibid., s. 43.

situationen än värre. Här handlar det om en lagstadgad inskränkning av anti-missbruksklausulen och därmed av tillämpningsområdet för artikel 1.2 i direktiv 2015/121/EU, vilket får uppfattas som en betydligt mer flagrant införlivningsmiss.[1403] Det är som bekant EU-domstolen som ytterst tolkar EU-rätten. Att regeringen på grundval av Advokatsamfundets bedömning deklarerar genom lag och förarbeten att bulvanregeln, som enbart avser en specifik kringgående situation, omfattar alla de kringgåendesituationer som skatteflyktsbestämmelsen i direktivet avser att träffa kan knappast betraktas som en korrekt införlivning. Tanken med anti-missbruksklausuler är just att det inte ska uppstå framtida lagstiftningsluckor som i sin tur behöver tätas. Att viss osäkerhet skapas i gråzonen är då en nödvändig följd. Kleist instämmer i stor utsträckning i denna bedömning och anger t.ex. att det är svårt att utifrån ordalydelsen av anti-missbruksklausulen avgöra vilka konkreta situationer som den är avsedd att träffa.[1404] Han anger som en möjlig tolkning att det inte är förenligt med klausulens ändamål att medge skattefrihet vid utdelning från ett svenskt aktiebolag till ett holdingbolag i en annan medlemsstat som etablerats med det huvudsakliga syftet att undgå kupongskatt, om holdingbolaget saknar substans i form av lokaler och personal i holdingbolagets hemviststat.[1405] Det är knappast denna typ av situationer som bulvanregeln enligt sin lydelse avser.

### 6.14.2 EU-konform tolkning?

Att Sverige valt att hänga upp missbruksklausulen på från direktivet avvikande begrepp skapar dessutom särskilda svårigheter i den svenska kontexten att korrigera denna införlivningsmiss genom EU-konform tolkning. Som framgått finns i Sverige ett hårt drivet rättssäkerhets- och föreskriftkrav i skatterättsliga tolkningsfrågor (se 4.2.6). En tolkning som innebär att bulvanregeln tillämpas på exempelvis utdelning till holdingbolag skulle, enligt Kleist, innebära ett avsteg från hittillsvarande praxis och förarbetsuttalanden. Sammantaget innebär detta att den ”miniminivå” som Sverige har en skyldighet att uppnå i fråga om skatteflykt enligt direktiv 2015/121/EU inte kan anses uppnådd när

[1403] Kleist anger i sin artikel Implementering av nya skatteflyktsbestämmelser i moder-dotterbolagsdirektivet – regeringen lägger fram reviderat förslag, SvSkT 2015, s. 665-677, att det tycks som att den svenska regeringen gör en snäv tolkning av ändamålet med ”skatteflyktbestämmelsen” (se s. 673). Vidare påpekar han på s. 677 att det är möjligt att införlivandet av artikel 1 i direktiv 2015/121/EU inte är att anse som fullt tillräckligt för att Sveriges åtagande gentemot EU ska anses uppfyllt.

[1404] Kleist, a.a., s. 671.

[1405] Ibid.

det gäller utdelningar som lämnas av svenska dotterbolag till utländska moderbolag.

Svårigheten att genom direktivkonform tolkning beakta anti-missbruksklausulen under bulvanregeln framträder för övrigt tydligt i skatterättsnämndens besked meddelat den 16:e mars 2017 (dnr 36-16/D). Skatterättsnämnden fick här bedöma just utdelning till ett utländskt holdingbolag.

Omständigheterna var i korthet följande. AA överlät i april 2016 samtliga aktier i två svenska bolag till sitt i Malta registrerade bolag Strix Limited till underpris. Strix Limited är ett holdingbolag vars verksamhet består i att äga och förvalta aktierna i de svenska bolagen och som avser att bedriva värdepappersförvaltning med den överskottslikviditet som kommer att genereras genom framtida utdelningar från dem. En del av utdelningarna kommer att vidareutdelas till AA. Värdepappersförvaltningen ska utföras diskretionärt av en bank i Luxemburg. Sedan den 1 januari 2017 är AA bosatt i Portugal men han är alltjämt obegränsat skattskyldig i Sverige. Till följd av skatteavtalet med Portugal och portugisiska skatteregler kommer han dock inte att beskattas för utdelningar från Strix Limited i vare sig Sverige eller Portugal. I april 2016 ansökte Strix Limited om förhandsbesked för att få klarhet i frågan om bulvanregeln var tillämplig på kommande utdelningar från de svenska dotterbolagen.

Skatterättsnämnden påpekade att enligt EU-rätten är de nationella domstolarna vid tillämpning av nationell rätt skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses med direktivet uppnås.[1406] Den anförde dock att en förutsättning för denna skyldighet är att den nationella rätten medger en EU-konform tolkning. Nämnden framhöll att rekvisitet obehörigen i 4 § tredje stycket KupL inte definieras i lagtext eller förarbeten. En tolkning av bestämmelsen mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte borde därför inte vara utesluten. Nämnden menade dock att förutsättningarna för att tillämpa anti-missbruksklausulen inte var uppfyllda i den aktuella situationen. Den avvek från vad som normalt menas med ett bulvanförhållande och det förelåg heller inte ett sådant arrangemang eller uppsättning arrangemang som anti-missbruksklausulen i moder-dotterbolagsdirektivet var avsedd att träffa. Härmed förelåg inte förutsättningar att tillämpa 4 § 3st KupL, eftersom det inte

[1406] Jfr t.ex. EU-domstolens domar C-14/83, von Colson, och C-106/89, Marleasing.

var frågan om att en annan obehörigen bereddes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skatterättsnämnden var dock inte enig, Påhlsson och Lohela var skiljaktiga och anförde följande.

> ”Moderbolaget X är ett holdingbolag av brevlådekaraktär, som enligt ansökan ska ha till uppgift att ta emot och efter endast en kortare tid vidareutdela medel från verksamhetsbolaget i Sverige. Det framgår inte av ansökan vilka belopp som kan komma i fråga eller hur länge dessa ska disponeras av X. Som ansökan får förstås kan detta om så önskas bli en fråga om mycket kort tid.
>
> Det kan inte säkert sägas om någon egentlig verksamhet eller förvaltning kommer att ske i X. Enligt vår mening kan därför inte de förutsättningar som i detta hänseende anges i ansökan godtas. Vid sådant förhållande borde ansökan ha avvisats.”

Skatterättsnämndens besked har kommenterats av Bertlin och Isaksson.[1407] De tar bl.a. upp svårigheten att tillämpa direktivkonform tolkning på rekvisitet obehörigen i KupL med hänvisning till legalitetsprincipens föreskriftkrav som enligt författarna gäller strikt på skatterättens område. Det påpekas också att bulvanregeln avser endast vissa specifika situationer och därför kan en utvidgning av densamma genom direktivkonform tolkning ifrågasättas med hänvisning till legalitets- och rättssäkerhetsaspekter. Till slut hänvisas det till att det inte finns någon praxis angående artikel 1.2 i direktiv 2015/121 från EU-domstolen och att äldre praxis rörande missbruk möjligen kan beaktas. Artikeln avslutades med att författarna hoppades att HFD skulle fastställa förhandsbeskedet och att begränsa bulvanregelns tillämpningsområde.

Skatterättsnämndens besked överklagades av Skatteverket som yrkade i första hand att HFD skulle undanröja förhandsbeskedet och avvisa ansökningen. I andra hand yrkades att HFD skulle förklara att bulvanregeln är tillämplig på utdelningar från de svenska dotterbolagen till Strix Limited. HFD[1408] konstaterade dock med hänvisning till HFD 2015 ref. 78 att det inte fanns skäl att pröva ansökan eftersom syftet med förhandsbeskedsinstitutet var överspelat i och med att bolaget redan hade förvärvat aktierna från A och att bolaget inte hade förklarat varför ett besked skulle vara av vikt för det. Vidare påpekades

[1407] Bertlin J. & Isaksson N., Skatterättsnämnden tolkar bulvanregeln – i ljuset av den nya skatteflyktsbestämmelsen i EU:s moder- och dotterbolagsdirektiv, SN 2017, s. 527-534.

[1408] HFD 2017 not 32.

att bulvanregeln bör tolkas mot bakgrund av artikel 1.2 i direktiv 2015/121[1409] och att omständigheterna i målet var sådana att det inte kunde uteslutas att fråga var om en sådan situation som artikeln i direktivet var avsedd att träffa och att utdelningarna till Strix Limited därmed i och för sig kunde omfattas av bulvanregeln. En eventuell prövning förhindrades dock av att underlaget var alltför bristfälligt för att kunna bedöma om den förmån som AA bereddes vid inkomstbeskattningen kunde anses utgå obehörigen. För detta krävde att de närmare omständigheterna kring Strix Limiteds verksamhet samt AAs och de inblandade bolagens inbördes förhållanden var klarlagda. HFD menade därför att ansökningen borde ha avvisats.

HFD tycks alltså redo, åtminstone mot bakgrund av denna dom, att trots legalitets- och rättssäkerhetsinvändningar tillämpa ändringsdirektivets missbruksklausul inom ramen för bulvanregeln. Det är dock oklart i vilken utsträckning detta är möjligt och det är minst sagt en krånglig väg att åstadkomma det resultat som eftersträvas med direktivet. Enbart behovet av att använda EU-konform tolkning visar att direktivet inte har införlivats korrekt. Direktivkonform tolkning är rimligen ett korringeringsverktyg när införlivningen blivit felaktig, inte en ursäkt för att inte införliva ett direktiv korrekt.

En fråga som HFD inte alls tar upp är om den allmänna rättsmissbrukprincipen enligt EU-rätten, vilken artikel 1.2 i direktiv 2015/121 är ett uttryck för, har självständiga rättsverkningar som gör att de normala gränserna för direktivkonform tolkning (förbud mot införande av nya skyldigheter och tolkningar contra legem) inte måste iakttas. Som framkommit har EU-domstolen klarlagt i sin rättspraxis[1410] och senast de förenade målen *T Danmark och Y Denmark Aps*,[1411] att det unionsrättsliga förbudet mot missbruk är tillämpligt även om det saknas nationellt lagstöd. EU-domstolen klarlade också i T Danmark och Y Denmark Aps att det i ett unionsrättsligt perspektiv inte strider mot principen om rättssäkerhet att en skattemässig förmån av detta skäl inte beviljas då förutsättningarna för rättsmissbruk är uppfyllda.[1412]

[1409] HFD anför att enligt förarbetena till lagändringen 2016 ska bulvanregeln genomföra skatteflyktsbestämmelsen i artikel 1.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet. Bulvanregeln bör därför tolkas mot bakgrund av den artikeln.

[1410] Se målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., p. 55-57.

[1411] De förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps.

[1412] Ibid, p. 86 ff.

## 6.15 Avslutande reflektion – behövs en EU-anpassad skatteflyktslag?

För att det paradigmskifte som skett internationellt och i synnerhet inom EU när det gäller det nu mer begränsade utrymmet för acceptabel skatteplanering, bör rimligen skatteflyktslagen tolkas om och ges ett innehåll som skiljer sig från vad som historiskt har gällt. Missbrukskläran och dess betydelse för skatterätten kan inte längre betraktas som ett främmande inslag i svenskt rättstänkande. Det får anses betecknande för den svenska rättskulturen, åtminstone vad gäller skatterätten, att det hittills förts en i hög grad bokstavsinriktad diskussion också när det gäller rekvisiten i en generalklausul mot skatteflykt. Generalklausuler ska som nämnts, på motsvarande sätt som allmänna rättsprinciper, ha ett brett tillämpningsområde och ge myndigheter och domstolar möjlighet att pröva varje fall individuellt. Tanken är inte att det i en klausul som ska förhindra kringgående av de skatterättsliga reglerna ska öppna sig nya möjligheter till kringgående på grund av att rekvisiten i klausulen är för preciserade (eller tolkas för snävt) för att täcka de fall som är tänkta att täckas. I Sverige har en bundenhet till lagtexten resulterat i att det bakomliggande syftet utläses i stor utsträckning ur enskilda skattebestämmelser. I EU-rätten är målsättningen eller syftet i regel en bredare måttstock. EU-domstolens allmänna tolkningsmetoder, som ska iakttas vid tolkningen av artikel 6 i ATAD även i interna situationer, får därför anses avvika från hittillsvarande svensk tolkningstradition.

Den långvariga svenska debatten kring skatteflykt ger intryck av att man har haft svårt att medge att införandet av en generalklausul mot skatteflykt i sig innebär minskad rättssäkerhet i formell mening.[1413] En sådan klausul bör emellertid, på samma sätt som rättsmissbruksprincipen inom EU, vara en kompromiss mellan olika hänsyn där den skattskyldiges intresse av rättssäkerhet får stå tillbaka till förmån för bl.a. samhällets intresse av rättvis beskattning och rättvisa konkurrensvillkor för företag.

Tolkningen av skatteflyktslagen har hittills uppenbarligen präglats av den rättsliga omgivning eller kultur som utmärker den svenska skatterätten. Som Rosander har uttryckt det:

[1413] Noteras bör dock att Hagstedt m.fl. påpekat att en generalklausul alltid innebär ett avsteg från rättssäkerheten, en beskärning i de skattskyldigas berättigade möjligheter att kunna förutse de rättsliga konsekvenserna av sina transaktioner. Se Hagstedt, Håkansson och Margulies, Skatteflyktsklausulen, a.a., s. 23.

> ”Den svenska generalklausulens rättsliga omgivning innehåller en skatterättslig lagtolkning som kan beskrivas som tämligen strikt och utmärks av en stark bundenhet till lagens ordalydelse.”[1414]

Den i Sverige i hög grad bokstavstrogna tolkningen, som alltså historiskt har präglat även tillämpningen i frågor om skatteflykt, har också uppmärksammats i den skatterättsliga doktrinen, som här får representeras av Hagstedt.[1415] Han påpekar att i Sverige har förutsebarhet tidigare upprätthållits genom att skattedomstolarna som regel i skatteflyktsfall tillämpat legalitetsprincipen. Ingen skatt utan lag. De har godkänt förfaranden i den mån dessa inte direkt har varit i strid med skriven lag. Man har dessutom ansett att gränsdragningen mellan tillåtet och otillåtet på detta område tillkommer skattelagstiftaren, som har stiftat särskilda lagar mot de former av illojala förfaranden som man önskat se stoppade. En sådan tolkning som svenska skattedomstolar tillämpar har betecknats som formalistisk till skillnad från realistisk lagtolkning där domstolarna utan uttryckligt lagstöd dömer efter transaktionens reella innehåll och inte efter sitt formella yttre. Hagstedt menar att om domstolarna istället tillämpar en realistisk tolkning skulle detta innebär att domstolarna tillämpar skattelagarna efter grunderna såväl till fördel, som till nackdel för de skattskyldiga. Hagstedt slutsats är att det hade varit bättre om den svenska lagstiftaren i stället för att välja en skatteflyktsklausul försökt att få till stånd en realistisk tolkning vid skattedomstolarna, för att den vägen stoppa den skatteflykt som man anser sig böra åtkomma (se avsnitt 6.11 ovan där det redogörs för fler åsikter i doktrinen i denna fråga). I Sverige uppkommer emellertid då problem, eftersom domstolarna hittills har tillämpat en annan tolkning och en praxisändring därmed måste ske.[1416]

Möjligheten att inte ha någon skatteflyktsklausul i den svenska rätten existerar dock inte längre sedan EU gjort till sin uppgift att tillse att alla EU-länder har nationella anti-missbruksklausuler, framför allt genom ATAD. EU-rätten kräver dessutom som nämnts, i jämförelse med svenska förhållanden, en vidare tolkning av vad som utgör skatteflykt, vilket, mot bakgrund av det nyss sagda, kan antas stöta på betydande svårigheter i den svenska tillämpningen (rättskulturen). Det skulle helt klart vara att föredra, från det perspektivet, att skatteflyktslagen kan tillämpas direkt av Skatteverket, för att på det sättet driva på en EU-konform tillämpning. Som framgått föreslog 1995 års skatteflyktskommitté att tillämpningen av lagen i första instans skulle flyttas

[1414] Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, a.a., s. 117.

[1415] Hagstedt J-A, Omgåelsesproblemet i skatteretten, s. 241-244, s. 241.

[1416] Ibid, s. 243

från länsrätt till skattemyndigheten.[1417] Detta förslag genomfördes dock aldrig.[1418] Som tagits upp i avsnitt 6.13 är det vidare högst tveksamt om en sådan instansordning är förenlig med EU-rätten.

Till saken hör vidare att den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk, som underbygger ATAD inom hela direktivets tillämpningsområde, dvs. även i inhemska situationer, är direkt tillämplig och har direkt effekt i de nationella rättssystemen.[1419] Skatteverket kan därför i dagsläget inte vara förhindrat att använda den allmänna principen direkt och därmed saknas tidigare skäl mot att verket ska fungera som första instans när det gäller tillämpningen av skatteflyktslagen. I prop. 1996/97:170, s. 49 anförde som framgått regeringen följande angående instansordningen.

> ”Som framgår av tidigare avsnitt förekommer hos många remissinstanser en viss misstro mot de förändringar i generalklausulens rekvisit som föreslås. Den ökade effektivitet i tillämpningen av generalklausulen som skatteflyktskommittén föreslår och som regeringen i allt väsentligt ansluter sig till med de föreslagna ändringarna ses som en inskränkning av rättssäkerheten och den enskildes möjlighet att kunna bedöma utfallet av olika rättshandlingar. Regeringen anser, som framgår av tidigare ställningstaganden, att dessa farhågor är obefogade. Innan det har utvecklats en praxis avseende de nya rekvisiten är det dock inte lämpligt att ytterligare öka den känsla av osäkerhet som kan uppkomma hos vissa skattskyldiga genom att flytta prövningen av skatteflyktsklausulen i första instans från domstol till skattemyndighet. Tills vidare bör därför länsrätt förbli första instans för tillämpning av skatteflyktslagen. Därmed föreligger inte heller skäl att öka möjligheten att få anstånd med betalning av skatt i de fall då en tillämpning av skatteflyktslagen aktualiseras. Sedan en praxis utvecklats avseende de nya rekvisiten finns enligt regeringens mening skäl att åter överväga frågan om första instans vid tillämpning av skatteflyktslagen.”

[1417] SOU 1996:44, s. 141-143.

[1418] Prop. 1996/97:170, s. 2 och 48-49.

[1419] Jfr von Bahr, S., Skatteflykt i EG-rättslig belysning, a.a., s. 644-651, som påpekar att någon grund för att hindra Skatteverket från att tillämpa den unionsrättsliga principen om förfarandemissbruk synes svårt att finna, s. 651. Stig von Bahr har även föreslagit att skatteflyktslagen mot denna bakgrund numera bör omfatta mervärdesskatt, som också omfattas av förbudet mot rättsmissbruk, samt att Skatteverket bör få tillämpa skatteflyktslagen i sitt eget beslutsfattande. En sådan reform skulle, menar han, minska det processuella krånglet för verket och domstolarna (von Bahr, S., Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk, a.a., s. 782-783).

Tillämpningen av den allmänna unionsrättsliga principen om rättsmissbruk, mot bakgrund av den rättspraxis som utvecklats av EU-domstolen, är rimligen svårare att förutse i ett svenskt perspektiv än en EU-konform tolkning av skatteflyktslagen. En tillämpning av den allmänna principen får anses innebära en större inskränkning av rättssäkerheten och den enskildes möjlighet att kunna bedöma utfallet av olika rättshandlingar än skatteflyktslagen. I ett sådant utgångsläge bör den försvenskade varianten av rättsmissbruksprincipen i skatteflyktslagen (även om den ska tolkas EU-konformt i alla situationer då EU-rätten är tillämplig) vara ett bättre verktyg att använda och utveckla i praxis, för såväl Skatteverket som domstolarna, än den unionsrättsliga principen i rå form. Under alla förhållanden blir de fråga om ofta grannlaga gränsdragningar mellan tillåtna och otillåtna förfaranden med en EU-gemensam generalklausul som kompass.[1420]

Skatteflyktslagen skulle dock som tidigare påpekats vinna på en högre grad av begreppsmässig överensstämmelse med de EU-gemensamma rekvisiten, eftersom det är genom tolkning av de senare som EU-domstolen ger konkret vägledning i sin rättspraxis. Att luta sig mot möjligheten till EU-konform tolkning i själva införlivandesituationen, som i detta fall dessutom uppenbarligen kan motverkas av *contra legem*-resonemang (berättigade eller inte), är för övrigt inte ett korrekt genomförande av de unionsrättsliga anti-missbruksklausulerna. Direktivkonform tolkning ska användas för att korrigera mindre misstag som uppstått vid genomförandet av ett direktiv i nationell rätt, inte som ursäkt för att inte fullt ut eller på ett korrekt sätt genomföra ett direktiv vid tiden för införlivandet.[1421] Jag anser därför att det behövs en ny EU-anpassad skatteflyktslag.[1422] De rättsliga förutsättningarna för att svenska domstolar och Skatteverket i dag ska säkerställa en korrekt tillämpning av det EU-rättsliga förbudet mot rättsmissbruk inom skatterätten

[1420] Jfr Hagstedt, Håkansson och Margulies, Skatteflyktsklausulen, a.a., s. 24, som förespår en liknande utveckling med den då nya svenska skatteflyktsklausulen som kompass.

[1421] Även om motstridiga nationella bestämmelser vid en rättslig prövning skulle sakna betydelse, till följd av en EU-konform tolkning eller på grund av EU-rättens företräde och direkta effekt, ska de rensas bort eller modifieras. Annars finns en risk att de som kan härleda rättigheter enligt EU-rätten avhåller sig från det på grund av att det uppfattar den rättsliga situationen som osäker. Se Hettne J. & Reichel J., Att göra rätt och i tid – Behövs nya metoder för att genomföra EU-rätt i Sverige? Sieps 2012:4, s. 22.

[1422] Det kan här anmärkas att även om Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR, höll med om att skatteflyktslagen uppfyller de krav som följer av skatteflyktsbestämmelsen i direktivet så ansåg den att det var angeläget att göra en övergripande översyn skatteflyktslagen, se prop. 2017/18:296, s. 91. Regeringen lät dock meddela att det inte var aktuellt med en sådan översyn i detta lagstiftningsprojekt, s. 93.

framstår inte som betryggande. Tvärtom är risken för en parallell rättsbildning stor där den svenska rättsbildningen, till följd av annorlunda tolkningstraditioner och rekvisit, avviker från den avsedda EU-gemensamma, vilket försvårar EU:s ambition att skapa gemensamma kriterier för vad som utgör skatteflykt.[1423]

[1423] Om parallell rättsbildning, se Rendahl P., Parallell rättsbildning och skatteflyktperspektiv, SN 2019, s. 85-97, s. 93 och 96.

# Kapitel 7 – Slutsatser

*I denna avhandling har tre forskningsfrågor berörts:*

*1. Vilken ställning och funktion har förbudet mot rättsmissbruk i EU:s nuvarande rättssystem?*
*2. Vilka rättskulturella förhållanden kan innebära att den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk blir svår att tillämpa inom ramen för svensk skatterätt?*
*3. Finns det betryggande rättsliga förutsättningar i Sverige för en korrekt EU-rättslig tillämpning av förbudet mot rättsmissbruk i den svenska skatterätten?*
*Svaren på dessa frågor ska nu sammanfattas.*

## 7.1 Inledning

Studieobjektet för denna avhandling har varit principen om förbud mot rättsmissbruk. Som visades i *kapitel 1* har denna princip sitt ursprung i romersk rätt där den tillämpades inom civilrätten. Själva begreppet ”rättsmissbruk” används inte, men motsvarande tankegods ryms i de rättsliga konstruktionerna *actio doli* och *exceptio doli*. I den romerska rätten eftersträvades en objektiv värdering av huruvida någon hade gjort sig skyldig till missbruk, inte en subjektiv värdering av dennes avsikt. Att den som gjort sig skyldig till missbruk själv otillbörligt berikat sig (obehörig vinst) var inte en nödvändig förutsättning för att det skulle föreligga missbruk. Det skulle dock föreligga en motsättning mellan det intresse som lagen hade till syfte att skydda och det intresse som den som gjorde sig skyldig till missbruk åberopade.

I den romerska rätten rörde missbruket enbart civilrättsliga relationer. Det krävdes därför att ena parten hade blivit negativt drabbad av missbruket. Om enbart allmänna intressen skadades kunde inte rättsmissbruk göras gällande. Konsekvenserna av ett missbruk var slutligen inte givna på förhand utan det handlade om att återställa situationen så att förhållandet mellan parterna blev

rimligt. Skadestånd kunde utgå om skada hade skett, men det kunde också handla om att någon nekades en rättighet som lagen normalt tillät då genomförandet av denna rättighet framstod som oskäligt (obilligt) i det enskilda fallet.

Inom EU-rätten har principen däremot sin främsta betydelse i offentligrättsliga relationer där den kan sägas sätta en yttersta gräns för enskildas möjligheter att utnyttja rättigheter i EU-rätten. Precis som inom den romerska rätten har en viktig förutsättning för den sentida europaintegrationen varit att utveckla ett väl fungerande gemensamt rättssystem som garanterar en likformig tillämpning av unionsrätten i alla medlemsstater. I denna mening kan EU-rätten betraktas som dagens *ius commune*.

Principen om rättsmissbruk är dock kontroversiell eftersom den kan kollidera med andra värden som skyddas av rättsordningen, i synnerhet rättssäkerhet i formell mening (förutsebarhet).[1424] Det är också en princip som påverkar tolkning av regler då syftet med reglerna (och inte deras lydelse) måste tillmätas en avgörande betydelse. Principen om förbud mot rättsmissbruk kan ses som en säkerhetsventil för att kunna motverka ett, för rättsordningen i stort, icke godtagbart resultat. I praktiken handlar det om ett reduktionsslut där den i och för sig formellt giltiga tolkningen av en regel inte accepteras och den skyldighet som försöker kringgås därmed består eller den förmån som någon försöker tillskansa sig bortfaller. Tillämpningen av förbudet mot rättsmissbruk hindrar därför en bokstavstrogen tolkning när det är uppenbart att en sådan tolkning inte leder till ett resultat som överensstämmer med regelns eller rättsordningens syfte.

Förbudet mot rättsmissbruk kan ha stor betydelse för rättsutvecklingen i ett land, men har ännu större betydelse i ett system som EU:s där de nationella regelverken samsas på en gemensam (inre) marknad där ekonomiska aktörer har möjlighet att välja det nationella regelverk som passar dem bäst. I ett sådant system öppnar sig större möjligheter att kringgå oönskade regler, t.ex. de som leder till hög beskattning. EU-domstolen har därför ställts inför grannlaga avvägningar mellan vad som utgör åsyftad regleringskonkurrens mellan medlemsstaternas rättsordningar och vad som utgör ett otillbörligt utnyttjande av skillnaderna mellan dessa, vilket har berörts särskilt i *kapitel 5*. Inom EU-rätten tillämpas missbruksprincipen i ett delvis nytt sammanhang i jämförelse med de nationella rättsordningarna. Enligt unionsrätten kan det sägas finns två

[1424] Se Barker, The Ideology of tax avoidance, a.a., s. 393.

former av rättsmissbruk. För det första att nationella bestämmelser kringgås med hjälp av EU-rättsliga bestämmelser. För det andra att EU-rättsliga bestämmelser missbrukas på annat sätt genom att deras syfte förfelas. För att säkerställa rättsmissbruksprincipens tillämpning har EU-lagstiftaren (i huvudsak rådet) på senare tid ”kodifierat” principen i flera EU-rättsliga direktiv på skatteområdet. En allmän anti-missbruksklausul har sålunda införts genom artikel 6 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 (ATAD). På detta sätt försöker EU-lagstiftaren säkerställa att bl.a. principen om rättsmissbruk på ett mer generellt sätt tillämpas i medlemsstaterna.

Jag har i föregående kapitel jämfört den svenska rätten och EU-rätten på flera områden och identifierat skillnader i synsätt när det gäller förutsättningarna för att tillämpa principen om rättsmissbruk. Jag har särskilt studerat allmänna rättsprinciper (*kapitel 2*), tolkningsprinciper (*kapitel 3*) och synen på rättssäkerhet (*kapitel 4*). Härav framkommer att det svenska rättssystemet potentiellt kan skapa svårigheter i mötet med EU-rätten då den svenska rättskulturen i ett europeiskt perspektiv får betraktas som förhållandevis ”positivistisk”. Utgångspunkten är att oklarheter i lagstiftningen måste rättas till av lagstiftaren själv och att fria tolkningar från domstolens sida, som kompletterar lagstiftningen, är oönskade. Den svenska rättsmiljön framstår därför som ogynnsam för en korrekt EU-rättslig tillämpning av principen om rättsmissbruk. Det finns en skillnad mellan den rättskulturella rättviseuppfattningen (idea of justice) i den svenska rätten och EU-rätten då avvägningen mellan de skyddsvärda intressena rättvisa och rättssäkerhet görs på olika sätt. Frågan ställs nu på sin spets när EU:s rättsmissbruksprincip, både som självständig rättsprincip och till följd av dess kodifiering i ATAD, ska tillämpas inom ramen för och som komplement till lagen (1995:575) mot skatteflykt.

## 7.2 Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten

Som framgår av *kapitel 5* har EU-domstolen successivt utvecklat en allmän rättsprincip som innebär att enskilda inte får missbruka unionsrätten eller åberopa den i bedrägligt syfte.[1425] Denna princip kan, till skillnad från EU:s allmänna rättsprinciper i allmänhet, medföra skyldigheter för enskilda och rättigheter för staterna. EU-domstolen har framhållit att enskilda måste iaktta principen om förbud mot rättsmissbruk, eftersom tillämpningen av unionsbestämmelser inte kan utsträckas till att täcka sådana förfaranden som genomförs i syfte att erhålla förmåner enligt unionsrätten genom bedrägeri eller missbruk.[1426] Principen är ”allmän”, vilket innebär att den kan aktualiseras inom hela unionsrättens tillämpningsområde. Tillämpningen av principen kan dock skifta med hänsyn till den mängd faktiska omständigheter som kan behöva bedömas. Principen är med andra ord flexibel och anpassningsbar till de skilda situationer i vilka den kan tillämpas. Den har sålunda tillämpats när det gäller fri rörlighet för varor,[1427] frihet att tillhandahålla tjänster,[1428] offentlig upphandling av tjänster,[1429] etableringsfrihet,[1430] bolagsrätt,[1431] social trygghet,[1432] transporter,[1433] socialpolitik,[1434] restriktiva åtgärder[1435], mervärdesskatt[1436] och gemensam utrikes- och säkerhetspolitik.[1437] Det kan konstateras att det har funnits en

[1425] Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 70 samt målen C-212/97, Centros, p. 24 och där angiven rättspraxis, C-255/02, Halifax m.fl., p. 68, C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 35, C-251/16, Cussens m.fl., p. 27, och C 356/15, kommissionen/Belgien, p. 99.

[1426] De förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 71. Se, för ett liknande resonemang, C -21/05, Kofoed, p. 38, C-251/16, Cussens m.fl., p. 27, och C-356/15, kommissionen/Belgien, p. 99.

[1427] Mål C-229/83, Association des Centres distributeurs Leclerc och Thouars Distribution, p. 27.

[1428] Mål C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, p. 13.

[1429]Mål C-113/13, Azienda sanitaria locale n. 5 ”Spezzino” m.fl., p. 62.

[1430] Mål C-212/97, Centros, p. 24.

[1431] Mål C-373/97, Diamantis, EU:C:2000:150, p. 33 och C-106/16, Polbud – Wykonawstwo, p. 61–63.

[1432] Målen C-206/94, Paletta, p. 24, C-359/16, Altun m.fl., p. 48, och C-356/15, kommissionen/Belgien, p. 99.

[1433] Mål C-456/04, Agip Petroli, p. 19–25.

[1434] Mål C-423/15, Kratzer, p. 37–41.

[1435] Mål C-72/11, Afrasiabi m.fl., p. 62.

[1436] Mål C-255/02, Halifax m.fl., p. 74.

[1437] Mål C-72/11, Afrasiabi m.fl.

skepsis, framför allt i den skatterättsliga doktrinen, till att det skulle finnas en ”allmän” princip om förbud mot rättsmissbruk som genom att vara just allmän, är tillämplig i alla situationer som omfattas av unionsrättens tillämpningsområde, inklusive direkt beskattning där det saknas EU-rättslig harmonisering. Inom doktrinen har diskussionen om huruvida principen om rättsmissbruk utgör en ”äkta” allmän rättsprincip varit en lång akademisk följetong, både innan domen i Kofoed meddelades 2007, under en period av 12 år därefter och t.o.m efter det att målen *N Luxembourg 1* och *T Danmark och Y Denmark Aps* avgjordes 2019 (se härom under avsnitt 5.5.1).

Denna diskussion anknyter till den diskussion som förts i *kapitel 2* om vad som kännetecknar en allmän rättsprincip. Missbruksprincipen avviker från andra allmänna rättsprinciper genom att den inte ger en enskild en rättighet utan aktualiserar en skyldighet eller tar bort en förmån. Det är alltså inte en rättighetsbärande princip, utan en princip som värnar om rättssystemet effektiva och rättvisa tillämpning. Den påminner därför, i sin funktion, främst om proportionalitetsprincipen, vars syfte är likartat. Proportionalitetsprincipen är dock mindre kontroversiell från ett individuellt rättighetsperspektiv då den i regel skyddar enskilda från oproportionella offentliga ingrepp (se avsnitt 2.6). Rättsmissbruksprincipens systemviktiga karaktär gör dock att EU-domstolen ansett att den kan kvalificeras som en allmän rättsprincip i EU-rätten. Detta bekräftas tydligt i bl.a. målen *N Luxembourg 1* och *T Danmark och Y Denmark Aps*, vilket gör att principens allmängiltiga karaktär numera enligt min mening inte kan ifrågasättas (se avsnitt 5.5.1).

I EU-domstolen rättspraxis anges två allmänna rekvisit för missbruksprincipens tillämpning. Det krävs *dels* att vissa objektiva förhållanden föreligger varav det framgår att målsättningen med en viss unionsbestämmelse inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i unionsbestämmelserna formellt sett har uppfyllts, *dels* en subjektiv faktor, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av unionsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att erhålla den. [1438]

Vid en bedömning om det föreligger missbruk är det därför nödvändigt att göra en sammantagen bedömning av alla aktuella omständigheterna, bl.a. om de ekonomiska aktörerna har utfört rent formella eller konstlade transaktioner som inte är motiverade av ekonomiska eller affärsmässiga skäl, i det

[1438] Se t.ex. C-110/99, Emsland-Stärke, p. 52-53, C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, p. 39, och C-456/12, O. och B., p. 58.

huvudsakliga syftet att uppnå en otillbörlig fördel.[1439] Förekomsten av ”rent” formella eller konstlade transaktioner ska dock inte överdrivas. Att ett bolag är mer än ett s.k. brevlådeföretag och faktiskt har personal, lokaler och utrustning omöjliggör inte att ett sådant upplägg betraktas som konstlat. En bedömning måste görs från fall till fall och kostnaden för att upprätta bolaget bör därvid jämföras med storleken på den skatteförmån som upplägget är avsett att generera. Det som ska avgöras är om det kan anses ekonomiskt rationellt för ett företag att göra en sådan investering i en annan stat i frånvaro av skatteförmånen. EU-domstolen bekräftar enligt min mening detta synsätt i sin dom i målet *T Danmark och Y Denmark Aps* då den anger ”att det kan betraktas som ett konstlat upplägg när en bolagskoncern inte upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, när den har en rent formell struktur och när dess huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål är att uppnå en skattefördel som står i strid med målet eller syftet med den gällande skattelagstiftningen.”[1440]

Principen om förbud mot rättsmissbruk *gäller också utan lagstöd*. Det behöver alltså inte finnas annan (skriven) EU-rätt som talar om att den är tillämplig i en viss situation och inte heller krävs stöd i nationell rätt för att den ska kunna tillämpas inom ramen för den nationella rättsordningen i situationer som omfattas av EU-rättens tillämpningsområde.[1441] Att principen härutöver har kodifierats i flera EU-rättsliga direktiv innebär inte heller att principen (inom respektive direktivs tillämpningsområde) saknar karaktär av allmän rättsprincip. Den allmänna principen fortsätter att gälla som tolkningsgrund till de direktivbestämmelser som genomför den, men den gäller också i sig själv och därmed utan särskilt lagstöd.

Av central betydelse för missbruksprincipen är vidare att den rättsföljd som ett missbruk aktualiserar inte är någon straffrättslig påföljd. Om missbruk konstateras ska de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras så att de förhållanden som skulle förelegat utan missbruk

[1439] Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 98. Se, för ett liknande resonemang målen C-653/11, Newey, p. 47–49, C-155/13, SICES m.fl., p. 33, och C-131/14, Cervati och Malvi p. 47. Jfr också Lenaerts K., The concept of “Abuse of Law” in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, a.a, s. 350.

[1440] Se de förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps, p. 100. Se också skäl 11 till rådets direktiv (EU) 2016/1164 (ATAD) där det anges att vid bedömningen av om ett arrangemang ska betraktas som icke-genuint ska medlemsstaterna kunna beakta ”alla” giltiga ekonomiska skäl, inbegripet finansiell verksamhet.

[1441] De förenade målen C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps.

upprättas. Om t.ex. en skattemyndighet konstaterar fall av missbruk i samband med utövandet av avdragsrätt, kan den alltså retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag begärts, men någon ytterligare sanktion följer inte av missbruksprincipen.[1442] En parallell kan dras till återbetalning av olagligt statligt stöd enligt EU-rätten. Skyldigheten för medlemsstaten att upphäva ett stöd som kommissionen anser är oförenligt med den inre marknaden syftar också till att återställa den situation som förelåg innan stödet gavs.[1443] EU-domstolen har erinrat om att de företag som mottar stöd i princip inte kan ha berättigade förväntningar på att stödet är rättsenligt, dvs. att det enligt domstolen inte föreligger några tillräckligt starka rättssäkerhetsskäl till skydd för den enskilde.[1444] På motsvarande sätt har EU-domstolen uttalat att om det har fastställts att det har förekommit missbruk strider inte skyldigheten att återbetala en förmån som erhållits utan grund mot legalitetsprincipen, utan är helt enkelt en konsekvens av konstaterandet av att det föreligger missbruk.[1445]

## 7.3 Svårigheten att tillämpa ett förbud mot rättsmissbruk i svensk skatterätt

Betydande utrymme har i denna avhandling ägnats åt att försöka förklara principiella förhållanden i den svenska rättskulturen som skiljer sig från EU:s framväxande alleuropeiska rättskultur. Vissa skillnader hänger samman med de olika rättssystemens skilda struktur. I *kapitel 2* konstaterades att *förhållandet mellan skriven och oskriven rätt* är viktigt och skiljer sig åt i olika rättssystem. I ett rättssystem som kontrolleras i detalj av lagstiftaren minskar den oskrivna rättens betydelse, medan den ökar i ett rättssystem där lagstiftaren inte har samma kontroll och handlingskraft, t.ex. pga. politiska låsningar eller begränsade befogenheter. Det är ingen tvekan om att EU:s framförhandlade grundfördrag (som innehåller mer målsättningar än detaljer) och EU-

[1442] En annan sak är att medlemsstaterna inte är förhindrade att tillämpa sanktioner, när de allmänna reglerna mot missbruk är tillämpliga. Se skäl 11 till rådets direktiv (EU) 2016/1164 (ATAD).

[1443] Se målen C-350/93, kommissionen mot Italien, p. 21-22 och C-110/02, kommission mot rådet, p. 42.

[1444] Se målen C-5/89, kommissionen mot Tyskland, p. 14, C-69/95, Spanien mot kommissionen, p. 51, C-24/95, Alcan Deutschland, p. 25 och C-349/17, Eesti Pagar, p. 98.

[1445] Mål C-110/99, Emsland-Stärke, p. 56. Se även målen C-158/08, Pometon, p. 28, mål C-670/11, FranceAgriMer, p. 65 och C-260/14, Județul Neamț, p. 50.

lagstiftarens svårighet att komma överens om entydiga skrivningar, skapar ett behov av kompletteringar i form av oskriven, domarskapt, rätt till vilken hör *de allmänna rättsprinciperna*.

Vidare ökar betydelsen av allmänna rättsprinciper, liksom andra former av oskriven rätt, om lagstiftaren inte förmår hänga med i samhällsutvecklingen. Oskrivna rättsprincipers ställning i ett rättssystem är således inte för evigt given. Deras betydelse kan förändras över tid. I *kapitel 2* konstaterades också att värderingar av mer moralisk art kan influera rättsprinciper, på samma sätt som annan rätt. Förekomsten av oskrivna rättsprinciper gör alltså inte att rätten blir statisk, rättsprincipernas ålder till trots. Tvärtom sätter de ett tämligen flexibelt verktyg i händerna på rättstillämparen för att möta nya rättsliga frågeställningar. Att rättsprinciper är domarskapta gör dock att de tenderar att påverka utgången i enskilda fall på ett sätt som inte helt låter sig förenas med en positivistisk syn på rätten, vilket delvis krockar med den svenska rättskulturen.

I EU-rätten är allmänna rättsprinciper både generella och konstitutionella, vilket gör att de spänner över hela EU-rätten och har, i likhet med grundfördragen, en överordnad konstitutionell ställning. I svensk rätt kan rättsprinciper vara viktiga utgångspunkter för tolkning men det är svårt att tänka sig att de normhierarkiskt har företräde framför lag. Detta innebär att rättsprinciper i regel har haft svårt att vinna erkännande som självständig rättskälla i Sverige. De ses antingen som lagstiftning (om de är kodifierade) eller som delar av prejudikat (om det inte kommer till uttryck i skriven rätt, men har betydelse i rättspraxis). Ett gott exempel på detta är proportionalitetsprincipens ställning i svensk rätt. I en renodlad svensk kontext där varken EU-rätten eller Europakonventionen är tillämplig, kan den numera lagfästa proportionalitetsprincipen vika för annan specialreglering och senare utfärdad lag. I Sverige skapas därför i mötet med EU:s allmänna rättsprinciper en parallell rättslig verklighet där det är viktigt att skilja mellan de delar av den svenska rätten som faller inom och utanför den europeiska rättens tillämpningsområde (se avsnitt 2.8).

Denna rättskulturellt präglade skiljelinjen i synen på oskrivna rättsprinciper i Sverige och EU anser jag innebär att det uppstår särskilda svårigheter för det svenska rättssamhället att välkomna principen om förbud mot rättsmissbruk. Det ska noteras att en ökad acceptans av allmänna rättsprinciper är, som påpekades redan i *kapitel 1*, ofta en nödvändig följd av Europaintegrationen

och problematiken är därför inte unik för Sverige. I flera stater medför detta rättskulturella implikationer.[1446]

Även när det gäller *tolkningstraditioner* inom svensk rätt och EU-rätt kan konstateras att det finns väsentliga skillnader. I *kapitel 3* visar jag hur EU-domstolen vid valet av tolkningstraditioner har inspirerats av den allmänna folkrätten, vilket kan vara en förklaring till att de tolkningsprinciper som läggs till grund vid den EU-rättsliga tillämpningen i allmänhet avviker från de som är tongivande i medlemsländernas rättsordningar. Detta får särskilt stor betydelse i Sverige. I Sverige är nämligen den lagstiftande makten på ett tydligare sätt än i många andra EU-länder överordnad den dömande makten, vilket medför att svenska domstolar generellt sett använder sig av en mer återhållsam tolkningsstil än domstolar i många andra EU-länder. Detta skapar en tydlig kontrast till EU-domstolens åtminstone stundtals fria och starkt ändamålinriktade tolkningsstil. EU-domstolen träder härigenom in i den lagstiftande maktens sfär betydligt oftare än svenska domstolar och har därmed en mer rättsskapande funktion.

Därmed inte sagt att en bokstavstrogen tolkning skulle vara allenarådande i Sverige. I alla rättssystem måste det finnas alternativ till den bokstavstrogna tolkningen och i alla system finns inslag av systematisk tolkning (sammanhanget) och teleologisk tolkning (ändamålet). Det som skiljer systemen åt är i vilken utsträckning rättstillämparen anlitar en systematisk och/eller teleologisk tolkning. Det är ingen tvekan om att det i detta avseende finns betydande förskjutningar i relationen mellan de olika tolkningsmetoderna i svensk rätt och i EU-rätten.

Det kan vidare konstateras att bokstavstrogen tolkning enligt svensk tolkningstradition, åtminstone enligt flertalet företrädare för doktrinen, har ett särskilt starkt genomslag på skatteområdet. EU-domstolen anammar inte här samma återhållsamhet och det sätts inget likhetstecken mellan straffrätt och skatterätt (när det gäller en särskild restriktiv tolkning) som man kan få intryck av att det görs inom den svenska skatterätten (se avsnitt 4.2.6.2 ovan).

Det ska slutligen påpekas att skyddet för rättssäkerhet skiljer sig mellan den svenska rättsordningen och EU-rätten, vilket konstateras i *kapitel 4*. Giltiga rättssäkerhetsanspråk enligt svensk rätt kan därför mycket väl tvingas vika till

[1446] Van Hoecke och Warrington, a.a., s. 519. Se även Van Hoecke, M., The Use of Unwritten Legal Principles by Courts, a.a., s. 248.

förmån för EU-rättens genomslag och enhetliga tillämpning. EU-domstolen gör intresseavvägningar i varje enskilt fall, vilket innebär att den formella aspekten av rättssäkerhet, rättslig förutsebarhet, enbart utgör en aspekt av rättssäkerhet i EU-rätten som alltså måste balanseras mot andra intressen, i synnerhet EU-rättens koherens och likformiga tillämpning i ett europeiskt perspektiv.

Härtill kommer att förutsebarhet även har mindre betydelse som självständigt rättssäkerhetsvärde i EU-rätten pga. denna rättsordnings särskilda, transnationella, natur. Det finns en inneboende brist på klarhet i EU-rätten till följd av ett mycket komplext lagstiftningsförfarande (27 medlemsstater i rådet och ett Europaparlament), vilket tenderar att alstra svårtolkade kompromisser som påverkar tydlighet och precision i regelverket samt 24 språkversioner med anspråk på samma giltighet. Detta gör att den formella rättssäkerheten aldrig kan väga lika tungt som t.ex. i svensk rätt.

När det gäller svensk skatterätt, kan också konstateras att den särskilda omsorg som svensk rätt har ägnat skattskyldigas rättssäkerhet till följd av legalitetsprincipen (ingen skatt utan lag), inte återspeglas på samma sätt i EU-domstolens resonemang där legalitetsprincipen i beskattningshänseende inte ställer upp ett lika långtgående föreskriftkrav. EU-domstolen accepterar att rättssäkerhetsprincipen och legalitetsprincipen hindrar att något annat än en bestämmelses ordalydelse läggs till grund för bedömningen huruvida en enskild har gjord sig skyldig till *skattebrott*. Samma rättsliga trygghet gäller dock inte den som anser sig ha rätt till ett *skatteavdrag* enligt EU-rätten. Ett nekat skatteavdrag har inte karaktären av ett straff eller en påföljd i den mening som avses i artikel 7 i Europakonventionen eller artikel 49 i EU:s rättighetsstadga.[1447] Att vägra tillämpa EU-rätten så som den uttolkats av EU-domstolen med hänvisning till nationellt grundade rättssäkerhets- eller legalitetsskäl saknar därför stöd i EU-domstolens rättspraxis. Inom EU-rättens tillämpningsområde är det EU:s rättssäkerhetsprincip och legalitetsprincip som är tongivande.[1448]

I *kapitel 5* visas vidare att EU-rätten har förändrats över tid och numera fäster betydligt större vikt vid konkurrensneutralitet än reglerings- och skattekonkurrens mellan medlemsländerna. Den fria rörligheten på EU:s inre

[1447] Mål C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, p. 61.

[1448] Som framgått ovan är det EU:s legalitetsprincipen (som grundar sig på samtliga medlemsländers rättstraditioner) som är tillämplig inom EU-rättens tillämpningsområde. Se bl.a. mål C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, p. 41.

marknad förutsätter i viss mån en fungerande konkurrens mellan de nationella rättssystemen. Det är det som är kärnan i principen om ömsesidigt erkännande. Samtidigt innebär dessa nationella skillnader att företag och enskilda individer kan utnyttja ekonomiska fördelar som de finner i vissa länder och anpassa sin ekonomiska verksamhet därefter. EU-domstolen har i flera ärenden fått avgöra var gränsen går mellan laglig regelkonkurrens (som också i vissa sammanhang kan översättas med laglig skatteplanering) och rättsmissbruk.[1449] I ett centralt avgörande rörande direkt beskattning och etableringsrätt, *Cadbury Schweppes*, underströk sålunda EU-domstolen att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet att bekämpa missbruk annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden som består i att *rent konstlade upplägg*, som inte har någon ekonomisk förankring, skapas i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.[1450] Min undersökning visar dock att ett *paradigmskifte* har ägt rum som innebär att utrymmet för tillåten skattekonkurrens och därmed skatteplanering på den inre marknaden har minskat. Detta medför också att rättssäkerhetsskäl inte väger lika tungt i denna form av transnationell affärsverksamhet. Om man med rättssäkerhet menar förutsebarhet i formell mening, vilket kräver en bokstavstrogen tolkning av reglerna, är det uppenbart att skyddet av rättssäkerhet kan leda till rättsmissbruk. Om en bestämmelse tolkas enligt sitt ändamål och inte enligt sin bokstav, är det betydligt svårare, för att inte säga omöjligt, att försvara de kringgående och konstlade upplägg som syftar till att minska beskattningen, även om agerandet inte i formell mening strider mot reglerna (se ovan angående konstlade upplägg och bedömningen av vad som är ekonomiskt rationellt för ett företag, avsnitt 7.2).

Som angavs redan i *kapitel 1* är spänningsförhållandet mellan rättssäkerhet och rättvisa en närmast evig juridisk problemställning som kan kräva grannlaga avvägningar som dessutom kan variera över tid. Hart talar om en gråzon (penumbra) där en bokstavstrogen tolkning inte leder till tillfredsställande resultat. Mot bakgrund av vad som framkommit i de efterföljande kapitlen (2-6) finns nu anledning att något ytterligare beröra denna fråga.

För att uppfylla de krav som ställs på en rättsstat måste en lag vara klar, tydlig, förutsebar och effektiv. Det är emellertid svårt att skriva lagar som uppfyller alla dessa krav, eftersom lagstiftaren inte kan förutse alla tänkbara situationer

[1449] Se mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, p. 37 där det hänvisas till mål C-212/97, Centros, p. 27 och till mål C-167/01, Inspire Art, p. 96.

[1450] C-196/04, Cadbury Schweppes, p. 51.

som den kan vara tillämplig på. Ett värde som ingår i rättsstatsbegreppet är bl.a. en form av frihet som innebär att fysiska och juridiska personer måste veta vilka rättigheter och skyldigheter som åläggs dem och utifrån denna kunskap ha möjlighet vidtaga lämpliga åtgärder.[1451] Häri ingår bl.a. att fritt förfoga över sina ekonomiska förehavanden så att så lite skatt som möjligt betalas. Om lagstiftning är vag är det naturligtvis svårt att förutse om ens handlande faller inom eller utom dess tillämpningsområde. Det är därför mycket lättare att kringgå en klar och tydlig bestämmelse än en vagare utformad bestämmelse,[1452] såsom en generalklausul mot skatteflykt (GAAR) eller, i ännu högre grad, en allmän rättsprincip som förbudet mot rättsmissbruk.

De olika synsätt som står mot varandra när det gäller generella skatteflyktsklausuler motsvarar alltså dem som gör sig gällande vid rättsmissbruk. Antingen förespråkas legalitet och rättssäkerhet eller rättvisa (ang. användningen av begreppet rättvisa se avsnitt 1.6). Att kritisera skatteflyktsklausuler för att de är vaga är därför ett enögt betraktelsesätt. Tanken är just att de ska vara tillräckligt omfattande för att täcka även på förhand ej identifierade fall. Rättssäkerhet är därför inte den enda värdemätaren för det syfte som en skatteflyktsklausul är avsedd att uppnå, utan dess effektivitet, även i avskräckande mening, måste vägas in.[1453] Detta står i stark kontrast till hur regler brukar betraktas och utvärderas. Generellt sett är vagt utformade regler och principer inte förutsebara och anses därmed inte effektiva, men när det gäller en GAAR eller den allmänna missbruksprincipen bidrar vagheten till en effektiv och avsedd tillämpning, vilket naturligtvis kan tyckas vara paradoxalt.[1454]

Detta får också till följd att om en GAAR eller principen om rättsmissbruk betraktas som ineffektiv beror detta inte i huvudsak på att skattesubjekten inte

[1451] Se Hayek F. A., The Constitution of Liberty, a.a., s. 142. Se även Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a., s. 32.

[1452] Se t. ex. Freedman, J, Defining Taxpayer Responsibility, a.a., Freedman J., Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited, British Tax Review 2010, s. 717-736 och Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a., s. 33.

[1453] Se Freedman, J., Defining Taxpayer Responsibility, a.a., s. 346, Zimmer, In Defence of General Anti-Avoidance Rules, a.a. och Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a., s. 41.

[1454] Se Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a., s. 37-38.

är ordentligt informerade, utan snarare på att domstolarna väljer att inte tillämpa dem i någon större utsträckning.[1455]

Skälet till att domstolarna har svårigheter i att tillämpa sådana regler är värnandet av legalitet och rättssäkerhet.[1456] Som framkommit tidigare tas framför allt i straffrätten stor hänsyn till legalitet och rättssäkerhet. Samma hänsyn till legalitet och rättssäkerhet kan dock inte anses nödvändigt när det gäller de regler som styr företags beteende på EU:s inre marknad, inte heller då det handlar om företagsbeskattning.[1457]
Hart anförde:

> "If a penumbra of uncertainty must surround all legal rules, then their application to specific cases in the penumbral area cannot be a matter of logical deduction, and so deductive reasoning, which for generations has been cherished as the very perfection of human reasoning, cannot serve as a model for what judges, or indeed anyone, should do in bringing particular cases under general rules. In this area men cannot live by deduction alone. And it follows that if legal arguments and legal decisions of penumbral questions are to be rational, their rationality must lie in something other than a logical relation to premises. So if it is rational or "sound" to argue and to decide that for the purposes of this rule an airplane is not a vehicle, this argument must be sound or rational without being logically conclusive. What is it then that makes such decisions correct or at least better than alternative decisions? Again, it seems true to say that the criterion which makes a decision sound in such cases is some

[1455] Se bl.a. Prebble, R och Prebble, J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a, s. 38, Tjernberg & Newman Herman, a.a., s. 158-167, s. 16.

[1456] Det kan diskuteras om förutsebarheten av skattekonsekvenser är lika skyddsvärd för alla transaktioner som förekommer och även ska gälla fullt ut för de olika skatteplaneringsarrangemang som skattekonsultbyråerna föreslår för sina klienter. Zimmer hänvisar i sin artikel, In Defence of General Anti-Avoidance Rules, a.a., i detta sammanhang till Magnus Aarbakkes uttalande om att det är mer vanligt att det är skattekonsulter som kräver förutsebarhet för denna typ av arrangemang som de säljer till sina klienter än att vanliga företagare gör det. Vidare frågar Aarbakke sig om det ligger i rättssystemets och särskilt domstolarnas intresse att stödja utvecklingen och marknadsföringen av sådana tjänster. Zimmer påpekar för sin egen del att de som försöker använda sig av arrangemang som ligger på gränsen för vad som anses godtagbar skatteplanering inte bör bli förvånade om de hamnar på fel sida av lagen. Se också Christensen J., Do they do evil?, a.a., s. 75.

[1457] Jfr för motsvarande resonemang, Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a, s. 41-42.

> concept of what the law ought to be; it is easy to slide from that into saying that it must be a moral judgment about what law ought to be."[1458]

Förbudet mot rättsmissbruk är emellertid inte ett mandat för fritt moraliserande i rättsliga instanser. Vid rättsmissbruk utnyttjas lagens formbundenhet (formality of the law) och härigenom utnyttjas de värden som rättsstatsprincipen står för, istället för att dessa värden i grunden respekteras. Som alla principer kan rättslig förutsebarhet behöva stå tillbaka för andra bevekelsegrunder och allmänna skatteflyktsklausuler eller rättsmissbruksprincipen kan vara ett sådant konkurrerande värde.[1459] Som påpekas av Rebecca och John Prebble sätter skattskyldiga som undandrar sig skatt medvetet andra skattskyldiga i en relativt sämre situation, eftersom det totala upptaget av skatt minskar.[1460] Alla skattesubjekt som befinner sig i samma position bör också beskattas på samma sätt.[1461] Härtill kommer det övergripande intresset att tillse att rätt form av komparativa fördelar blir styrande för affärsbeslut på EU:s inre marknad. Som framgår av *kapitel 5* är det idag dominerande synsättet i EU-rätten att personer och företag inte bör fatta kommersiella beslut uteslutande (eller huvudsakligen) av skatteskäl. De affärsmässiga besluten på EU:s inre marknad ska grundas på andra konkurrensbetingelser.[1462]

Förbudet mot rättsmissbruk kan mot denna bakgrund ses som *en kompromiss mellan olika tolkningstraditioner* för att förhindra att beslutade regler leder till oönskade resultat. Likheten är stor mellan en allmän rättsprincip, som den som har utvecklats av EU-domstolen när det gäller förbud mot rättsmissbruk, och de allmänna och mer specifika generalklausuler mot skatteflykt och annat

---

[1458] Hart H.L.A, Positivism and the Separation of Law and Morals, Harvard Law Review 1958, s. 593-629, s. 593, s. 607-608.

[1459] Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a, s. 45. Se också Krygier som anser att rule of law, där rättssäkerhet i bemärkelsen förutsebarhet ingår, inte är "the only game in town". "Where other values conflict with it, they need to be taken into account, and compromises in pursuit of one or another might be necessary." Krygier, False Dichotomies, True Perplexities, and the Rule of Law, a.a. Hämtat från https://escholarship.org/uc/item/2c73f0sz.

[1460] Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?,a.a, s. 43. Se också OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en, s. 8.

[1461] Prebble R och Prebble J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, a.a., s. 38.

[1462] Ibid., s. 39.

skatteundandragande som EU har beslutat om på senare år. De rekvisit som domstolen i sin rättspraxis utformar som grund för att bedöma om rättsmissbruk föreligger och som mer eller mindre ordagrant har skrivits om till anti-missbruksklausuler i EU-rättsliga direktiv på skatteområdet, utgör alltså en, om än en vagt formulerad, regel. Denna tar mer hänsyn till rättssäkerheten än vad en fri, teleologiskt inriktad, tolkning skulle göra. Samtidigt kan som framgått inte krävas att denna domarskapade anti-missbruksregel uppfyller samma krav på förutsebarhet som regler i allmänhet. Den är, som EU-domstolen är noga med att påpeka, en allmän rättsprincip (kodifierad eller ej) och den måste vara tillräckligt bred och flexibel för att täcka alla tänkbara fall av rättsmissbruk där det kan konstateras att lagstiftningens syfte kringgås på ett otillbörligt sätt.

Sammantaget innebär dock detta en nedtoning av den formella rättssäkerheten för att kunna säkerställa rättvisa konkurrensvillkor. Detta är en utveckling som inte bör vara chockerande för näringslivet. En jämförelse kan göras med den konkurrenslagstiftning som har växt fram under senare delen av 1900-talet i Europa och dessförinnan i USA. Konkurrenslagstiftningen med sina förbud mot kartellbildning och missbruk av marknadsmakt,[1463] liksom mot konkurrensskadliga företagsförvärv[1464] präglas som nämnts inte av en särskilt hög grad av förutsebarhet (se avsnitt 5.8). Att förbudet mot rättsmissbruk blir allmänt tillämpligt inom ramen för framför allt internationell företagsbeskattning innebär sålunda att även dessa konkurrensaspekter omfattas av något som kan betraktas som ”marknadsmoral”.

## 7.4 Rättsliga förutsättningar för en EU-konform tillämpning av förbudet mot rättsmissbruk i svensk skatterätt

I *kapitel 6* visas att framväxten av den svenska skatteflyktslagen präglas av en lagpositivistisk syn på den svenska rätten där motviljan historiskt har varit stor att ge domstolar utrymme att med stöd av en teleologiskt orienterad tolkning bedöma förekomsten av skatteflykt i enskilda fall. Samma återhållsamhet finns i förhållande till att formulera rekvisit med generell räckvidd i

[1463] Se artiklarna 101 och 102 FEUF.

[1464] Jfr rådets förordning (EG) nr 139/2004 om kontroll av företagskoncentrationer.

lagstiftningen.[1465] Detta kapitel bekräftar därmed de svenska rättskulturella förhållanden som framkommit i kapitel 2, 3 och 4. En oro tycks finnas att en friare tillämpning i domstol skulle föranleda ställningstaganden som innefattar värderingar av moralisk karaktär.[1466] Istället präglas den svenska rättsutvecklingen av högt ställda krav på legalitet och rättssäkerhet även vid åtgärder mot skatteflykt. Mot denna bakgrund har även själva formuleringen av rekvisiten i den svenska skatteflyktslagen varit en grannlaga uppgift för lagstiftaren. Många utredningar har tillsats och många omformuleringar av skatteflyktslagens rekvisit har skett genom åren, utan att det praktiska resultatet av lagens tillämpning verkar ha uppfattats som tillfredsställande. Det är också tydligt att Sverige har valt sin egen väg. Andra länders anti-missbruksklausuler har avvisats som olämpliga i ett svenskt perspektiv och den utveckling som har skett i EU-domstolens rättspraxis tycks helt ha ignorerats. Begrepp som rättsmissbruk och även konstruktioner kring ”konstlade upplägg” har inte ansetts höra hämma i den svenska lagtexten.[1467]

För att det paradigmskifte som skett internationellt och i synnerhet inom EU när det gäller det nu mer begränsade utrymmet för acceptabel skatteplanering, bör emellertid skatteflyktslagen skrivas om och ges ett innehåll som skiljer sig från vad som historiskt har gällt. Det får anses betecknande för den svenska rättskulturen, åtminstone vad gäller skatterätten, att det förs en i hög grad bokstavsinriktad diskussion också när det gäller rekvisiten i en generalklausul mot skatteflykt. Generalklausuler ska som nämnts, på motsvarande sätt som allmänna rättsprinciper, ha ett brett tillämpningsområde och ge myndigheter och domstolar möjlighet att pröva varje fall individuellt. Tanken är inte att det i en klausul som ska förhindra kringgåenden av det skatterättsliga reglerna ska öppna sig nya möjligheter till kringgående på grund av att rekvisiten i klausulen är för preciserade (eller tolkas för snävt) för att täcka de fall som är tänkta att täckas. Den svenska debatten ger intryck av att man aldrig velat erkänna att införandet av en generalklausul mot skatteflykt i sig behöver innebära minskad rättssäkerhet i formell mening (se avsnitt 6.11). Min uppfattning är dock att en sådan klausul bör, på samma sätt som rättsmissbruksprincipen inom EU, utgöra en kompromiss mellan olika hänsyn där den skattskyldiges intresse av rättssäkerhet i viss utsträckning måste stå

[1465] Se t.ex. SOU 1963:52, s. 97.

[1466] Se t.ex. SOU 1975:77, s. 62.

[1467] Se t.ex. prop. 1980/81:17 med förslag till skatteflykt, m.m., s. 88.

tillbaka till förmån för bl.a. samhällets intresse av rättvis beskattning och rättvisa konkurrensvillkor för företag.[1468]

Tolkningen av skatteflyktslagen har hittills uppenbarligen präglats av den rättsliga omgivning eller kultur som utmärker den svenska skatterätten, vilket i hög grad handlat om en tolkning med högt ställda krav på rättssäkerhet och legalitet.

EU (med svensk medverkan) har nu tagit ansvar för att säkerställa att alla EU-länder har nationella anti-missbruksklausuler i sin nationella lagstiftning, framför allt genom ATAD. EU-rätten kräver dessutom, i jämförelse med svenska förhållanden, en vidare tolkning av vad som utgör skatteflykt, vilket, mot bakgrund av det nyss sagda, kan förmodas stöta på svårigheter i den svenska tillämpningen (rättskulturen). Med Tuoris terminologi kan här påpekas att skatteflyktslagen, särskilt i sin nya EU-rättsliga kontext, befinner sig på ytskiktet i den svenska rätten och att det sannolikt kommer att ta tid innan en EU-konform tolkning av den tränger in i de andra djupare skikten, rättskulturen och djupstrukturen, som är betydligt mer trögrörligare.[1469] Att skatteflyktslagen genom ett riksdagsbeslut anses införliva bl.a. artikel 6 i ATAD innebär knappast en automatisk förändring av den underliggande rättskulturen.[1470]

Det skulle helt klart vara att föredra, från det perspektivet, att skatteflyktslagen (som bör omarbetas och återspegla de EU-gemensamma rekvisiten) dessutom kan tillämpas direkt av Skatteverket, för att på det sättet driva på en EU-konform tolkning och tillämpning. Det är för övrigt högst tveksamt om nuvarande instansordning, som hindrar Skatteverket att självständigt tillämpa lagen, är förenlig med EU-rätten (se avsnitt 6.13 ovan).

---

[1468] Samma tankar kommer också till uttryck på s. 2 i kommissionen meddelande - En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling (COM 2015, 302, final). Häri anges att det faktum att vissa lönsamma multinationella företag verkar betala mycket lite skatt i proportion till sina intäkter, medan många medborgare drabbas hårt av skatteomläggningar, har vållat allmänt missnöje. Detta intryck av bristande rättvisa hotar enligt kommissionen samhällsfördraget mellan myndigheter och medborgare, och kan också inverka på den allmänna efterlevnaden av skatteregler. Det finns därmed ett angeläget behov att utmana sådant missbruk av företagsbeskattningen och att se över skattereglerna för att mer effektivt hantera aggressiv skatteplanering.” Se även i doktrinen t. ex Brooks N., The role of Judges, Tax avoidance and the rule of law, IBFD Publication, 1997, s. 93-129, s. 96.

[1469] Se avsnitt 1.8.3 ovan och Tuori, Critical Legal Positivism, a.a., s. 150.

[1470] Jfr Sunde J., Managing the Unmanageable – An Essay Concerning Legal Culture as an Analytical Tool, a.a., s. 17.

Till saken hör vidare att den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk, som underbygger ATAD inom hela direktivets tillämpningsområde, dvs. även i inhemska situationer som omfattas av direktivet, är direkt tillämplig och har direkt effekt i de nationella rättssystemen. Skatteverket kan därför i dagsläget inte vara förhindrat att använda den allmänna principen direkt och därmed saknas tidigare skäl mot att verket ska fungera som första instans när det gäller tillämpningen av skatteflyktslagen.

Tillämpningen av den allmänna unionsrättsliga principen om rättsmissbruk, mot bakgrund av den rättspraxis som utvecklats av EU-domstolen, är rimligen svårare att förutse i ett svenskt perspektiv än en EU-konform tolkning av skatteflyktslagen. En tillämpning av den allmänna principen får därför anses innebära en större inskränkning av rättssäkerheten och den enskildes möjlighet att kunna bedöma utfallet av olika rättshandlingar än skatteflyktslagen. I ett sådant utgångsläge bör den försvenskade varianten av rättsmissbruksprincipen i skatteflyktslagen (som samtidigt ska tolkas EU-konformt i alla situationer då EU-rätten är tillämplig) vara ett bättre verktyg att använda och utveckla i praxis, för såväl Skatteverket som domstolarna, än den unionsrättsliga principen i rå form. Skatteflyktslagen skulle dock, i detta perspektiv, som tidigare påpekats, vinna på en betydligt högre grad av begreppsmässig överensstämmelse med de EU-gemensamma rekvisiten, eftersom det är genom tolkning av de senare som EU-domstolen ger konkret vägledning i sin rättspraxis. Huruvida svenska domstolar kommer att lyckas att uppnå det resultat som åsyftas med de EU-rättsliga missbruksklausulerna och den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk är omöjligt att svara på med säkerhet. Det är en fråga vars svar framtiden får utvisa. Jag anser dock att varken de svenska domstolarna eller Skatteverket har givits betryggande rättsliga förutsättningar för att säkerställa ett sådant EU-konformt resultat (se särskilt avsnitt 6.12). Min bedömning är därför att sannolikheten är hög för att missbruk och skatteflykt får en annan innebörd i den svenska rättstillämpningen än den avsedda EU-gemensamma. Att luta sig mot möjligheten till EU-konform tolkning i själva införlivandesituationen, som i detta fall dessutom uppenbarligen kan motverkas av *contra legem*-resonemang (se särskilt avsnitt 6.14), är för övrigt inte ett korrekt genomförande av de unionsrättsliga anti-missbruksklausulerna. Direktivkonform tolkning ska användas för att korrigera mindre misstag som uppstått vid genomförandet av ett direktiv i nationell rätt, inte som ursäkt för att inte fullt ut eller på ett korrekt sätt genomföra ett direktiv vid tiden för införlivandet. Jag anser därför att det behövs en ny EU-anpassad skatteflyktslag.

# Summary

This dissertation concerns a legal development that is currently taking place in Sweden due to its membership in the European Union (EU). It analyses the impact of the EU legal principle on abuse of law (the abuse principle). This principle has been developed gradually under long time in EU law and clarifying rulings from the Court of Justice of the European Union (CJEU) on the general nature of the principle, have been decided fairly recently. To ensure the uniform application of the general principle of abuse of law throughout the EU in the area of direct taxation, the EU Council of Ministers has codified the principle in several EU Directives. This can, in particular, bee seen in Article 6 of Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (ATAD).[1471]

The principle of abuse of law originates in Roman law and is legally present in the legal culture in several EU Member States, but not in Sweden. The abuse principle has recently gained particular importance in the EU in the field of tax law, where it is used to set a boundary between, on the one hand, what constitutes a legal exploitation of the opportunities offered by the EU's internal market rules and, on the other hand, what is an artificial unauthorized use (abuse) of these opportunities – the main objective being to avoid paying tax. In Sweden, the corresponding issue in a national context is dealt with through a ban on tax evasion in the Tax Evasion Act (1995: 575), which is, however, based on a different underlying legal rationality (ratio legis). As the title of this dissertation states, regulating tax avoidance is often a matter of balancing different values against each other in both EU law and the Swedish legal system – legal certainty vs justice (or fairness). It is demonstrated in the thesis that this trade-off differs in different legal cultures and that this explains the fact that it can be difficult to achieve an EU-compliant application of the principle of abuse of law in Sweden, both in the form of a generally applicable legal principle and in a codified form in the area of tax law (Article 6 in ATAD). This dissertation answers three research questions:

[1471] OJ L 193, p. 1–14.

1. What is the status and function of the prohibition of abuse of law in the current EU legal system?

2. What legal cultural traditions may explain that the EU principle on abuse of law is difficult to apply within the framework of Swedish tax law?

3. Are there legal pre-conditions in Sweden which are sufficient in order to achieve an EU-compliant application of the prohibition of abuse of law in Swedish tax law?

*Chapter 1* describes the subject of the thesis in general terms. The main purpose is explained and research questions and methods are outlined, as well as the limitations which are deemed necessary. The subject is briefly presented with a focus on why it is considered topical and the prohibition on abuse of law is put into a historical perspective through a description of the principle's function in Roman law. The specific features of EU law are also briefly presented, including the importance of the principle of abuse of law in the EU legal system. The tension between legal certainty and justice/fairness, which is a recurring theme in the thesis, is also discussed.

*Chapter 2* states that in EU law, principles of general law have both a general application and a constitutional character, which means that they have a potential relevance in the entire area of EU law and, like the fundamental Treaties, have an overriding constitutional position. In Swedish law, legal principles can be important elements for interpretation, but they do not take precedence over written law. This entails that legal principles in general have difficulty to gain recognition as an independent source of law in Sweden. They are seen either as legislation (if they are codified) or as parts of precedents (if they are not expressed in written law, but are possible to identify in case law). This dividing line in terms of legal-cultural in Sweden and the EU makes it particularly difficult for the Swedish legal society to welcome the general EU principle on abuse of law.

*Chapter 3* demonstrates that there are also significant differences in the legal traditions when it comes to the interpretation of Swedish domestic law and EU law. The CJEU has been inspired by international law when developing the interpretation methods in EU law which may explain why the principles of interpretation used in EU law to a large extent differ from those that prevail in the legal systems of the Member States. This is particularly significant in Sweden, where the legislative branch is, in a clearer way than in many other

EU countries, superior to the judicial branch. This implies that Swedish courts generally use a more restrained style of interpretation than courts in many other EU Member States, putting more focus on the written text than the objectives behind it. This creates a clear contrast to the interpretation style of the CJEU employing at least sometimes a relatively free and teleological interpretation. The CJEU thereby enters the sphere of the legislature more often than Swedish courts and thus has a stronger law-making function.

*Chapter 4* points out that the protection of legal certainty differs between the Swedish legal system and EU law. Valid legal certainty claims under Swedish law may therefore have to give way in favour of a uniform application of EU law. The CJEU balances interests in every individual case, which signifies that the formal aspect of legal certainty (foreseeability), is only one aspect of legal certainty in EU law which can be balanced against other interests, in particular the coherence and uniform application of EU law in a wider European perspective. With regard to Swedish tax law, it is emphasized that the special care that Swedish law invests in taxpayers' legal certainty as a result of the principle of legality (no tax without law), is not reflected in the same way in the case law of the CJEU.

*Chapter 5* shows that EU law has changed over time and now attaches much greater importance to competitive neutrality (a level playing field) than regulatory and tax competition between Member States. Free movement in the EU internal market presupposes, to some extent, effective competition between national legal systems. This is the core of the principle of mutual recognition. At the same time, these national differences entail that companies and individuals can take advantage of economic benefits that they find in certain countries and adapt their economic activities accordingly. The CJEU has in several cases been asked to decide where the line should be drawn between regulatory competition and abuse of law. Thus, in a key ruling on direct taxation and the right of establishment, *Cadbury Schweppes*, the CJEU emphasized that a restriction on the freedom of establishment cannot be justified by the need to combat abuse of law, unless the specific objective of such a restriction is to prevent conduct involving the creation of wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities carried out on national territory.[1472] This dissertation suggests that a paradigm shift now has taken place, which means that the scope for permitted tax competition and

[1472] Case C-196/04, Cadbury Schweppes, para 55.

thus tax planning in the internal market has decreased. This is illustrated by the adoption of ATAD and the recent case law of the CJEU in e.g. the cases *N Luxembourg 1* and *T Danmark and Y Denmark Aps*.[1473]

*Chapter 6* argues that the Swedish Tax Evasion Act should be revised to reflect the common development in the EU regarding the prohibition on abuse of law. In addition, it should be possible for the Swedish Tax Authority to apply this law directly, in order to facilitate an EU-compliant interpretation and application of the underlying general principle of abuse of law. Whether Swedish courts, in the light of the current Swedish legal situation, will succeed in achieving the result intended by the prohibition of abuse of law in EU law is impossible to answer with certainty. This is a question for the future.

The dissertation concludes that neither the Swedish courts nor the Swedish Tax Authority have been given legal pre-conditions which are sufficient to ensure an EU-compliant result. It is therefore submitted that it is highly likely that the legal concepts of abuse of law and tax avoidance will be interpreted and applied differently in Swedish law than intended in the common EU law. Therefore, it is suggested that a new EU-adapted tax evasion act is needed in Sweden.

[1473] Joined cases C-115, 118,119 and 299/16, N Luxembourg 1 m.fl. and C-116/16 och C-117/16, T Danmark och Y Denmark Aps.

# Källförteckning

## I. Offentligt tryck: Sverige

*i. Propositioner*


Proposition 1933:171 till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av 38 § 1 mom. samt 61 och 66 §§ kommunalskattelagen den 28 september 1928 m.m.

Proposition 1965:129 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.

Proposition nr 85 år 1966 till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m.m.

Proposition 1972:20 med förslag till förordning om ändring i förordningen (1971:50) om särskilt investeringsavdrag som innehåller bestämmelser om att investeringsavdrag begränsas för fysiska personer.

Proposition 1972:96 med förslag till lag om ändring i kommunal-skattelagen (1928: 370) som innehåller bestämmelser om skärpt realisationsvinstbeskattning vid överlåtelser av aktier eller andelar i s.k. vinstbolag.

Proposition 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning.

Proposition 1975/76:81 med förslag om ändring i lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område, m.m.

Proposition 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.

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

Proposition 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.

Proposition 1992/93:127 om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst.

proposition 1993/94:130 Ändringar i Brottsbalken m.m.

Proposition 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattning.

Proposition 1994/95:52 Beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, m.m.

Proposition 1994/95:209, Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Proposition 1995/96:121 Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Proposition 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning.
Propositionen 2015/16:14, Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt.
proposition 2017/18:296, Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

### *ii. Statens offentliga utredningar m.m.*

SOU 1931:40, Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.
SOU 1946:79, Betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen samt angående kvarlåtenskapsskatt m.m.
SOU 1963:52 om åtgärder mot skatteflykt – Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté.
SOU 1972:15, Ny regeringsform Ny riksdagsordning.
SOU 1974:83, Generalklausul i förmögenhetsrätten.
SOU 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul.
SOU 1978:34, Förstärkt skydd för fri- och rättigheter.
SOU 1989:81, Ny generalklausul mot skatteflykt, Betänkande av skatteflyktsutredning 1989.
SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen.
SOU 1996:44, Översyn av skatteflyktslagen – Reformerat förhandsbesked.
Departementspromemorian (DsB 1978:6) Lag mot skatteflykt.

## II. Offentligt tryck: EU

*Bindande rättsakter*

Rådets förordning nr 1 om vilka språk som skall användas i Europeiska ekonomiska gemenskapen, EGT L 17, 06/10/1958 s. 385–386; svensk specialutgåva område 1 volym 1, s. 14. Senast ändrad genom rådets förordning (EU) nr 517/2013, EUT L 158, 10/6/2013, s. 1-3.
Rådets förordning (EEG) nr 1191/69 av den 26 juni 1969 om medlemsstaternas åtgärder i fråga om allmän trafikplikt på järnväg, väg och inre vattenvägar (EGT L 156, s. 1, svensk specialutgåva, område 7, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets förordning (EEG) nr 1893/91 av den 20 juni 1991 (EGT L 169, s. 1, svensk specialutgåva, område 7, volym 4, s. 17).
Kommissionens förordning (EEG) nr 2730/79 av den 29 november 1979 om gemensamma detaljbestämmelser för tillämpningen av systemet med exportbidrag för jordbruksprodukter, EGT L 317, 12.12.1979, s. 1–16, upphävd.

Rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 av den 18 december 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, EGT L 312, 23.12.1995, s. 1–4.

Rådets förordning (EG) nr 44/2001 av den 22 december 2000 om domstols behörighet och om erkännande och verkställighet av domar på privaträttens område, EGT L 12, 2001, s. 1-23, upphävd.

Rådets förordning (EG) nr 139/2004 av den 20 januari 2004 om kontroll av företagskoncentrationer, EUT nr L 24, 29/1/2004, s. 1-22.

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1094/2010 av den 24 november 2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/79/EG, EUT L 331, 15.12.2010, s. 48-83.

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1093/2010 av den 24 november 2010 om inrättande av en europeisk tillsynsmyndighet (Europeiska bankmyndigheten), om ändring av beslut nr 716/2009/EG och om upphävande av kommissionens beslut 2009/78/EG, EUT L 331, 15.12.2010, s. 12-47.

Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT L 248, 24.9.2015, s. 9–29.

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/794 av den 11 maj 2016 om Europeiska unionens byrå för samarbete inom brottsbekämpning (Europol) och om ersättande och upphävande av rådets beslut 2009/371/RIF, 2009/934/RIF, 2009/935/RIF, 2009/936/RIF och 2009/968/RIF, EUT L 135, 24.5.2016, s. 53-114.

Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, EGT L 249, s. 25, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, EGT L 156, s. 23-24, upphävd.

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18). Rådets direktiv 2000/78/EG av den 27 november 2000 om inrättande av en allmän ram för likabehandling i arbetslivet, EUT nr L 303, 02/12/2000, s. 16-22.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/88/EG av den 4 november 2003 om arbetstidens förläggning i vissa avseenden, EUT L 299, 18/11/2003, s. 9-19.

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, EGT L 225, 20/08/1990, s. 1-5 (upphävt).

Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EGT L 225, 20/08/1990, s. 6-9, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25 (upphävt).

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, EUT L 157, 26.6.2003, s. 49–54.

Rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT L 7, 2003, s. 41.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/38/EG av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG, EUT L 158, 30/4/2004, s. 77-123.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/48/EG av den 18 juni 2009 om leksakers säkerhet, EUT nr L 170, s. 1.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/24/EG av den 15 mars 2006 om lagring av uppgifter som genererats eller behandlats i samband med tillhandahållande av allmänt tillgängliga elektroniska kommunikationstjänster eller allmänna kommunikationsnät och om ändring av direktiv 2002/58/EG, EUT L 105, 13.4.2006, s. 54–63.

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version), EUT L 310, 25.11.2009, p. 34–46.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/67/EU av den 15 maj 2014 om tillämpning av direktiv 96/71/EG om utstationering av arbetstagare i samband med tillhandahållande av tjänster och om ändring av förordning (EU) nr 1024/2012 om administrativt samarbete genom informationssystemet för den inre marknaden (IMI-förordningen), EUT L 159, s. 11-31.

Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater EUT L 21, 28.1.2015, s. 1-3.

Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer, EUT L 144, 7/6/2017, s. 1–11.

*Icke bindande rättsakter m.m.*

Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, COM (2013) 814 final, s. 1-11.

Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, COM (2016) 26 final, s. 1-38.

Meddelande från kommissionen – En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, COM (2012) 722 final.

Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU), EUT L 338, s. 41–43.

Europaparlamentets resolution av den 21 maj 2013 om bekämpning av skattebedrägeri, skatteundandragande och skatteparadis (2013/2060(INI)), EUT C 55, s. 7.

Meddelande från kommissionen – En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, COM (2015) 302 final.

Europaparlamentets resolution av den 16 februari 2017 om att förbättra Europeiska unionens funktionssätt genom att utnyttja Lissabonfördragets potential (2014/2249 (INI)), EUT 2018 C 252.

Kommissionens meddelande – En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling, COM (2015) 302.

Meddelande från kommissionen – En extern strategi för effektiv beskattning, COM (2016) 24 final.

Meddelande från kommissionen – Handlingsplan för statligt stöd – Mindre men bättre riktat statligt stöd : en plan för reform av det statliga stödet 2005 - 2009 COM (2005) 107 final.

Rapport från kommissionen – Årsrapport 2016 om förbindelserna mellan Europeiska kommissionen och de nationella parlamenten, COM (2017) 601 final.

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

Europaparlamentets rekommendation av den 13 december 2017 till rådet och kommissionen som uppföljning av undersökningen om penningtvätt, skatteundandragande och skatteflykt (2016/3044 (RSP)).

Meddelande från kommissionen – Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik, COM (2019) 8 final.

Meddelande från kommissionen – Ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s energi- och klimatpolitik, COM (2019) 177 final.

## III. Offentligt tryck: OECD

OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, DOI:https://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en.

OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf

## IV. Rättsfall

*i. Domar från svenska domstolar*

*Högsta domstolen*

NJA 1917:63
NJA 1921:5
NJA 1978 s. 452
NJA 1980 s. 743
NJA 2005 s. 805
NJA 2015 s. 1072
NJA 2016 s. 3
NJA 2019 s. 23
NJA 2019 s. 504

*Högsta förvaltningsdomstolen (fd Regeringsrätten)*

RÅ 1953 ref 10
RÅ 1992 ref. 76
RÅ 1993 ref. 57
RÅ 1994 ref. 31
RÅ 1995 not 83
RÅ 1997 ref. 18
RÅ 1997 ref. 54
RÅ 1999 ref. 62
RÅ 2001 ref 5
RÅ 2005 ref. 3
HFD 2011 ref. 42
HFD 2011 ref. 79
HFD 2012 ref 20
HFD 2012 not 30
HFD 2012 not 48

HFD 2013 ref 12
HFD 2015 ref. 78
HFD 2017 not 32

### *ii. Domar från EU-domstolen*

C-7/56 och C-3/57 – C-7/57, Algera m.fl. mot Assemblée commune, EU:C:1957:7.

C-42/59 och 49/59, Snupat/Höga myndigheten, EU:C:1961:5.

C-43/59, C-45/59 och C-48/59, Von Lachmüller m.fl. mot Europeiska gemenskapernas kommission, EU:C:1960:37.

C-44/59, Fiddelaar mot Europeiska gemenskapernas kommission, EU:C:1960:47.

C-6/60, Humblet mot Belgiska staten, EU:C:1960:48.

C-14, 16, 17, 20, 24, 26 och 27/60 samt 1/61, Meroni & Co. m.fl. mot Höga myndigheten, EU:C:1961:16.

C-14/61, Koninklijke Nederlandsche Hoogovens en Staalfabrieken mot Höga myndigheten, EU:C:1962:19.

C-26/62 Van Gend & Loos mot Administratie der belastingen, EU:C:1963:1.

C-6/64, Costa mot E.N.E.L., EU:C:1964:66.

C-29/69, Stauder mot Stadt Ulm, EU:C:1969:57.

C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, EU:C:1970:114.

C-6/71, Rheinmühlen Düsseldorf mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, EU:C:1971:100.

C-33/74, Van Binsbergen, EU:C:1974:131.

C-127/75, Bobie Getränkevertrieb, EU:C:1976:95

C-28/76, Milac mot Hauptzollamt Freiburg, EU:C:1976:144.

C-45/76, Comet BV mot Produktschap voor Siergewassen, EU:C:1976:191.

C-65/76, Marcel Derycke, EU:C:1977:7.

C-85/76, Hoffmann-La Roche/kommissionen, EU:C:1979:36.

C-125/76, Cremer mot BALM, EU:C:1977:148.

C-115/78, Knoors mot Staatssecretaris van Economische Zaken, EU:C:1979:31.

C-120/78, Rewe mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon), EU:C:1979:42.

C-230/78, Eridania mot Ministry for Agriculture and Forestry EU:C:1979:216.

C-67/79, Fellinger, EU:C:1980:23.

C-155/79, AM & S mot kommissionen, EU:C:1982:157.

C-804/79, kommissionen mot Förenade kungariket, EU:C:1981:93.

C-59 och C-129/80, Mariette Turner mot kommissionen, EU:C:1981:170.

C-66/80, International Chemical Corporation mot Amministrazione delle fianze dello Stato, EU:C:1981:102.

C-169/80, Gondrand Frères, EU:C:1981:171.

C-250/80, Schumacher, EU:C:1981:246.

C-8/81, Becker, EU:C:1982:7.

C-15/81, Schul, EU:C:1982:135.

C-44/81, Tyskland mot kommissionen, EU:C:1982:197.

C-77/81, Zuckerfabrik Franken mot Tyskland, EU:C:1982:70.

C-283/81, CILFIT mot Ministero della Sanit, EU:C:1982:335.

C-199/82, Amministrazione delle finanze dello Stato mot San Giorgio, EU:C:1983:318.

C-205/82–215/82, Deutsche Milchkontor, EU:C:1983:233.

C-14/83, Von Colson och Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, EU:C:1984:153.

C-229/83, Association des Centres distributeurs Leclerc och Thouars Distribution, EU:C:1985:1.

C-152/84, Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority, EU:C:1986:84.

C-314/85, Foto-Frost, EU:C:1987:452.

C-201/85 och C-202/85, Klensch mot Secrétaire d'État, EU:C:1986:439.

C-12/86, Demirel mot Stadt Schwäbisch Gmünd, EU:C:1987:400.

C-14/86, Pretore di Saló mot X, EU:C:1987:275.

C-80/86, Kolpinghuis Nijmegen, EU:C:1987:431.

C-76, 86-89, & 149/87, Seguela mot Administration des impôts, EU:C:1988:220.

C-187/87, Land de Sarre m.fl., EU:C:1988:439.

C-259/87, Grekland mot kommissionen, EU:C:1990:26.

C-374/87, Orkem mot kommissionen, EU:C:1989:387.

C-5/88, Wachauf mot Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft, EU:C:1989:321.

C-103/88, Fratelli Costanzo mot Comune di Milano, EU:C:1989:256.

C-131/88, kommissionen mot Tyskland, EU:C:1991:87.

C-297/88, Dzodzi mot Belgiska staten, EU:C:1990:360.

C-322/88, Grimaldi, EU:C:1989:646.

C-361/88, kommissionen mot Tyskland, EU:C:1991:224.

C-5/89, kommissionen mot Tyskland, EU:C:1990:320.

C-61/89, Bouchoucha, EU:C:1990:343.

C-106/89, Marleasing mot Comercial Internacional de Alimentación, EU:C:1990:395.

C-231/89, Gmurzynska-Bscher mot Oberfinanzdirektion Köln, EU:C:1990:386.

C-260/89, ERT mot DEP, EU:C:1991:254.

C-292/89, The Queen mot Immigration Appeal Tribunal, ex parte Antonissen, EU:C:1991:80.

C-300/89, kommissionen mot rådet, EU:C:1991:115.

C-208/90, Emmott mot Minister for Social Welfare och Attorney General, EU:C:1991:333.

C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, EU:C:1993:45.

C-8/92, General Milk Products mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas, EU:C:1993:82.

C-19/92, Kraus mot Land Baden-Württemberg, EU:C:1993:125.

C-91/92, Faccini Dori mot Recreb, EU:C:1994:292.

C-334/92, Wagner Miret mot Fondo de garantía salarial, EU:C:1993:945.

C-143/93, Gebroeders van Es Douane Agenten, EU:C:1996:45.

C-312/93, Peterbroeck, EU:C:1995:437.

C-350/93, kommissionen mot Italien, EU:C:1995:96.

C-430/93 och C-431/93, van Schijndel, EU:C:1995:441.

C-84/94, Förenade kungariket mot rådet, EU:C:1996:431.

C-206/94, Paletta, EU:C:1996:182.

C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkavit m.fl., EU:C:1996:387.

C-285/94, Italien mot kommissionen, EU:C:1997:313.

C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 Garage Molenheide m.fl. mot Belgische Staat, EU:C:1997:623.

C-24/95, Land Rheinland-Pfalz mot Alcan Deutschland, EU:C:1997:163.

C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, EU:C:1997:369.

C-69/95, Spanien mot kommissionen, EU:C:1996:465.

C-90/95 P, De Compte mot parlamentet, EU:C:1997:198.

C-130/95, Giloy mot Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost, EU:C:1997:372.

C-168/95, Arcaro, EU:C:1996:363.

C-183/95, Affish mot Rijksdienst voor de keuring van Vee en Vlees, EU:C:1997:373.

C-267/95, Merck mot Primecrown och Beecham / Europharm, EU:C:1996:468.

C-296/95, The Queen mot Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac m.fl., EU:C:1998:152.

C-299/95, Kremzow, EU:C:1997:254. och C-234/17 - XC m.fl., EU:C:2018:853.

C-368/95, Familiapress Zeitungsverlag, EU:C:1997:325.

C-84/96, Nederländerna mot kommissionen, EU:C:1999:478.

C-264/96, Imperial Chemical Industries mot Colmer, EU:C:1998:370.

C-107/97, Rombi och Arkopharma, EU:C:2000:253.

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

C-373/97, Diamantis, EU:C:2000:150.

C-434/97, kommissionen mot Frankrike, EU:C:2000:98.
C-240/98 – C-244/98, Océano Grupo Editorial och Salvat Editores, EU:C:2000:346.
C-396/98, Schloßstrasse, EU:C:2000:303.
C-400/98, Breitsohl, EU:C:2000:304.
C-478/98, kommissionen mot Belgien, EU:C:2000:497.
C-54/99, Association Eglise de Scientologie de Paris, EU:C:2000:124.
C-110/99, Emsland-Stärke, EU:C:2000:695.
C-483/99, kommissionen/Frankrike, EU:C:2001:578.
C-500/99 P, Conserve Italia mot kommissionen, EU:C:2002:45.
C-20/00 och C-64/00, Booker Aquaculture och Hydro Seafood, EU:C:2003:397.
C-62/00, Marks & Spencer, EU:C:2002:435.
C-280/00, Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg, EU:C:2003:415.
C-436/00, X och Y, EU:C:2002:704.
C-453/00, Kühne & Heitz, EU:C:2004:17.
C-87/01 P, kommissionen mot CCRE, EU:C:2002:501.
C-198/01, Consorzio Industrie Fiammiferi (CIF) mot Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, EU:C:2003:430.
C-101/01, Lindqvist, EU:C:2003:596.
C-167/01, Inspire Art, EU:C:2003:512.
C-201/02, Delena Wells, EU:C:2004:12.
C-207/01, Altair Chimica, EU:C:2003:451.
C-224/01, Köbler, EU:C:2003:513.
C-397/01 – C-403/01, Bernhard Pfeiffer m.fl. mot Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV, EU:C:2004:584.
C-415/01, kommissionen/Belgien, EU:C:2003:118.
C-476/01, Kapper, EU:C:2004:261.
C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, EU:C:2004:263.
C-47/02, Anker, EU:C:2003:516.
C-71/02, Karner, EU:C:2004:181.
C-110/02, kommissionen/rådet, EU:C:2004:395.
C-201/02, Wells, EU:C:2004:12.
C-255/02, Halifax m.fl., EU:C:2005:121.
C-334/02, kommissionen mot Frankrike, EU:C:2004:129.
C-387/02, C-391/02 och C-403/02, Berlusconi m.fl., EU:C:2005:270.
C-61/03, kommissionen mot Förenade kungariket, EU:C:2005:210.
C-443/03, Leffler, EU:C:2005:665.
C-473/03, Aggio m.fl., EU:C:2006:285.
C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, EU:C:2005:491.

C-39/04, Laboratoires Fournier, EU:C:2005:161.
C-212/04, Adeneler m.fl., EU:C:2006:443,
C-234/04, Kapferer, EU:C:2006:178.
C-292/04, Meilicke m.fl., EU:C:2007:132.
C-136/04, Deutsches Milch-Kontor, EU:C:2005:716.
C-144/04 Werner Mangold mot Rüdiger Helm, EU:C:2005:709.
C-148/04, Unicredito Italiano, EU:C:2005:774.
C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544.
C-212/04, Adelener m.fl., EU:C:2006:443.
C-344/04, IATA och ELFAA, EU:C:2006:10.
C-456/04, Agip Petroli, EU:C:2006:241.
C-13/05, Chacón Navas, EU:C:2006:184.
C-103/05, Reisch Montage, EU:C:2006:471.
C-16/05, Tum och Dari, EU:C:2007:530.
C-119/05, Lucchini, EU:C:2007:434.
C-146/05, Collée, EU:C:2007:549.
C-168/05, Mostaza Claro, EU:C:2006:675,
C-178/05, kommissionen/Grekland, EU:C:2007:317.
C-222/05 – C-225/05, Van der Weerd m.fl., EU:C:2007:318.
C-298/05, Columbus Container Services, EU:C:2007:754.
C-303/05, Advocaten voor de Wereld, EU:C:2007:261.
C-305/05, Ordre des barreaux francophones och germanophone m.fl., EU:C:2007:383.
C-321/05, Kofoed, EU:C:2007:86.
C-402/05 P och C-415/05 P, Kadi och Al Barakaat International Foundation mot rådet och kommissionen, EU:C:2008:461.
C-411/05, Palacios de la Villa, EU:C:2007:106.
C-432/05, Unibet, EU:C:2007:163.
C-2/06, Kempter, EU:C:2008:78.
C-98/06, Freeport, EU:C:2007:595.
C-337/06, Bayerischer Rundfunk and Others, EU:C:2007:786.
C-268/06, Impact, EU:C:2008:223.
C-308/06, Intertanko m.fl., EU:C:2008:312.
C-345/06, Heinrich, EU:C:2009:140.
C-409/06, Winner Wetten, EU:C:2010:503.
C-427/06, Bartsch, EU:C:2008:297.
C-462/06, Glaxosmithkline och Laboratoires Glaxosmithkline, EU:C:2008:299.
C-47/07 P, Masdar (UK) mot kommissionen, EU:C:2008:726.

C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves, EU:C:2008:758.
C-81/07, kommissionen/Grekland, EU:C:2008:172.
C-125/07 P, C-133/07 P, C-135/07 P och C-137/07 P, Erste Group Bank m.fl. mot kommissionen, EU:C:2009:576.
C-378/07, Angelidaki m.fl., EU:C:2009:250.
C-402/07, Sturgeon m.fl., EU:C:2009:716.
C-489/07, Messner, EU:C:2009:502.
C-555/07, Kücükdeveci, EU:C:2010:21.
C-2/08, Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506.
C-101/08, Audiolux m.fl., EU:C:2009:626.
C-137/08, VB Pénzügyi Lízing, EU:C:2010:659.
C-158/08, Pometon, EU:C:2009:349.
C-174/08, NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669.
C-242/08, Swiss Re Germany Holding, EU:C:2009:647.
C-243/08 Pannon GSM, EU:C:2009:350.
C-346/08, kommissionen mot Förenade Kungariket, EU:C:2010:213.
C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, EU:C:2010:282.
C-436/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel, EU:C:2011:61.
C-507/08, kommissionen/Slovakien, EU:C:2010:802.
C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket, EU:C:2010:429.
C-103/09, Weald Leasing, EU:C:2010:804.
C-109/09, Deutsche Lufthansa, EU:C:2011:129.
C-269/09, kommissionen/Spanien, EU:C:2012:439.
C-279/09, DEB, EU:C:2010:811.
C-362/09 P, Athinaïki Techniki mot kommissionen, EU:C:2010:783.
C-397/09, Scheuten Solar Technology, EU:C:2011:499.
C-398/09, Lady & Kid m.fl., EU:C:2011:540.
C-399/09 Landtová, EU:C:2011:415.
C-546/09, Aurubis Balgaria, EU:C:2011:199.
C-53/10, Franz Mücksch, EU:C:2011:585.
C-89/10, Q-Beef och Bosschaert, EU:C:2011:555.
C-126/10, Foggia – SGPS, EU:C:2011:718.
C-145/10, Painer, EU:C:2011:798.
C-262/10, Döhler Neuenkirchen, EU:C:2012:559.
C-282/10, Dominguez, EU:C:2011:559.
C-318/10, SIAT, EU:C:2012:415.
C-371/10, National Grid Indus, EU:C:2011:785.
C-405/10, Garenfeld, EU:C:2011:722.

C-411/10, N. S. m.fl., EU:C:2011:865.
C-416/10, Križan m.fl., EU:C:2013:8.
C-417/10, 3M Italia, EU:C:2012:184.
C-549/10 P, Tomra Systems m.fl./kommissionen, EU:C:2012:221.
C-581/10 och C-629/10, Nelson m.fl., EU:C:2012:657.
C-603/10, Pelati, EU:C:2012:639.
C-616/10, Solvay, EU:C:2012:445.
C-617/10, Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105.
C-618/10, Banco Español de Crédito, EU:C:2012:349.
C-629/10, Nelson m.fl., EU:C:2012:657.
C-12/11, McDonagh, EU:C:2013:43.
C-48/11, A, EU:C:2012:485.
C-72/11, Afrasiabi m.fl., EU:C:2011:874
C-249/11, Hristo Byankov, EU:C:2012:608.
C-283/11, Österreichischer Rundfunk, EU:C:2013:28.
C-322/11, K, EU:C:2013:716.
C-545/11, Agrargenossenschaft Neuzelle, EU:C:2013:169.
C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet, EU:C:2013:625.
C-653/11, Newey, EU:C:2013:409.
C-670/11, FranceAgriMer, EU:C:2012:807.
C-19/12, Efir, EU:C:2013:148.
C-80/12, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., EU:C:2014:200.
C-176/12, Association de médiation sociale, EU:C:2014:2.
C-198/12, kommissionen mot Bulgarien, EU:C:2014:1316.
C-282/12, Itelcar, EU:C:2013:629.
C-284/12, Deutsche Lufthansa, EU:C:2013:755.
C-370/12, Pringle, EU:C:2012:756.
C-424/12, Fatorie, EU:C:2014:50.
C-427/12, kommissionen mot parlamentet och rådet, EU:C:2014:170.
C-456/12, O. och B., EU:C:2014:135.
C-18/13, Maks Pen, EU:C:2014:69.
C-27/13, Flughafen Lübeck, EU:C:2014:240.
C-113/13, Azienda sanitaria locale n. 5 ”Spezzino” m.fl., EU:C:2014:2440.
C-131/13, C-163/13 och C-164/13, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti, EU:C:2014:2455.
C-155/13, SICES m.fl., EU:C:2014:145.
C-162/13, Vnuk, EU:C:2014:2146.
C-213/13, Impresa Pizzarotti, EU:C:2014:2067.

C-366/13, Profit Investment SIM, EU:C:2016:282.
C-410/13, Baltlanta, EU:C:2014:2134.
C-585/13 P, Europäisch-Iranische Handelsbank/rådet, EU:C:2015:145.
C-29/14, kommissionen/Polen, EU:C:2015:379.
C-47/14, Holterman Ferho Exploitatie m.fl., EU:C:2015:574.
C-62/14, Gauweiler m.fl., EU:C:2015:400.
C-69/14, Târșia, EU:C:2015:662.
C-131/14, Cervati och Malvi, EU:C:2016:255.
C-144/14, Cabinet Medical Veterinar, EU:C:2015:452.
C-160/14, Ferreira da Silva e Brito m.fl, EU:C:2015:565.
C-222/14, Maïstrellis, EU:C:2015:473.
C-260/14, Județul Neamț, EU:C:2016:360.
C-286/14, parlamentet mot kommissionen, EU:C:2016:183.
C-336/14, Ince EU:C:2016:72.
C-362/14, Schrems, EU:C:2015:650.
C-431/14, Grekland mot kommissionen, EU:C:2016:145.
C-441/14, DI, EU:C:2016:278.
C-464/14, SECIL, EU:C:2016:896.
C-486/14, Kossowski, EU:C:2016:483.
C-505/14, Klausner Holz Niedersachsen mot Land Nordrhein-Westfalen, EU:C:2015:742.
C-526/14, Kotnik m.fl., EU:C:2016:767.
C-566/14 P, Marchiani mot parlamentet, EU:C:2016:437,
C-592/14, European Federation for Cosmetic Ingredients, EU:C:2016:703.
C-46/15, Ambisig, EU:C:2016:530.
C-72/15, Rosneft, EU:C:2017:236.
C-110/15, Nokia Italia m.fl., EU:C:2016:717.
C-161/15, Bensada Benallal, EU:C:2016:175.
C-356/15, kommissionen/Belgien, EU:C:2018:555.
C-395/15, Daouidi, EU:C:2016:917.
C-411/15 P, Timab Industries, CFPR mot kommissionen, EU:C:2017:11.
C-423/15, Kratzer, EU:C:2016:604.
C-520/15, Aiudapds, EU:C:2016:124.
C-558/15, Vieira de Azevedo e.a, EU:C:2016:957.
C-640/15, Vilkas, EU:C:2017:39.
C-6/16, Eqiom och Enka, EU:C:2017:641.
C-14/16, Société Euro Park Service, EU:C:2017:177.
C-39/16, Argenta Spaarbank, EU:C:2017:813.

C-106/16, Polbud – Wykonawstwo, EU:C:2017:804.

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

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

C-251/16, Cussens m.fl., EU:C:2017:648.

C-359/16, Altun m.fl., EU:C:2018:63.

C-395/16, DOCERAM, EU:C:2018:172.

C-414/16, Egenberger, EU:C:2018:257.

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

C-569/16, Bauer, EU:C:2018:871.

C-622/16 P – C-624/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori mot kommissionen, EU:C:2018:873.

C-684/16, Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften, EU:C:2018:874.

C-76/17, Petrotel-Lukoil och Georgescu, EU:C:2018:139.

C-122/17, Smith, EU:C:2018:631.

C-135/17, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), EU:C:2019:136.

C-234/17, XC m.fl., EU:C:2018:853.

C-349/17, Eesti Pagar, EU:C:2019:172.

C-378/17, Minister for Justice and Equality och Commissioner of the Garda Síochána, EU:C:2018:979.

C-385/17, Hein, EU:C:2018:1018.

C-440/17, GS, EU:C:2018:437.

C-485/17, Verbraucherzentrale Berlin, EU:C:2018:642.

C-493/17, Weiss m.fl. EU:C:2018:1000.

C-495/17, Cartrans Spedition, EU:C:2018:887.

C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, EU:C:2019:390.

C-103/18 och C-429/18, Comunidad de Madrid EU:C:2020:219.

C-263/18, Nederlands Uitgeversverbond och Groep Algemene Uitgevers, EU:C:2019:1111.

C-307/18, Generics (UK) m.fl., EU:C:2020:52.

C-323/18, Tesco-Global Áruházak, EU:C:2020:140.

C-401/18, Herst, EU:C:2020:295.

C-418/18 P, Puppinck m.fl. mot kommissionen, EU:C:2019:1113.

C-467/18, Rayonna prokuratura Lom, EU:C:2019:765.

C-469/18, Belgische Staat, EU:C:2019:895.

C-509/18 PF, Procureur général de Lituanie, EU:C:2019:457.

C-621/18, Wightman m.fl., EU:C:2018:999.

C-725/18, Anton van Zantbeek, EU:C:2020:54.

C-34/19, Telecom Italia, EU:C:2020:148.

### *iii. Yttranden från EU-domstolen*

Yttrande 1/09, EU:C:2011:123.
Yttrande 2/13, EU:C:2014:2454.

### *iv. Förslag till avgörande från EU-domstolens generaladvokater*

C-1/54, Frankrike mot Höga myndigheten, EU:C:1954:7.
C-2/74, Reyners mot Belgiska staten, EU:C:1974:59.
C-67/79, Fellinger, EU:C:1980:23.
C-267/95, Merck mot Primecrown och Beecham mot Europharm, EU:C:1996:228.
C-367/96, Kefalas m.fl., EU:C:1998:41.
C-212/97, Centros, EU:C:1998:380.
C-62/00, Marks & Spencer, EU:C:2002:49.
C-87/01 P, kommissionen mot CCRE, EU:C:2002:501.
C-255/02, Halifax m.fl., EU:C:2005:200.
C-144/04, Mangold, EU:C:2005:420.
C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:278.
C-13/05, Chacón Navas, EU:C:2006:184.
C-321/05, Kofoed, EU:C:2007:86.
C-411/05, Palacios de la Villa, EU:C:2007:106.
C-427/06, Bartsch, EU:C:2008:297.
C-101/08, Audiolux, m.fl., EU:C:2009:410.
C-582/08, kommissionen mot Förenade Kungariket, EU:C:2010:286.
C-543/09, Deutsche Telekom AG mot Tyskland, EU:C:2011:90.
C-282/10, Dominguez, EU:C:2011:559.
C-176/12, Association de médiation sociale, EU:C:2013:491.
C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet, EU:C:2013:21.
C-116/16, T Danmark, EU:C:2018:144.

### *v. Domar från Tribunalen (fd Förstainstansrätten)*

T-115/94, Opel Austria mot rådet, EU:T:1997:3.
T-13/99, Pfizer Animal Health mot rådet, EU:T:2002:209.
T-171/99, Corus UK mot kommissionen, EU:T:2001:249.
T-125/01, Martí Peix mot kommissionen, EU:T:2003:72.

T-271/04, Citymo mot kommissionen, EU:T:2007:128.
T-333/03, Mastar (UK) mot kommissionen, EU:T:2006:348.
T-335/08, BNP Paribas och BNL mot kommissionen, EU:T:2010:271.
T-18/10, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mot parlamentet och rådet, EU:T:2011:419.
T-471/11, Éditions Odile Jacob mot kommissionen, EU:T:2014:739.
T-527/13, Italien mot kommissionen, EU:T:2015:429.

*v. Domar från amerikanska domstolar*

Riggs v. Palmer, 115 N.Y. 506, 22 N.E. 188 (1889)
Gregory v. Commissioner, 27 B.T.A. 223 (1932), https://cite.case.law/bta/27/223/
Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/
Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935), https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/
Henningsen v. Bloomfield Motors Inc., 32 N.J. 358, 161 A.2d 69 (1960)

*vi. Domar från brittiska domstolar*

Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue (1) (1933-1935) 19 TC 490, https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/19-tc-490
W T Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners, HL 12 Mar 1981, [1982] AC 300, https://library.croneri.co.uk/cch_uk/btc/54-tc-101

## V. Litteratur

Aarnio A., The Rational as Reasonable. A Treatise on Legal Justification, D. Reidel 1987.
Adlercreutz A. och Garton, L., Avtalsrätt 1, 13:e uppl., Studentlitteratur 2011.
Agell A., ”Rättsdogmatik eller konstruktiv rättsvetenskap” i Festskrift till Strömholm I (red.) Göranson, U., Håstad, T. och Frändberg, Å, Iustus 1997, s. 35-62.
Agell A., Rationalitet och värderingar i rättsvetenskapen. Med en exkurs om rättsvetenskapen i Sverige, SvJT 2002, s. 243-260.
Akman P., The Concept of Abuse in EU Competition Law, Hart, 2012.
Alexys, R. A., Theory of Constitutional Rights (översättning av Julian Rivers), Oxford University Press 2002.
Almendral R. W, Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules? Intertax 2005, s. 562.
Amstutz M., In-Between Words: Maleasing and the Emergence of Interlegality in Legal Reasoning (2005) 11 ELJ, s. 766-784.

Ankarloo B., Romersk rätt, Dialogos 1994.

Arnull A., Out with the old … (Editorial), ELRev. 2006, s. 1-2.

Arnull A., "What is a General Principle of EU Law" i Prohibition of Abuse of Law (red.) de la Feria R., och Vogenauer S., Hart 2011, s. 7-23.

Arvidsson N., "Begreppet sedvana" i Juridiska grundbegrepp (red.) Dahlman C. och Wahlberg, L., Studentlitteratur 2019, s. 191-238.

Avery Jones J. F., Tax Law: Rules or Principles, Fiscal Studies (1996) vol. 17, nr 3, s. 63–89.

Avi-Yonah R. S., Comparative Tax Law: Theory and Practice (medförfattare: Inbar G., Marian O. och Mello, L., Bulletin for International Taxation, 64, nr 3, 2010, s. 183-185.

Avi-Yonah R. S. och Pichadze A., "Formulating A General Anti-Abuse Rule (GAAR) in Tax Legislation – Insights and recommendations" i The Routledge Companion to Tax Avoidance Research (red.) Hashimzade N och Epifantseva Y., Routledge 2018, s. 117-135.

Baerentzen S., Danish Cases on the Use of Holding Companies for Cross-Border Dividends and Interest – A New Test to Disentangle Abuse from Real Economic Activity?, World Tax Journal 2020, vol 12, nr 1, s. 1-28.

Barker, B. W., "The Ideology of tax avoidance" i The Routledge Companion to Tax Avoidance Research (red.) Hashimzade N. och Epifantseva Y., Routledge 2018, s. 387-403.

Barnard C., Social dumping and the race to the bottom: some lessons for the European Union from Delaware?, ELRev 2000, s. 57-78.

Beck G., The Legal Reasoning of the Court of Justice of the EU (Modern Studies in European Law), Bloomsbury 2012.

Beck G., The Legal Reasoning of the Court of Justice and the Euro Crisis – The Flexibility of the Court's Cumulative Approach and the Pringle Case, Maastrich Journal of European and Comparative Law 2013, s. 635-648.

Beck G., Judicial Activism in the Court of Justice of the EU, University Queensland Law Journal 2017, s. 333-354.

Bell J., English Law and French Law - Not So Different?, Current Legal Problems, vol. 48, 1995, s. 63-101.

Beck U., The Cosmopolitan State: Redefining Power in the Global Age, The International Journal of Politics, Culture and Society nr 18, 2005, s. 143-159.

Bellamy R., Political Constitutionalism – A Republican Defence of the Constitutionality of Democracy, Cambridge University Press 2007.

Bengoetxea J., "Is Direct Effect a General Principle of European Law?" i General Principles of EC Law in a Process of Development (red.) Bernitz U., Nergelius J. och Cardner C., Kluwer Law International 2008, s. 3-24.

Bengoetxea J., “General Legal Principles Navigating Space and Time” i General Principles of EU Law and European Private Law (red.) Bernitz U., Groussot X. och Schulyok F., Kluwer Law International 2013, s. 45-64.

Bergström C.F. och Hettne J., Lissabonfördraget – en grundlag för EU?, Norsteds juridik 2010.

Bergström C.F., Defending Restricted Standing for Individuals to Bring Direct Actions Against ‘Legislative’ Measures: Court of Justice of the European Union Decision of 3 October 2013 in Case C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami and Others v European Parliament and Council, European Constitutional Law Review 2014, vol. 10, nr 3, s. 481-499.

Bergström C.F., Hettne J., Introduktion till EU-rätten, Studentlitteratur 2014.

Bergström S., Förutsebarhet, Skrifter från Juridiska Fakulteten i Uppsala, Iustus 1987.

Bergström, S., Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt, SN 1992 s. 597-600.

Bergström S., Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten, SvSkT 1998, s. 823-828.

Bergström S., Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?, SN 2003, s. 2-13.

Bernitz U., Sverige och Europarätten, Norstedts juridik 2002.

Bernitz U., Europarättens genomslagskraft och svensk rätt – var står vi idag?, JT 2009-10, nr 3, s. 477-501.

Bertlin J. & Isaksson N., Skatterättsnämnden tolkar bulvanregeln – i ljuset av den nya skatteflyktsbestämmelsen i EU:s moder- och dotterbolagsdirektiv, SN 2017 s. 527-534.

Beyer C., ”Vad är rättssäkerhet?” i Festskrift till Gotthard Calissendorff (red.) Thorsson, T och Unger S., Norstedts 1990.

Birks P., The Roman Law of Obligations, reviderad av Descheemaeker, E., Oxford University Press 2014.

Bizioli G., Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence over the Single Market?, EC Tax Rev 2017, s. 167- 175.

Borkowski A. och du Plessis P., Textbook on Roman Law, 3:e uppl., Oxford University Press 2005.

Boulogne F., Shortcomings in the European Union Merger Directive: Lessons for Future Harmonization, Intertax 2016, nr 11, s. 810–814.

Braithwaite J., Making Tax Law More Certain: A Theory, Working paper nr 44, December 2002, The Centre for Tax System Integrity (CTSI), s. 1-18.

Brokelind C., Une interprétation de la directive sociétés mères et filiales du 23 juillet 1990, Studentlitteratur 2000.

Brokelind C., Legal Issues in Respect of the Changes to the Parent-Subsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS project, Intertax 2015, s. 816 – 824.

Brokelind C., L'évasion fiscal en droit fiscal suédois, Revue européenne et internationale de droit fiscal 2018, s. 481-488.

Brokelind C., "Nationalstatens återkomst och EU-skatterätten" i Nationalstatens återkomst (Europaperspektiv 2019), (red.) Bakardjieva, E., Michalski, A. & Oxelheim, L., Santérus förlag 2019, s. 155-185.

Brooks N., "The role of Judges" i Tax avoidance and the rule of law (red.) Cooper G. S., IBFD Publication 1997, s. 93-129.

Bruun N. och Wilhelmsson T., Rätten, moralen och det juridiska paradigmet, SvJT 1983, s. 701-713.

Buckland W. W., A text-book of Roman law from Augustus to Justinian, 3:e uppl., reviderad av Stein, P., Cambridge University Press 1963.

Buckland W.W. och Arnold D., Roman Law & Comman Law – A Comparison in Outline, 2:a uppl., reviderad av Lawson, F., Cambridge University Press, Digitally printed version 2008.

Buckler, W. H., The origin and history of contract in Roman law down to the end of the republican period, Rothman 1983.

Bull, T., "En berättelse om två konstitutioner" i En konstitution för Europa? – Reflektioner, Sieps 2004:3-7, s. 165-196.

Bundgaard J. och Schmidt P. K., Uncertainties Following the Final EU Anti-Tax Avoidance Directive, Kluwer International Tax Blog, http://kluwertaxblog.com/2016/10/17/uncertainties-following-final-eu-anti-tax-avoidance-directive/ (2020-06-04)

Burgorgue-Larsen L., « Le Traité établissant une Constitution pour l'Europe au carrefours des ambivalences » i L'intégration européenne au XXI° siècle. En hommage à Jacques Bourrinet, s. 39-71, 2004. Tillgänglig via: https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01744410/document.

Byers M., "Abuse of rights": An old principle, a new age, McGill Law Journal, nr 47, 2002, s. 389-431.

Cary W. L., Federalism and Corporate Law: Reflections Upon Delaware, Yale Law Journal 1974, s. 663-705.

Cejie K. och Hilling M., Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning, SN 2012, s. 700-708.

CFE ECJ Task Force, Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the CJEU decisions of 26 February 2019 in Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, N Luxembourg I et al, and Cases C-116/16 and C-117/16, T Danmark et al, concerning the "beneficial ownership" requirement and the anti-abuse principle in the company tax directives, 3 October 2019.

Chalmers D., Davies G. och Monti G., European Union Law, 3:e uppl., Cambridge University Press 2014.

Chevreau E., ”Dolus malus”, i 800 años de la Universidad de Salamanca, Ediciones de Salamanca 2018, s. 289-294.

Christensen J., “Do they do evil? The moral economy of tax professionals” i Neoliberalism and the Moral economy of Fraud (red.) Whyte D. and Wiegratz J., Routledge 2016, 72-85.

Cordewener A., Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives?, EC Tax Review 2017, s. 60-66.

Cornu G. (red.), Vocabulaire juridique, 7 uppl., Press Universitaire de France, 1998.

Cozian M., What is abuse of law, Intertax 1991/2, s. 103-107.

Craig P., Pringle and the nature of legal reasoning, Maastrich Journal of European and Comparative Law 2014, s. 205-220.

Cryer R., Hervey T., Sokhi-Bulley B. och Bohm A., Research Methodologies in EU and International Law, Hart 2011.

Dahlberg M., Om principer vid tolkningen av skattelag, SN 2004, s. 664-666.

Dahlberg M., EU och svensk företagsbeskattning, SNS förslag 2019.

Dahlman C., Rätt och rättfärdigande – En tematisk introduktion i allmän rättslära, 2:a uppl., Studentlitteratur 2010.

Dahlman, C., ”Begreppet rättskälla” i Juridiska grundbegrepp (red.) Dahlman C. och Wahlberg L., Studentlitteratur 2019, s. 55-74.

Davidsson D., Kommentar till bevillningsförordningen, Upsala, 1889.

Davidsson, D., Om beskattning af spekulationsvinster såsom inkomst, Ekonomisk tidskrift 1907, s. 384.

Davidson D., Vår inkomstskatts förtjänster och brister. Ekonomisk Tidskrift, 36(3), 1934, s. 43-66.

Debelva F. & Luts J., The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive, European Taxation 2015, s. 223 - 234.

Debelva F., Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers?, World Tax Journal 2018, IBFD – Tillgänglig via IBFD Tax Research Platform.

De Broe L. & Beckers D., The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law, EC Tax Review 2017, nr 3, s. 133-144.

de Charette D., The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuses in EU Corporate Direct Tax Law, EC Tax Review 2019, nr 4, s. 176-182.

de la Feria R., Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a new General Principle of EC Law through Tax, CML Rev, nr 45, 2008, s. 395-440.

de la Feria, R. och Vogenauer, S. (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Hart 2011.

de la Feria R., On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law (Editorial), EC Tax Review 2020, s. 142-146.

de Mol M., Kucukdeveci: Mangold Revisited – Horizontal Direct Effect of a General Principle of EU Law – Case Note, European Constitutional Law Review 2010, s. 293-308.

Derlén M., Multilingual interpretation of CJEU case law: rule and reality, ELRev. 2014, vol. 39, nr 3, s. 295-315.

Derlén M., "A Single Text or a Single Meaning: Multilingual Interpretation of EU Legislation and CJEU Case Law in National Courts" i Language and Culture in EU Law – Multidisciplinary Perspectives (red.) Sarčević, S., Farnham, Ashgate 2015.

Derlén M., och Lindholm J., Judiciell aktivism eller prejudikatbildning? En empirisk granskning av Högsta domstolen, SvJT 2016, s. 143-158.

Derlén M., Lindholm J. och Naarttijärvi M., Konstitutionell rätt, Wolter Kluwer 2016.

Derlén, M., "Multilingualism and the Dynamic Interpretation of European Union Law" (kap. 28) i Evolutionary Interpretation and International Law (red.) Abi-Saab, G., Keith, K., Marceau, G., och Marquet, C., Hart 2019.

Dougan M., Minimum Harmonization and the Internal Market 37 CML Rev. 2000, s. 853-885.

Dougan M., "Some Comments on the Idea of a General Principle of Union Law Prohibiting Abuses in the Field of Free Movements of Union Citizens" i de la Feria R. och Vogenauer S. (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Hart 2011, s. 356-58.

Douglas-Scott S., Law after Modernity, Hart 2013.

Dourado A. P., Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, Intertax 2015, s. 42-57.

Dourado A. P., The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters ('Editorial), (2019) 47 Intertax, nr 4, s. 341–344.

Doukas D., "Free Movements of Broadcasting Services an Abuse of Law" i Prohibition of Abuse of Law – A new general principle of law? (red.) de la Feria R. och Vogenauer S., Hart 2011, s. 63-91.

Dworkin R., Law's Empire, Hart 1986.

Dworkin R., Talking Rights Seriously, 10:e uppl., Duckworth 2002.

Eckhoff T., Retningslinjer og tumregler, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1980, s. 190—206.

Editorial Board CML Rev., Not mastering the Treaties: The German Federal Constitutional Court's PSPP judgment, CML Rev., 2020, s. 965–978.

Edwards D., “Cilfit and Foto-Frost in their Historical and Proceural Context” i The Past and Future of EU Law, The Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty (red.) Maduro M. P. och Azoulai L., Hart 2001, s. 173-184.

Ekelöf P. O., Processuella grundbegrepp och allmänna processprinciper, Norstedts juridik 1956.

Ekelöf P. O., Semantik och Juridik, SvJT 1966, s. 497-505.

Ekelöf P. O., Valda skrifter 1942-1990, ”de lege”, Juridiska fakulteten i Uppsala årsbok 1, 1991.

Elsener U., Les racines romanistes de l’interdiction de l’abus de droit, Bruylant 2004.

Englisch J., A. Court of Justice, The Danish tax avoidance cases: New milestones in the Court’s anti-abuse doctrine, CML Rev. 2020, s. 503 – 538.

Englisch J., Article 116 TFEU – The Nuclear Option for Qualified Majority Tax Harmonization? (Editorial), EC Tax Review 2020, s. 58 - 61.

Englund G., Skentransaktion eller kringgående av skattelag?, SvJT 1970, s. 397-400.

Engsig Sørensen K., Abuse of rights in Community law: A principle of substance or merely rhetoric? CML Rev. 2006, s. 423–459.

Eriksson J. & Hjeds Löfmark M., EU som krishanterare: Ekonomisk styrning och finansiell stabilitet, Sieps 2013:3.

Farmer P., “Prohibition of Abuse of (European) Law: The Creation of a New general Principle of EU Law through Tax: A Response” i Prohibition of Abuse of Law: A General Principle of EU Law? (red.) de la Feria R. och Vogenauer S., Hart 2011, s. 3-6.

Fast Lappalainen, K., Om skyddet mot retroaktiv beskattning – En studie i konstitutionell rätt (avhandling från Stockholmsuniversitet, 2019, s. 82-89).

Fennely N., Legal Interpretation at the European Court of Justice, Fordham International Law Journal, vol. 20, nr. 3, 1996.

Finnis, J., "Natural Law Theories" i The Stanford Encyclopedia of Philosophy, Winter 2016 Edition. Tillgänglig via: https://plato.stanford.edu/archives/win2016/entries/natural-law-theories/

Fitzmaurice G., The Law and Procedure of the International Court of Justice: Treaty Interpretation and Certain Other Treaty Points, 28 British Year Book of International Law, vol. 1, 1951.

Flodgren B., ”Diskretionär rättstillämpning och rättsbildning genom prejudikat inom förmögenhetsrätten” i Tvistlösning inom affärsrätten – En antologi (red.) Arvidsson N., Nyström B., Westberg P., Norstedts juridik 2020, s. 187-217.

Franz T., The General Anti-Abuse Rule Proposed by the European Commission, 43 (11) Intertax 2015, s. 660-672.

Freedman J., Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti Avoidance Principle, British Tax Review 2004, s. 332-357.

Freedman J., Improving (Not Perfecting) Tax Legislation: Rules and Principles Revisited, British Tax Review, nr 6, 2010, s. 717-736.

Freedman J., "The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction, Prohibition of Abuse of Law, A New General Principle of Law" i Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law? (red.) de la Feria, R. och Vogenauer, S., Hart 2011, s. 365-380.

Frier B. W. och McGinn T A J., A Casebook on Roman Family Law, Oxford University Press 2003.

Fritz M., Hettne J. och Rundegren H., När tar EU-rätten över – EG:s rätten och dess inverkan på den svenska rättsordningen, Industrilitteratur 2001.

Fritz M., Scania Metall-domen: Högsta förvaltningsdomstolen slår ett slag för EU-rättens genomslag i Sverige, SvSkT 2013, s. 434-444.

Frändberg Å., "Begreppet rättsstat" i Rättsstaten – rätt, politik och moral (red.) Sterzel F., Iustus 1996, s. 21-41.

Frändberg Å., Om rättssäkerhet, Juridisk Tidskrift 2000/01, s. 269–281.

Frändberg Å., "Statutory Interpretation Against the Background of a General Typology of Interpretation" i Meaning and Interpretation (red.) Prawitz D., Konferenser 55, Kungl. Vitterhets Historie och Antikvitets Akademien, Almqvist & Wiksell 2002, s. 231-251.

Frändberg Å., Några tankar om naturrättsidéer och positivism — tillika en kritisk kommentar till vår tids missbruk av termerna "naturrätt" och "positivism", SvJT 2019 s. 849-859.

Garbarino C., Comparative Taxation and Legal Theory: The Tax Design Case of the Transplant of General Anti-Avoidance Rules, Theoretical Inquiries in Law, vol. 11, nr 2, 2010, s. 765-790.

Garcia A. R., The General Provisions of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, ELJ 2002, s. 492-514.

Garcia Prats A., et al., EU Report, In Seeking anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, IFA Cahiers vol. 103a, IBFD 2018.

Ghestin J. (red.), Traité de Droit civil, Introduction Générale, Le respect des finalités du système juridique, LGDJ 1977.

Gordley J., "The Abuse of Rights in the Civil Law Tradition" i Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law? (red.) de la Feria R. and Vogenauer S., Hart 2011, s. 33-46.

Groussot X., Creation, Development and Impact of the General Principle of Community law: Towards a jus commune europaeum?, Lunds Universitet 2005.

Gräns M., Om rättsstatens värdekonflikter i Festskrift till Åke Frändberg (red.) Fogelklou A. och Spaak T., Iustus 2003, s. 121-136.

Gunnarsson Å., Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik, SN 1998, s. 550-559.

Gustavsson H., En rättsvetenskaplig studie av sociala rättigheter och rättssäkerhet, Lunds universitet 2002.

Hagstedt, J-A., Om beskattning av stiftelser, Norstedts 1972.

Hagstedt J-A., Retroaktiv skattelag, Norstedts 1975.

Hagstedt J-A, dokumenterat referat i diskussionen ”Omgåelsesproblemet i skatteretten”, tillgänglig via: http://nordiskjurist.org/wp-content/uploads/2013/10/Debatt69.pdf, s. 241-244.

Hagstedt J-A., Håkansson B och Margulies H., Skatteflyktsklausulen, Nordstedts 1982.

Harris P., The notion of ”abus de droit” and its potential application in fiscal matters within the EU legal order, EC Tax Journal 2001, s. 187-201.

Hart H.L.A, Positivism and the Separation of Law and Morals, Harvard Law Review 1958, s. 593-629.

Hart H.L.A, The Concept of Law, 2:a uppl., Oxford University Press 1997.

Haslehner W. & Kofler G. W., Three observations on the Danish Beneficial Ownership Cases, Kluwer Tax Blog, March 2019.

Hayek F. A., The Constitution of Liberty, University of Chicago Press 1978.

Hellner J., Om obehörig vinst särskilt utanför kontraktsförhållanden: ett civilrättsligt problem i komparativ belysning, Almqvist & Wiksell 1950.

Hellner J., Rättsteori: En introduktion, 2:a uppl., Norstedts juridik 1996.

Hellner J., Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt, Jure 2001.

Helmers D., Kringgående av skattelag – Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt, Almqvist & Wiksells Boktryckeri 1956.

Helmius I., ”Proportionalitetsprincipen” i Offentligrättsliga principer (red.) Marcusson L., 2 uppl., Iustus 2012, s. 133–162.

Herdegen M., “Origins and Development of General Principles of Community Law” i General Principles of European Community Law (red.) Bernitz U. och Nergelius J., Kluwer 2000, s. 3-23.

Herdegen M., “General Principle of EU Law – the Methodological Challenge” i General Principles of EC Law in a Process of Development (red.) Bernitz U., Nergelius J. och Cardner C., Wolter Kluwer 2008, s. 343-355.

Hessler H., Ett spörsmål om lagstiftning inom fastighetsrätten, SvJT 1957, s. 241-248.

Hettne J., Rättsprinciper som styrmedel – Allmänna rättsprinciper i EU:s domstol, Norstedts juridik 2008.

Hettne J. & Otken Eriksson I. (red.), EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, 2:a uppl., Norstedts Juridik 2011.

Hettne J. & Reichel J., Att göra rätt och i tid – Behövs nya metoder för att genomföra EU-rätt i Sverige? Sieps 2012:4.

Hettne J., ”Processuell autonomi eller harmoni? Om EU-rättens påverkan på den svenska civilprocessrätten” i Tvistlösning inom affärsrätten – En antologi (red.) Arvidsson N., Nyström B., Westberg P., Norstedts juridik 2020.

Heuman L., Språklig tolkning av juridiska texter, JT 2014-2015, s. 569-608.

Heuman L., Metoder för rättstillämpning och lagtolkning – Generaliseringar, logik och argumentation, Jure 2018.

Hien J. och Joerges C. (red), Ordoliberalism, Law and the Rule of Economics, Hart 2017.

Hilling M., Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler? SvSkT 2012, s. 814-827.

Hilling A. & Hilling M., ”Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering” i Festskrift till B Westberg (red.) Kristoffersson E., Olsson S. och Rendahl P., Iustus 2016, s. 49-58.

Hirschfeldt J., Rättssäkerheten i beskattningen, Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, Generalrapport om förutsebarhet i beskattningen, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie NSFS 12.

Hjerner L. A. E., ”Sken – Bulvanskap – kringgående genomsyn eller förträngning?” i Festskrift till Thornstedt (red.) Wallén, P-E m.fl., Stockholm 1983, s. 269-304.

Hjorth Bærentzen S., The Effectiveness of General Anti-Avoidance Rules, The Challenges, Limits and Potentials of General Anti-Avoidance Rules in International Tax Law, Ålborg Universitet 2020.

Holdgaard R., Elkan D. and Krohn Schaldemose C., From Cooperation to Collision: The ECJ’s Ajos Ruling and the Danish Supreme Court’s Refusal to comply, CML Rev. 2018, s. 17–54.

Holmbäck A., ”Våra domarregler” i Festskrift till A. Hägerström, Almqvist & Wiksells 1928, s. 265-279.

Holmes O.W., The Path of the Law (1897) 110 Harvard Law Review, s. 991.

Holst C., European Company Law After Centros: is the EU on the Road to Delaware?, Columbia Journal of European Law 2002, s. 323-341.

Holstad P., Skatteflyktslagen och underprisöverlåtelser, SN 2013 s. 548.

Honoré T., The Dependence of Morality on Law, Oxford Journal of Legal Studies 1993, s. 1-17.

Hult P., Lagens bokstav och lagens andemening, SvJT 1952, s. 579-608.

Hultqvist A., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Juristförlaget 1995.

Hultqvist A., Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet, Skattenytt 2013, s. 10-21

Hultqvist A., Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen, SN 2016, s. 730-748.

Hultqvist A., Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta eller EU:s rätt?, SN 2016, s. 853-863.

Hultqvist A., Chapter 26, “Sweden”, i Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context (red.) Dourado A. P., IBFD 2017, s. 669-693.

Hultqvist A., ”Legalitetsprincipen, skattedirektiv och tolkningen av mervärdesskattelagen” i Vänbok till Wiman (red.) Bjuvberg J. och Monsenego J., Norstedts Juridik 2019, s. 123-131.

Hägerström A., Till frågan om den objektiva rättens begrepp 1. Viljeteorin, Skrifter utgivna av Humanistiska Vetenskaps-Samfundet i Uppsala 19: 2., Almqvist & Wiksells Boktryckeri, 1917.

Ionescus R., L'abus de droit en droit de l'Union européenne, Bruylant 2012.

Jakab A., European Constitutional Language, Cambridge University Press 2016.

Jareborg N., Regler och riktlinjer, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1979, s. 385-410.

Jareborg N., Regler och riktlinjer – en replik, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1980, s. 145- 163.

Jareborg N., Straffrättsideologiska fragment, Iustus 1992, s. 81.

Jareborg N., Vad är en rättsprincip? i Festskrift till Frändberg (red.) Fogelklou F. och Spaak T., Iustus 2003, s. 137-144.

Jareborg N., Rättsdogmatik som vetenskap, SvJT 2004, s. 1-10.

Jareborg N., Prolog till straffrätten, Iustus 2011, s. 113

Jiménez A. M., European Union - Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law, Bulletin for International Taxation 2012, nr 4/5, 270-292.

Kamanabrou S., Abuse of law in the context of EU law, ELRev. 2018, s. 534-548.

Karimeri R., A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice, Intertax 2011, s. 296-316.

Karlgren H., Obehörig vinst och värdeersättning, Norstedts Juridik 1982.

Karlsson T. och Öberg J., Förfarandemissbruk och legalitetsprincipen på momsområdet, SvSkT 2007:5, s. 362.

Kelsen H., Pure Theory of Law, översättning av Knight, M., University of California Press 1967 (utgiven på tyska 1960).

Kjellgren J., Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus 1997.

Kjellgren A., On the Border of Abuse: The Jurisprudence of the European Court of Justice on Circumvention, Fraud and other Misues of Community Law, European Business Law Review 2000, s. 179-194.

Klabbers J. och Gianluigi P. (red.), The challenge of inter-legality, Cambridge University Press 2019.

Kleineman J., ”Rättsdogmatisk metod” i Juridisk metodlära (red.) Korling F. och Zamboni M., Studentlitteratur 2013, s. 21-45.

Kleist D., Implementering av nya skatteflyktsbestämmelser i moder-dotterbolagsdirektivet – regeringen lägger fram reviderat förslag, SvSkT 2015, s. 665-677.

Koopmans T., “General Principles of Law in European and National System of Law” i General Principles of European Community Law (red.) Bernitz U. och Nergelius J., Kluwer Law International 2000, s. 25-34.

Kristoffersson E., Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, SN 2013, s. 598-612.

Kristoffersson E., Bedrägerier, mervärdesskatt och legalitet – en replik, SN 2014, s. 171-75.

Krygier M., “False Dichotomies, True Perplexities, and the Rule of Law” i Universalism and Local Knowledge in Human Rights (red.) Sajo, A., Kluwer 2003.

Kutscher H., Methods of interpretation as seen by a judge at the Court of Justice, Court of Justice of the European Communities: Judicial and Academic Conference 27-28 September 1976, tillgänglig via EU-domstolens webbsida: curia.europa.eu.

Kuylenstierna C. W. U., Anmälan av Carsten Welinder, Skatterättens värderingsregler, Stockholm, 1949. Norstedts, Svensk Juristtidning 1952, s. 133-138.

Kuylenstierna C, W, U., Skatterätt och privaträtt. Några reflektioner i anslutning till Seve Ljungmans avhandling ”Om skattefordran och skatterestitution”, Förvaltningsrättslig tidskrift, 1950, s. 19-28.

Lagerroth F., 1809 års Regeringsform – dess ursprung och tolkning, Nordestedt & Söner 1942.

Landerdahl G., Lagtolkning och lagstiftningsteknik – några funderingar kring skattelagstiftningens form och innebörd, i Mellankommunala skatterätten 1929-1988. Skatterättsliga studier 1988.

Lazarov I., (un)Tangling Tax Avoidence Under the Interest and Royalties Directive: the Opinion of AG Kokott in N Luxembourg 1, Intertax 2018, vol. 46, nr 11, s. 873-884.

Lazarov I., & Govind, S., Carpet-Bombing Tax Avoidance in Europe: Examining the Validity of the ATAD Under EU Law, Intertax vol. 47, nr 10, 2019, s. 852 – 868.

Leczykiewicz D., Prohibition of abusive practices as a “general principle” of EU law, CML Rev. 2019, s. 703–742.

Leesen T., G., Gaius meets Cicero: Law and Rhetoric in the School Controversies, Brill/Nijhoff, 2010.

Le Grand P., European Legal Systems Are Not Converging, International and Comparative Law Quarterly 1996, s. 52-81.

Lenaerts A., The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights: A Critical Position on Its Role in a Codified European Contract Law, European Review of Private Law 2010, s. 1121-1154.

Lenaerts K., Interlocking Legal Orders in the European Union and Comparative Law, International & Comparative Law Quarterly, vol. 52, nr. 4, 2003, s. 873-906,

Lenaerts K., The Rule of Law and the Coherence of the Judicial System of the European Union, Common Market Law Review, nr 44, 2007, s. 1625- 1659.

Lenaerts K., Droit international et monisme de l'ordre juridique de l'Union, Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège 2010, s. 505-519.

Lenaerts K. och Gutiérrez-Fons J. A., The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU Law, CML Rev. 2010, s. 1629–1669.

Lenaerts K. och Van Nuffel P., European Union Law, 3:e uppl., Sweet & Maxwell 2011.

Lenaerts K., Federalism and the Rule of Law: Perspectives from the European Court of Justice, Fordham International Law Journal 2011, s. 1338-1387.

Lenaerts K. Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights, European Constitutional Law Review 2012, s. 375-403.

Lenaerts K. och Gutiérrez-Fons J.A., To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice, EUI AEL, 2013/09, Distinguished Lectures of the Academy Retrieved from Cadmus, European University Institute Research Repository. Tillgänglig via: http://hdl.handle.net/1814/28339, s. 1-48.

Lenaerts K., The concept of "Abuse of Law" in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, Maastricht Journal of European and Comparative Law 2015, s. 329-351.

Lenaerts K., The autonomy of European Union Law, Post AISDUE 2019.

Lenaerts K., Making the EU Charter of Fundamental Rights a Reality for all: 10th Anniversary of the Charter becoming legally binding, Keynote Speech, 12 November 2019, s. 1-19, s. 18, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/charter_lenaerts12.11.19.pdf .

Lehrberg B., Praktisk juridisk metod, Iustus 1996.

Leijonhufvud M., m.fl., Finna rätt – Juristernas källmaterial och arbetsmetoder, 13:e uppl., Norstedts juridik 2014.

Levinet M., La Convention européenne des droits de l'homme socle de la protrection des droits de l'homme dans le droit constitutionnel européen, Revue française de droit constitutionnel 2011/2, nr 86, s. 227-263.

Likhovski A., The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication, 25 Cardozo Law Review, 2004, s. 953-1018.

Lind J., Högsta domstolen och frågan om doktrin och motiv som rättskälla, JT nr 2 1996/97, 352-370.

Lind L. F., Domarens pröfning efter Sweriges lag; eller: Sättet, at utröna lagens rätta förstånd, mening och grund, 2:a uppl., Bonniers 1848.

Lindblom P. H., Lagtolkning eller rättstillämpning? Kommentar till ett rättsfall (NJA 1980 s. 743) i Festskrift till Welamson (red.) Welamson, L. och Höglund, O., Norstedts 1988, s. 437-467.

Ljungman S., Om skattefordran och skatterestitution, Almqvist & Wiksell 1947, s. 20 ff.

Lodin S-O m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur 1994.

Lodin S-O., m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2, 16:e uppl., Studentlitteratur 2017.

Lombardo S., Regulatory Competition in European Company Law. Where Do We Stand Twenty Years after Centros? (May 22, 2019). European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper nr 452/2019. Tillgängligt via SSRN: https://ssrn.com/abstract=3392502 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3392502.

Londers G., Deux principes généraux du droit issus du droit national et du droit communautaire: l'enrichissement sans cause ou l'enrichissement injustifié et l'interdiction de l'abus de droit (2008): Tillgänglig på EU-domstolens webbsida (http://curia.europa.eu/common/dpi/col_londers_fr.pdf).

Look T., Rights and Principles in the EU Charter of Fundamental Rights, CMLRev. 2019, s. 1201-1226.

López-Rodríguez J., Some Thoughts to Understand the Court of Justice Recent Case-Law in the Danmark Cases on Tax Abuse, EC Tax Review 2020, s. 71-83.

Luengo E., The ECJ's Danish Cases and the Spanish Withholding Tax Exemption in Respect of Interest Payments to EU Lenders: Some Reflections and Practical Implications, European Taxation 2020, vol. 60, nr 1, Published online: 11 December 2019.

Lundstedt V., Romersk civilrätt, Ett radioföredrag, SvJT 1953.

Luja R., The slippery slope of QMV in tax matters, Maastricht Journal of European and comparative Law, s. 343–347.

Lyal R., "Cadbury Schweppes and Abuse: Comments" i Prohibition of Abuse of Law – A new general principle of law? (red.) de la Feria R. och Vogenauer S., Hart 2011, s. 427-434.

Lyons T., "State Aid, Taxation and Abuse of Law" i Prohibition of Abuse of Law (red.) de la Feria R. och Vogenauer S., Hart 2011, s. 493-508.

MacCormick, N. och Summers, R. (red.) Interpreting Statutes, Ashgate 1991.

MacCormick N., Rhetoric and The Rule of Law: A Theory of Legal Reasoning, Oxford University Press 2005.

MacCormick N., Practical Reason in Law and Morality, 2008, Published to Oxford Scholarship Online: May 2009 (https://oxford.universitypressscholarship.com).

Maduro M. P., Interpreting European Law: Judicial Adjudication in a Context of Constitutional Pluralism, European Journal of Legal Studies, vol. 1, nr 2, 2007, s. 137-152.

Maduro M. P., Interpreting European Law – Judicial adjudication in a Context of Constitutional Pluralism, Working Paper IE Law School WPLS08-02, 05-02-2008, s. 1-21.

Maduro, M. P., Some Preliminary Remarks on the PSPP Decision of the German Constitutional Court, VerfBlog, 2020/5/06, https://verfassungsblog.de/some-preliminary-remarks-on-the-pspp-decision-of-the-german-constitutional-court/

Malmström Å., Till frågan om lagtolkningsmetoderna, SvJT 1952, s. 657-674.

Mance J., Should the Law be Certain?, The Oxford Shrieval lecture, 11 oktober 2011, tillgänglig via: https://www.supremecourt.uk/docs/speech_111011.pdf.

Mattsson N., ”Lagstiftning eller lagtolkning? En fråga vid åtgärder mot skatteflykt” i Festskrift till Strömholm II (red.) Göranson, U., Håstad, T. och Frändberg, Å, Iustus 1997, s. 649-664.

Marcusson L., ”Principerna inom den offentliga rätten” i Offentligrättsliga principer (red.) Marcusson, L., 2:a uppl, Iustus 2012, s. 9-15.

Mellqvist M., Entreprenadrätten och kontraktsrättens finrum, SvJT 2013, s. 233-265.

Mestmäcker E-J, Power, Law and Economic Constitution, (1973) 11 The German Economic Review, s. 177-192.

Metzger A., “Abuse of Law in Private Law: (Re-)Construction from Fragments” i Prohibition of Abuse of Law – A new general principle of law? (red.) de la Feria R. och Vogenauer S., Hart 2011, s. 235-251.

Miettinen S. och Kettunen M., Travaux to the EU Treaties: Preparatory Work as a Source of EU Law, Cambridge Yearbook of European Legal Studies 2015, vol. 17, s. 145-167.

Modéer K-Å., Optimala rättsliga kulturer?, JT nr 1 1999/00, s. 71- 87.

Modéer, K-Å., Juristernas nära förflutna – Rättskulturer i förändring, Santérus 2009.

Moëll C., Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Juristförlaget i Lund 2003.

Munukka J., Rättsmissbruk – En rättsfigur under framväxt, Stockholm Centre for Commercial Laws Årsbok 1, Iustus 2008.

Munukka J., Är obehörig vinst en svensk rättsprincip?, Ny Juridik 3:09, s. 26-34.

Mutén L., Lagstiftningens grunder, SvSkT 1992, s. 283

Mutén L., Rättsfallskommentarer, Ovanligt inskränkt skattskyldighet, Svensk skattetidning 1995, s. 778-780.

Navarro A, Parada L. & Schwarz P., The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts, EC Tax Review, 2016, s. 117–131, s. 125.

Neergaard U. och Engsig Sørensen K., Activist Infighting among Courts and Breakdown of Mutual Trust? The Danish Supreme Court, the CJEU, and the Ajos Case, Yearbook of European Law, vol. 36, 2017, s. 275–313.

Neergaard U., “A More United Union and the Danish Conundrum” i The Future of Europe, Political and Legal Integration beyond Brexit (red.) Bakardjieva Engelbrekt A. och Groussot X., Hart 2019, s. 249-273.

Nergelius J., “2005 – The Year when European Law and its Supremacy was finally Acknowledged by Swedish Courts”, i Swedish Studies in European Law, vol.2 (red.) Cramér P. och Bull T., Hart 2008, s. 145-156.

Nergelius J., Subsidiaritet och skatter – närmare om riksdagens prövning av EU:s respekt för subsidiaritetsprincipen på skatteområdet, SN 2019, s. 843-855.

Neville Brown N., “Is There a General Principle of Abuse of Rights in European Community Law?” i Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honour of Henry G. Schermers, volym II (red.) Editors: Deirdre M. Curtin M. D. och Heukels T., Brill/Nijhoff 1994, s. 511-525.

Neway Hermann J. och Tjernberg M., Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster, SN 2011, s. 158-167.

Nielsen R. & Tvarnø C. D., Danish Supreme Court infringes the EU Treaties by its Ruling in the Ajos Case, ERT 2017, s. 303-326.

Oats L. och Morris G, “Tax avoidance, power and politics” i The Routledge Companion to Tax Avoidance Research 2018 (red.) Hashimzade N. and Epifantseva Y, s. 458-471.

Olsen L., Rättsvetenskapliga perspektiv, SvJT 2004, s. 105-145.

Ordower H., “Perspectives on the tax avoidance culture” i Routledge Companion to Tax Avoidance Research 2018, (red.) Hashimzade N. and Epifantseva Y.

Orford A., In Praise of Description, Leiden Journal of International Law 2012, s. 609-625.

Orman R., L’utilisation particulière de la méthode d’interprétation des traités selon leur ”effet utile” par la Cour de Justice des Communautés Européennes, RTDE 1976, s. 624.

Palombella G., “The Abuse of Rights and Rule of Law” i Abuse: The Dark Side of Fundamental Rights (red.) Sajó A., Eleven international 2006.

Paulander H., EU:s lista över icke samarbetsvilliga skattejurisdiktioner, ERT 2020, s. 427-437.

Pecznik A., Rätten och förnuftet, En lärobok i allmän rättslära, 2:a uppl., Norstedts 1988.

Peczenik A. och Bergholtz G., ”Statutory Interpretation in Sweden” i Interpreting Statutes (red.) MacCormick D. N. och Summers R., S. Aldershot 1991.

Peczenik A., Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation, Norstedts 1995.

Peczenik A., ”Principerna i det svenska statsskiktet” i Makt utan motvikt – Om demokrati och konstitutionalism (red.) Berggren N., Karlsson N. och Nergelius J., City University Press 1999, s. 109-153.

Peczenik A., Juridikens allmänna läror, SvJT 2005, s. 249-272.

Pelin L., En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, SN 1996, s. 291-299.

Pelin L., Tillämpning och tolkning av skatteavtal, Förvaltningsrättslig tidskrift 3-4/1997, s. 125-154.

Pelkmans J. och Sun J-M, Regulatory Competition in the Single Market, Journal of Common Market Studies 1995, s. 67-89.

Pernice I., "The Autonomy of the EU Legal Order – Fifty Years After Van Gend" i 50ème Anniversaire de l'arrêt/50th anniversary of the judgment in Van Gend en Loos, 1963-2013, Actes du Colloque Luxembourg, 13 mai 2013 – conference proceedings Luxembourg (red.) Tizzano, A., Kokott, J. och Prechal. S., Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne 2013, s. 55-80, tillgänglig via http://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_95693.

Persson Österman, R., Kontinuitetsprincipens i den svenska inkomstbeskattningen, Juristförlaget 1997.

Pescatore P., International Law and Community Law – A Comparative Analysis, CML Rev. 1970, s. 167-183.

Pescatore P., "Monism, dualism et "effet utile" dans la jurisprudence de la Cour de justice de la Communauté européenne" i Une Communauté de droit, Feschtskrift für G. C. Rodrigeuz Iglesias, Wissenchafts-Verlag 2003, s. 329-342.

Petrén G. och Ragnemalm H., Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar, Publica 1980.

Petrén G., Anm. av Anders Hagstedt m.fl.: Skatteflyktsklausulen, SvJT 1985, s. 481-484.

Piantavigna P., Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite linguistic Discrepancies, World Tax Journal 2017, vol. 9, nr. 1., s. 47-98.

Pollicino O., Legal Reasoning of the Court of Justice in the Context of the Principle of Equality Between Judicial Activism and Self-restraint, German Law Journal 2004, s. 283-317.

Prebble J. & Prebble Z., Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law, Bulletin for International Taxation 2008, s. 151-170.

Prebbles Z. & Prebbles J, The Morality of Tax Avoidance, Creighton Law Review, 2010, 693-745.

Prebble R och Prepple J., Does the Use of General Anti-Avoidance Rules Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law?, 2 Victoria University of Wellington Legal Research papers, VUWLRP, 8/2012.

Prechal S., Directives in EC Law, 2:a uppl., Oxford University Press 2004.

Prechal S., Competence Creep and General Principles of Law, Review of European Administrative Law 2010, s. 5-22.

Påhlsson L., Konstitutionell skatterätt, 3:e uppl., Iustus 2013.

Påhlsson R., Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, SN 2014, s. 554-70.

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

Påhlsson R., ”Retroaktiv stopplagstiftning” i Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt (red.) Hultqvist A., Melz P. och Påhlsson R., s. 93-110, Norstedts juridik 2014.

Ragnemalm H., ”Confiance légitime et délai raisonnable: Quelques remarques sur le thème du retrait des actes administratifs favorables en droit communautaire”, i Festskrift till Fernand Shockweiler (red.) Rodriguez Iglesias G, Nomos 1999.

Rainer A., Deloitte Belastingconsulenten/Conseils Fiscaux BV o.v.v.e. CVBA/SC s.f.d. SCRL, Brussels, Monthly Features, Intertax 2007, s. 294-295.

Raitio J., The Principle of Legal Certainty in EC Law, Springer 2003.

Raitio J., “The Principle of Legal Certainty as a General Principle of EC Law” i General Principles of EC Law in a Process of Development (red.) Bernitz U., Nergelius J. och Cardner C., Wolter Kluwer 2008, s.47-73.

Raitio J., Does the concept of rule of law have any material content? A Nordic point of view, Maastricht Journal of European and Comparative law, vol. 24, nr 6, 2018, s. 774-791.

Ramberg C., Avtalsrätten och rättskällorna — med passivitet som illustration, SvJT 2019, s. 272-281.

Ranieri F., Bonne foi et exercice du droit dans la tradition du civil law, Revue internationale de droit comparé, vol. 50 nr 4, 1998, s. 1055-1092.

Raz J., Legal Principles and the Limits of Law, The Yale Law Journal, 1971-1972, s. 823-854.

Raz J., The Authority of Law, Clarendon Press 1979.

Raz J., “The Rule of Law and Its Virtue”, i The Authority of Law: Essays on Law and Morality, Published to Oxford Scholarship Online: March 2012, tillgänglig via: https://oxford.universitypressscholarship.com/.

Rawls J., Justice as Fairness, Journal of Philosophy, vol. 54, nr 22, 1957, s. 653-662.

Rawls J., A Theory of Justice, revised edition, Oxford University Press 1999.

Rendahl P., Parallell rättsbildning och skatteflyktperspektiv, SN 2019, s. 85-97.

Ringe W-G., “Sparking Reglatory Competition in European Company Law” i Prohibition of Abuse of Law, A new General principle of Law?, (red.) de la Feria och Vogenauer S., Hart 2011, s. 107-125.

Rosas A. & Armati L., EU Constitutional Law, 3:e uppl., Hart 2018.

Rosander U., Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series nr 40, 2007.

Rydin U., Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD, SN 2012, s. 160-72.

Šadl U. och Mair S., Mutual Disempowerment: Case C-441/14 Dansk Industri, acting on behalf of Ajos A/S v Estate of Karsten Eigil Rasmussen and Case no. 15/2014 Dansk Industri (DI) acting for Ajos A/S v The estate left by A, European Constitutional Law Review 2017, vol. 13, nr 2, s. 347-368.

Sandgren C., Är rättsdogmatiken dogmatisk? Tidsskrift for Rettsvitenskap 2005, s. 648-656.

Sandström A. G. K., Om skattelagars tolkning och tillämpning, SvSkT 1952, s. 241-276.

Sanò C., Allocation of the Burden of Proof Under the Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive According to the Most Recent ECJ Case Law, EC Tax Review 2018-5, s. 267.

Saydé A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart 2016.

Schammo P., Arbitrage and Abuse of Rights in the EC Legal System, ELJ 2008, vol. 14, nr 3, s. 351-376.

Scherman H., G., "Human Rights as General Principles" i General Principles of European Community Law (red.) Bernitz U. and Nergelius J., Kluwer Law International 2000, s. 61-70.

Schermers H., G. och Waelbroeck D., F., Judicial Protection in the European Union, 6:e uppl., Kluwer 2001.

Schiller A.A., Roman Law: Mechanisms of Development, Gruyter 2011.

Schmidt F., "Domaren som lagtolkare" i Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Norstedt 1955, s. 263-298.

Schultz M., Condictio indebiti och obehörig vinst vid felaktiga antagande om momssatser, SvSkT 2012:67, s. 576-94

Schultz M., "Naturrätt" i Juridisk Metodlära (red.) Korling F & Zamboni M, Studentlitteratur 2014, s. 79-108.

Schäder G., "General Principles of Law in Swedish Law" i General Principles of European Community Law (red.) Bernitz U. och Nergelius J., Kluwer 2000, s. 213-216.

Schön W., Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, BIT 2020, vol. 74, nr 4/5.

Schønberg S., Legitimate Expectations in Administrative Law, Oxford University Press 2000.

Schønberg S. och Frick K., Finishing, Refining, Polishing: On the Use of travaux preparatoires as an Aid to the Interpretation of Community Legislation, ELRev. 2003, vol. 28, s. 149-171.

Sevelin E., "Begreppet rättsregler" i Juridiska grundbegrepp (red.) Dahlman C. och Wahlberg L., Studentlitteratur 2019, s. 115-140.

Sevon L., "General principles of Community Law – Concluding Remarks" i General Principles of European Community Law (red.) Bernitz U. och Nergelius J., Kluwer Law International 2000, s. 219-222.

Shapiro S. J., “What Is the Rule of Recognition (And Does It Exist)?” i The Rule of Recognition and the U.S. Constitution (red.) Adler M. och Himma K E., Published to Oxford Scholarship Online: September 2009, s. 235-267. Tillgänglig via: https://oxford.universitypressscholarship.com/.

Snell J., “The Notion and a Test for Abuse of Rights: Some Normative Reflections” i Prohibitions of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? (red.) de la Feria R. och Vogenauer S.Oxford, Hart 2011, s. 219-231.

Sohm R., Iustitutes of Roman Law, Clarendon Press 1892.

Solomon R., A Passion for Justice: Emotions and the Origins of the Social Contract, Addison-Wesley 1990.

Sorensen K. E., Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rethoric, Common Market Law Review, nr 43, nr 2, 2006, s. 423-459.

Spaak T., “Legal positivism, anti-realism, and the interpretation of statutes” i Logic, law, morality. Thirteen essays in practical philosophy in Honour of Lennart Åqvist (red.) Segerberg K. & Sliwinski R., Department of Philosophy, Uppsala University 2003, s. 127-145.

Spaak T., Rättspositivism och juridisk argumentation, JT nr 3, 2005/06, s. 563-597.

Spaak T, ”Rättspositivism och juridisk metod” i Juridisk Metodlära (red.) Korling F & Zamboni M, Studentlitteratur 2014, s. 47-78.

Sterzel F., ”Rättsstaten i 1974 års regeringsform” i Rättsstaten – rätt, politik och moral (red.) Sterzel F., Iustus 1996, s. 109-126.

Sterzel F., ”Proportionalitetsprincipen, Fågelperspektiv på rättsordningen” i Vänbok till Staffan Westerlund (red.) Basse E. M., Ebbesson J., Michanek G., Iustus 2002, s. 319-334, s. 320.

Sterzel F., ”Legalitetsprincipen” i Offentligrättsliga principer (red.) Marcusson, 2:a uppl., Iustus 2012, s. 73-95.

Strömholm S., Normer och mål – det normbundna beslutfattandets särart, SvJT 1976, s. 161-178.

Strömholm S., Rätt, rättskällor och rättstillämpning, en lärobok i allmän rättslära, 5:e uppl., Norstedts Juridik 2013.

Ståhl K., EG-rätt och skatteflykt, SN 2007, s. 575.

Ståhl K. m.fl., EU skatterätt, 3:e uppl., Iustus 2011.

Summers R., ”Introduktion” i Interpreting Statutes (red.) MacCormick N. och Summers R., Ashgate 1991, s. 1-9.

Sundberg H. G. F., ”Regeringsrätten” i Festskrift till Herlitz, Nordstedts 1955, s. 298-318.

Sundberg, H., Grunddragen av allmän förvaltningsrätt, 1943.

Sundberg, J., Om lagars stil och tolkning, Festskrift till H. Thornstedt, Norstedt & Söners Förlag, s. 661-78.

Sundberg J., dokumenterat referat i diskussionen ”Omgåelsesproblemet i skatteretten”, tillgänglig via: http://nordiskjurist.org/wp-content/uploads/2013/10/Debatt69.pdf, s. 251-253.

Sunde J., Managing the Unmanageable – An Essay Concerning Legal Culture as an Analytical Tool i Comparing Legal Cultures (red.) Koch S., Skodvin K. E., Sunde J., Fagbokforlaget 2017, s. 13-24.

Sundell J-O., Legalitetsprincipen inom svensk straffrättshistoria, JT 1994/95, s. 95-112.

Sundin J., Något om skatteflykt och retroaktiv skattelagstiftning, SvSkT 1965, s. 499-503.

Sunnqvist M., Konstitutionellt kritiskt dömande: Förändringar av nordiska domares attityder under två sekel, Jure 2014.

Svensson O., Den principstyrda rätten 1: En presentation av Ronald Dworkins rättsteori, Ny Juridik 4:16, s. 19-48.

Svensson, Den principstyrda rätten 2. Teorins betydelse för svensk kontraktsrätt, Ny Juridik 1:17, s. 79-109.

Svensson O., ”Begreppet normgivning” i Juridiska grundbegrepp (red.) Dahlman C. och Wahlberg L., Studentlitteratur 2019, s. 75-114.

Temple Lang J., “Legal Certainty and Legitimate Expectations as a General Principle of Law” i General Principles of European Community Law (red.) Bernitz U. och Nergelius J., Kluwer 2000, s. 163.

Temple Lang J., Exclusionary abuse, the rule of law, and the effectiveness of the European Commission, European Law Review 2016, s. 243-251.

Thornstedt H., ”Legalitet och teologisk metod inom straffrätten” i Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Norstedts 1955, s. 319-363.

Tikka K. S., Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS, nr 12, 1982, s. 8.

Tikka K. S., Anmälan av Hultqvists legalitetsprincipen vid beskattningen, SN 1996, s. 52-58.

Tikka K. S., Om principer vid tolkningen av skattelag, SN 2004, s. 656-663.

Tjernberg M., Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, SN 2016, s. 167-184.

Tjernberg M., ”Myten om in dubio contra fiscus” i Festskrift till Christina Moëll (red.) Tjernberg M., Rendahl P., Wenander H., Juristförlaget i Lund 2017, s. 437-448.

Tjernberg M., Skatterättslig tolkning, Iustus 2018.

Tolonen H., Rules, Principles and Goals, Scandinavian Studies in Law, 1994, vol. 35, s. 271-293.

Triantafyllou D., L’interdiction des abus de droit en tant que principe general du droit Communautaire, Cahiers de droit européen, vol. 38, nr 5-6, Bruylant 2002.

Tridimas T., The General Principles of EU Law, 2 uppl., Oxford University Press 2006.

Tridimas T., "Abuse of Rights in EU Law: Some reflections with Particular Reference to Financial Law" i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? (red.) de la Feria R. och Vogenauer S., Hart 2011, s. 169-191.

Tridimas T., "Precedent and the Court of Justice: A Jurisprudence of Doubt?" i Philosophical Foundations of European Union Law (red.) Dickson J. och Eleftheriadis P., Oxford University Press 2012, s. 307-330.

Tridimas T, "Horizontal Effect of General Principles: Bold Rulings and Fine Distinctions" i General Principles of EU Law and European Private Law (red.) Bernitz U., Groussot X. och Schulyok F., Kluwer Law International 2013, s. 213-232.

Tuori K., Critical Legal Positivism, Ashgate 2002.

Tuori K., "Rättsstatsbegreppet: polemik och paradox" i Festskrift till Åke Frändberg, (red.) Fogelklou A. och Spaak T., Iustus 2003, s. 293.

Tuori K., Om rättssäkerhet och sociala rättigheter (samt mycket annat), Tidsskrift for Rettsvitenskap 2003, s. 341-365.

Tuori K., The European Financial Crisis: Constitutional aspects and implications, EUI law 2012/28 (Cadmus, European University Institute Research Repository), s. 1-49. Tillgänglig via: http://hdl.handle.net/1814/24301.

Tuori K., European Constitutionalism, Cambridge University Press, 2015.

Uggla C-M & Carneborn C, Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen, Wolters Kluwer 2015, s. 71.

Undén Ö., Om rättsmissbruk eller s.k. chikan, Juridiska Föreningen i Finlands Tidskrift (JFT) 1938, s. 10-30.

Usher J., General Principles of EC Law, Addison Wesley Longman 1998.

Van Cleynenbreugel P., Regulating Tax Competition in the Internal Market: Is the European Commission Finally Changing Course?, European Papers 2019, s. 225-250.

Van Danwitz T. och Paraschas K., Fresh Start for the Charter Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, Fordham International Law Journal 2017, s. 1397-1425.

Van Gerven W., "Two Twin-Principles of EU-Law: Democracy and Accountability, Consistency and Convergence" i General Principles of EC Law in a Process of Development, (red.) Bernitz U., Nergelius J. och Cardner C., Wolter Kluwer 2008, s. 25-46.

Van Hoecke M., The Use of Unwritten Legal Principles by Courts, Ratio Juris 1995, s. 248-260.

Van Hoecke M., “The Intertwinement of Form and Substance: The Legitimation of Law” I Festskrift till Åke Frändberg, (red) Fogelklou F. och Spaak T., Iustus 2003, s. 307-326.

Van Hoecke M. och Warrington M., Legal Cultures, Legal Paradigms and Legal Doctrine: Towards a New Model for Comparative Law, International & Comparative Law Quarterly, vol. 47, nr 3, 1998, s. 495-536.

Van Malleghem P-A., Baeten N., Before the law stands a gatekeeper – Or, what is a “regulatory act” in Article 263(4) TFEU? Inuit Tapiriit Kanatami', CML Rev. 2014, nr 4, s. 1187–1216.

Vogenauer S., “The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law” i Prohibition of Abuse of Law: A new general principle of law? (red.) de la Feria R. och Vogenauer S., Hart 2011, s. 521-571.

Wahlgren P., Lagstiftning: Problem, teknik, möjligheter, Norstedts juridik 2008.

Wallerman A., Om fakultativa regler – En studie av svensk och unionsrättslig reglering av skönsmässigt beslutsfattande i processrättsliga frågor, Iustus 2015.

Watson A., “Legal Culture v Legal Tradition” i Epistemology and Methodology of Comparative Law (red.) Van Hoecke M., Hart 2004, s. 1-6.

Weatherill S., “Fitting ‘Abuse of Rights’ into EU Law Governing the Free Movement of Goods and Services” i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? (red.) de la Feria R. and Vogenauer S. Hart 2011, s. 49-61.

Weatherill, S., “Why Harmonise?” i European Union Law for the Twenty-First Century— Volume 2: Internal Market and Free Movement Community Policies (red.) Tridimas T. och P Nebbia P., Hart 2004, s. 14.

Weber D., “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, When is Combating Abuse an Obligation and Other Comments” i Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Tax Law? (red.) de la Feria R. and Vogenauer S., Hart 2011, s. 395-406.

Weber D. och Sirithaporn T., Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law” i Principle of Law: Function, Status and Impact in EU Law (red.) Brokelind, C., , IBFD 2013, s. 235-272.

Weber D., The New Common Minimum Anti-Abus Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive: Background, Impact, Applicability, Purpose and Effect, Intertax 2016, s. 98 – 129.

Weisbach D., A., Formalism in the Tax Law, The University of Chicago Law Review 1999, s. 860-886.

Welinder C., Något om motivens betydelse för lagtolkning, SvJT 1953, s. 78-89.

Welinder C, Beskattning av inkomst och förmögenhet, del 2, Studentlitteratur 1972.

Welinder C., Beskattning av inkomst och förmögenhet del 2, 8:a uppl., Studentlitteratur 1981.

Wenander H., Proportionalitetsprincipen i 2017 års förvaltningslag, Förvaltningsrättslig tidskrift 2018, s. 443-456.

Wennergren B., Form och verklig innebörd vid tolkning av skattelag, SN 1965, s. 313-326.

Wennerström E., Rättsstat och rättssäkerhet i EU, SvJT 2017, s. 27.

Wersäll F., En offensiv Högsta domstol. Några reflektioner kring HD:s rättsbildning, SvJT 2014 s. 1-8.

Westerberg O., RF 84§ Grundlagarna skola efter deras ordalydelse i varje enskilt fall tillämpas, Bonniers 1953.

Westerlund S., Proportionalitetsprincipen – verklighet, missförstånd eller nydaning?, Miljörättslig tidskrift 1996 s. 248-284.

Wiklund O., Om Högsta domstolens rättsskapande verksamhet — löper domstolen amok? SvJT 2014, s. 335-347.

Wilhelmsson T., Rättssäkerheten, rättsvetenskapen och de allmänna lärorna. Retfærd 33 (1986), s. 32.

Winberg H., Generalklausuler i lagstiftningen, SvJT 1981, s. 577-585.

Vogenauer S., "The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law" i Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? (red.) de la Feria R. and Vogenauer S., Hart 2011, s. 521-571.

von Bahr S., Nordbäcksmålet, skatteflykt och genomsyn, SN 1992, s. 602-607.

von Bahr S., Skatteflykt i EG-rättslig belysning, SN 2007, s. 644-651.

von Bahr S., Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet, SN 2013, s. 861-69.

von Bahr S., Ytterligare om Cypernmålet, SvSkT 2014:5, s. 428-439.

von Bahr S., "Svensk anpassning till unionsrätten" i Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt (red.) Hultqvist A., Melz P. och Påhlsson R., Norstedts Juridik 2016, s. 147-158.

von Bahr, S., Ingripande mot skatteflykt, med och utan lagstöd, SvSkT 2018, s. 153–166.

von Bahr S., Klargörande avgörande från EU-domstolen om rättsmissbruk, SN 2019, s. 771-783.

Woods L., "Article 54 Abuse of Rights" i The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary (red.) Peers S., Hervey T., Kenner J., och Ward A., Hart 2014, s. 1539–1556.

Zbíral R., Czech Constitutional Court, judgment of 31 January 2012, Pl. ÚS 5/12. – A Legal revolution or negligible episode? Court of Justice decision proclaimed ultra vires, CML Rev., vol. 49, nr 4, 2012, s. 1475–1491.

Zetterqvist O., "Begreppet prejudikat" i Juridiska grundbegrepp (red.) Dahlman C. och Wahlberg L., Studentlitteratur 2019, s. 163-190.

Zimmer F., In Defence of General Anti-Avoidance Rules, Bulletin for International Taxation 2019, vol 73, nr 4. Tillgänglig elektroniskt via IBFD – Tax Research Platform.

Öberg U., Några anteckningar om användningen av förarbeten inom gemenskapsrätten, JT 2000/01:2, s. 492-507.
Öner C., Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?, EC Tax Review 2020, s. 38–52.