LUND UNIVERSITY

Att motverka skatteflykt

En komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk

Croneberg, Richard

2021

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

Link to publication

Citation for published version (APA):
Croneberg, R. (2021). *Att motverka skatteflykt: En komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk* (1 uppl.). [Doktorsavhandling (monografi), Juridiska fakulteten]. Lunds universitet, Media-Tryck .

Total number of authors:
1

Creative Commons License:
Ospecificerad

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

Att motverka skatteflykt

– en komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk

RICHARD CRONEBERG | JURIDISKA FAKULTETEN | LUNDS UNIVERSITET

ATT MOTVERKA SKATTEFLYKT

ATT MOTVERKA SKATTEFLYKT

– en komparativ studie av generella åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk

Richard Croneberg

LUNDS UNIVERSITET

Omslagsbild: Suvée, Joseph-Benoît (1771) *Combat de Minerve contre Mars* [oljemålning på kanvas] Palais des Beaux-Arts de Lille, Lille, Frankrike.

Författarporträtt: Croneberg, Richard (2021) *Självporträtt* [fotografi].

Copyright © Richard Croneberg

Juridiska fakulteten vid Lunds universitet

ISBN 978-91-7895-811-5 (tryckt format)
978-91-7895-812-2 (elektronisk format)

Första upplagan (med införda revideringar enl. erratablad)
Tryckt i Sverige av Media-Tryck, Lunds universitet
Lund 2021

Media-Tryck is a Nordic Swan Ecolabel certified provider of printed material. Read more about our environmental work at www.mediatryck.lu.se
MADE IN SWEDEN

INNEHÅLLSÖVERSIKT

Del I Avhandlingens ämne, forskningsfrågor och genomförande

Kapitel 1 Inledning
Kapitel 2 Terminologi
Kapitel 3 Åtgärder mot skatteflykt

Del II Åtgärder mot skatteflykt i Sverige och Danmark

Kapitel 4 Introduktion till rättssystemen
Kapitel 5 Åtgärder mot skatteflykt i Sverige
Kapitel 6 Åtgärder mot skatteflykt i Danmark

Del III Skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk samt dess införlivande

Kapitel 7 Allmänt om unionsrätten
Kapitel 8 Skatteflyktsdirektivet och dess allmänna regel mot missbruk
Kapitel 9 Jämförelseländernas införlivanden av direktivets missbruksregel

Del IV Komparativ analys och avslutning

Kapitel 10 Komparativ analys
Kapitel 11 Avslutning

Summary

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

FÖRORD – IX
FÖRKORTNINGAR – XIII

1 INLEDNING 1
1.1 Bakgrund och problemformulering 1
1.1.1 Gränsdragningsfrågor i förändring 1
1.1.2 Att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt 5
1.1.3 Nationella gränsdragningsfrågor i ett unionsrättsligt gränsland – behovet av ett komparativ perspektiv 6
1.2 Avhandlingens syfte och forskningsfrågor 6
1.3 Närmare om metodval och avhandlingens relation till tidigare komparativa bidrag 9
1.3.1 Komparativ rätt som vetenskapsgren 9
1.3.2 Komparativa bidrag inom den svenska finansrätten 12
1.3.3 Valet av komparativ metod 39
1.3.4 Valet av jämförelseländer 46
1.4 Kort om det använda materialet 50
1.5 Avhandlingens förhållande till tidigare forskning 51
1.6 Avgränsningar 53
1.7 Avhandlingens disposition 54
2 TERMINOLOGI 55
2.1 Inledning 55
2.2 Skatteplanering 56
2.2.1 Skatteplanering som strategiskt verktyg 56
2.2.2 Substantiell respektive formell skatteplanering 60
2.2.3 Skatteplanering med hjälp av lågskattejurisdiktioner 61
2.2.4 Summering 63
2.3 Aggressiv skatteplanering 64
2.3.1 En förändring av synen på skatteanpassade transaktioner 64
2.3.2 Aggressiv skatteplanering enligt OECD 64
2.3.3 Aggressiv skatteplanering i en unionsrättslig kontext 68
2.3.4 Summering 69
2.4 Skatteflykt 70

2.5 Skattebrott 71

3 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT 77

3.1 Inledning 77

3.2 Åtgärder mot skatteflykt i ljuset av rättsstatsprincipen 79

3.2.1 Rättsstatsprincipen och rätten att skatteplanera 79

3.2.2 Kritik och rättfärdiganden 83

3.2.3 En fråga om rättsligt sammanhang 85

3.3 Tolkningsdoktriner mot skatteflykt 85

3.3.1 I mötet mellan olika rättstraditioner 85

3.3.2 Att missbruka sin rätt – kort om abus de droit, fraude à la loi och fraus legis 86

3.3.3 I diskrepansen mellan juridisk form och ekonomisk substans – substance over form, the business purpose test m.fl. 89

3.3.4 Två ytterligheter eller två sidor av samma mynt? 90

3.4 Regler mot skatteflykt 90

3.4.1 I avvägningen mellan olika åtgärder 90

3.4.2 Specifika och riktade regler mot skatteflykt 93

3.4.3 Generella regler mot skatteflykt 94

4 INTRODUKTION TILL RÄTTSSYSTEMEN 105

4.1 Inledning 105

4.2 Grunderna för jämförelseländernas statsskick 106

4.2.1 Översiktligt om den svenska regeringsformen 106

4.2.2 Den danska grundloven i sammandrag 114

4.3 Något om de konstitutionella kraven på rättstillämpningen vid uttag av skatt 121

4.3.1 Regeringsformen och dess principer 121

4.3.2 Kort om Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarnas organisation i ljuset av kraven på rättstillämpningen vid uttag av skatt 128

4.3.3 Grundlovens rättssäkerhetsgarantier 129

4.3.4 Kort om skatteförvaltningens och domstolarnas organisation i ljuset av kraven på rättstillämpningen vid uttag av skatt 135

4.4 Översiktligt om prejudikatsinstansernas rättsbildning och prövning av skattemål 139

4.4.1 Högsta förvaltningsdomstolen 139

4.4.2 Højesteret 147

4.5 Sammanfattning 155

5 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT I SVERIGE 157

5.1 Inledning 157

5.2 Angränsande tolkningsfrågor 158

5.2.1 Kort om tolkning av skattelag ... 158
5.2.2 Fastställandet av rättshandlingens verkliga innebörd ... 162
5.3 Kort om specifika regler mot skatteflykt samt stoppskrivelser ... 174
5.4 Införandet av en generell regel mot skatteflykt ... 175
5.4.1 Inledning ... 175
5.4.2 De första avfärdade förslagen till generell skatteflyktsregel ... 175
5.4.3 Införandet av den första skatteflyktslagen ... 181
5.4.4 Skatteflyktslagens avskaffande, återinförande och revidering ... 196
5.5 Lag (1995:575) mot skatteflykt ... 204
5.5.1 Skatteflyktslagens tillämpningsområde ... 204
5.5.2 Generalklausul mot skatteflykt ... 205
5.5.3 Rättsföljd ... 218
5.5.4 Kort om framställan och handläggning ... 219
5.6 Sammanfattning och tematisk analys ... 221
5.6.1 En generell regel mot skatteflykt i Sverige ... 221
5.6.2 En tematisk analys av argumenten som föranlett den svenska lagstiftaren att införa, avskaffa, återinföra och skärpa en generell regel mot skatteflykt ... 222
5.6.3 Avslutande slutsats till stöd för studiens förklarande del ... 227
6 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT I DANMARK ... 229
6.1 Inledning ... 229
6.2 Att motverka skatteflykt genom lagtolkning ... 231
6.2.1 Tolkning, kringgåenden och skenrättshandlingar i ljuset av skatteflyktsproblematiken ... 231
6.2.2 Allmänna tolkningsprinciper, utvidgande tolkning och analogi ... 233
6.2.3 Angränsade tolkningsfrågor avseende förhållandet mellan skatterätt och civilrätt ... 237
6.2.4 Summering ... 244
6.3 Realitetsgrundsætningen ... 245
6.3.1 ”Kravet om skatteretlig realitet” – en överblick ... 245
6.3.2 Mottagande och kritik ... 252
6.3.3 Pedersens svar på kritiken ... 267
6.3.4 Summering ... 272
6.4 Kort om specifika och riktade regler mot skatteflykt ... 273
6.5 Avfärdade förslag till en generell regel mot skatteflykt ... 274
6.5.1 Inledning ... 274
6.5.2 Ett första förslag om att utreda införandet av en omgåelsesklausul 275
6.5.3 Socialdemokratiets förslag till skattereform ... 277
6.5.4 Socialistisk Folkepartis motionerade lagförslag ... 279
6.5.5 B 50-udvalgets betænkning nr. 1060 ... 283
6.5.6 Ett andra förslag om att utreda införandet av en omgåelsesklausul 285
6.5.7 Summering ... 288

6.6 Sammanfattning och tematisk analys 289
6.6.1 En generell åtgärd mot skatteflykt i Danmark? 289
6.6.2 En tematisk analys av argumenten som föranlett den danska lagstiftaren att avstå från att införa en generell regel mot skatteflykt 290
6.6.3 Avslutande slutsats till stöd för studiens förklarande del 293

7 ALLMÄNT OM UNIONSRÄTTEN 297

7.1 Inledning 297

7.2 Den inre marknaden 297
7.2.1 Integration och funktion 297
7.2.2 De grundläggande friheterna och direkta skatter 301

7.3 Tillnärmning genom direktiv 303
7.3.1 Allmänt om direktiv och dess införlivande 303
7.3.2 Tolkning av direktiv 311
7.3.3 Direktiv på det direkta skatteområdet 313

7.4 Sammanfattning 315

8 SKATTEFLYKTSDIREKTIVET OCH DESS ALLMÄNNA REGEL MOT MISSBRUK . 317

8.1 Inledning 317

8.2 Skatteflyktsdirektivets syfte och struktur 322
8.2.1 Att motverka en snedvridning på den inre marknaden 322
8.2.2 Etableringen av en lägsta skyddsnivå 323

8.3 Missbruksregelns uppbyggnad 324
8.3.1 Introduktion 324
8.3.2 Arrangemang (eller en uppsättning av arrangemang) 325
8.3.3 Syftet att få en skattefördel 326
8.3.4 Motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt 329
8.3.5 Prövning av arrangemangets genuinitet 330
8.3.6 Rättsföljd 331
8.3.7 Missbruksregelns konstruktion i en internationell kontext 332

8.4 Översiktligt om hanteringen av missbruk i EU-domstolens praxis 334
8.4.1 Inledning 334
8.4.2 Missbruksproblematikens ursprung och utveckling i sammandrag 336
8.4.3 Särskilt om missbruksprincipens utveckling på beskattningsområdet fram till beneficial ownership-målen 339
8.4.4 Frågan om missbruk i beneficial ownership-målen 347
8.4.5 Summering 354

8.5 Närmare analys av missbruksregelns förhållande till primärrätten och övriga sekundärrättsliga regelverk mot missbruk 355
8.5.1 Inledning 355
8.5.2 En förklaringsmodell över missbruksregelns miniminivå mot bakgrund av primärrätten 357

8.5.3 Missbruksregelns förhållande till EU-domstolens missbruksprincip 367
8.6 Sammanfattning ... 370
9 JÄMFÖRELSELÄNDERNAS INFÖRLIVANDEN AV DIREKTIVETS MISSBRUKSREGEL 371
9.1 Inledning ... 371
9.2 Sveriges införlivande av missbruksregeln ... 372
9.2.1 Genomförande ... 372
9.2.2 En utvärdering av det svenska införlivandet ... 374
9.2.3 Den svenska införlivandestrategins utmaningar ... 385
9.3 Danmarks införlivande av missbruksregeln ... 389
9.3.1 Genomförande ... 389
9.3.2 En utvärdering av det danska införlivandet ... 396
9.3.3 Den danska införlivandestrategin – ett direktivkonformt ordagrant införlivande ... 407
9.4 Sammanfattning ... 407
10 KOMPARATIV ANALYS ... 411
10.1 Inledning ... 411
10.2 Komparativt retrospektiv ... 412
10.2.1 Liknande problemformulering i jämförelseländernas parlament 412
10.2.2 Skillnader i lagstiftarens syn på avvägningen mellan rättstillämparens och lagstiftarens roll ... 413
10.2.3 Olika avvägningar kring det allmännas ställning gentemot den enskilde ... 415
10.3 Komparativ kontextualisering ... 417
10.3.1 Jämförelseländernas strategier i ljuset av dess rättsliga sammanhang 417
10.3.2 Liknande konstitutionella krav vid uttag av skatt ... 417
10.3.3 Olika möjligheter till utvidgande tolkningsslut ... 419
10.3.4 Tolkning och tillämpning i ljuset av det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt ... 421
10.3.5 Rättsbildning och lagstiftningsingripanden – en fråga om stats- och förvaltningstradition ... 423
10.3.6 Olika åtgärder men liknande rättsliga positioner ... 426
10.4 Komparativt prospektiv ... 427
10.4.1 Från kringgående och skatteflykt till missbruk ... 427
10.4.2 Att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt – de svensk-danska exemplen ... 428
10.4.3 Mot en enhetlig unionsrättslig definition av missbruk? ... 436
10.5 Sammanfattning ... 438

11 AVSLUTNING 441
SUMMARY 445
FIGURER OCH TABELLER 447
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING 449

FÖRORD

TÄNK ATT MAN NU, med fullt utvuxet skägg och förstånd, slutligen ska summera de gångna årens forskarstudier och framföra ett hjärtligt tack till dem som på olika sätt bidragit till den här framställningen. Även om avhandlingsarbetet i sina stunder är ett ensamt göromål är det samtidigt ett resultat av flera års utbyten av idéer och närmare samverkan mellan kollegor, lärosäten samt nära och kära, vilka jag alla står i tacksamhetsskuld till.

Först och främst vill jag rikta ett innerligt tack till mina handledare Mats Tjernberg och Henrik Wenander. Även om jag inte alltid haft samma tillit till avhandlingsarbetets omtalade ”process” har era samlade erfarenheter, ämnesmässiga kunskaper och goda råd lugnat en oroad själ under det stundtals svåra avhandlingsarbetet. Genom Henriks saklighet och känsla för detaljer samt Mats nyfikenhet och tålamod (vilket många gånger sträckt sig längre än hans egen resliga fysionomi) har ni under våra många givande handledningstillfällen kompletterat varandra och bidragit på olika sätt till den här framställningen. Jag vill även tacka Maria Hilling för att hon i ett tidigt skede uppmuntrade mig att söka till forskarutbildningen samt handledde mig under avhandlingsprojektets första formativa år. Tack för att ni alla tre, om än i olika roller, konstellationer och perioder, introducerat mig till rättsvetenskapen.

Avhandlingsarbetet har genomförts inom ramen för en doktorandanställning vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet. Jag vill tacka de kollegor, forskarstuderande och studenter som på olika sätt bidragit till vår spännande undervisnings- och forskningsmiljö. Särskilt tack till Markus Gunneflo, Helena Josefsson samt ledamöterna i nämnden för utbildning på forskarnivå för de olika insatser ni har gjort för den forskarutbildning som den här doktorsavhandlingen är ett resultat av. Ett tack även till Lunds skatteakademi, under ledning av Axel Hilling, Maria Hilling, Peter Nilsson och Mats Tjernberg, som har möjliggjort för den positivrättsliga förkovran som följt av samverkansmiljöns många seminarier och åtföljande postseminarier. Jag vill i det här sammanhanget även tacka Juridiska fakultetens bibliotek, som genom välplacerade inköp, prenumerationer och engagemang gång på gång bevisat att det är Nordens mest välsorterade och kvalificerade juridiska bibliotek. Inom det finansrättsliga biblioteksområdet har jag särskilt att tacka Anna Wiberg, som med enastående fingertoppskänsla och service föregripit de ämnesmässiga behov jag många gånger själv inte identifierat.

Bortom de dagliga utbyten som sker vid Juridiska fakulteten har avhandlingsarbetet emellertid inbegripit många ensamma timmar på kammaren. Att skriva är att bli ödelagd – att i ena stunden stå handfallen inför sin egen oförmåga och enfald, att i nästa resa sig för att lekfullt skapa, analysera och uttrycka sig. I svåra stunder har denna våldsamma om än smärtsamt stilla upplevelse förkortat fruktlösa arbetsdagar och förlängt sömnlösa nätter. I perioder av skrivkramp och tvekan har jag många gånger vänt mig till mina kollegor för stöd och hjälp. Oftast har jag besvärat min vän och bundsförvant Torvald Larsson, som med sitt inkännande sätt, stillsamma lugn och sin akademiska ackuratess mött mig i såväl vetenskapliga prövningar som vardagens nycker. När skrivprocessens korta transportsträcka mellan pannlob och papper upplevts som särskilt stort har jag även vänt mig till de kollegor som jag tillsammans inledde min tid vid Juridiska fakulteten med – Marie Göransson, Daniel Kolm och Arnljótur Ástvaldsson. Efter hand har jag även lärt känna och/eller tagit mig friheten att besvära flera andra – Tova Bennet, Kristian Gustafsson, Alexander Hardenberger, Marcus Utterström, Elsa Trolle Önnerfors, David Dryselius, Julia Björverud, Aurelija Lukoseviciene, Gunnar Bramstång, Christian Schwartz, Britta Sjöstedt, Mathilda Tarandi, Max Carlin, Lovisa Häckner Posse, Letizia Lo Giacco, Anastasiya Kotova, Scarlet Wagner, Mariya Senyk och Ranyta Yusran. Ett stort tack för att jag i olika sammanhang (och tillstånd) fått dela medgångar och motgångar med er!

En stilla förhoppning som följer av att skriva en doktorsavhandling är att den i ett eller annat sammanhang blir läst. Under mina forskarstudier har jag haft förmånen att få kommentarer på mitt manuskript inom ramen för Juridiska fakultetens forskarskola. Granskare vid mitt uppläggningsseminarium och följande mittseminarium var Jörgen Hettne, som tidigt bidrog till projektets mer unionsrättsliga inriktning. Under slutseminariet gav Dennis Ramsdahl Jensen värdefulla synpunkter på både studiens komparativa avsnitt och positivrättsliga bidrag. För dessa insatser vill jag rikta ett hjärtinnerligt tack till dem båda. Jag vill därutöver tacka Lena Wahlberg, Jenny Julén Votinius, Axel Hilling, Xavier Groussot, Ellika Sevelin och Eduardo Gill-Pedro för att under (eller i anslutning till) dessa tillfällen ha gett kommentarer på manuskriptets olika delar. Ett särskilt tack även till Patrik Emblad, som såväl vid dessa tillfällen som i andra sammanhang diskuterat projektet under den tid vi delat som doktorander i finansrätt.

Vid sidan av mitt alma maters seminariemiljö har jag även fått förmånen att utveckla mitt forskningsprojekt under två längre forskningsvistelser i Danmark. Dessa tillfällen har varit ovärderliga för studiens komparativa inslag men även berikat mig på ett personligt plan. Under 2018 års vårtermin gästade jag Aarhus universitet, för vilket jag är Dennis Ramsdahl Jensen (återigen), Malene Kerzel och forskningsmiljön i skatterätt vid Juridisk institut, BSS evigt tacksam. Genom er gästfrihet, nyfikenhet och uppmuntran cementerades projektets komparativa forskningsansats samtidigt som jag fick möjlighet att bo och uppleva universitets internationella miljö vid forskarstudenternas internationella kollegium vid Høegh-Guldbergs gade. Under höstterminen år 2019 möttes jag av samma stora gästfrihet när jag som gästforskare upptogs i den skatterättsliga forskningsmiljön FIRE vid Det Juridiske Fakultet,

Københavns universitet. I Karina Kim Egholm Elgaard och Rasmus Kristian Feldthusens försorg fick jag möjlighet att vidareutveckla projektets komparativa bidrag i en livskraftig och dynamisk forskningsmiljö som jag än i dag är tacksam att få vara en del utav. Genom er försorg fann jag inte bara ett andra hem i Köpenhamn, utan fick även en möjlighet att förälska mig i livet som *Øresundsborgere* genom den danska maten, kulturen och det levande väsen som bäst beskrivs i Dan Turèlls målande porträtt av *København*.

Livet som forskarstuderande inbegriper inte bara utforskandet av det egna ämnet utan även den egna forskningsmiljön, institutionen, fakulteten, nationella forskningsstrategin och det internationella forskningsfältet – en form av produktiv prokrastinering som för egen del organiserats i olika kårpolitiska uppdrag. Under mitt intensiva år som ordförande för Lunds doktorandkår, min följande period som forskarstuderanderepresentant i Lunds universitets styrelse och mitt parallella engagemang i Sveriges förenade studentkårers doktorandkommitté har tiden som forskarstuderande berikats av många viktiga lärdomar och forskningspolitiska perspektiv. En person som jag under denna period särskilt vill tacka är Lari-Valtteri Suhonen, som jag delat många värdefulla tankar, idéer och festligheter med såväl inom kårpolitiken som i andra forskningsframgångar. Även om jag under dessa år av kårpolitiska engagemang inte alltid blivit klok på universitetet inbillar jag mig att jag i vart fall blivit klokare vid universitetet – inte minst genom de samlade erfarenheter jag delat med mina kollegor och vänner i Lunds universitets rika kår- och studentliv – ett stort tack till er! Jag vill särskilt tacka alla de människor som jag fått nöjet att lära känna och närmare samarbeta med i Juridiska föreningen, som inte bara visat prov på och en förförståelse för de frågor som knyter an till ett samlat studentperspektiv utan även visat solidaritet med de forskarstuderande vid vår juridiska fakultetet. I det här sammanhanget vill jag även tacka Fredrik Önnerfors och Vilhelm Persson för att de vid sidan av ett gott samarbete i Juridiska föreningens seniorskollegium gett stöd och uppmuntran för mina forskarstudier. Vid sidan av de människor jag lärt känna i LDK, LUS, SFS och JF vill jag även tacka Lunds universitets akademiintendentur för att ha introducerat mig till såväl sprudlande festligheter som mer handfasta realiteter om livet vid universitet.

Vid sidan av de många människor som på olika sätt hjälpt mig under dessa år har jag TOR/Skattenytt att tacka för mottaget rese- och aspirantstipendium. För generösa forsknings- och resestipendium vill jag även rikta ett särskilt tack till Eugen Schaumans fond, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet och Juridisk institut vid Aarhus universitet. Jag vill därutöver tacka EATLP för bidrag till att delta i deras verksamheter samt Stiftelsen Emmy Ekbergs stipendieform nr 1 för ytterligare bidrag till de kostnader som är förenade med min disputation.

Under denna bitvis prövande tid har jag även funnit stöd bland mina nära och kära, såväl här hemma i Skåne som på andra sidan Hallandsåsen. Även om den omtalade lundensiska diasporan som följer efter examen har utmanat den vardagskontakt som vi

alla tog förgivna under studietiden är jag glad att kalla så många kära nära, trots det fysiska avstånd och många utmaningar som följer av vardagslivets tråk och tvång. Tack för att ni funnits där för mig – men framförallt för att ni under alla dessa år avhållit er från att fråga om, och i så fall när, jag blir klar med avhandlingen.

Slutligen vill jag uttrycka ett hjärtinnerligt tack till min familj för deras stöd, kärlek och tålamod. Tack till mina kära syskon, Anna och Michael, för era inkännande reflektioner, kärleksfulla humor och välbehövliga uppriktighet i stunder av medgång och motgång. Ett stort tack till min far för att du finns där, lyssnar samt stöttar. Utan er är jag inte säker på att jag orkat att ta mig igenom vare sig forskarutbildningens prövningar eller det senaste årets eländiga pandemi.

I avhandlingen har rättsläget per den 31 december 2020 beaktats.

Einar Hansens esplanad, Malmö,
torsdagen den 11 mars 2021
Richard Croneberg

FÖRKORTNINGAR

Art.	Artikel
ATAD	Anti Tax-Avoidance Directive
Bet.	Betänkande
BevU	Bevillingutskottets betänkande
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CFC	Controlled Foreign Companies
Dir.	Direktiv
Ds	Departemenstsserie
EATLP	European Association of Tax Law Professors
ECJ	European Court of Justice
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeisk unionens funktionssätt
Fi	Finansdepartementets promemoria
FPL	Förvaltningsprocesslagen
FT	Folketingstidende

FTA	Forum on Tax Administration
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IFA	International Fiscal Association
IRC	Internal Revenue Code
KF	Konservative Folkeparti
KOM/COM	Europeiska kommissionen
L	Lovforslag (nr)
LSR	Landsskatteretskendelse
M	Moderata samlingspartiet
MAD	Miljøretlige Afgørelser og Domme
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
R&R	Revision & Regnskabsvæsen
RF	Regeringsform
RÅ	Regeringsrättens årsbok
S	Socialdemokratiet
S	Arbetarepartiet Socialdemokraterna
SF	Socialistisk Folkeparti
SFS	Svensk författningssamling
SKM	Skatteministeriets nummering
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
V	Vestre Landsrets dom

V	Venstre
V	Vänsterpartiet
Ø	Østre Landsrets dom

– DEL I –

AVHANDLINGENS ÄMNE, FORSKNINGSFRÅGOR OCH GENOMFÖRANDE

1 INLEDNING

1.1 BAKGRUND OCH PROBLEMFORMULERING

1.1.1 GRÄNSDRAGNINGSFRÅGOR I FÖRÄNDRING

ATT MOTVERKA SKATTEFLYKT handlar till syvende och sist om att dra en gräns.[1] Genom att definiera vad som är tillåtet och otillåtet, vad som faller inom ramen för lagstiftningen och utanför den, vad som är aggressiv skatteplanering och vad som är skatteflykt etc. tar olika stater ställning till i vilken utsträckning som skatteanpassade transaktioner bör motverkas.[2] Gemensamt för dessa åtgärder är att de alla syftar till att upprätthålla skattesystemets inre integritet.[3] Medan en del stater låtit nämnda gränsdragning hanteras inom ramen för domstolarnas befogenhet har andra infört specifika och riktade regler mot skatteflykt för att avgränsa vad som konstituerar skatteflykt.[4] I det fall lagstiftaren uppfattat att domstolarna hanterat frågan om skatteflykt på ett otillräckligt sätt har vissa stater infört en generell regel mot skatteflykt i syfte att öka domstolarnas prövningsbefogenheter.[5] Hur frågan

---

[1] Jfr Freedman, J., *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management* i Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Freedman, J. (red.), Oxford, 2008 s. 1 ff.

[2] Se Freedman (2008) s. 2 och Hilling, M., *Skatteavtal och generalklausuler - ett komparativt perspektiv*, Stockholm, 2016 s. 15.

[3] För en närmare diskussion om ambitionen att upprätthålla skattesystemets integritet se avgränsningen mellan skatteflykt och kriminaliseringen av skattebrott i avsnitt 2.4-2.5 samt kapitel 3 om åtgärder mot skatteflykt.

[4] Se Cooper, G. S., *International Experience with General Anti-Avoidance Rules* – SMU Law Review vol. 54 no. 1 2001 s. 83 ff., Pickup, D., *In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Frameworks Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues* i Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Freedman, J. (red.), Oxford, 2008 s. 11, Thuronyi, V., Brooks, K. & Kolozs, B., *Comparative Tax Law*, 2 uppl., Storbritannien, 2016 s. 174, Fernandes, D. & Sadiq, K., *A Principled Framework for Assessing General Anti-Avoidance Regimes* – British Tax Review 2016 s. 174, Freedman, J., *United Kingdom* i General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, M. m.fl. (red.), Amsterdam, 2016 s. 745 ff., Turley, C. m.fl., *A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play?* , Amsterdam, 2017 s. 552 ff., Zimmer, F., *In Defence of General Anti-Avoidance Rules* – Bulletin for International Taxation no. 4 2019 s. 218 ff.

[5] Se Turley m.fl. (2017) s. 552 ff., Zimmer (2019) s. 218 ff.

om skatteflykt hanteras kommer följaktligen till uttryck i nationella faktorer som berör dels den nationella lagstiftningens regleringstekniska begränsningar, dels hur lagstiftaren respektive rättstillämparen har valt att hantera nämnda begränsning.[6]

Även om de åtgärder som introducerats för att motverka skatteflykt i regel formulerats genom nationella lösningar har förutsättningarna för att motverka skatteflykt under de senaste åren radikalt förändrats på företagsskatteområdet. Genom OECD:s och EU:s försorg har flera koordinerade initiativ tagits för att stoppa eroderingen av den nationella skattebasen, etablera informationsutbyten och motverka illojal skattekonkurrens i syfte att anpassa nationella regelverk efter multinationella företags förehavanden i den globala ekonomin.[7] På det direkta skatteområdet har EU:s långtgående initiativ mot skatteflykt följts med särskilt intresse efter att unionens medlemsstater år 2016 åtog sig att gemensamt motverka skatteflykt på den inre marknaden genom antagandet av *skatteflyktsdirektivet*.[8] Genom nämnda minimidirektiv avser medlemsstaterna att etablera en gemensam lägsta skyddsnivå mot skatteflykt på den inre marknaden i syfte att uppnå en rättvis och effektiv företagsbeskattning inom unionen.[9] Detta utgör en minst sagt grannlaga uppgift för EU:s medlemsstater, som sedan den 1 januari 2019 ska koordinera nämnda åtaganden på ett policyområde som på grund av en begränsad harmoniseringsambition präglats av nationella lösningar på internationella problem.

Hur skatteanpassade transaktioner ska hanteras har, med undantag för vissa gränsöverskridande transaktioner, nämligen utgjort en del av medlemsstaternas

---

[6] Se Filipczyk, H., *Tax Avoidance and Rationality of Law*, Warszawa, 2017 s. 19 ff., som argumenterar för att skatteflyktsproblematiken ytterst är en fråga dels om lagstiftningens regleringstekniska begräsningar och dels om hur nämnda begränsning hanteras genom lagtolkning. Se även kapitel 3.

[7] Se t.ex. de initiativ som togs i svallvågorna av 2007-2008 års finanskris i och med *Ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådets möte i Bryssel den 15–16 oktober 2008* (14368/08) p. 4, Leaders of the Group of Twenty, *The Global Plan for Recovery and Reform* (2 april 2009) p. 15, OECD:s projekt mot *Base Erosion and Profit Shifting* men även de initiativ som följde efter flera medialt uppmärksammade avslöjanden såsom *Luxembourg Leaks, Panama Papers* – för en närmare redogörelse se https://www.icij.org/investigations/ (hämtad 2021-03-11). För en närmare redogörelse för den utveckling som ledde fram till skatteflyktsdirektivets antagande – se bl.a. Caldéron Carrero, J. M. & Quintas Seara, A., *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning* – Intertax 2016 s. 212 ff och Baker, P., *The BEPS Project: Disclouser of Aggressive Tax Planning Schemes* – Intertax 2015 s. 85 f. Rigaut, A., *Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons* – European Taxation 2016 s. 497 ff.

[8] Se rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, mer känt som ATAD eller skatteflyktsdirektivet.

[9] Den uppmärksamme läsaren noterar att skatteflyktsdirektivets art. 3, vilken etablerar direktivet som ett minimidirektiv, har i den svenska språkversionen rubriken ”minsta skyddsnivå”. Med hänsyn till att direktivets ingress även använder ”lägsta skyddsnivå” i p. 3 samtidigt som art. 3 talar om ”en högre skyddsnivå” har jag valt att använda motsatsparen högre/lägre framför det något olyckliga begreppsparet högsta/minsta.

kompetensområde.[10] Genom inhemska åtgärder har olika stater skilt mellan vilka förfaranden som utgör en acceptabel form av skatteplanering och vilka förfaranden som resulterar i en otillbörlig skatteförmån. I vilken utsträckning en skatteanpassad transaktion tolereras har följaktligen varierat mellan olika medlemsstater, där det som betingar en tillåten form av skatteplanering i en medlemsstat kan avfärdas som skatteflykt i en annan.[11] Som en följd av den bristande harmonisering som förelegat på det direkta beskattningsområdet har det konkurrensmässigt uppstått en snedvridning på den inre marknaden, där medlemsstaterna genom bolagsskattesatser (skattekonkurrens) och inhemska regelverk (regleringskonkurrens)[12] konkurrerar med varandra i syfte att attrahera utländskt kapital och etableringar.[13]

---

[10] Den begränsade möjligheten till positiv integration i artikel 115 FEUF har flera förklaringar. Ett av de mest centrala skälen till varför medlemsstaterna motsätter sig en närmare integration har i litteraturen förklarats med att rätten att beskatta är nära knuten till den nationella suveräniteten. Vidare skulle en harmonisering av den direkta beskattningsrätten innebära såväl en inskränkning av de nationella parlamentens möjlighet till politisk styrning som en indirekt harmonisering av välfärdsambitioner. Det är därför upp till medlemsstaterna att t.ex. definiera skattesubjekt (vem som ska beskattas), skatteobjekt (vad som ska beskattas) och fastställa skattesatser (hur mycket det ska beskattas) på det direkta skatteområdet, förutsatt att det inte inverkar negativt på den inre marknaden – se Kingston, S., *The Boundaries of Sovereignty: The ECJ's Controversial Role Applying Internal Market Law to Direct Tax Measures* i The Cambridge Yearbook of European Legal Studies, Barnard, C. (red.), Oxford, 2007 s. 287 f. men även kapitel 7 i förevarande framställning.

[11] Ett för svenskt vidkommande intressant exempel är de svenska ränteavdragsbestämmelser som möjliggjorde s.k. räntesnurror, vilka uppmärksammades medialt och förorsakade debatt kring år 2010. Medan den svenska regleringen möjliggjorde för skatteplaneringsstrategier som inbegrep olika former av underkapitalisering hade flera andra medlemsstater infört åtgärder för motverka sådana transaktionskedjor. I Skatteverkets rapport om ränteavdrag i företagssektorn synliggjorde arbetsgruppen avvägningarna mellan å ena sidan locka till sig utländskt kapital, å andra sidan motverka skatteflykt: *"Härutöver ska sägas att det även är ett vägval som regeringen, departement och riksdag måste göra. Sverige intar, bland jämförbara länder, tillsammans med bl.a. Finland en relativt unik ställning genom att ränteområdet är så förhållandevis oreglerat. Det är ett långsiktigt strategiskt vägval om Sverige ska fortsätta att förhålla sig på det viset. Ett oreglerat område torde uppfattas som skattemässigt förmånligt och därigenom locka till sig exempelvis utländska investeringar. Det nuvarande regelverket skulle då kunna uppfattas som fullgott och att det bara behövs smärre justeringar"* – se Skatteverkets promemoria – *Ränteavdrag i företagssektorn*, dnr 131-890752-09/113, 2009 s. 35.

[12] Jfr engelska *regulatory competition/competitive governance/policy competition*, danska *lovgivningsmæssige konkurrence/regelkonkurrence*. Den svenska översättningen är hämtad från Nordiska ministerrådets rapport TemaNord 2003:534 - *Principen om ömsesidigt erkännande och ursprungslandsprincipen i gemenskapsrätten: särskilt med hänsyn till marknadsföringsåtgärder, friheten att tillhandahålla tjänster och skyddet för konsumenter*, Köpenhamn, 2003. Motsvarande översättning har även använts i litteraturen för att beskriva den unionsrättsliga regleringskonkurrens som skett på associationsrättens område – se t.ex. Dotevall, *Etableringsfriheten för aktiebolag och skyddet för bolagsborgenärer* – SvJT 2006 s. 885 ff.

[13] För att regleringskonkurrens ska kunna uppstå på en gränsöverskridande marknad mellan två eller flera stater måste ett antal förutsättningar föreligga på såväl utbuds- som efterfrågesidan. Först och främst måste den enskilda på efterfrågesidan ges ett antal valmöjligheter, där den gränsöverskridande marknaden medger en möjlighet till en *juridisk mångfald* (engelska *legal diversity*) av olika rättsliga lösningar och figurer. Därutöver måste den enskilde fritt kunna röra sig mellan de olika staterna och härigenom åtnjuta en *fysisk mobilitet* (engelska *physical mobility*) för att kunna dra nytta av nämnda juridiska mångfald. Slutligen måste den fysiska mobiliteten matchas av en *rättslig mobilitet* (engelska *legal mobility*), där de gränsöverskridande

Även om frågan om regleringskonkurrens aktualiserades på allvar under 2000-talets början har frågan om skattekonkurrens stått i centrum för den internationella skatterätten i årtionden.[14] Som en följd av medlemsstaternas autonomi inom bl.a. företagsbeskattningen har det, bortom ett antal försök till koordination, inte förelegat någon närmare möjlighet att stävja den konkurrens som sker mellan medlemsstaterna genom skattesystemens olika nivåer och konstruktioner.[15] Även om Europeiska unionens domstol (härefter EU-domstolen) i en handfull avgöranden berörde frågan om enskilda kunde missbruka sin fria rörlighet förelåg det delade meningar huruvida nämnda avgöranden verkligen innebar ett erkännande av en åtgärd mot skatteflykt på det direkta beskattningsområdet.[16] I stället var det genom de initiativ som i spåren av finanskrisen initierades av OECD och EU som frågan på allvar skulle finna en lösning.[17] Genom att utvidga ambitionen att motverka statsaktörers illojala skattekonkurrens till att även inkludera multinationella företags aggressiva skatteplanering breddades synen på vad som utgör en snedvridning av den inre marknaden till att även inkludera enskilda aktörers utnyttjande av regleringskonkurrens.[18] Genom att dels ta sikte på medlemsstaternas förmånliga skatteuppgörelser med nämnda aktörer genom statsstödsreglerna, dels ta sikte på regleringskonkurrens genom bl.a. skatteflyktsdirektivet har EU i dag försökt stävja den snedvridning som varit ett faktum på den inre marknaden under en lång tid.[19]

---

aktiviteterna även erkänns av den eller de stater där den enskilde vill åtnjuta de rättigheter och skyldigheter som följer av etableringen. Regleringskonkurrens förutsätter samtidigt att de involverade staterna på utbudssidan uppställer politiska och/eller ekonomisk incitament för att den enskilde ska välja att etablera sig i det egna landet. Detta kan ske såväl aktivt, i det att man t.ex. inför vissa skattelättnader, strukturstöd etc. eller passivt, i det att man t.ex. avstår från att införa miljö- och produktlagstiftning, åtgärder mot skatteflykt etc. För en närmare redogörelse om nämnda förutsättningar på såväl utbuds- som efterfrågesidan samt en kritik av regleringskonkurrens, se Stark, J., *Law for Sale: A Philosophical Critique of Regulatory Competition*, Oxford, 2019 s. 17 ff. Se även avsnitt 2.2 för en närmare diskussion om vilka val nämnda regleringskonkurrens kan föranleda och i vissa fall leda till bl.a. skattearbitrage.

[14] Se Stark (2019) s. 34 ff.

[15] Jfr t.ex. försöket att koordinerat motverka skadlig skattekonkurrens genom ekofinrådets antagna *Code of Conduct for Business Taxation* – se Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01).

[16] För en översiktlig redogörelse av EU-domstolens hantering av missbruk i domstolens praxis, se delavsnitt 8.4. Nämnvärt i sammanhanget är att jag i förevarande framställning konsekvent benämner Europeiska unionens domstol ”EU-domstolen” även när jag refererar till den period som domstolen benämndes Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen).

[17] Se Cédelle, A., *The Changing Patterns of EU Direct Tax Integration* i The Dynamics of Taxation - Essays in Honour of Judith Freedman, Loutzenhiser, G. och de la Feria, R. (red.), Oxford, 2020 s. 262 ff.

[18] Se Stark (2019) s. 35 f.

[19] Jfr Piantavigna, P., *Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy* – World Tax Journal 2017 s. 477 ff.

1.1.2 ATT ETABLERA EN LÄGSTA SKYDDSNIVÅ MOT SKATTEFLYKT

I avvägningen mellan att upprätthålla den fria rörligheten för den enskilde, ambitionen att skydda medlemsstaternas nationella skattebas och det uttalade syftet att motverka den snedvridning som sker genom regleringskonkurrens, utgör skatteflyktsdirektivet ett unikt tillnärmande på det direkta beskattningsområdet. Medan direktivets specifika skatteflyktsregler medför en nödvändig, om än tekniskt komplicerad, tillnärmning mellan medlemsstaterna innebär direktivets generella regel mot skatteflykt, dess allmänna regel mot missbruk, samtidigt en annan typ av harmonisering. I stället för att på förhand identifiera vissa fastställda transaktioner som potentiellt missbruk uppställer missbruksregeln ett antal kriterier som gemensamt kan föranleda ett underkännande i det enskilda fallet.[20] I kontrast till de specifika skatteflyktsreglernas avgränsade tillämpningsområden syftar missbruksregeln till att vara generellt tillämpbar på de arrangemang som inte fångas upp av de specifika regler som kommer till uttryck i direktivet. Vad som till syvende och sist konstituerar direktivets *lägsta* skyddsnivå (och följaktligen högsta tillåtna form av regleringskonkurrens) kommer därför till uttryck i direktivets allmänna regel mot missbruk.[21]

Trots EU:s uttalade ambition om att finna en unionsrättslig lösning på ett gemensamt problem riskerar missbruksregelns utformning att emellertid motverka direktivets syfte.[22] Till skillnad från de specifika skatteflyktsreglerna omfattar direktivets missbruksregel nämligen en direkt hänvisning till medlemsstaternas nationella lagstiftning, vilket i förhållande till tidigare unionsrättsliga skatteflyktsregler innebär ett avgörande stilbrott. I kontrast till de riktade skatteflyktsreglerna i t.ex. fusionsdirektivet och moder- och dotterbolagsdirektivet, vilka båda kräver att transaktionen /arrangemanget står i strid med syftet med respektive direktiv, måste den uppkomna skattefördelen ”motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt” för att missbruksregeln ska aktualiseras. Trots att missbruksregeln uttryckligen hänvisar till nationell rätt framgår det varken i direktivets ingress eller kommissionens ursprungliga förslag hur syftet med den nationella lagstiftningen ska bedömas i ljuset av den uppkomna skattefördelen. Bör bedömningen ske utifrån det mål eller syfte som direkt eller indirekt framgår av lagstiftningens ordalydelse, givet regelns sammanhang? Eller bör de förarbeten som föranlett regelverkets tillkomst konsulteras för att utröna syftet med den aktuella bestämmelsen? Vilket motiv ska ha företräde i det fall regeln kan motiveras utifrån flera olika mål respektive syften, eller vad sker om det motsatta föreligger – att inget närmare mål eller syfte kan utläsas av bestämmelsen? Vad händer i det fall en transaktion står i strid med målet eller syftet med en medlemsstats

[20] För en närmare redogörelse för dessa rekvisit – se avsnitt 8.3.

[21] Se figur 3 i avsnitt 8.5.

[22] Se diskussionen i avsnitt 10.4.

”tillämpliga skatterätt” men inte gör det i en annan?[23] Tillämpningsfrågor som med hänsyn till ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt mynnar ut i den centrala frågan – var går gränsen?[24]

1.1.3 NATIONELLA GRÄNSDRAGNINGSFRÅGOR I ETT UNIONSRÄTTSLIGT GRÄNSLAND – BEHOVET AV ETT KOMPARATIV PERSPEKTIV

Förevarande studie uppehåller sig just vid denna gränsdragning, som genom regelns hänvisning till nationell rätt förutsätter en närmare komparativ undersökning av hur nationella gränsdragningsfrågor påverkar ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt genom direktivet. Utan att föregripa den följande redogörelsen berör införlivandet av en generell regel mot skatteflykt flera centrala frågor i en rättsordning. För att uppnå skatteflyktsdirektivets mål och syften måste medlemsstaterna följaktligen närma sig varandra på ett område som tidigare präglats av inhemska faktorer, som berör alltifrån lagstiftaren och rättstillämparens roll till synen på det allmännas ställning gentemot den enskilde – en tillnärmning som samtidigt måste ske med en begränsad vägledning från EU-domstolen. Även om ambitionen att motverka regleringskonkurrens genom skatteflyktsdirektivet bör förstås i ljuset av EU-domstolens praxis i allmänhet och dess missbruksprincip i synnerhet så kan domstolen inte ge någon närmare vägledning huruvida ett arrangemang motverkar målet eller syftet med en inhemsk regel.[25] Genom direktivets minimikaraktär, bestämmelsens öppna rekvisit och närmare hänvisning till intern rätt fordras därför ett komparativt perspektiv på de frågor som följer av skatteflyktsdirektivets konstruktion, införlivande, mål respektive syften.

1.2 AVHANDLINGENS SYFTE OCH FORSKNINGSFRÅGOR

Det huvudsakliga syftet med förevarande framställning är att utifrån ett komparativt perspektiv identifiera, systematisera och förklara de rättsliga avvägningar och följande gränsdragningsfrågor som föranleder införandet av olika generella åtgärder mot skatteflykt. Den komparativa studien motiveras ytterst av den harmonisering som

---

[23] Se Navarro, A., Parada, L. & Schwarz, P., *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive - Some Preliminary Thoughts* – EC Tax Review 2016 s. 124.

[24] Eller som Anders Nørgaard, om än i ett annat sammanhang, underfundigt uttryckte det – ”Hvor GAAR grænsen?” – i Nørgaard Laursen, A., *Mellem brug og misbrug: Hvor GAAR grænsen? - nogle kritiske bemærkninger til SKM2017.333.SR* – SR-Skat 2017.315.

[25] Se delavsnitt 8.5 för en närmare analys av relationen mellan direktivets missbruksregel och EU-domstolens missbruksprincip.

under senare år skett inom unionsrätten, där skatteflyktsdirektivets missbruksregel inneburit en betydande tillnärmning på företagsskatteområdet.[26] Genom att studera införlivandet av missbruksregeln i två medlemsstater, Sverige respektive Danmark, identifieras de utmaningar som följer av direktivets införlivande samtidigt som de avvägningar och gränsdragningsfrågor som uppstår vid införandet av generella åtgärder mot skatteflykt kan exemplifieras och närmare studeras.[27] Medan valet av metod och undersökningsobjekt motiveras av missbruksregelns konstruktion och dess relation till direktivets övriga bestämmelser, motiveras jämförelseländerna dels av att Sverige respektive Danmark traditionellt sett valt olika lösningar för att motverka skatteflykt, dels för att länderna valt olika införlivandestrategier vid genomförandet av missbruksregeln.[28] Medan den svenska riksdagen sedan tidigare har infört en generalklausul mot skatteflykt har det danska folketinget tidigare avstått från att introducera en sådan åtgärd, vilket inneburit olika utgångspunkter inför det följande införlivandet. Möjligheten att jämföra hur två olika länders strategier för att motverka skatteflykt utvecklas och motiveras utifrån ett gemensam undersökningsobjekt ger goda förutsättningar att studera de frågor som följer av ett införande av åtgärder mot skatteflykt i allmänhet och generella regler mot skatteflykt i synnerhet.

För att operationalisera avhandlingens syfte utgår den komparativa undersökningen från fyra forskningsfrågor, vilka är formulerade utifrån studiens deskriptiva, identifierande och förklarande faser (se avsnitt 1.3 nedan). Genom en närmare

---

[26] Att genom komparativa studier belysa de nationella utmaningar som följer av unionsrättsliga lagstiftningsinitiativ är enligt van Gestel och Micklitz ett viktigt och nödvändigt vetenskapligt bidrag, även om de under de senaste åren blivit alltmer instrumentellt inriktade och politiskt motiverade – se van Gestel, R. & Micklitz, H.-W., *Comparative Law and EU Legislation: Inspiration, Evaluation or Justification?* i The Method and Culture of Comparative Law: Essays in Honour of Mark Van Hoecke, Adams, M. och Heirbaut, D. (red.), Oxford, 2014 s. 301 ff. I artikeln tillskriver författarna nämnda utveckling den påskyndade integration som följde av antagandet av Lissabonstrategin år 2000. I spåren efter Lissabonstrategins antagande har tidigare frikostigt finansierade och vetenskapligt underbyggda komparativa studier, vilka ytterst syftade till att inspirera till nya gemensamma lagstiftningsinitiativ, blivit mer av ett instrument för att rättfärdiga kommissionens harmoniseringssträvanden. I dag efterliknar de komparativa utvärderingar som initieras av kommissionen närmast de *impact assessments* som följer av ett lagstiftningsförslag, där de komparativa bidragen endast ska identifiera problem utan att förklara varför de uppkommit, hur de kan lösas och huruvida de överhuvudtaget bör lösas på en unionsrättslig nivå. Den här studien syftar till att inbegripa samtliga av van Gestel och Micklitz identifierade moment, vilket närmare diskuteras i kapitel 10.

[27] Behovet av att närmare kartlägga och studera olika åtgärder mot skatteflykt har under senare år formulerats i flera komparativa bidrag (se avsnitt 1.5) men även efterfrågats i en unionsrättslig kontext – se t.ex. de la Feria, som i artikeln de la Feria, R., *EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms* i The Dynamics of Taxation - Essays in Honour of Judith Freedman, Loutzenhiser, G. och de la Feria, R. (red.), Oxford, 2020 s. 183 motiverar bidraget med att det föreligger ett behov av att *"[…] stimulate [the] much needed tracing of the global development and spread of anti-avoidance rules; identification of types, common patterns, and trends in their origin, design function and scope; establishment of principles for their interplay, both within and between jurisdiction; and examination of letitimacy concerns. Only through such research will this global trend be properly understood, in its full legal complexity"*.

[28] För en närmare motivering till valet av jämförelseländer – se delavsnitt 1.3.4.

kartläggning av gällande rätt identifierar den första frågeställningen hur jämförelseländerna tidigare motverkat skatteflykt för att därefter diskutera hur ländernas tidigare åtgärder påverkar respektive lands införlivanden:

> 1) *Vilka rättsliga likheter och skillnader kan identifieras i jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt såväl före som efter införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk?*

Medan svaret på den första frågeställningen inbegriper en kartläggning av gällande rätt besvarar den andra frågeställningen *varför* respektive *varför inte* jämförelseländerna valt att införa en generell regel mot skatteflykt innan skatteflyktsdirektivets antagande. Detta sker utifrån en komparation av det *rättsliga sammanhang* varur jämförelseländernas olika åtgärder mot skatteflykt vuxit fram,[29] vilket undersöks genom följande frågeställning:

> 2) *Vilka omständigheter, intressen och argument har motiverat jämförelseländernas att anta olika strategier för att motverka skatteflykt?*

För att diskutera hur skatteflyktsdirektivets ambition om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt kommer till uttryck genom direktivets missbruksregel identifierar studien utifrån dess tredje frågeställning hur regelns ursprung och konstruktion påverkar den funktion missbruksregeln får i såväl jämförelseländerna införlivanden som unionsrätten. Vid en internationell utblick framstår missbruksregeln som en kombination av olika tolkningsdoktriner och generella skatteflyktsregler, vilka härstammar från olika rättstraditioner.[30] Vidare verkar bestämmelsen inom en unionsrättslig kontext där EU-domstolen tidigare utarbetat en missbruksprincip inom primärrätten. För att närmare förstå missbruksregelns konstruktion och ursprung avser studien i denna del att besvara:

> 3) *Vilken konstruktion, funktion och ställning har skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk i en unionsrättslig kontext?*

Efter att såväl missbruksregeln som jämförelseländernas tidigare åtgärder och följande införlivanden analyserats följer en jämförelse av de danska respektive svenska införlivandena av missbruksregeln i ljuset av skatteflyktsdirektivets mål och syften. Med stöd i den tidigare framställningen analyseras de rättsliga utmaningar som följer av respektive lands införlivandestrategi. Genom nämnda del av studien besvaras följande frågeställning:

---

[29] För en närmare motivering till studiens metodval i denna del – se underavsnitt 1.3.3.2.

[30] Jfr t.ex. tolkningsdoktriner såsom *abus de droit, fraus legis, substance over form* etc. och generalklausuler som vilar på ett s.k. *single purpose test* eller olika avvägningar kring artificiella arrangemang – se kapitel 3.

4) *Hur kan jämförelseländernas skilda strategier för att motverka skatteflykt inverka på förverkligandet av skatteflyktsdirektivets mål om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt genom direktivets allmänna regel mot missbruk?*

Utifrån svaret på framställningens sista frågeställning avslutas studien med ett antal förslag på hur missbruksregeln kan reformeras och/eller tolkas och tillämpas i såväl EU-domstolens som jämförelseländerna domstolar för att uppnå direktivets målsättning. Eftersom nämnda slutsatser vilar i hög grad på den komparativa studien motiverar jag i det följande hur avhandlingens komparativa studie genomförts, hur studien förhåller sig till tidigare bidrag inom det finansrättsliga ämnet, varför studien inbegriper jämförelseländerna Sverige och Danmark samt vilka utmaningar som följer av det valda angreppssättet.

1.3 NÄRMARE OM METODVAL OCH AVHANDLINGENS RELATION TILL TIDIGARE KOMPARATIVA BIDRAG

1.3.1 KOMPARATIV RÄTT SOM VETENSKAPSGREN

En komparation syftar till att konstruera relationer mellan två eller flera undersökningsobjekt.[31] Genom en komparation positioneras nämnda jämförelseobjekt och/eller dess egenskaper i syfte att fastställa om de, i relation till varandra och i varierande grad, är lika eller olika i *ekvivalent* (lika… som), *approximativ* (ungefär… som) eller *inekvivalent* (inte… som) mening. Beroende på ansats kan komparationen även inbegripa en närmare utvärdering av undersökningsobjekten utifrån t.ex. en normativ ansats, varvid man fastställer att undersökningsobjektens egenskaper kan vara bättre, sämre eller likställda i relation till varandra. I centrum för komparationen vilar följaktligen frågorna om *vad* som jämförs, d.v.s. vilka undersökningsobjekt som ingår i komparationen, samt *hur* nämnda undersökningsobjekt jämförs, t.ex. i relativ eller normativ mening. Genom att etablera likheter och skillnader mellan två eller flera relevanta undersökningsobjekt bidrar komparationen till en djupare förståelse för undersökningsobjekten samtidigt som nya insikter utvecklas i det ämne eller den diskurs beskrivningen av undersökningsobjekten utgör en del av.[32]

[31] Jfr Jansen, N., *Comparative Law and Comparative Knowledge* – The Oxford Handbook of Comparative Law 2006 s. 310.

[32] Se Jansen (2006) s. 311.

Den här framställningen är rättsvetenskaplig, vilket inbegriper den självständiga om än ifrågasatta vetenskapsgrenen *komparativ rätt*.[33] Diskussionen huruvida komparativ rätt utgör en metod eller en självständig vetenskaplig disciplin är lika gammal som det komparativrättsliga studiet självt.[34] Frankenberg har beskrivit denna självkritiska diskussion som ett Askungenkomplex (danska *Askepots komplekser*), i vilket rättsvetenskapliga komparatister passar upp på andra delar av rättsvetenskapen (jfr den elaka styvmodern och styvsystrarna) och känner sig isolerade, underlägsna och inte tillräckligt uppskattade av vare sig kollegor eller studenter.[35] I en känsla av underlägsenhet avvisas den komparativa rätten som en metod och i bästa fall en stöddisciplin till rättsdogmatiken, där komparativa utblickar närmast sker för att rama in den rättsdogmatiska frågeställningen i den inhemska studien.[36] På samma sätt manifesterar sig nämnda komplex i det motsatta, i den freudianska psykoanalysens erkända *reaktionsbildning* – att det komparativa arbetet genom ett slag av den goda fens trollspö är nästintill överlägset, ett uttryck för ett externt perspektiv som representerar en högre professionell etik och med ett större anspråk på ”sanningen”.[37]

Inom detta komplexfyllda fält vilar dock en erkänd idébildning och vetenskapsgren, i vilket rättsvetenskapliga komparatister etablerat kunskap som förvärvats i en etablerad ordning och systematiserats utifrån gemensamma kriterier. Genom egna metodologiska avvägningar om hur kunskap produceras och reproduceras, gemensamma teoretiska antaganden om varför något är eller inte är på ett visst sätt, epistemologiska konventioner om vad vi kan och vad vi inte kan lära oss inom forskningsfältet har den komparativa rätten utvecklat en gemensam standard och en egen rättsvetenskaplig disciplin, vilken kan avgränsas mot andra discipliner och samtidigt etablera en form av vetenskaplig ortodoxi. Förutsatt att komparationen ansluter till nämnda vetenskapsgren och innebär något mer än en ytlig jämförelse av två olika lagar eller regler från olika

[33] Se Aarnio, A., *Introduction* i On Law and Reason, Peczenik, A. (red.), Dordrecht, 2008 s. 2, som vid sidan av komparativ rätt nämner rättsdogmatik, rättshistoria och rättssociologi som ytterligare förgreningar av rättsvetenskapen.

[34] Se Reimann, M., *The Progress and Failure of Comparative Law in the Second Half of the Twentieth Century* – The American Journal of Comparative Law vol. 50 no. 4 2002 s. 671 ff.

[35] Se ursprungligen Frankenberg, G., *Critical Comparisons - Re-Thinking Comparative Law* – Harvard International Law Journal vol. 26 no. 2 1985 s. 418 ff., men även Frankenberg, G., *Comparative law as critique*, Cheltenham, 2016 s. 3 ff.

[36] Jfr Frankenberg (1985) s. 418 ff. Synen på komparativ rätt som en stöddisciplin har föranlett vissa författare att ifrågasätta disciplinens självständighet och förordat att den komparativa rätten ska inordnas under rättshistoria – se Pihlajamäki, H., *Merging Comparative Law and Legal History: Towards an Integrated Discipline* – American Journal of Comparative Law vol. 66 2018 s. 742 ff.

[37] Se Frankenberg (1985) s. 420 f. men även Frankenberg (2016) s. 4.

länder kan en komparation utgöra ett självständigt bidrag till rättsvetenskapen, vilket flera skatterättsliga komparationer är goda exempel på.[38]

Med det sagt har den komparativa rättens orientering i det finansrättsliga ämnet kritiserats för att inte identifiera det egna studiet i relation till den disciplin den utger sig för att vara en del utav. Trots att nämnda exempel på finansrättsliga komparationer utgör värdefulla bidrag saknar de, helt eller delvis, en närmare diskussion om komparativ metod, vilket den skatterättsliga komparatisten Marian analyserar och kritiserar i artikeln *The Discursive Failure of Comparative Tax Law*.[39] Enligt Marian uppehåller de skatterättsliga komparatisterna sig uteslutande vid att motivera *varför* en komparation är viktig och *hur* en sådan komparation bör gå till, utan att närmare reflektera över vad skatterättslig komparativ metod *är*.[40] Genom att helt eller delvis bortse från sina kollegors metodologiska och teoretiska antaganden har skatterättsliga komparatister varken lyckats etablera ett gemensamt metodologiskt meta-perspektiv eller ett teoretiskt samtal om vad en skatterättslig komparation innebär. Utifrån en diskursanalys över hur olika författare adresserar metodologiska spörsmål i sina komparativa studier synliggör Marian problemet.[41] Gemensamt för författarna är att de helt eller delvis bortser från metodavsnitten i tidigare bidrag, vilket enligt Marian medfört att det i dag inte finns någon tydlig skatterättslig komparativ metod.[42] Till skillnad från de komparativa metoder som används inom konstitutionell rätt, förvaltningsrätt, civilrätt (innefattande flera olika utgångspunkter för olika rättsområden såsom familjerätt, arbetsrätt, associationsrätt, obligationsrätt etc.), straffrätt, processrätt m.m. så behandlas skatterätt inte i samma utsträckning inom den komparativa litteraturen.[43] De avvägningar som bör ske inom ett rättsområde med hög förändringstakt, heterogena skatterättsliga koncept och ett intrikat finanspolitiskt samspel mellan nationalekonomiska avvägningar, politiska prioriteringar och

---

[38] Se t.ex. Thuronyi, V., *Tax Law Design and Drafting I & II* – International Monetary Fund 1996 och Livingston, M. A., *From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Reflections on Progressive Taxation and "Progressive" Politics in a Globalized but Still Local World* – The American Journal of Comparative Law vol. 54 3 2006.

[39] Se Marian, O. Y., *The Discursive Failure in Comparative Tax Law* – The American Journal of Comparative Law vol. 58 2 2010.

[40] Jfr Marian (2010) s. 418.

[41] Se Marian (2010) s. 425.

[42] Jfr Marian (2010), Garbarino, C., *An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research* – The American Journal of Comparative Law vol. 57 3 2009 s. 677 ff, Thuronyi, V., *Comparative Tax Law*, 1 uppl., Haag, 2003 s. 6 och Livingston, M. A., *Law, Culture, and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax* – Can. J. L. & Jurisprudence vol. 119 1 2005 s. 119.

[43] Jfr den uppsjö av metodologiska inriktningar som återfinns i standardverk såsom Reimann, M. & Zimmermann, R., *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford, 2006, Smits, J. M., *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, 2 uppl., Cheltenham, 2012, Bussani, M. & Mattei, U., *The Cambridge Companion to Comparative Law*, Cambridge, 2012 och Bakardjieva Engelbrekt, A. & Nergelius, J., *New directions in comparative law*, Cheltenham, 2009.

regleringstekniska prövningar, berörs följaktligen inte i den komparativa litteraturen, vilket medför vissa svårigheter för den aspirerande komparatisten.[44]

1.3.2 KOMPARATIVA BIDRAG INOM DEN SVENSKA FINANSRÄTTEN

1.3.2.1 Vikten av ett metodologiskt samtal

Intresset för utländsk rätt har genomsyrat många rättsvetenskapliga bidrag inom den svenska finansrätten.[45] Genom att kontrastera de lösningar och problem som identifierats i den egna rättsordningen mot andra länders hantering av liknande situationer bidrar studiet av utländsk rätt till ett breddat perspektiv på det valda forskningsämnet.[46] I likhet med de studier som Marian kritiserar har de svenska komparationer som genomförts i det finansrättsliga ämnet inte positionerat sina studier i förhållande till tidigare bidrag eller identifierat sina antaganden om komparativ rätt i ett vidare sammanhang. Med undantag för ett fåtal författare, som i en handfull artiklar anlägger ett metaperspektiv på komparativ metod inom det finansrättsliga studiet,[47] har de som genomfört en komparation i regel motiverat *varför* en sådan studie är viktig och i bästa fall *hur* de gått tillväga, utan att för den delen diskutera vad komparativ rättsvetenskap *är* och hur deras bidrag *förhåller sig* till såväl tidigare studier som det komparativrättsliga ämnet i stort.[48] Det akademiska samtalet om hur en komparation i allmänhet ska genomföras samt vilka särskilda utmaningar (om några?) som följer av att jämföra andra länders rättsordningar med den svenska har följaktligen avstannat, vilket dessvärre hindrar den svenska rättsvetenskapen i allmänhet och den svenska finansrätten i synnerhet att positionera och identifiera det finansrättsliga studiet i vad som utgör det egna ämnets förgrening av den komparativa rättsvetenskapen.

---

[44] Jfr Garbarino (2009) s. 686 ff. som talar om ”rapid legislative change”, ”complexity of domestic tax systems” och ”heterogeneity of tax concepts” som särskilt försvårande inslag vid en skatterättslig komparation.

[45] Se Cejie, K., *Att jämföra rätt är stort, att jämföra rätt är större - om komparativ metod och skatterättsliga avhandlingar* i Vänbok till Bertil Wiman, Bjuvberg, J. och Monsenego, J. (red.), Stockholm, 2019 s. 88 ff. men även Kristoffersson, E., *Något om komparativ metod i skatterätten* – Svensk Skattetidning 2010 s. 278 f., som tillskriver intresset för utländsk rätt den kutym som etablerats i såväl avhandlingar som andra vetenskapligt verk inom skatterättslig forskning. Livingston framhåller att “[t]he attention devoted to comparative law often seems inversely proportional to the size of the country in question”, som noterar att intresset för komparativa studier är jämförelsevis större bland mindre europeiska länder än i USA – se Livingston (2005) s. 119.

[46] Se Kristoffersson (2010) s. 279.

[47] Se Wiman, B., *Att jämföra rätt* i Festskrift till Nils Mattsson, Ståhl, K. och Thorell, P. (red.), Uppsala, 2005 s. 503 ff., Kristoffersson (2010) s. 278 ff., Kristoffersson, E., *Comparative Studies of National Law in the EU Harmonized VAT* – Nordic Tax Journal no. 1 2016 s. 29 ff., Cejie (2019) och Rendahl, P., *Om vikten av en kontextualiserad komparativ metod* i Vänbok till Bertil Wiman, Bjuvberg, J. och Monsenego, J. (red.), Stockholm, 2019 s. 277 ff.

[48] Se följande delavsnitt 1.3.3.

Behovet av att kontextualisera sin komparativa studie har emellertid aktualiserats under senare år.[49] Rendahl ansluter sig till Marians appell om behovet att initiera ett metodologiskt samtal.[50] I artikeln *Om vikten av en kontextualiserad komparativ metod* framhåller Rendahl betydelsen av att positionera den egna studien i förhållande till tidigare forskning. Detta är särskilt viktigt vid en komparation eftersom graden av komplexitet ”ökar betydligt på flera nivåer” vid just en jämförande studie.[51] Även om studiet av andra rättsordningar, utifrån olika syften och metodval, bidrar till en vetenskaplig mångfald tillstår Rendahl att dessa studier först kan utgöra ett berikande bidrag till vetenskapen i de fall studien kontextualiserats och närmare kontrollerats i förhållande till tidigare bidrag.[52] Vikten av att etablera en dialog med andra skatterättsliga komparatister är följaktligen av central betydelse för att bidra till den samlade kunskapen i ämnet – något som Rendahl särskilt efterfrågar.[53]

Vid en närmare genomgång av de komparativa bidrag som utarbetats på finansrättens område framträder dock vissa gemensamma drag i hur författarna motiverar studiernas komparativa ansatser. Utan att närmare hänvisa till varandra delar många författare in deras studiers bakomliggande syfte och ambitionsnivå utifrån Strömholms terminologi rörande komparationer med tjänande respektive härskande syften.[54] Medan en komparation med tjänande syfte innefattar en deskriptiv redogörelse av utländsk rätt för att uppnå ”syften som är karakteristiska för traditionell, till ett rättssystem bunden positivrättslig forskning”, innebär en studie med härskande syfte en djupare komparativ redogörelse.[55] Nämnda redogörelser syftar, i Strömholms ordalag, snarare till att vara ett självständigt bidrag än att finna svar på ett juridiskt spörsmål inom det ena eller andra rättssystemets ram.[56] Även om en sådan indelning kan kommunicera författarens ambitionsnivå och vetenskaplig anspråk vid besvarandet av studiens frågeställningar ger det dock inte mycket vid handen för att förstå *hur*

---

[49] Se Rendahl (2019) s. 279 ff.

[50] Se Rendahl (2019) s. 279 ff.

[51] Se Rendahl (2019) s. 279 ff.

[52] Se Rendahl (2019) s. 285 ff.

[53] Se Rendahl (2019) s. 287 f.

[54] Se t.ex. Silfverberg, C., *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Stockholm, 1992 s. 9, Tjernberg, M., *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl*, Göteborg, 1999 s. 25 f., Alhager, E., *Mervärdesskatt vid omstrukturering*, Göteborg, 2001 s. 28 f., Rosander, U., *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping, 2007 s. 11, Höglund, M., *Taxeringsrevision - ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, Stockholm, 2008 s. 23, Sonnerby, M., *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Stockholm, 2010 s. 31.

[55] Se Strömholm, S., *Användning av utländskt material i juridiska monografier - några anteckningar och förslag* – SvJT 1971 s. 252 f. och Strömholm, S., *Har den komparativ rätten en metod?* – SvJT 1972 s. 462.

[56] Se Strömholm (1972) s. 462.

författaren metodologiskt gått tillväga.[57] På samma sätt innebär den kategorisering som ett antal författare gör, med stöd i Bogdans definition av bilateral respektive multilateral komparation, mikro- respektive makrokomparation etc.,[58] inte något närmare bidrag till diskussionen om metodologi, eftersom författaren varken reflekterar eller återknyter till hur andra författare tillvägagångssätt står i relation till det egna metodvalet.

Ett område av den metodologiska diskussionen där författare i större utsträckning refererar till varandra är vid motiveringen av valet av jämförelseländer.[59] Dessvärre sker dessa referenser i regel som argument till varför en studie av det aktuella jämförelselandet är motiverad och inbegriper ingen närmare diskussion om hur den egna studiens forskningsämne, syfte och frågeställningar förhåller sig till den åberopade referensen – något som försvårar etableringen av en gemensam diskussionsram för hur man motiverar valet av jämförelseländer.[60]

I artikeln *Att jämföra rätt är stort, att jämföra rätt är större* diskuterar Cejie, med stöd i ett antal finansrättsliga avhandlingar, hur diskussionen om komparativ metod sett ut över tid i det finansrättsliga ämnet.[61] Enligt Cejie har denna diskussion i stora delar följt utvecklingen i den komparativa metoddiskussionen. Medan de tidiga finansrättsliga bidragen vanligtvis inleddes med ett kapitel om utländsk rätt, s.k. länderundersökningar, har det metodologiska samtalet växt fram först under 1900-talets senare del i takt med den funktionella skolans genombrott.[62] Efter hand som de rättskulturella inslagen betonades under 2000-talets början, luckrades den funktionsorienterade dominansen emellertid upp, vilket enligt Cejie inneburit att den komparativa rättsvetenskapen i dag är alltmer pluralistisk.[63] Det är enligt Cejie upp till ”varje forskare att konstruera sin egen metod”, förutsatt att man på ett transparent sätt förklarar sina metodval.[64]

---

[57] Jfr Strömholm (1971) s. 253.

[58] Se Bogdan, M., *Komparativ rättskunskap*, 2 uppl., Stockholm, 2003 s. 56 f.

[59] Se t.ex. Sonnerby (2010) s. 30 f., Dimitrievski, N., *Allmännytta som norm i svensk skatterätt: om inkomstskattefrihet för ideella föreningar*, Stockholm, 2010 s. 46 f.,

[60] Se t.ex. Tjernberg (1999) s. 26 fotnot 22, som hänvisar till Wimans avhandling för att motivera en komparation med dansk rätt, Rosander (2007) s. 10 fotnot 56 som motiverar jämförelselandet Tyskland med stöd i Kellgrens avhandling men även Dimitrievski (2010) s. 46 f. som hänvisar till Silfverbergs avhandling för att motivera att det inte föreligger några ”miljöproblem” mellan de nordiska länderna.

[61] Se Cejie (2019) s. 92 f. Studiens värdefulla överblick av finansrättsliga avhandlingar har senare publicerats på engelska i Cejie, K., *Comparative Method(s) and Tax Law Research* – Svensk Skattetidning nr 3 2020 s. 145 ff.

[62] Se Cejie (2019) s. 92. För en närmare förklaring av vad som kännetecknar en funktionsorienterad komparativ metod – se underavsnitt 1.3.3.1.

[63] Se Cejie (2019) s. 92.

[64] Se Cejie (2019) s. 93 f.

Möjligheten att konstruera sin egen metod vilar samtidigt, enligt Frankenberg, på någon form av vetenskaplig ortodoxi.[65] I det fall den komparativa rättsvetenskapen ska utgöra en erkänd idébildning och vetenskapsgren, där kunskap produceras och reproduceras i en etablerad ordning och systematiseras utifrån gemensamma kriterier, måste metodvalet motiveras i någon form av löpande metodologiskt samtal. Om vi, i linje med Marians beskrivning av den internationella komparativa skatterättsliga forskningen, helt eller delvis bortser från våra kollegors metodologiska antaganden går den finansrättsliga komparativa forskningen miste om en gemensam plattform – och riskerar på sikt att förlora sin relevans som bidrag till den komparativa rättsvetenskapen.[66]

I avsaknad av en gemensam metodologisk plattform (och i syfte att bidra till det akademiska samtalet om komparativ metod i det finansrättsliga ämnet) redogör jag i det följande för hur förevarande komparativa studie förhåller sig till tidigare finansrättsliga komparativa bidrag och utblickar. Denna inledande orientering tar sin utgångspunkt i nämnda studiers syftesformuleringar samt korresponderande metodval i syfte att identifiera *hur* den komparativa studien företagits samt *varför* den har genomförts.[67] Urvalet är inte uttömmande utan har skett utifrån de svenska finansrättsliga studier som inbegriper Sverige som jämförelseland och/eller referenspunkt.[68] Den i sammanhanget nödvändiga avgränsningen till svenska finansrättsliga studier kan motiveras dels av behovet att diskutera de utmaningar som uppkommer vid en komparation i det egna positivrättsliga ämnet, dels den förevarande studiens svenska utblick.[69] Redogörelsen är i möjligaste mån kronologisk men har

---

[65] Jfr Frankenberg (2016) s. 7 ff.

[66] Jfr Marian (2010) s. 469 f.

[67] Som en följd av avsaknaden av metodologisk diskussion i de länderundersökningar som företagits i tidigare finansrättsliga bidrag ingår de inte heller i den följande redogörelsen – se af Klercker, B., *Resultatsutjämning mellan olika beskattningsår vid beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt*, Stockholm, 1948, Helmers, D., *Kringgående av skattelag: studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Stockholm, 1956, Mutén, L., *Inkomst eller kapitalvinst: inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer*, Stockholm, Hellner, Å., *En undersökning om avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL: med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL*, Lund, 1959, Hagstedt, J. A., *Om beskattning av stiftelser*, Stockholm, Bergström, S., *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm, 1978, Thorell, P., *Skattelag och affärssed: en skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*, Stockholm, 1984 och Melz, P., *Kapitalvinstbeskattningens problem : företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*, Stockholm, 1986.

[68] Se Rendahl (2019) s. 285, som framhåller att behovet av att positionera den egna studien inte föranleder något krav på fullständighet. Tvärtom kan en avgränsning, förutsatt att den övertygande motiveras utifrån studiens syfte och frågeställningar, bidra till en tydligare positionering av den egna studien i förhållande till tidigare bidrag.

[69] Avgränsningen innebär följaktligen att förevarande studie inte positioneras i förhållande till flera väl genomarbetade bidrag inom den svenska finansrätten eftersom de inte intar ett svenskt perspektiv och/eller

bundits ihop av en rubriksättning inspirerad av de identifierade strömningar som Cejie diskuterar i ovan nämnda artikel. Därefter följer en närmare presentation av hur jag metodologiskt gått tillväga för att positionera den här framställningen i förhållande till tidigare bidrag.

1.3.2.2 Tidiga influenser av funktionalism i svenska enlandsstudier av amerikansk företagsbeskattning

Ett av de tidigare bidragen till diskussionen om komparativ metod i svensk finansrätt presenteras i Lodins avhandling *Koncernbeskattning i USA*.[70] I avhandlingen analyserar Lodin de amerikanska reglerna kring koncernbeskattning i syfte att dels diskutera vad som motiverar valet av de aktuella regleringsformerna, dels utvärdera i vilken mån behandlingen av koncerner uppnår kravet om skatterättslig neutralitet i förhållande till fristående bolag.[71] Genom att belysa hur olika regler är utformade tjänar komparationen ”som illustration till vilka effekter – direkta och indirekt, åsyftade och oavsedda – olika typer av lösningar på skatterättsliga problem kan leda till”.[72]

I avhandlingen, som var den andra delen av en aviserad komparativ studie i fyra delar,[73] framträder starka influenser av Zweigert och Kötz.[74] Redan i syftesformuleringen hänvisar Lodin till de författarna när han motiverar vikten av att identifiera en ”i systematiskt hänseende […] jämförbar funktion” i studiet av främmande rättsordningar.[75] Med hänvisning även till David framhåller Lodin att ”diskussionen om de interna systemen medvetet eller omedvetet sker utifrån vissa fasta ofta outsagda förutsättningar”, vilket man genom en komparativ (i bemärkelsen funktionell) studie frigörs från, genom att en som utomstående kan ”se samband och

---

inbegriper jämförelselandet Sverige – se t.ex. Rendahl, P., *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, Amsterdam, 2009, Gerson, A., *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU: A Comparative Study of the Unilateral Loss-compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, Jönköping, 2009, Papis-Almansa, M., *Insurance in European VAT: Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems*, Alphen aan den Rijn, 2017, Senyk, M., *Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative Approaches Towards VAT Allocation and Their Application in the Internal Market*, Lund, 2018.

[70] Se Lodin, S.-O., *Koncernbeskattning i USA: studier i koncernens skatterättsliga behandling*, Stockholm, 1973.

[71] Se Lodin (1973) s. 43.

[72] Se Lodin (1973) s. 38.

[73] Avsikten med studien var, vid tillfället för avhandlingens framläggande, att i forskningsprojektets tre första delar redogöra för de västtyska, amerikanska och svenska reglerna för koncernbeskattning för att därefter, i studiens fjärde del, företa en direkt jämförelse av de tre länderna – se Lodin (1973) s. 46.

[74] Se Lodin (1973) s. 37 ff.

[75] Se Lodin (1973) s. 43.

effekter, som inte uppmärksammas från de utgångspunkter den interna debatten i de olika länderna förs".[76]

I avhandlingsarbetets andra kapitel motiveras valet av jämförelseländer, som trots studiens inriktning på de amerikanska koncernbeskattningsreglerna, inbegriper ett samlat inledningskapitel för den aviserade studiens fyra delar. [77] Avhandlingsarbetet motiveras utifrån tre olika jämförelseländer – Sverige, USA och Västtyskland – som får iklä sig rollen som exponenter för tre olika ansatser för att hantera koncernbeskattningsfrågor. Urvalet vilar på jämförelseländernas "speciella möjligheter till en fruktbar komparativ studie", där likheter och skillnader kring hur jämförelseländerna upprätthåller neutralitet vid ett antal centrala frågor exponerar olika lösningar utifrån en gemensam funktion – att beskatta bolag i koncerner.[78] Utan att dra för stora växlar på ländernas olika tillhörigheter i rättstraditioner, varvid Västtyskland och USA presenteras som representanter för ytterligheterna *civil law* respektive *common law* medan Sverige får utgöra representant för en rättsordning "någonstans mittemellan", överbryggas skillnaderna utifrån nämnda funktion.[79]

Även om Lodin, i Strömholms ordalag, inordnar den fristående studiens bidrag som en komparativ studie med härskande syfte medger Lodin samtidigt att studien av amerikansk rätt inte självständigt utgör ett komparativt bidrag.[80] Med vidare hänvisning till forskningsprojektets framtida, fjärde del, så motiverar Lodin likväl studiens komparativa ansats och närmare orientering i komparativ metod med forskningsprojektets framtida publikationer.[81] Trots att nämnda bidrag i skrivande stund ännu inte publicerats utgör Lodins inledande orientering ett bidrag till samtalet om metod som haft inverkan på följande komparativa bidrag.

Ett sådant bidrag är Wimans avhandling *Prissättning inom multinationella koncerner.* I avhandlingen studerar Wiman hur USA hanterar frågor om prissättning mellan koncernbolag på federal nivå.[82] Genom att undersöka hur de amerikanska reglerna är utformade såväl systematiskt som materiellt analyserar Wiman regleringen i syfte att

---

[76] Se Lodin (1973) s. 38 f., som i detta sammanhang utgår i stora drag från David, R., *Traité élémentaire de droit civil comparé : introduction à létude des droits étrangers et à la méthode comparative*, Paris, 1950 s. 9 ff.

[77] Se Lodin (1973) s. 38 ff.

[78] Nämnda frågor inbegrep a) bolagsbeskattningens grundstruktur, b) förhållandet mellan bolagsbeskattningen och civilrätten, c) bolagens dubbelbeskattning, d) utdelningsbeskattning och kedjebeskattningsproblematiken, e) förtäckta vinstöverföringar och internprissättningens behandling, f) behandlingen av försäljning av dotterbolagsaktier och g) speciella regleringar för resultatutjämning inom koncerner och för sambeskattning av koncerninkomsterna – se Lodin (1973) s. 40 ff.

[79] Se Lodin (1973) s. 40 ff.

[80] Se Lodin (1973) s. 44 ff.

[81] Se Lodin (1973) s. 45 f.

[82] Se Wiman, B., *Prissättning inom multinationella koncerner: amerikanska skatteregler i svensk belysning*, Uppsala, 1987 s. 26.

formulera ett förslag på hur de motsvarande svenska reglerna kan utvecklas.[83] Studien motiveras av att den svenska regleringen, vid tillfället för avhandlingens framläggning, uppvisade allvarliga brister i sin utformning vad gäller armlängdsregeln.[84] Med utgångspunkt i den amerikanska, mer detaljrika regleringen, formulerar Wiman därför ett antal ändringsförslag i syfte att närmare konkretisera de förhållandevis abstrakta svenska internprissättningsreglerna.[85]

Valet av de amerikanska internprissättningsreglerna motiverar Wiman med att den amerikanska regleringen varit stilbildande såväl internationellt som inom OECD vid tillfället för avhandlingens framläggande.[86] I syfte att överbrygga de internationellt normerande amerikanska internprissättningsreglerna till svenska förhållanden utreder Wiman huruvida de på ett ändamålsenligt sätt kan översättas till en svensk kontext.[87] Som en följd av att Wiman identifierar de amerikanska reglerna som ett sorts riktmärke inbegriper studien, enligt Strömholms definition, inget renodlat komparativ perspektiv, eftersom studien inte inbegriper en sidoordnad eller likställd jämförelse av de nationella systemen eller studerade rättsliga lösningarna – något Wiman själv framhåller i avhandlingens metodavsnitt.[88] Samtidigt innebär Wimans utgångspunkt i en främmande rättsordning att vissa komparativa metodfrågor berörs. Utifrån de av Bogdan respektive Strömholm formulerade ”miljöproblemen”[89] och det av Malmströms privaträttsliga inordning av länderna i två olika rättsfamiljer (den nordiska rättsfamiljen respektive rättsfamiljen för *common law*-länder) diskuterar Wiman huruvida det föreligger några överbryggningsproblem mellan länderna.[90] Även om Wiman delar den potentiella problemformuleringen menar han att ”miljöproblemet på skatterättens område inte [är] särskilt stort”. [91] Detta tillskriver han dels det amerikanska och svenska inkomstskatterättsliga systemens likheter på företagsskatteområdet, dels att armlängdsregeln fyller identiska syften i jämförelseländerna.[92] Samtidigt medger han att den ”juridiska miljön” inte är densamma, särskilt vad gäller lagstiftningstekniken, men

[83] Se Wiman (1987) s. 24 ff.

[84] Se Wiman (1987) särskilt s. 24.

[85] Se Wiman (1987) särskilt s. 352 ff.

[86] Se Wiman (1987) s. 25.

[87] Se Wiman (1987) särskilt s. 352 ff.

[88] Se Wiman (1987) s. 26 ff.

[89] Se t.ex. Bogdan (2003) s. 52, som framhåller att det föreligger ett miljöproblem som måste överbryggas genom att försöka förstå rättsreglernas samhälleliga bakgrund och funktion utifrån ”deras ’utomjordiska’, d.v.s. ekonomiska politiska, etiska, religiösa, kulturella o.s.v. miljö”.

[90] Se Wiman (1987) s. 28 ff.

[91] Se Wiman (1987) s. 29 f.

[92] Se Wiman (1987) s. 28 f.

att de skillnader som identifierats i den privaträttsliga inordningen i rättsfamiljer inte kan översättas till det skatterättsliga området eftersom det, till skillnad från privaträttens *case law*-tradition, att rättsutvecklingen i större utsträckning sker genom lagstiftning i form av *statutory law* och *treasury regulations*.[93]

Även om Wiman själv inte identifierar studien som en regelrätt komparation vittnar Wimans antaganden, syftesformulering och hänvisningar om en funktionellt orienterad komparativ ansats. I syfte- och metodavsnitten identifierar Wiman studien utifrån en funktion – prissättning av villkor mellan koncernbolag – mot bakgrund av en normativ ansats – att analysera och överbrygga de amerikanska reglerna för att, om möjligt, reformera de svenska reglerna.[94] Därutöver hänvisar Wiman i valda delar till Lodins komparativa studie, utan att för den delen gå i polemik kring metodval, vilket sammantaget ger uttryck för en funktionellt orienterad studie.[95]

1.3.2.3 En utveckling mot likformiga jämförelser – om än med olika syften

I början av 1990-talet breddades den komparativa ambitionen från att uppehålla sig vid en främmande rättsordning till att inbegripa flera jämförelseländer, vilket öppnade upp för en diskussion om hur en jämförelse bör genomföras samt vad en jämförelse kan användas till.

I avhandlingen *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv* undersöker Silfverberg, utifrån jämförelseländerna Sverige, Norge, Danmark och Finland, den svenska gåvoskattens utformning och förhållande till arvsskatten och inkomstskatten.[96] I studien identifierar Silfverberg, utifrån nämnda nordiska perspektiv, tre huvudmodeller för beskattningen av gåvor, varvid beskattningen antingen kan vara inordnad eller nära ansluten till antingen inkomstbeskattningen eller arvsbeskattningen, alternativ vara helt fristående i förhållande till nämnda skatteformer.[97] Studiens komparativa inslag motiveras av ambitionen att, mot bakgrund av jämförelseländernas alternativa beskattningsmetoder, diskutera fördelar och nackdelar med de nordiska gåvoskattelagarna.[98]

Silfverberg motiverar valet av jämförelseländer utifrån ämnesval. Som en följd av arvs- och gåvobeskattningens nära koppling till civilrätten är gåvoskattelagstiftningen präglad av den civilrättsliga rättsgemenskap som tillkommit inom det nordiska samarbetet.[99] Även om Silfverberg avhåller sig från att överbrygga de slutsatser som

[93] Se Wiman (1987) s. 29 f.

[94] Jfr Wiman (1987) s. 24 ff.

[95] Se t.ex. Wiman (1987) s. 24, fotnot 55-56.

[96] Se Silfverberg (1992).

[97] Se Silfverberg (1992) s. 3 ff.

[98] Se Silfverberg (1992) s. 7.

[99] Se Silfverberg (1992) s. 7 f.

dragits om en nordisk rättsfamilj på civilrättens område så menar Silfverberg att de nordiska rättsordningarna utmärker sig vid en internationell jämförelse.[100] Som en följd av skatternas användning som politiskt instrument så torde lagstiftningssamarbetet inte kunnat ha kunnat överföras till det skatterättsliga området.[101] Detta hindrar emellertid inte samarbeten mellan andra aktörer än lagstiftaren, där såväl myndighetssamarbeten, utredningsväsendet och akademin utgjort viktiga plattformar för att diskutera gemensamma nordiska drag inom skatterätten. Enligt Silfverberg har ”den principiella värdegemenskapen och de nära kontakterna mellan de nordiska länderna [medfört] att även juridiskt-tekniska lösningar i skattelagstiftningen företer betydande likheter”.[102] Det förekommer därför inga ”miljöproblem” vid en närmare komparation mellan de nordiska länderna – förutsatt att det aktuella ämnet förstås i sin rätta kontext.[103]

Oaktat Silfverbergs rättfärdigande av studiens jämförelseländer betonar han att den komparativa studien med Strömholms terminologi fyller en tjänande funktion, även om komparationen utgör en central del i Silfverbergs avslutande diskussion *de lege ferenda*.[104] Studien inbegriper ingen närmare identifikation av jämförelseländerna bortom gåvobeskattningen och författaren positionerar inte studien utifrån tidigare skatterättsliga bidrag med komparativ inriktning. Med det sagt förekommer vissa likheter med Kambas metodologiska ansats, där studien inte drivs av en normativ ansats om att finna en bästa tänkbar lösning utan ytterst avser att identifiera fördelar och nackdelar med de olika gåvoskattelagarna.[105]

I kontrast till Silfverbergs komparativa studie intar Westberg en mer normativ ansats i sin avhandling *Nordisk mervärdesskatterätt*. Utifrån huvudtesen om att skillnaderna i olika länders mervärdesskatterättsliga regleringar ”leder till att gränsen mellan territorier också blir en gräns i fråga om mervärdesskatterättslig behandling” syftar Westberg till att överbrygga de skillnader som identifieras i avhandlingen genom ett förslag till nationella lagändringar och en skiss till ett internationellt skatteavtal som berör mervärdesskatt.[106]

---

[100] Se Silfverberg (1992) s. 8.

[101] Se Silfverberg (1992) s. 8.

[102] Se Silfverberg (1992) s. 8.

[103] Se Silfverberg (1992) s. 8.

[104] Detta medger Silfverberg som framhåller att ”de nordiska rättssystemen utnyttjas på ett förhållandevis kvalificerat sätt” även om de inte utgör det härskande elementet i framställningen - se Silfverberg (1992) s. 9.

[105] Jfr Silfverberg (1992) s. 381 ff. och Kamba, W. J., *Comparative Law: A Theoretical Framework* – The International and Comparative Law Quarterly 3 1974 s. 512.

[106] Jfr Westberg, B., *Nordisk mervärdesskatterätt: behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Stockholm, 1994 s. 22 ff.

Jämförelseländerna, tillika EG/EES-länderna, Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige motiveras utifrån den uttalade harmoniseringsambitionen på mervärdesskatteområdet, vilken vid framläggningstillfället eventuellt skulle förstärkas om de aktuella kandidatländerna Finland, Norge och Sverige skulle gå med i den dåvarande gemenskapen.[107] Framställningen präglas av ett nordiskt perspektiv, där Westberg inledningsvis överbryggar jämförelseländernas tolkningstraditioner i en enhetlig nordisk tolkningstradition utifrån de likheter som enligt Westberg återfinns i synen på rättssäkerhet, prejudikatinstansernas roll och förhållandet till administrativ praxis.[108] Syftet med att etablera en enhetlig nordiska tolkningsstil tydliggörs först i studiens följande kontrastering mot den tolkningstradition som utvecklas inom gemenskapsrätten.[109] Även om nämnda kontrastering löpande utgör en referenspunkt i framställningen är det främst i kontrasten mellan jämförelseländerna som avhandlingens hypotes bekräftas och mynnar ut i slutsatserna om att utländska företag, varor eller tjänster mervärdesskatterättsligt diskrimineras i förhållande till motsvarande inhemska aktiviteter.[110] Argumenten *de lege ferenda* om såväl ett förslag till nationella lagändringar som idén om att etablera ett internationellt skatteavtal som berör mervärdesskatt, vilar tungt på de skillnader som Westberg identifierar.[111]

Trots Westbergs genomarbetade komparativa bidrag motiverar författaren varken sitt metodval eller hänvisar till andra komparativa verk. I linje med Marians kritik motiverar Westberg varför studien är komparativ men avhåller sig från att närmare utveckla den komparativrättsliga metodologin.[112] När avhandlingen anmäldes i Skattenytt framförde Gjems-Onstad just detta, som tillsammans med flera lovord kritiserade Westberg för att inte själv positionerar sin studie i det vetenskapliga samtalet om komparativ metod.[113]

I likhet med Westberg viger Moëll större utrymme åt att rättfärdiga varför en komparation sker än att förklara hur den de facto genomförs. I sin avhandling

---

[107] Se Westberg (1994) s. 31 f., där Westberg även motiverar den begränsade redogörelsen av framförallt isländsk rätt med det begränsade underlag som vid tillfället för studien fanns översatt.

[108] Se Westberg (1994) s. 31 f

[109] Se Westberg (1994) s. 31 f.

[110] Se Westberg (1994) s. 482 ff.

[111] Se Westberg (1994) s. 507 ff.

[112] Jfr Marian (2010) s. 418 och Westberg (1994) s. 75 ff.

[113] Se Gjems-Onstad, O., *Anmälan av Björn Westberg Nordisk mervärdesskatterätt - behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar* – Skattenytt 1994 s. 754, som framhåller: *"[p]roblemet i Westbergs avhandling er at han ikke selv ser hvilke nye ansatser han bidrar til innenfor komparativ forskning. I boken, s 75-77, er det med knapt tre sider om komparativ metode. At kritisere Westberg for å ha skrevet en for kort avhandling, er malplassert. Men det er nok av andre sider i avhandlingen han lett kunne ha ofret for å vie mer plass til den fornyelse av den komparative metode en overnasjonal tenkemåte representerer. Vi møter endel velkjente sitater fra verker som i større eller mindre bredde har kategorisert forskjellige former for komparativ juridisk forskning. Men hvor blir det av Westberg selv?".*

Harmoniserade tulltaxor – införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering motiveras jämförelsen främst av ämnets internationella karaktär.[114] Genom att studera hur Sverige och USA införlivat, tolkar och tillämpar de internationella regler för varuklassificering som tillkommit genom den s.k. HS-konventionen[115] syftar studien till att utvärdera effekterna konventionen har haft för den svenska rätten (inbegripet EG-rätten) samt USA för att slutligen utvärdera om konventionen uppnått sitt uppställda mål.[116]

Medan valet av Sverige som jämförelseland motiveras utifrån det svenska EU-medlemskapet framhåller Moëll fyra skäl till varför studien omfattar amerikansk rätt – 1) att de nya reglerna ”inneburit betydligt större förändringar för USA än för de västeuropeiska staterna”, 2) värdet av ”att studera hur införlivandet skett i en stat som inte omfattas av EG-rätten och dess unika förhållanden”, 3) jämförelsen av likheter och skillnader vid tolkning och tillämpning av de införlivade reglerna och 4) USA:s dominerade ställning inom världshandeln.[117] Moëll beskriver studien som rättsdogmatisk med komparativa inslag.[118] Utan att närmare redogöra för de metodologiska avvägningar som föranlett den komparativa studien sker en jämförelse av å ena sidan EG-rätt och amerikansk rätt, å andra sidan de folkrättsliga reglerna.[119] Med en enligt Moëll varierande precisionsnivå företas även en jämförelse mellan EG-rätten och amerikansk rätt.[120] Det genuint komparativa bidraget till trots sker emellertid ingen närmare motivering av hur studiens genomförande förhåller sig till tidigare bidrag, varken inom det skatterättsliga ämnet eller den komparativa rättsvetenskapen.

En nationellt orienterad studie som likväl inbegriper en komparativ studie är Kellgrens studie *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*.[121] I avhandlingen identifierar och diskuterar Kellgren ”lämpliga principer för användning av förarbeten vid tolkning av skattelag, med särskild inriktning på regeringsrättens rättstillämpning”.[122] Studien

---

[114] Se Moëll, C., *Harmoniserade tulltaxor: införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*, Lund, 1996.

[115] Internationell konvention rörande systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering, jämte ändringsprotokoll, Bryssel den 14 juni 1983 och 24 juni 1986 – utgiven av utrikesdepartementet SÖ 1987:37.

[116] Se Moëll (1996) s. 19 ff.

[117] Se Moëll (1996) s. 19 f.

[118] Se Moëll (1996) s. 23.

[119] Se Moëll (1996) s. 23.

[120] Se Moëll (1996) s. 23.

[121] Se Kellgren, J., *Mål och metoder vid tolkning av skattelag: med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Uppsala, 1997.

[122] Se Kellgren (1997) s. 13.

uppehåller sig kring centrala tolkningsfrågor i ljuset av Högsta förvaltningsdomstolens rättstillämpning men inbegriper även en komparativ studie av tysk rätt – närmare bestämt tysk rättskällelära.[123] Jämförelselandet motiveras av Kellgren som ”naturligt” i det att svensk och tysk rättskultur har stora likheter.[124] Enligt Kellgren kan tysk teori och praktik i tjänliga delar överföras till svenska förhållanden. Vidare motiveras jämförelselandet av att den tyska rättsteorin är ”synnerligen omfattande” och kännetecknas ”generellt sett av hög kvalitet”.[125] Att Tyskland även utgör ett av de ursprungliga länderna i EU är enligt Kellgren även av intresse för diskussionen om EU-relaterade frågor.[126]

Den komparativa studien inbegriper ett inledande kapitel om tysk rättskällelära, följt av en empirisk studie av hur prejudikatinstansen *Bundesfinanzhof* använder sig av förarbeten.[127] Därefter följer en närmare jämförelse mellan hur de metodologiska förfarandet ser ut i jämförelseländernas respektive prejudikatinstanser.[128] Ambitionen med den komparativa studien är att utveckla en egen analysmetod för juridisk argumentation där den svenska och tyska rättskälleläran utgör referenspunkt.[129] Den komparativa studien tjänar här som ett sätt att positionera framställningens forskningsproblem och vidga förståelsen av nationell rätt. Utan att närmare motivera jämförelseländer, positionera arbetet i förhållande till andra komparativa studier eller utveckla de metodologiska spörsmål som följer av Kellgrens studie lyfter Kellgren in tysk rätt i svensk rätt för att diskutera lämpliga principer för hur förarbeten kan användas vid tolkning av skattelag.[130]

---

[123] Även om Sveriges högsta förvaltningsdomstol benämndes Regeringsrätten vid tidpunkten för Kellgrens avhandling har jag i förevarande framställning valt att konsekvent hänvisa till domstolen såsom Högsta förvaltningsdomstolen. För en närmare redogörelse för Högsta förvaltningsdomstolens utveckling och historia – se delavsnitt 4.4.1.

[124] Se Kellgren (1997) s. 20.

[125] Se Kellgren (1997) s. 20.

[126] Se Kellgren (1997) s. 20.

[127] Se Kellgren (1997) s. 113 ff. & 144 ff.

[128] Se Kellgren (1997) s. 163 ff.

[129] Se Kellgren (1997) s. 181 ff., där författaren utvecklar och problematiserar det han själv benämner ”målstyrd lagtolkning” utifrån rättskällelärans uppgifter såsom han uppfattar den i Sverige och Tyskland.

[130] Den uteblivna diskussionen om komparativrättslig forskning motiverar Kellgren på följande sätt: *”Jag vill framhålla att den rena jämförelsen mellan svensk och tysk juridisk metod inte varit huvudsyftet med undersökningen av svensk och tysk rättskällelära. Om så hade varit fallet skulle möjligen delvis andra undersökningsmetoder ha kommit till användning. Förmodligen hade det då varit motiverat att använda ett mer utpräglat komparativ tillvägagångssätt. Kanske skulle undersökningen för ett sådant syfte ha inriktats på hur frekvent olika argument anförs eller domarsociologiska studier. Ambitionen här är mer blygsam; de jämförande momenten görs inte på statistik, utan på erfarenhetsmässig bas. Detta hindrar inte att jämförelsen nedan kan vara rättvisande, men resultaten blir mer allmänt hållna. Kanske är ändå den valda metoden lika rättvisande som ett utpräglat komparativt tillvägagångssätt hade kunnat vara. Det är nämligen svårt att med*

I kontrast till Kellgren, som använder den komparativa studien för att positionera framställningens forskningsproblem, använder Tjernberg sin komparativa studie i ett mer normativt syfte. I Tjernbergs avhandling *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.m.* gör han en avvägning mellan olika regleringsalternativ med stöd i en komparativ studie av dansk respektive svensk rätt.[131] Genom att kontrastera den svenska särregleringen för fåmansföretag med det danska skattesystemet, som i princip saknar särbehandling av fåmansföretag, synliggör Tjernberg två olika rättsliga modeller för hur den ekonomiska intressegemenskapen mellan bolag och ägare ska hanteras.[132] Undersökningen vidtas med en normativ ansats – ambitionen är att genom en värdering och jämförelse mellan de båda modellerna identifiera fördelar och nackdelar i syfte att fastställa den ur teoretisk synpunkt lämpligaste form av beskattning.[133]

Trots studiens tydliga drag av Zweigerts och Kötzs funktionalism resonerar Tjernberg inte närmare kring sin komparativa metodologi eller positionerar sin studie i förhållande till andra komparativa bidrag.[134] Studien är enligt författaren problemorienterad, inbegriper en rättsdogmatisk kartläggning och analys av domstolarnas praxis med en följande jämförande analys av ett annat lands skattesystem. Med undantag för indelningen efter Strömholms kategorisering av komparationer i tjänande och härskande syften redogör Tjernberg varken för den dåvarande diskussionen inom det komparativrättsliga ämnet eller sällar sig till någon av de metoder som identifierats inom den komparativa rättsvetenskapen. I diskussionen om metodfrågor fastställer Tjernberg emellertid en funktion genom sin problemorienterade ansats och identifikation av jämförelseländernas skattesystem.[135] Utifrån nämnda funktion motiverar Tjernberg sedermera valet av jämförelseländer, utan att för den

någon verklig exaktheet fastslå likheter och skillnader i tolkningsteknik mellan länder. Rättskälleläran är inte av en lika otvetydig karaktär som positivrättsliga regleringar." – se Kellgren (1997) s. 163 f.

[131] Se Tjernberg (1999).

[132] Se Tjernberg (1999) s. 18 ff.

[133] Se Tjernberg (1999) s. 19.

[134] I fotnot 22 nämner dock Tjernberg Wimans avhandling som ett exempel på en skatterättslig avhandling "som innehåller ett stort mått studier av utländska rätt, dock utan att vara uttalat komparativ" - se Tjernberg (1999) s. 26.

[135] Se Tjernberg (1999) s. 25, i vilket Tjernberg motiverar valet av jämförelseländer i studien utifrån centrala funktionella drag i skattesystemet, vilket med hänsyn till studiens forskningsämne måste inbegripa ekonomisk dubbelbeskattning och ett dualbeskattningssystem där beskattningen av utdelningsinkomster beskattas proportionellt och arbetsinkomster progressivt.

delen resonera kring det som enligt Zweigert och Kötz hade benämnts som två funktionellt jämförbara rättsordningar.[136]
En författare som genomför en regelrätt komparation utan att varken diskutera metodval eller positionera sig i förhållande till tidigare studier är Wenehed, som i sin avhandling *CFC-lagstiftning* behandlar de specifika skatteflyktsregler som införts i Sverige och USA för att motverka obeskattade värdeöverföringar till utlandet.[137] Utan att uttalat identifiera en funktion formulerar Wenehed en sådan i studiens första del, där CFC-lagstiftningens syfte och problemställning belyses i internationell litteratur för att formulera en utgångspunkt för den följande komparationen.[138] Därefter följer en deskriptiv redogörelse av de amerikanska och svenska reglerna, följt av en jämförande analys och en avslutande utvärdering av de svenska reglerna *de lege ferenda* utifrån en av Wenehed formulerad universallösning.[139] Valet av jämförelseländer motiveras, i likhet med Wiman, utifrån de amerikanska CFC-reglernas normerande verkan, utan att för den delen hänvisa till Wiman eller någon annan författare.[140] Trots Weneheds klara funktionalistiska ansats, normativt formulerade syfte och genomförda komparativa studie sker inte heller någon hänvisning till litteratur som berör metod.

Till skillnad från Wenehed viger Alhager förhållandevis större utrymme åt att identifiera studiens komparation, som i sin avhandling *Mervärdesskatt vid omstruktureringar* behandlar de mervärdesskatterättsliga konsekvenser som följer vid omstruktureringar av företag.[141] I syfte att bredda förståelsen av det svenska införlivandet av EG:s regelverk på mervärdesskatteområdet (vilken vid tillfälle för avhandlingens framläggning nyligen skett i och med det svenska EU-medlemsskapet) jämför Alhager det svenska införlivandet med det tyska.[142]

---

[136] Jfr Zweigert, K. & Kötz, H., *Introduction to Comparative Law*, 3 uppl., Oxford, 1998 s. 37 ff. & 267 ff. och Tjernberg (1999) s. 24 ff. Vid sidan av de funktionella argumenten ger Tjernberg en tämligen kortfattad överbryggning av ländernas olika rättskulturer: *"Som bl.a. Bogdan anfört riskerar man vid begränsade studier av utländsk rätt att inte i tillräcklig utsträckning beakta andra samhälleliga företeelser. Rättslikheten och den kulturella likheten mellan Sverige och Danmark är dock så betydande, att problem av detta slag normalt inte föreligger"* – se Tjernberg (1999) s. 27.

[137] Se Wenehed, L.-E., *CFC-lagstiftningen: en studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga*, Lund, 2000.

[138] Se Wenehed (2000) s. 29, där han motiverar behovet av att ha en inledande problemorienterad del med att "länderavsnitten därmed kan naturligt begränsas till de problemställning, som avhandlingen behandlar".

[139] Se Wenehed (2000) del I Problemställningar, del II CFC-lagstiftningen i USA och Sverige, del III Utvärdering och slutledning.

[140] Se Wenehed (2000) s. 29.

[141] Se Alhager (2001).

[142] Se Alhager (2001) s. 23 ff.

Valet av jämförelseland motiveras av att Tyskland som en av de ursprungliga medlemsstaterna successivt utvecklat mervärdesskatterätten i takt med behovet av harmonisering, vilket kan kontrasteras med det svenska harmoniseringen som skett under en jämförelsevis kort tid i och med det svenska EU-inträdet.[143] Utöver Tysklands längre tradition av harmoniserad mervärdesskatterätt menar Alhager att den svenska förlagan till mervärdesskatten, den s.k. omsättningsskatten, förefaller förvillande lik den tyska motsvarigheten från första halvan av 1900-talet.[144]

Även om Alhager inte sällar sig till någon metod refererar hon dels till Kellgrens avhandling i motiveringen av att enbart ha ett jämförelseland, dels till Westbergs avhandling som en motivering till studiens framställning och disposition. [145] Vidare väljer hon att identifiera studiens syfte, enligt Strömholms terminologi, både som härskande och tjänande – härskande i det att studien av det tyska införlivandet kan ligga till grund för en ändring av det svenska, tjänande i det att den ”är ett hjälpmedel av svensk rätt och en möjlig inspirationskälla till lösningar *de lege ferenda* [Alhagers kursivering]”. Ingen närmare diskussion förs dock om hur nämnda författare valt att gå tillväga.

1.3.2.4 En tydligare metodologisk medvetenhet

Under andra hälften av 2000-talet viger författarna större utrymme åt att diskutera metodologiska frågor, även om de inte nödvändigtvis diskuterar hur deras respektive studier förhåller sig till varandra.[146] I Rosanders avhandling *Generalklausul mot skatteflykt* viger Rosander ett förhållandevis stor del av inledningskapitlet åt att motivera den komparativa studien, som står i centrum för avhandlingen.[147] Syftet med studien är att ”ge en god grund för analysen av den svenska skatteflyktslagen”, som i framställningens avslutande del analyseras utifrån ett effektivitets- och rättssäkerhetsperspektiv. [148] Med stöd i Bogdans definition beskriver Rosander sin studie som en ”bilateral materiell mikrostudie” – bilateral i det att studien jämför Sverige-Tyskland, Sverige-Kanada och inte Sverige-Kanada-Tyskland, materiell mikrostudie i det att studien avser en avgränsad del av rättssystemet, närmare bestämt generella regler

[143] Se Alhager (2001) s. 26 ff.

[144] Se Alhager (2001) s. 27 f., som även om det inte förelåg några direkta hänvisningar till den tyska förlagan till mervärdesskatt i de svenska förarbetena som föranledde omsättningsskattens införande menar, med stöd i litteraturen, att ”man inte saknade förebilder när det gällde att utforma skattebestämmelserna, eftersom det under tiden efter första världskriget hade införts omsättningsskatter i en eller annan form i flertalet kulturländer”.

[145] Se Alhager (2001) s. 26 fotnot 18 och s. 28 fotnot 30.

[146] Jfr Cejie (2019) s. 91.

[147] Se Rosander (2007).

[148] Se Rosander (2007) s. 8.

mot skatteflykt.[149] Även om Rosander nämner Zweigert och Kötz vid ett tillfälle i fotnotsapparaten[150] identifiera hon inte studien som funktionell, även om Rosander, utifrån en genomgång av olika åtgärder mot skatteflykt i ett nordiskt perspektiv, identifierar en problemformulering som efterliknar en funktion.[151] Eftersom det svenska rättssystemet står i förgrunden och inbegriper en i stora delar deskriptiv redogörelse för Tyskland och Kanada identifierar Rosander sin studie, i Strömholms ordalag, som tjänande.[152]

Valet att genomföra en komparation av olika länders generella regler mot skatteflykt motiveras av ämnets internationella karaktär och jämförelseländernas liknande regleringstekniska utmaningar.[153] Studiens inriktning på Tyskland och Kanada motiverar Rosander främst utifrån ländernas strategi för att motverka skatteflykt men även utifrån andra gemensamma likheter och kompletterande särdrag.[154] Med stöd i Kellgrens avhandling och en studie av den tyska påverkan på svensk civilrättsdoktrin åren 1870-1914 menar Rosander att Tyskland är ”ett naturligt val” som jämförelseland, inte minst då den tyska rättsvetenskapen spelat en stor roll för svensk rätt.[155] Valet av Kanada har i sin tur skett som en motpol till den, enligt Rosander, svensk-tyska historiska och systematiska gemenskapen.[156] Som ett *common law*-land medför Kanada nya infallsvinklar på forskningsämnet, även om Rosander är medveten att det medför vissa svårigheter när man ska överbrygga slutsatser från ett främmande rättssystem till ett annat.[157] Nämnda svårigheter utvecklar inte Rosander närmare, som inte heller beskriver studiens tillvägagångssätt och hur hennes studie metodologiskt förhåller sig till andra bidrag i den komparativa rättsvetenskapen.

I Höglunds avhandling *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv* diskuterar Höglund studiens tillvägagångssätt på ett öppet och tydligt sätt.[158] I avhandlingen gör

---

[149] Se Rosander (2007) s. 11 fotnot 59, med vidare hänvisning till Bogdan (2003) s. 56.

[150] Se Rosander (2007) s. 8 fotnot 43, där hon hänvisar till nämnda författare som ett sätt ”att definiera komparativ rätt eller komparativ rättskunskap”.

[151] Jfr Rosander (2007) s. 31 ff. Denna del av den komparativa studien beskriver Rosander som ”ytlig” och har enligt henne ”en betydligt lägre ambitionsnivå” än den komparativa studien av Tyskland och Kanada – se Rosander (2007) s. 12 f.

[152] Se Rosander (2007) s. 11.

[153] Se Rosander (2007) s. 8.

[154] Se Rosander (2007) s. 10 f.

[155] Se Rosander (2007) s. 10 fotnot 56 med vidare hänvisning till Kellgren (1997) s. 20 (presenterad ovan). Hur detta relaterar till det skatterättsliga ämnet för Rosander emellertid inte i bevis – jfr Rosander (2007) s. 10 f.

[156] Se Rosander (2007) s. 10 f.

[157] Se Rosander (2007) s. 10 f.

[158] Se Höglund (2008) s. 23.

Höglund en komparativa utblick mot Danmark, Norge, Tyskland och England i syfte att orientera de svenska rättsreglernas utformning och tillämpning vid taxeringsrevision.[159] Med stöd i Strömholms definition av det komparativrättsliga studiets tjänande kontra härskande syften inordnar Höglund sin studie i den förstnämnda fållan.[160] Denna inordning nyanseras med bidrag från Wiman, där Höglund särskilt motiverar studiens stöd i intervjuer och auktoritativa sekundärkällor utifrån Wimans uppfattning om att komparativa studier med tjänande syfte kan utföras med relativt grunda kunskaper om främmande länders rättskällor.[161] Medan jämförelseländerna Danmark och Norge motiveras med de enligt författaren stora likheterna i nordisk skatterätt motiveras studiet av Tyskland och England av ett mer omfattande urval av material.[162] Valet av Tyskland motiveras vidare utifrån det inflytande som, enligt författaren, den tyska rättssäkerhetsdiskussionen har haft på den svenska rätten.[163]

Höglunds studie syftar till att identifiera och positionera framställningens forskningsfrågor ur ett extern perspektiv.[164] Ingen närmare hänvisning eller diskussion sker dock till hur andra skatterättsliga komparationer angripit studiet metodologiskt. Genom den, i såväl Strömholms som Höglunds ordalag, tjänande komparativa studien bidrar studiet av utländska bestämmelser om taxeringsrevision till ”perspektiv på framställningen i övrigt samt ge[r] impulser och idéer från de utländska rättsordningarna”.[165] Ambitionen är inte att t.ex. funktionellt överbrygga eller rättskulturellt särskilja de studerade jämförelseländerna utan att ytterst identifiera framställningens forskningsfrågor utifrån de tre ämnena 1) skattemyndighetens befogenheter, 2) den skattskyldiges ställning vid taxeringsrevisioner samt 3) bestämmelsernas förhållande till Europakonventionen. Ingen närmare motivering av jämförelseländerna och/eller diskussion om hur framställningen förhåller sig till andra skatterättsliga komparativa studier presenteras, vilket möjligtvis kan motiveras av att

[159] Se Höglund (2008) s. 23 ff.

[160] Se Höglund (2008) s. 23.

[161] Jfr Höglund (2008) s. 23 ff. och Wiman (2005) s. 506 ff.

[162] Se Höglund (2008) s. 24.

[163] Se Höglund (2008) s. 24.

[164] Ambitionen stämmer väl överens med vad Kischel identifierar som ett viktigt mål med externa perspektiv på rätten men som även skulle kunna uppnås genom att t.ex. genomföra en rättshistorisk studie av reglers ursprung m.m: *”The deepened understanding at issue here mostly involves an awareness of possible alternatives, a revelation of basic assumptions which are often unconscious and presumed to be self-evident, and an insight into the real-world operation of legal constructs. This is all good and important, but can also be achieved by a purely national perspective which addresses (among other things) the origin of the legal norms, as well as historical developments and questions of legal policy*”, se Kischel, U., *Comparative law* översatt av Hammel, A., Oxford, 2019 s. 53.

[165] Se Höglund (2008) s. 259.

avhandlingen främst tjänar som en positionering av framställningens forskningsfrågor.[166]

En författare som i kontrast till samtida komparativa studier viger lite utrymme åt att diskutera hur komparationen genomförs är Sonnerby. I hennes avhandling *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet* motiverar hon studien genom att mer eller mindre hänvisa till samma källor och argument som Alhager, utan att för den delen diskutera hur Alhager genomför sin komparation.[167] I syfte att utreda om de mervärdesskatterättsliga reglerna vid uttagsbeskattning är utformade i enlighet med neutralitetsprincipen genomför Sonnerby en komparation med Tyskland utifrån samma argument och referenser som Alhager.[168] De överbryggningar som sker mellan tysk och svensk rättskällerhierarki sker även det med stöd i Alhager och Kellgrens respektive avhandlingar. Sonnerby betonar dock att studien är tjänande i det att framställningen inte inbegriper en närmare genomgång av tysk rätt bortom undersökningens huvudfokus.[169] Hur studien inom ramen för undersökningens huvudfokus genomförs beskriver Sonnerby emellertid inte, utan hon stannar vid att konstatera att studien endast genom jämförelsen med Tyskland är komparativ till sin natur.[170]

I Dimitrievskis avhandling *"Allmännytta som norm i svensk skatterätt"* identifierar författaren sitt forskningsämne genom att "på macronivå [*sic!*] komparera systemen för inkomstskattefrihet" i Danmark, Norge, Finland och Sverige.[171] Den komparativa studien läggs emellertid inte till grund för den löpande analysen eller för de rättspolitiska slutsatserna *de lege ferenda* eftersom det, enligt Dimitrievski själv, kräver "mer djupgående undersökningar av de nordiska ländernas regelsystem".[172] I stället

[166] Se Höglund (2008) s. 353 ff. där författaren löpande hänvisar till hur studiens forskningsfrågor behandlats i de främmande rättsordningar som studerats.

[167] Se Sonnerby (2010).

[168] Se Sonnerby (2010) s. 30 f.

[169] Se Sonnerby (2010) s. 31. Denna bedömning gör Sonnerby utifrån Wimans förståelse av en komparations omfattning, vilken presenteras i Wiman (2005) s. 506 ff. Enligt Wiman måste komparatisten, för att kunna genomföra en komparativ undersökning av ett annat jämförelseland, ha kännedom om den främmande rättsordningens rättskällor och rättskällerhierarki men även kunna placera de undersökta bestämmelserna utifrån en rättvisande kontext inbegripet jämförelselandets rättsliga, politiska, sociala och ekonomiska miljö – se Wiman (2005) s. 506 ff.

[170] Vid sidan av Sonnerbys referenser till Alhager och Kellgrens komparativa bidrag viger hon dock utrymme åt att återge Strömholms diskussion om komparativ rätt som vetenskapsgren – se Sonnerby (2010) s. 32.

[171] Se Dimitrievski (2010) s. 38.

[172] Se Dimitrievski (2010) s. 38.

använder han, i likhet med Höglund, den komparativa studien som ett sätt att öka förståelsen för det aktuella forskningsämnet.[173]

Genom att ”uppmuntra en något friare rörlighet av juridiskt tankegods mellan de nordiska länderna” syftar komparationen till att synliggöra likheter och skillnader i hur vissa skattesubjekt befrias från skatt i jämförelseländerna.[174] Valet av jämförelseländer motiveras av att de nordiska länderna, enligt Dimitrievski, 1) har ett omfattande och aktivt föreningsliv, 2) att länderna har stora likheter i kultur och historia och 3) att valet av länder ”på ett enklare och mer arbetsekonomiskt sätt skapar ett jämförande perspektiv av utländsk skatterätt”.[175] Medan det först- och sistnämnda argumentet inte närmare utvecklas utgår de andra argumentet utifrån föreställningen om att länderna uppvisar likheter utifrån faktorer såsom ”legalitetsprincipens genomslag i skattesystemet”.[176] Med vidare hänvisning till Silfverbergs avhandling konstaterar Dimitrievski att Sverige, Danmark, Norge och Finland utgör en rättsgemenskap som i jämförelse med andra EU-länder inte på något sätt, eller i vart fall i mindre grad, orsakar svårigheter att överbrygga jämförelseländernas olika rättsordningar.[177] Utan att närmare utveckla hur han har metodologisk gått tillväga förtydligar Dimitrievski att det jämförande perspektivet i studien är brett och översiktligt och som i Zweigerts och Kötzs indelning närmare kan beskrivas som en ”komparation på macronivå”.[178]

Ett exempel på en avhandling där den komparativa metoden tydligt motiveras och genomförs är Hambres avhandling *Tax Confidentiality: A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest,* i vilken Hambre utreder nationella regelverk kring offentlighet och sekretess på skatteområdet.[179] Den funktionella komparationen är klart avgränsad och inbegriper två olika komparationer – dels en ”country comparison” av USA och Sverige nationella regelverk, dels en ”option comparison” där en komparation av jämförelseländerna sker mot ett riktmärke som identifierats mot bakgrund av ett teoretiskt ramverk och en genomlysning av hur frågan hanteras internationellt.[180] Genom nämnda genomlysning identifierar Hambre såväl en funktion som ett normativt riktmärke för hur avvägningen mellan möjligheten till att uppmuntra

[173] Jfr Dimitrievski (2010) s. 38 och Höglund (2008) s. 259.

[174] Se Dimitrievski (2010) s. 38.

[175] Jfr Dimitrievski (2010) s. 46 f.

[176] Jfr Dimitrievski (2010) s. 46 f.

[177] Jfr Dimitrievski (2010) s. 46 f.

[178] Jfr Dimitrievski (2010) s. 47.

[179] Se Hambre, A.-M., *Tax Confidentiality: A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest*, Örebro, 2015.

[180] Se Hambre (2015) s. 20 ff.

regelefterlevnad, ambitionen att hålla de administrativa kostnaderna nere och den skattskyldiges integritetsskydd kan se ut.[181]

Valet av jämförelseländer motiveras utifrån ländernas olika regelverk. Medan Sverige, genom rätten att bl.a. ta del av allmänna handlingar, vid en internationell jämförelse identifieras som en ytterlighet och ett uttryck för öppenhet och transparens framhåller Hambre de federala regelverken för USA som en motpol och ett uttryck för sekretess och skydd för den skattskyldiges integritet.[182] Även om Hambre medger att ett land med än starkare sekretess på skatteområdet (såsom Lichtenstein och Schweiz) hade utgjort ett passande exempel på en ytterlighet i andra delen av spektret anser hon att den stundtals skiftande synen på offentlighet och sekretess i USA möjliggör en bättre diskussion utifrån de lösningar, rättfärdiganden och avväganden som framförts i den amerikanska diskussionen.[183]

Hambres metod är tydligt präglad av funktionalism.[184] Genom Hambres riktmärke identifieras en funktion som överbryggar de olika rättsordningarna och möjliggör för en närmare jämförelse mellan länderna. Utan att diskutera andra metodologiska ansatser inom den komparativa rättsvetenskapen framhåller Hambre att ”functionality is considered to be the basic methodological principle of all comparative law”.[185] Studiens metodavsnitt vilar i stora delar på Zweigerts och Kötzs definition av funktionalism, vilket även genomsyrar studiens normativa ansats om att, mot bakgrund av studiens riktmärke, identifiera en föredragen lösning för hur ett regelverk om offentlighet och sekretess kan utformas på skatteområdet.[186] Som en följd härav disponeras avhandlingen utifrån en inledande deskriptiv del av jämförelseländernas regelverk, följt av en identifierade och utvärderande analys av de likheter och skillnader som framträder i jämförelsen med det identifierade riktmärket för att slutligen presentera ett sammanvägt regelverk av de intressen som står mot varandra vid regleringen av offentlighet och sekretess på skatteområdet.

1.3.2.5 Från metodologisk medvetenhet till ökad pluralism

I takt med att de komparativa studierna gett uttryck för en större medvetenhet kring komparativ metodologi har fler studier försökt adressera de utmaningar som följer av en funktionalistisk studie. Detta har t.ex. skett genom att identifiera vad som *inte* kan utläsas ur en funktionsorienterad studie, eller genom att utvidga studien till att inbegripa mer än en komparativ ansats.

---

[181] Se Hambre (2015) s. 63 ff.

[182] Se Hambre (2015) s. 36 ff.

[183] Se Hambre (2015) s. 36 ff.

[184] Se Hambre (2015) s. 40 f.

[185] Se Hambre (2015) s. 32 ff. och 41.

[186] Se Hambre (2015) s. 20 ff.

I monografin *Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv* viger Hilling utrymme åt att identifiera de utmaningar som följer av att överbrygga två olika jämförelseländer.[187] I boken analyserar Hilling betydelsen av nationella generalklausuler mot skatteflykt vid tolkning och tillämpning av skatteavtal. Genom en teoretisk genomlysning av internationell inkomstskatterätt, folkrätt och statsrätt identifierar Hilling rättsliga aspekter som har särskild bäring på tolkningen och tillämpningen av skatteavtal.[188] Mot bakgrund av dessa aspekter illustrerar hon därefter den betydelse som generalklausuler tillmäts vid nämnda moment utifrån en mikro-komparation av Sverige och Kanada, utan att förorda en ”best practice”.[189]

Hilling motiverar sitt val av jämförelseländer med att Sverige och Kanada uppvisar såväl likheter som skillnader.[190] De centrala likheter som Hilling identifierar är att jämförelseländerna 1) har liknande välfärdsambitioner, 2) är industrialiserade länder med omfattande skatteavtalsnätverk, 3) är medlemmar i OECD, 4) har liknande skatteavtalspolitiska prioriteringar rörande undvikande av dubbelbeskattning, 5) ratificerat Wienkonventionen om traktaträtten och 6) att båda ländernas relation till folkrätten bygger på den dualistiska teorin. En avgörande skillnad mellan länderna är emellertid att Kanada är ett *common law*-land med ett *bijural legal system* (d.v.s. ett rättssystem med inslag av såväl *common law* som *civil law*).[191] Nämnda skillnader överbryggar Hilling emellertid genom att närmare introducera ländernas rättssystem utifrån såväl statsrättsliga utgångspunkter som centrala skatterättsliga teman såsom prövningen av skattemål, domstolarnas rättsbildning, frågan om rättssäkerhet och tolkning av skattelag.[192] I nämnda genomlysning synliggörs även andra likheter och skillnader mellan jämförelseländerna, vilka tjänar som bakgrund till studiens avslutande slutsatser om hur samspelet mellan skatteavtal och generalklausuler ser ut.

Vid sidan av den genomarbetade överbryggningen mellan jämförelseländerna motiverar Hilling även sitt val av komparativ metod. I såväl metodavsnittet som följande presentation av jämförelseländerna etableras ett funktionalistiskt förhållningssätt, där jämförelseländernas olika lösningar på samma rättsliga problem överbryggas genom den funktion som identifieras i framställningens första del.[193] I studiens följande andra del disponerar Hilling den komparativa studien utifrån Kambas

[187] Se Hilling (2016).

[188] Se Hilling (2016) s. 17.

[189] Se Hilling (2016) s. 17 och 109.

[190] Se Hilling (2016) s. 22 ff.

[191] Se Hilling (2016) s. 23 f.

[192] Se Hilling (2016) s. 109 ff.

[193] Se Hilling (2016) s. 31 ff.

funktionsorienterade komparation i tre faser.[194] Studien inleds med en deskriptiv redogörelse, där normer, begrepp och institutioner beskrivs.[195] Därefter följer den andra identifikationsfasen, varvid likheter och skillnader kartläggs.[196] I den tredje och slutliga förklaringsfasen förklarar Hilling de orsaker som ligger till grund för nämnda likheter och skillnader i syfte att ge en ökad förståelse för jämförelseländernas rättsliga lösningar samtidigt som hon illustrerar den betydelse som generalklausuler tillmäts vid tolkning och tillämpning av skatteavtal.[197]

Även om Hilling redogör för studiens metodval och stringent fullföljer komparationen därefter sker det utan att positionera den till tidigare bidrag. I framställningens inledande redogörelse för forskningsläget konstatera Hilling t.ex. att det finns tidigare komparativa studier på området utan att för den delen positionera sin egen studie i förhållande till bl.a. Rosanders avhandling.[198]

I likhet med Hilling viger även Lind utrymme åt att diskutera de metodologiska frågor som belysts i internationell litteratur utan att diskutera hur studien förhåller sig till tidigare bidrag. I avhandlingen *Crossing a Border – A Comparative Tax Law Study on Consequences of Cross-Border Working in the Öresund and Meuse-Rhine Regions* genomför Lind en komparativ studie i syfte att identifiera gränsöverskridande hinder och formulera en lösning på hur dessa kan hanteras.[199] Med stöd i en inledande litteraturöversikt belyser Lind fem specifika utmaningar som särskilt aktualiseras vid en skatterättslig komparation.[200] Medan de första tre berör de utmaningar som följer av att jämföra länders skattesystem i ett föränderligt rättsområde som angränsar till ekonomisk vetenskap innefattar de sista två utmaningarna de svårigheter som följer av att jämföra rättskulturella uttryck inom ramen för den offentliga rätten.[201] Dessa utmaningar kan enligt Lind adresseras på olika sätt beroende på vilken metodologisk ansats man väljer.[202]

Trots nämnda insikter avstår Lind från att identifiera studien i tidigare komparativa bidrag som innefattat Sverige samt avstår från att diskutera hur studien bäst kan hantera de utmaningar som följer av att jämföra rättsliga institut från fyra olika

---

[194] Se Hilling (2016) s. 21 f. och 109 ff.

[195] Se Hilling (2016) s. 109 ff.

[196] Se Hilling (2016) s. 124 ff.

[197] Se Hilling (2016) s. 159 ff.

[198] Se Hilling (2016) s. 24, varvid Hilling refererar till Rosander jämte Banaoun i fotnot 48.

[199] Se Lind, Y., *Crossing a Border: A Comparative Tax Law Study on Consequences of Cross-border Working in the Öresund Meuse-Rhine Regions*, Stockholm, 2017.

[200] Se Lind (2017) s. 51 ff.

[201] Se Lind (2017) s. 52 ff.

[202] Se Lind (2017) s. 54 f., varvid Lind delar in dessa metodologiska ansatser i ”functional, cultural, critical and economic”.

jämförelseländer.[203] I stället sätter Lind arbetsmarknadsregionerna i fokus och viger den följande diskussionen åt att motivera hur den funktionella respektive kulturella komparativa metoden kan anpassas till att studera bilaterala skatteavtal och socialförsäkringsregleringar utifrån nämnda regioner. [204] Med stöd i Watsons och Garbarinos utvecklade förgrening av funktionalism, där den rättsliga funktionen formuleras utifrån legal transplants, överbryggar Lind de skatteavtal som används i respektive region utifrån det faktum att nämnda skatteavtal upprättats med stöd i OECD:s modellavtal, har liknande kompensationsmodeller och vilar på källstatsprincipen.[205] Trots att studien utgår från Watsons och Garbarinos antaganden disponerar Lind emellertid den senare studien utifrån Jansens funktionella tvåstegskomparation, där studien inleds med en deskriptiv redogörelse för jämförelseländerna var för sig, följt av en jämförelse av likheter och skillnader i studiens följande andra steg.[206] Någon närmare motivering eller diskussion hur dessa författare metodologiska avvägningar förhåller sig till varandra berörs emellertid inte.

Vid sidan av den funktionalistiska ansatsen inbegriper studien ett rättskulturellt perspektiv. Detta fordrar en närmare motivering av jämförelseländerna där Lind, om än endast mellan Sverige och Danmark, överbryggar de kulturella skillnaderna mellan länderna genom att hänvisa till den formulering av nordisk rättskultur som identifierats inom det civilrättsliga studiet av normativa grundmönster, den kritiska rättspositivismen identifierad av Tuori samt rättssociologi.[207] Utifrån nämnda formulering konkluderar Lind att länderna även ger uttryck för en gemensam ”nordic tax culture” eftersom de nordiska länderna har relativt höga marginalskatter, hög skattetransparens och bygger respektive lands skattesystem på principerna rättssäkerhet, likabehandling och neutralitet m.fl. [208] Nämnda likheter har, enligt Lind, även mynnat ut i och kommer till uttryck genom det nordiska skatteavtalet.[209] Någon motsvarande motivering sker emellertid inte för jämförelseländerna Belgien och Nederländerna, vilket senare motiveras av att studiet av Maas-Rhen-regionen främst tjänar till att bidra till en diskussion och analys *de lege ferenda*.[210]

---

[203] Se Lind (2017) s. 55 ff.

[204] Jfr Lind (2017) s. 55 ff.

[205] Jfr Lind (2017) s. 55 f. och 61,

[206] Jfr Lind (2017) s. 25 fotnot 49 och s. 55.

[207] Se Lind (2017) s. 59.

[208] Se Lind (2017) s. 59.

[209] Se Lind (2017) s. 59 f.

[210] Med det sagt viger Lind relativt stort utrymme till att diskutera den belgiska federalismens påverkan på beskattningen i den följande analysen, vilket föranleder till viss del de rättskulturella särdragen i regionen – jfr Lind (2017) s. 228 ff.

I sammandrag använder Lind en blandning av funktionellt och kulturellt orienterad komparativ metod, där funktionen analyseras utifrån en legal transplant medan de rättskulturella aspekter i första hand formuleras utifrån de regioner hon belyser, i andra hand de länder som ingår i nämnda regioner. Den komparativa studien motiveras av en normativ ansats, som i studiens avslutande analys mynnar ut i reformförslaget ”Lex Øresund”.[211] Trots studiens inledande orientering i internationell litteratur identifierar Lind inte hur studien förhåller sig till andra komparativa bidrag varken i Sverige eller något av de länder hon belyser i studien.

I likhet med bl.a. Höglund genomför Lewander, i sin avhandling *Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning*, en komparation för att analysera och kontrastera en studie som i huvudsak berör svensk intern rätt.[212] Lewander identifierar därför studien, i Strömholms ordalag, såsom tjänande – särskilt då det svenska materialet behandlas på en högre kvalitativ nivå än det australiensiska, som först i studiens avslutande del III närmare redogörs för.[213] Det är även i nämnda del som komparationen presenteras, där Lewander med stöd i den föregående rättsdogmatiska studien slutligen jämför det svenska regelverkets avgränsning mellan ränta och utdelning med den distinktion som sker i motsvarande australiensiska.[214]

Valet av Australien som jämförelseland motiveras av att det australiensiska regelverket, i motsats till det svenska, utgår från den ekonomiska innebörden, där redovisningsrätten och klassificeringen i enlighet med god redovisningssed influerar de skatterättsliga definitionerna.[215] Genom att välja ett *common law*-land berikas även analysen av den svenska rättsordningen, som genom jämförelsen ”kan analyseras och ge upphov till nya idéer för det svenska systemet”. Lewander medger att valet av ett *common law*-land samtidigt kan medföra vissa miljöproblem. Med stöd i Wimans avhandling överbryggar Lewander dock dessa skillnader genom att konkludera att inkomstbeskattning av företag i regel följer en liknande systematik och uppbyggnad, vilket innebär att systemen är likartade.[216] För att överbrygga de eventuella skillnader som följer av rättstillämpningen i ett *common law*-land inleder Lewander dock analysavsnittet med att redogöra för den australiensiska rättskällehierarkin.[217]

---

[211] För en närmare diskussion om Linds slutsatser och reformförslag – se Berglund, M., *Anmälan av Yvette Lind, Crossing a Border* – Skattenytt 2018 s. 64 ff.

[212] Se Lewander, A., *Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning: klassificering på gränsen mellan skatterätten och redovisningrätten*, Uppsala, 2017.

[213] Se Lewander (2017) s. 40.

[214] Se Lewander (2017) s. 241 ff.

[215] Se Lewander (2017) s. 41 men även 281 ff.

[216] Se Lewander (2017) s. 42.

[217] Se Lewander (2017) s. 242.

I kontrast till samtliga av de bidrag som redogjorts för ovan efterliknar Kristoffersson och Larsson materialinsamling till artikeln *Företrädaransvar i komparativ belysning* de internationella komparativa studier som sker i t.ex. IFA och EATLP.[218] I artikeln genomför författarna en renodlad funktionsorienterad komparation av Sverige, Danmark, Finland, Norge, Tyskland, Österrike, Schweiz, Belgien och Italien genom att närmast iklä sig rollen som generalrapportörer.
Genom att genomlysa de svenska reglerna om företrädaransvar identifierar författarna inledningsvis en avgränsad funktion som, oaktat studiens utgångspunkt i den svenska skatterätten, öppnar upp för en jämförelse av olika regelverk hämtade från utländsk straffrätt, insolvensrätt, aktiebolagsrätt och skatterätt.[219] Därefter formulerar Kristoffersson och Larsson, med stöd i den identifierade funktionen, ett frågeformulär som i sin tur skickas ut till andra skatterättsliga forskare i författarnas personliga nätverk.[220] Utifrån en sammanställning av de inkomna svaren stämmer Kristoffersson och Larsson sedermera av svaren mot primärkällor för att slutligen verifiera underlaget genom att skicka ut ett på engelska formulerat utkast till studiens deskriptiva redogörelse för rättsläget i respektive rättsordning.[221] Med stöd i såväl nämnda sammanställning som medföljande kommentarer redogör författarna i artikeln slutligen jämförelseländernas olika ansvarsregler för juridiska personers företrädare i samband med obestånd i syfte att formulera ett alternativ till de svenska reglerna.[222] I studiens analys och efterföljande kommentarer formulerar författarna slutligen två potentiella ändringar, som utifrån den finska och danska ansvarsreglerna, kan tjäna som grund för en reform av det svenska företrädaransvaret.[223]

Valet av jämförelseländerna Danmark, Finland och Norge motiverar Kristoffersson och Larsson dels utifrån föreställningen om att de nordiska länderna ofta uppvisar rättslikhet, dels att det inte finns någon direkt motsvarighet till just det svenska företrädaransvaret.[224] Vad gäller övriga jämförelseländer har urvalet skett utifrån ”en närhetsprincip i ett geografiskt perspektiv”.[225] Även om studien sker utifrån en

[218] Se Kristoffersson, E. & Larsson, Y., *Företrädaransvar i komparativ belysning* – Svensk Skattetidning nr. 10 2017 s. 672 ff.

[219] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 675 f.

[220] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 675 ff.

[221] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 675 ff.

[222] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 702 ff.

[223] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 705 f.

[224] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 674 f. Nämnda rättslikhet kan enligt Kristoffersson och Larsson tillskrivas olika anledningar, varav ett exempel är det samarbete som sker inom ramen för Nordiska ministerrådet för att främja grundläggande principer inom nordisk lagstiftning

[225] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 674 f.

funktionell komparativ ansats motiverar författarna inte valet av jämförelseländer utifrån Rainers samt Zweigert och Kötz indelning av länder i rättsfamiljer, eftersom nämnda indelning inte kan översättas till det offentligrättsliga området rakt av.[226] Trots den inledande diskussionen om metod positionerar Kristoffersson och Larsson inte sin komparativa studie utifrån tidigare skatterättsliga bidrag.[227]

Ett bidrag som avviker från de senaste årens komparativa studier är Kellgrens, Furuseths och Kukkonens artikel *The Decisive Moment(s or period) in the Application of Income Tax Rules and the Importance of Events Thereafter – a Swedish, Norwegian and Finnish Perspective and Comparison*. I nämnda studie företas en jämförelse av Sverige, Finland och Norges respektive regler rörande de avgörande tidpunkterna vid tillämpningen av skatterättsliga regler.[228] Studien är rättsdogmatiskt väl genomarbetad och inbegriper en löpande jämförelse mellan de olika ländernas respektive regelverk. Trots att studien gör anspråk till att bidra med en ”comparative overview of the legal situation and discourse […] in our respective countries” så innefattar den ingen metodologisk diskussion eller närmare motivering av valet av jämförelseländer – något som i kontrast till ovan redogjorda bidrag får ses som ett trendbrott i en tid då en komparativ studie inbegriper någon form av metoddiskussion.[229]

1.3.2.6 Ett försök att etablera ett metodologiskt samtal

Inom ramen för den svenska finansrätten har flera viktiga och genomarbetade komparativa studier genomförts. Med stöd i en främmande rättsordning har forskningsfrågor preciserats, den inhemska rättsordningen kontrasterats och mynnat ut i komparativa bidrag där alltifrån utförliga reformförslag till övertygande försvarstal för gällande regelverk presenterats. Med få undantag har en funktionsorienterad studie företagits, där en positivrättslig orientering skett för att fastställa vad som utgör gällande rätt i en eller flera jämförelseländer. Medan vissa författare vigt större utrymme till att motivera studiens tillvägagångssätt har andra genomfört studier utan att varken reflektera över jämförelseländers eventuella miljöproblem eller de metodologiska utmaningar som följer av en komparation. Oaktat hur nämnda författare har motiverat jämförelsen med en främmande rättsordning har den komparativa studien likväl berikat problemformuleringen, frågeställningen, analysen etc. genom att etablera ett vidgat, externt perspektiv på den egna rättsordningen.

---

[226] Se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 674.

[227] Med det sagt hänvisar författarna till en tidigare rapport från Svenskt näringsliv, författad av Persson Österman och Svernlöf, som tjänat som inspiration för studiens komparativa utblick – se Kristoffersson & Larsson (2017) s. 674.

[228] Se Kellgren, J., Furuseth, E. & Kukkonen, M., *The Decisive Moment(s or period) in the Application of Income Tax Rules and the Importance of Events Thereafter – a Swedish, Norwegian and Finnish Perspective and Comparison* – Nordic Tax Journal nr. 1 2019 s. 41 ff.

[229] Jfr Kellgren, Furuseth & Kukkonen (2019) s. 42.

Gemensamt för samtliga av de bidrag som redogjorts för ovan är emellertid att de alla saknar en närmare beskrivning om hur det egna tillvägagångssättet förhåller sig till andra komparativa bidrag inom finansrätten. Även om ovan återgivna författare i regel motiverar sin metod är det ingen som positionerar den egna studien i förhållande till tidigare bidrag inom det egna ämnet. I stället för att bjuda in till ett metodologiskt samtal och kumulativt underbygga sina studier utifrån den uppsjö av jämförelser som skett inom det finansrättsliga ämnet väljer de att antingen hänvisa till någon av den komparativa rättens standardverk eller att helt avstå från att beskriva hur studien företagits. Samtidigt lider den svenska finansrättens komparativa studier av samma problem som identifierats av Marian i andra skatterättsliga komparationer.[230] Till skillnad från den komparativa rättsvetenskapens huvudfåra, där komparatister öppet engagerar sig i och kritiserar varandras idéer, inbegriper dess skatterättsliga förgrening inget samtal om vad som utgör komparativrättslig forskning i det egna ämnet – med en kedjereaktion som följd.[231] För utan att diskutera vad som utgör en komparation kan nämligen inget meningsfullt samtal om metod initieras, vilket medför att det inte finns några vetenskapliga verktyg eller epistemologiska konventioner för att utvärdera de komparativa bidrag som produceras i ämnet.[232] Härigenom riskerar det skatterättsliga bidraget till den komparativa rättsvetenskapen att avfärdas som ovetenskapligt, eftersom den bedrivna forskningen varken förvärvats i en etablerad ordning eller systematiserats utifrån gemensamma kriterier.[233]

Lyckligtvis är lösningen på problemet lika akademiskt eggande som vetenskapligt viktigt – vi behöver helt enkelt diskutera *vad* som utgör en komparation, *varför* studien företas och *hur* vi genomför den, men också – hur vårt egna bidrag *förhåller sig till andra studier* från såväl det finansrättsliga ämnet som den allmänna komparativa vetenskapens huvudfåra. Även om jag delar Cejies uppfattning om att det är upp till ”varje forskare att konstruera sin egen metod” så ansluter jag samtidigt till Rendahls identifierade nödvändighet av att positionera den egna studien i förhållande till tidigare bidrag – något som jag, mot bakgrund av redogörelse ovan, presenterar i det följande.[234]

[230] Se Marian (2010) s. 415 ff.

[231] Se Marian (2010) s. 469.

[232] Jfr Marian (2010) s. 469.

[233] Jfr Marian (2010) s. 469 f.

[234] Jfr Cejie (2019) s. 93 f. och Rendahl (2019) s. 279 ff.

1.3.3 VALET AV KOMPARATIV METOD

1.3.3.1 Att jämföra materiellt olika om än funktionellt lika åtgärder mot skatteflykt

Den här framställningen fortsätter den finansrättsliga traditionen att komparativt belysa ett identifierat forskningsproblem med stöd i ett direktivs införlivande, tolkning och tillämpning.[235] Genom komparationen belyses forskningsproblemet utifrån de kontraster som framträder i jämförelseländernas likheter respektive skillnader i syfte att bidra till en djupare förståelse av forskningsämnet såsom det kommer till uttryck i såväl jämförelseländerna som unionsrätten. Den komparativa studien utgår i huvudsak från ett *funktionalistiskt förhållningssätt* som, i likhet med Hillings komparativa studie, är präglad av Kambas metodologi och komparation i tre faser.[236]

Valet av metod motiveras av behovet att överbrygga jämförelseländernas såväl tidigare som nuvarande åtgärder mot skatteflykt. Eftersom Sverige och Danmark hanterat frågan om skatteflykt på olika sätt innan skatteflyktsdirektivets antagande överbryggas jämförelseländernas tidigare åtgärder utifrån en gemensam funktion i studiens del II. Funktionen, som närmare utvecklas i kapitel 3, identifieras i likhet med Hambres avhandling utifrån en närmare genomlysning om hur skatteflyktsproblematiken diskuterats i den internationella skatterättsliga litteraturen.[237] Till skillnad från Hambre, som använder den identifierade funktionen som en ”benchmark” för sin normativa analys, används funktionen för att beskriva och identifiera de nyanser som framträder i jämförelseländernas skilda åtgärder mot skatteflykt.[238] Genom den komparativa studiens funktionella inriktning kan en jämförelse ske av materiellt olika om än funktionellt lika lösningar på skatteflyktsproblematiken. I stället för att t.ex. konstatera att Danmark inte haft en generell skatteflyktsregel överbryggas skillnaderna genom att omformulera den svenska skatteflyktslagens konstruktion till en funktion (att korrigera, omkarakterisera eller underkänna ett förfarande) givet det syfte (att motverka konstlade transaktioner med underliggande skattemässigt motiv etc.) som föranlett regelns införande.[239] Först när åtgärden mot skatteflykt har identifierats mot bakgrund av dess syfte och funktion kan åtgärderna på ett ändamålsenligt sätt jämföras, vilket i det här fallet öppnar upp för en komparation mellan den svenska skatteflyktslagen och den åtgärd mot skatteflykt som

---

[235] Se Westberg (1994), Alhager (2001) och Sonnerby (2010).

[236] Se Hilling (2016) s. 21 f. och 109 ff.

[237] Se Hambre (2015) s. 63 ff. Valet av att identifiera funktionen i internationell litteratur avviker följaktligen ifrån det tillvägagångssätt som Rosander valt i Rosander (2007) 31 ff., där hon identifierar funktionen utifrån ett svenskt perspektiv med en nordisk utblick.

[238] Se Hambre (2015) s. 305 ff.

[239] Jfr Zweigert & Kötz (1998) s. 36 ff. För en närmare redogörelse för framställningens identifierade funktion, se kapitel 3.

utarbetats i dansk domstol. I studiens del III respektive IV utgör sedermera skatteflyktsdirektivets missbruksregel studiens *tertium comparationis* i diskussionen om jämförelseländernas olika åtgärder mot skatteflykt efter missbruksregelns införlivande.[240]

En funktionalistisk komparation kan som tidigare nämnt företas på flera olika sätt.[241] Zweigert och Kötz, som många författare i det finansrättsliga ämnet ansluter sig till,[242] förespråkar en komparation i fem steg.[243] I det första steget identifieras det juridiska problem som ska studeras utifrån dess funktion och syfte. I det andra steget motiveras studiens jämförelseländer genom att etablera ett funktionellt samband mellan de rättsordningar som avses att studeras (t.ex. genom att välja två rättsordningar från vad som inom ett funktionalistiskt perspektiv innefattas inom samma rättsfamilj).[244] När väl det juridiska problemet och jämförelseländerna identifierats och motiverats följer själva komparationen i studiens tredje steg.[245] I nämnda steg beskrivs de normer, institutioner och koncept som berör studiens forskningsfrågor, vilket i sin tur ligger till grund för det fjärde steget, där de likheter och skillnader som föreligger mellan de jämförda rättsordningarna identifieras.[246] I det femte och slutliga steget utvärderas sedermera vilken rättsordning som har den ”bästa” lösningen på problemet. I det fall komparatisten inte finner någon tillfredsställande lösning bör han eller hon, med utgångspunkt i de föregående fyra stegen, argumentera för en universell lösning på problemet. [247]

I kontrast till många tidigare finansrättsliga bidrags normativa ansatser är det emellertid inte min avsikt att identifiera en s.k. ”best practice”.[248] Syftet med denna avhandling är varken att utvärdera de tidigare åtgärder som etablerats innan skatteflyktsdirektivets genomförande eller avgöra vilken införlivandestrategin som är bäst anpassad efter direktivets mål och syften. I stället använder jag komparationen, i

---

[240] Jansen definierar *tertium comparationis* som ”’what matters’, that is, which aspects of the law are relevant for the comparative lawyer, and which aspects of the law might benefit from the additional knowledge which the comparison provides.” – se Jansen (2006) s. 314. Valet av ett direktiv eller en direktivbestämmelse som utgångspunkt för en komparation förespråkas särskilt av Kristoffersson, som menar att unionsrättsliga instrument såsom direktiv och förordningar kan likställas med vad Watson beskriver som ”legal transplants” – se Kristoffersson (2016) s. 36.

[241] Se Kischel (2019) s. 87 ff., som framhåller att det inte finns en ”one-size-fits-all” metod.

[242] Se t.ex. Lodin (1973) s. 43, Hambre (2015) s. 33 ff., Kristoffersson & Larsson (2017) s. 672 ff.

[243] Jfr Zweigert & Kötz (1998) s. 33 ff.

[244] Jfr Zweigert & Kötz (1998) s. 37 ff.

[245] Jfr Zweigert & Kötz (1998) s. 40 ff.

[246] Jfr Zweigert & Kötz (1998) s. 43 f.

[247] Jfr Zweigert & Kötz (1998) s. 46 f.

[248] Se t.ex. Wiman (1987), Tjernberg (1999), Hambre (2015) och Lind (2017).

linje med såväl Silfverbergs som Hillings respektive bidrag, för att identifiera och förklara de likheter och skillnader som föreligger mellan jämförelseländerna i syfte att exemplifiera, diskutera och etablera en djupare förståelse för hur olika länder har valt att motverka skatteflykt.[249] För att uppnå nämnda syfte utgår studien från den komparativa metod som förespråkas av Kamba, vilken saknar en normativ ansats i komparationens tre faser.[250]

Utan att föregripa presentationen av studiens disposition så följer framställningen i huvuddrag den komparativa process som Kamba identifierar i sin metod.[251] I studiens inledande, *deskriptiva* fas, identifieras och analyseras de normer, koncept och institutioner som faller inom ramen för studiens forskningsfrågor. Den komparativa studiens deskriptiva avsnitt bör inte förväxlas med den deskription som sker i traditionella rättsdogmatiska studier, vilket i regel inbegriper en osjälvständig beskrivning av lagstiftning, förarbeten etc.[252] Genom att inledningsvis identifiera en funktion inbegriper det deskriptiva momentet i en komparativ studie i stället ett större mått av självständig analys och avgränsning utifrån en rättsdogmatisk undersökning av relevanta föreskrifter, förarbeten, rättspraxis och juridisk litteratur i syfte att fastställa gällande rätt.[253] Efter den inledande deskriptiva fasen urskiljs sedermera, i den andra *identifierande* fasen, de likheter och skillnader som föreligger mellan jämförelseländerna. I denna del av komparationen vidgas studien till att identifiera centrala teman för att

---

[249] Se Silfverberg (1992) s. 381 ff. och Hilling (2016) 109 ff.

[250] Jfr Kamba (1974) s. 511 ff och Zweigert & Kötz (1998) s. 32 ff.

[251] Jfr Kamba (1974) s. 510 ff.

[252] Jfr t.ex. beskrivningen av deskription i Jareborg, N., *Rättsdogmatik som vetenskap* – SvJT 2002 s. 2 och den deskription som sker i en komparativ studie enligt Kischel, som särskilt framhåller att det externa perspektivet som formuleras genom en komparations funktion inbegriper någonting mer än vad som traditionellt kan uppfattats som deskription. Enligt Kischel angränsar det komparativrättsliga studiet inte sällan andra vetenskapsdiscipliner såsom lingvistik, rättshistoria och rättssociologi vilket komplettera den traditionella förståelsen av deskription: *"From the very outset, the focus of comparative law includes the real effects of norms, their interatction with social reality, their effectiveness and the way they work. Put simply, even the most hardcore doctrinally oriented scholar adopts a sociological approach as soon as he examines his field from a comparative perspective. A question about a foreign legal system which is shaped and dominated by one's native legal doctrine ('is a claim for unjust enrichment foreclosed under Texas law by knowledge of the absence of a performance duty?') is just pointless, even ridiculous, as is (often) the search for foreign solutions to legal problems based merely on written law, or the attempt to explain different approaches solely on the basis of doctrinal categories"* – se Kischel (2019) s. 16 f.

[253] Nämnda rättsliga analys är av central betydelse för komparationen, som av van Hoecke och Harrington beskrivs som en rättsdogmatisk "recontstruction of the legal landscape under consideration" – se Van Hoecke, M. & Warrington, M., *Legal Cultures, Legal Paradigms and Legal Doctrine: Towards a New Model for Comparative Law* – The International and Comparative Law Quarterly vol. 47 no. 3 1998 s. 522. Denna rekonstruktion inbegriper en rättsdogmatik metod, varvid rätten beskrivs och systematiseras i syfte att fastställa gällande rätt. Först efter denna rättsdogmatiska studie kan olika rättsordningar jämföras, eller som van Hoecke och Harrington uttrycker det: "*Legal doctrine is the description and systematization of the law in one specific legal system. Comparative law is comparing such legal systems."* – se Van Hoecke & Warrington (1998) s. 530.

kunna återge det rättsliga sammanhang som åtgärderna mot skatteflykt verkar i. Därefter analyseras och förklaras nämnda likheter och skillnader i studiens avslutande *förklarande* fas, vilket ligger till grund för den diskussion som sedermera sker för att besvara studiens fjärde frågeställning.

1.3.3.2 I mötet mellan identifierad funktion och rättsligt sammanhang

Att beskriva, identifiera och förklara olika åtgärder mot skatteflykt utifrån en fastställd funktion, utan att närmare uppehålla sig vid den rättsliga och samhälleliga kontext som regeln är en del utav, riskerar samtidigt att ge en missvisande bild av såväl åtgärderna som respektive jämförelseland.[254] Utifrån antagande om att alla olika rättsordningar står inför liknande rättsliga utmaningar riskerar jämförelsen,[255] i strävan efter att etablera funktionella likheter, att bortse från centrala skillnader, varvid jämförelsen i värsta fall blir en forcerad ytterlighet som varken ger en rättvisande bild av jämförelseländerna eller en närmare förklaring till de forskningsproblem som studien avser att belysa.[256]

---

[254] Se Likhovski, A., *The Duke and the Lady: Gregory v. Helvering and the History of Tax Avoidance Adjudication* – Cardozo Law Review vol. 25 2004 s. 953 ff., Legrand, P., *The Same and the Different* i Comparative Legal Studies: Traditions and Transitions, Legrand, P. och Munday, R. (red.), Cambridge, 2003 s. 280 ff och Cotterell, R., *Comparative Law and Legal Culture* i The Oxford Handbook of Comparative Law, Reimann, M. och Zimmermann, R. (red.), Oxford, 2006 s. 710 men även Cotterell, R., *Is It so Bad to be Different? Comparative Law and the Appreciation of Diversity* i Comparative Law: a Handbook, Örücü, E. och Nelken, D. (red.), Oxford, 2007 s. 145 ff., vari Cotterell med emfas kritiserar funktionalismens förbiseende av centrala kulturella uttryck: *"Positivsm and functionalism – the default positions for legal inquiry, the easy-ways-out for avoiding entanglement with culture – have allowed modern comparative law to marginalize the broadest humanistic aspirations of comparatists and to discard, as impractical or lacking in analytical rigour, the inheritance of philosophical, historical and sociological ideas present at the birth of modern comparative law in the decades leading up to the start of the 20th century".* Cotterells kritik hänvisar till den forskning som tillskrivits den komparativa rättens evolutionära strömningar under slutet av det långa århundrandet – för en överblick av den komparativa rättens historiska utvecklingen under nämnda period se Fauvarque-Cosson, B., *Development of Comparative Law in France* i The Oxford Handbook of Comparative Law, Reimann, M. och Zimmermann, R. (red.), Oxford, 2006 s. 42 ff. men även Frankenberg (2016) s. 3 ff. för en mer översiktlig redogörelse.

[255] Ett antagande som enligt Michaels var centralt inom den funktionsorienterade komparativa skolan se Michaels, R., *The Functional Method of Comparative Law* i The Oxford Handbook of Comparative Law, Reimann, M. och Zimmermann, R. (red.), Oxford, 2006 s. 345 ff. Antagandet om att olika rättsordningar står inför samma eller liknande utmaningar, ett *praesumptio similitudinis,* är problematisk och kan dels kritiseras för att vara ovetenskapligt – se Michaels (2006) s. 369 f., dels kritiseras för etnocentrism – se t.ex. Frankenberg (1985) s. 421 ff. och Demleitner, N. V., *Combating Legal Ethnocentrism: Comparative Law Sets Boundaries* – Arizona State Law Journal nr. 31 1999 s. 737 ff. Risken att etablera en problemformulering som antingen är helt baserad i sin egen rättsordning eller konstruerad utifrån en förenklad föreställning om ett annat rättssystem är därför överhängande och måste identifieras för att undvika förenklingar eller missförstånd.

[256] Se Infanti, A. C., *Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime* – Vand. J. Transnat'l L. vol. 35 2002 s. 1140 ff., som avvisar den funktionsorienterad ansatsen på det skatterättsliga området men även Kahn-Freund, O., *On Uses and Misuses of Comparative Law* – The Modern Law Review vol. 37 1 1974 s. 1 ff. men särskilt s. 27, vari

I syfte att nyansera komparationens funktionalistiska ansats kompletteras därför framställningen med en utförlig introduktion till ländernas rättssystem och ett tematiskt nedslag för att förklara de åtgärder som föranledde missbruksregelns införlivande och underbygga komparationens följande förklarande del. Genom att studera jämförelseländernas statsskick, de konstitutionella kraven på rättstillämpningen vid uttag av skatt samt prövningen av skattemål och domstolarnas rättsbildning inryms även de särdrag som riskerar att gå förlorade i en funktionsorienterad komparativ studie. Härigenom identifieras det *rättsliga sammanhang* i vilket jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt härleds ur och verkar i.[257]

Behovet av att skildra jämförelseländernas rättskulturella särdrag är, enligt Livingston, särskilt påtagligt i de skatterättsliga komparationer som uppehåller sig kring internationella företeelser.[258] Även om flera globala faktorer har en långtgående, närmast konvergerande verkan på de skattereformer som införs i olika länder menar Livingston att nationella, lokala faktorer likväl utgör en stark motpol.[259] För att förstå internationella trender måste nationella faktorer vägas in utifrån en underliggande förklaring, en ”skattekultur” som enligt Livingston utgörs av:

> *“[…] the body of beliefs and practices that are shared by tax practitioners and policy-makers in a given society and that provide the background or context in which tax decisions are made, i.e., the noneconomic or at least nonquantifiable side of taxation, which varies between societies even though the underlying economic principles are largely the same.”*[260]

Genom att se bortom de funktioner som gemensamma internationella åtaganden och underliggande ekonomiska principer är uttryck för kan jämförelseländernas särdrag

---

författaren summerar invändningen om en för funktionell och praktisk komparativ ansats: *”[w]e cannot take for granted that rules or institutions are transplantable. The criteria answering the question whether or how far they are, have changed since Montesquieu's day, but any attempt to use a pattern of law outside the environment of its origin continues to entail the risk of rejection. The consciousness of this risk will not, I hope, deter legislators in this or any other country from using the comparative method. All I have wanted to suggest is that its use requires a knowledge not only of the foreign law, but also of its social, and above all its political, context. The use of comparative law for practical purposes becomes an abuse only if it is informed by a legalistic spirit which ignores this context of the law. I am appealing to those who teach comparative law to be aware of this risk and to transmit that aware- ness to their students among whom there may be those called upon to promote the exchange of legal ideas in the processes of legislation”.*

[257] Se Kischel (2019) s. 222 ff. Studien har i denna del tagit intryck av den introduktion till rättssystemen som Hilling använder för att överbrygga skillnaderna mellan Sverige och Kanada – se Hilling (2016) s. 109 ff.

[258] Se Livingston (2006) s. 555 ff. och Livingston, M. A., *Tax and Culture: Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*, Cambridge, 2020 s. 128 ff.

[259] Se Livingston (2006) s. 555 ff., vari författaren studerar huruvida skattesystems minskade progressivitet är en följd av globala eller lokala faktorer.

[260] Se Livingston (2006) s. 560 med vidare hänvisning till Livingston (2005) s. 121.

identifieras.[261] Behovet av att urskilja lokala, rättskulturella uttryck är av särskild vikt vid en komparation av en eller flera EU-medlemsstater, som måste överväga vilka nationella uttryck som bör harmoniseras i strävan efter en enhetlig unionsrättslig lösning.[262] För att ge en rättvisande bild av den eller de frågor som ska återspeglas i ett jämförelseland fordras följaktligen en studie av hur de återges i den samling övertygelser och bruk som kommer till uttryck hos såväl lagstiftaren som andra aktörer i det praktiska rättslivet.[263]

Utan att göra anspråk på att identifiera en ”skattekultur” enligt Livingstons definition inbegriper studien en tematisk systematisering av de argument som framförts av nämnda aktörer för att ge en bakgrund till studiens komparativa, förklarande analys. Nämnvärt i sammanhanget är att den komparativa diskursen inte sällan drar en skiljelinje mellan en kulturell respektive funktionell metod. Samtidigt som en kulturorienterad studie identifierar lagen som ett kulturellt uttryck i en större samhällelig kontext med stöd i rättsligt relevanta värden, traditioner och föreställningar utgår den funktionella utifrån en överbryggande funktion i syfte att etablera likheter i lagstiftning eller annan positiv rätt.[264] Studiens tematiska systematisering kan utifrån Kischels kontextuella ansats dock beskrivas som ett kompletterande perspektiv på forskningsproblemet, där det studerade fenomenet återspeglas i jämförelseländernas *rättsliga sammanhang* (engelska *legal context*) snarare än en etablerad rättskultur eller ”skattekultur”.[265] Härigenom överbryggas de olika ansatserna för att inbegripa båda synsätten genom ett pragmatiskt kontextuellt perspektiv.[266]

I syfte att inrymma funktionen i dess rättsliga sammanhang sker en inventering av de yttranden som lagts fram av riksdags- och folketingsledamöter, utredare, remissinstanser m.fl. – oaktat om de fått gehör i en följande lagstiftningsprodukt eller ej – för att etablera en bakgrund till de danska respektive svenska åtgärderna mot skatteflykt.[267] Studien presenteras i denna del utifrån två centrala teman.[268] Medan det

---

[261] Se Livingston (2005) s. 121 ff.

[262] Se Livingston (2005) s. 131 ff., som ser utvecklingen inom EU som ett handfast exempel på hur den globala konvergens som sker på skatteområdet möter lokala faktorer i unionens harmoniseringssträvanden.

[263] Se Livingston (2006) s. 560 med vidare hänvisning till Livingston (2005) s. 121.

[264] Se Kischel (2019) s. 90 ff.

[265] Se Kischel (2019) s. 220 ff.

[266] Se Kischel (2019) s. 220 ff., som talar om ett ”pragmatic contextual perspective”.

[267] De delkonklusioner som sker utifrån den tematiska studien efterliknar i mångt och mycket den diskussion som Lodin för om faktorer som kan ha påverkat den amerikanska koncerbeskattningens utformning i Lodin (1973) – jfr särskilt s. 345 ff.

[268] Tematiken kan, i likhet med hur Moëll beskriver omskrivningen av en studies inledande kapitel – se Moëll (1996) s. 19 – närmast beskrivas som en efterhandskonstruktion i det att argumentationen i de båda

första temat inbegriper frågor om maktfördelning uppehåller sig det andra temat kring centrala rättssäkerhetsaspekter. Gemensamt för de argument som berör dessa teman är att de avser relationen mellan tre aktörer – lagstiftaren, rättstillämparen och den enskilde. För att systematisera hur nämnda relationer diskuteras inordnas de argument som berör relationen mellan lagstiftare och rättstillämpare under den tematiska rubriceringen *avvägningen mellan rättstillämparens respektive lagstiftarens roll*, medan det vertikala förhållandet mellan rättstillämparen respektive lagstiftaren (det allmänna) och den enskilde återges under den tematiska rubriceringen *frågan om det allmännas ställning gentemot den enskilde*. Utan att gå in på de delkonklusioner som sker i avsnitt 5.6 respektive 6.6 inbegriper t.ex. det första temat en argumentation om *vem* som ytterst bör bära ansvaret för att motverka skatteflyktsproblematiken, medan det andra t.ex. inbegriper argumentationen om *vem* som ytterst bör bära den ekonomiska risken av viss form av skatteplanering – det allmänna eller den enskilde?

1.3.3.3 Avslutande kategorisering av studiens syfte och perspektiv

Eftersom tidigare komparativa bidrag på finansrättens område i regel använt Strömholms indelning av komparationer i härskande respektive tjänande syfte som ett sätt att rättfärdiga studiens ambitionsnivå så vore det ett stilbrott att inte identifiera förevarande studie i den ena eller andra kategorien.[269] Med hänsyn till att den komparativa studien är central i såväl besvarandet av studiens frågeställningar som uppfyllandet av syftet så har förevarande komparation, i Strömholms ordalag, ett härskande syfte.[270] Vad gäller studiens perspektiv och inordning i uppdelningen mellan mikro- och makroperspektiv så kan studien beskrivas som en bilateral mikrokomparation.[271] Studien tar sin utgångspunkt i de rättsliga utmaningar som följer av införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk, vilket fordrar ett mikroperspektiv på de åtgärder mot skatteflykt som gällde i jämförelseländerna innan direktivet antogs och efter dess att det har införlivats. Utan att föregripa den följande framställningen har generella åtgärder mot skatteflykt samtidigt en nära anknytning till tolkningstraditioner, det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt etc., vilket innebär att mikrokomparationen vidgas till att inbegripa en

---

jämförelseländerna *först* inventerades för att *därefter* systematiseras utifrån en passande och överbryggande tematik. Jag har följaktligen inte letat efter argument som återspeglar aktuella teman utan först i efterhand inordnat dem för att ge en så klar och korrekt bild som möjligt. Även om nämnda teman är återkommande i den offentliga rätten och kan kritiseras för att vara för breda utgör det en tillräckligt avgränsad tematik för att beröra den uppsjö av frågor som diskuterats i ljuset av skatteflyktsproblematiken i allmänhet och generella skatteflyktsregler i synnerhet.

[269] Se framförd kritik i underavsnitt 1.3.3.1.

[270] Se Strömholm (1971) s. 252 f. och Strömholm (1972) s. 462.

[271] Se Bogdan (2003) s. 56 f. men även Marian (2010) s. 449, som viger större utrymme till att diskutera skillnaderna mellan en mikro- respektive makrokomparation.

närmare förståelse av åtgärdernas rättsliga miljö.[272] I likhet med Rosanders komparativa bidrag vidgas mikrokomparationen,[273] vilket innebär att den i förhållande till andra komparativa bidrag inbegriper en introduktion till rättssystemen och en närmare redogörelse för den rättsliga miljö direktivets missbruksregel ska verka i.

Gemensamt för de svenska finansrättslig studier som inbegriper jämförelseländerna Sverige och Danmark i sina komparativa undersökningar är att de alla framhåller grannländernas rättslikhet.[274] Medan vissa argumenterar för att det inte föreligger något som helst miljöproblem mellan de båda länderna argumenterar andra, om än lite försiktigare, för jämförelseländernas många likheter. Samtidigt som det sammantaget föreligger många argument för att de båda grannländerna kan tjäna som goda jämförelseländer ur ett funktionellt perspektiv finns det många centrala skillnader som likväl måste överbryggas. I det följande motiveras därför valet av jämförelseländer genom en genomlysning av de argument som talar för respektive emot en studie av Sverige och Danmark.

1.3.4 Valet av jämförelseländer

Valet av jämförelseländer har skett utifrån föresatsen att Sverige och Danmark är såväl funktionellt som kulturellt jämförbara. *Funktionellt* i det att de båda tillhör en gemensam nordisk rättstradition,[275] *kulturellt* i det att länderna kan jämföras utifrån flera olika kulturellt relevanta parametrar.[276] Utan att närmare redogöra för den

---

[272] Se kapitel 3, 5 och 6.

[273] Se Rosander (2007) s. 11 f. och 31 ff., som även ifall hon inte introducerar jämförelseländers rättssystem i någon större utsträckning inleder sin studie med en komparativ utblick för att identifiera och diskutera den rättsliga miljö som den svenska skatteflyktslagen verkar i.

[274] Se Silfverberg (1992) s. 8, Westberg (1994) s. 31 f., Tjernberg (1999) s. 27, Höglund (2008) s. 24, Dimitrievski (2010) s. 46 f., Lind (2017) s. 59 och Kristoffersson & Larsson (2017) s. 674 f.

[275] Se Malmström, Å., *Rättsordningarnas system - några synpunkter på ett klassifikationsproblem inom den jämförande rättsvetenskapen* i Festskrift till Håkan Nial, Stockholm, 1966 s. 368 ff, Tamm, D., *The Nordic Legal Tradition in European Context* i Nordisk identitet - Nordisk rätt i europeisk gemenskap, Letto-Vanamo, P. (red.), Helsingfors, 1998 s. 15 ff., Zweigert & Kötz (1998) s. 276 ff., Bernitz, U., *What is Scandinavian Law?* i Scandinavian Studies in Law Volume 50 – What is Scandinavian Law? - Social Private Law, 2007 s. 28 ff. som samtliga argumenterar för att de nordiska länderna, inbegripet Sverige och Danmark, utgör en gemensam rättsfamilj på civilrättens område. Även om denna uppfattning inte direkt kan överföras till den offentliga rätten så har även Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 21 ff. & 127 diskuterat just de åtgärder mot skatteflykt som återfinns inom ”the Nordic Legal Tradition”.

[276] Se Pihlajamäki, H., *Rättssystem i komparativrättsliga konstruktioner: det nordiska perspektivet* i Rätten och rättsfamiljer i ett föränderligt samhälle - rättshistoriskt och komparativt, Jänterä Jareborg, M. och Kumilen, M. (red.), Uppsala, 2011 s. 85 ff. som identifierar en nordisk rättsidentitet i de kontraster som föreligger mellan de nordiska rättssystemen och de som återfinns i den kontinentala civil law-traditionen, där Pihlajamäki bl.a. framhåller *den skrivna rättens betydelse* i förhållande till ”konkurrerande rättskällor” (i form av feodalrätten, statsrätten *ius commune* o.s.v.) vilket inneburit en stärkt centralmakt i förhållande till bl.a. städerna och adeln. Just betydelsen av den skrivna rätten har av Bernitz framhållits som en viktig

historiska utvecklingen i Sverige respektive Danmark har de skandinaviska grannländerna haft en historisk, kulturell och språklig gemenskap i egenskap av fiender, allierade och unionsförvanter, vilken sträcker sig hundratals år tillbaka.[277]
Oaktat jämförelseländernas delvis fientliga pre-industriella historia utmärks jämförelseländernas sociala och kulturella identitet av vissa gemensamma drag.[278] Om vi ser till det svenska respektive danska samhällenas sociala sammansättning har respektive land bestått av etniskt och religiöst homogena grupper i den nordeuropeiska periferin, organiserade i små jordägande samhällen samt ett fåtal mindre städer.[279] I takt med den relativt sena industrialiseringen moderniserades de båda länderna, vilket tillsammans med demokratins genombrott föranledde en kollektivt finansierad och statligt organiserad utbyggnad av samhällsfunktioner och välfärd.[280] En utbyggnad som etablerade ett förtroende samt ett erkännande för kollektiva lösningar genom den sociala välfärdsstaten.[281]

De sociala tendenser som etablerades i de skandinaviska länderna har beskrivits som ett gemensamt normativt arv, vilket institutionaliserades i efterkrigstidens politiska program.[282] De målsättningar som identifierats som gemensamma och särskilt viktiga i det politiska beslutsfattandet kan delas in i fyra olika drag:

---

skillnad mellan den kontinentala rättstraditionen och den nordiska rättsidentiteten, som bl.a. motiverar förarbetenas framträdande betydelse i de nordiska länderna – se Bernitz (2007) s. 20. Se även Modéer, K. Å., *Nordisk juristkultur - en del av rättskulturen* i Nordisk identitet - Nordisk rätt i europeisk gemenskap, Letto-Vanamo, P. (red.), Helsingfors, 1998 s. 11 ff. som diskuterar rättskulturella drag utifrån en gemensam nordisk juristkultur i parametrarna *ideologier, konstitutionen, normer och rättstillämpning*, *rättssalen* och *kommunikationen*.

[277] För en överblick av de gemensamma drag som kan skönjas i de nordiska ländernas rättsordningar från medeltid fram till den westfaliska freden – se Suksi, M., *Common Roots of Nordic Constitutional Law? Some Observations on Legal-Historical Development and Relations between the Constitutional Systems of Five Nordic Countries* i The Nordic Constitutions, Krunke, H. och Thorarensen, B. (red.), 1 uppl., Oxford, 2018 s. 9 ff. I introduktionen till rättssystemen utvecklas de likheter och skillnader som efter den westfaliska ordningens erkännande av statsmaktens suveränitet har haft bäring på den konstitutionella ordningen i jämförelseländerna.

[278] Jfr Letto-Vanamo, P., *Meaning(s) of Social Justice in Nordic countries* i The Many Concepts of Social Justice in European Private Law, Micklitz, H.-W. (red.), Cheltenham, 2011 s. 264.

[279] Jfr Letto-Vanamo (2011) s. 264. Nämnda jordägande samhällen har av Letto-Vanamo beskrivits som präglade av en sorts agrar egalitarism, vilket under senare år ifrågasatts av Piketty, som bl.a. framhåller 1800-talets Sverige som ett av världens minst jämlika samhällen med hänsyn till det svenska samhällets viktade röstfördelning utifrån ägande – se Piketty, T., *Kapitalet och ideologin* översatt av Vågen, Ö., Stockholm, 2020 s. 206 ff.

[280] Jfr Letto-Vanamo (2011) s. 265.

[281] Jfr Letto-Vanamo (2011) s. 265 men även Livingston (2020) s. 23 ff., som närmare problematiserar den höga regelefterlevnaden i ljuset av de skandinaviska ländernas beskattningssystem.

[282] Jfr Kosonen, P., *Den nordiska välfärdsmodellen och dess framtid* i Nordisk identitet : nordisk rätt i europeisk gemenskap, Letto-Vanamo, P. (red.), Helsingfors, 1998 s. 44.

- *universella sociala rättigheter*, varvid alla i landet bosatta är berättigade till vissa sociala förmåner och tjänster,
- *den offentliga sektorns ansvar för välfärden*, uttryckt genom ett statligt utbyggt socialförsäkringssystem och en gemensamt finansierad välfärd i statlig, regional och kommunal regi,
- *jämlik inkomstfördelning*,
- *full sysselsättning,* uttryckt som en naturlig följd av en gemensamt finansierad välfärd – alla får och alla betalar.

Utifrån dessa fyra drag kan man skönja vissa strukturella likheter i ländernas ekonomier.[283] Även om dessa fyra drag inte har en direkt rättslig relevans har det följaktligen haft en betydelse för hur skattesystemet är konstruerat eftersom det indirekt utgör ett uttryck för ett lands välfärdsambitioner.[284] Vid en närmare jämförelse av jämförelseländernas totala skatteintäkter som andel av BNP är det särskilt tydligt att Sverige och Danmark utmärker sig som länder med en hög skattekvot och en hög offentlig konsumtion.[285] Något som medför liknande rättsliga utmaningar i strävan efter att finansiera de välfärdsåtaganden som respektive land åtagit sig.

På företagsskatteområdet föreligger det betydande likheter inom såväl den skatterättsliga som associationsrättsliga regleringen av företag, vilket underlättar vid en jämförelse av olika åtgärder mot skatteflykt inom företagsbeskattningen. Först och främst föreligger det en för förevarande studie obetydlig skillnad mellan ländernas erkända företagsformer och associationsrättsliga regelverk, som medger liknande förutsättningar för näringsidkande vad gäller registrering, transparens, krav på faktisk etablering etc.[286] Vad gäller själva företagsbeskattningen så konstitueras skattskyldigheten på ett liknande sätt och inbegriper ekonomisk dubbelbeskattning,

---

[283] Jfr Kosonen (1998) s. 45.

[284] Jfr Kosonen (1998) s. 45.

[285] Se OECD:s Revenue Statistics (https://stats.oecd.org) (hämtad 2021-03-11).

[286] Jfr t.ex. likheterna mellan enskild näringsverksamhet och *enkeltmandsvirksomhed*, handelsbolag och *intressentskab*, aktiebolag och *anpartsselskab* samt *aktieselskab*, vilka närmare redogörs för svenskt vidkommande i Johansson, S., *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 12 uppl., 2018 och danskt vidkommande i Werlauff, E., *Selskabsret: med selskabsreformen 2013*, 9 uppl., Köpenhamn, 2013. Även om nämnda associationsformer kan ge uttryck för olika krav på ansvarsfördelning, aktiekapital m.fl. inbegriper de båda länderna liknande förutsättningar vad gäller registrering, transparens, krav på faktisk etablering etc. – faktorer som skulle ha behövt överbryggas i förevarande forskningsprojekt om studien t.ex. inbegripit jämförelseländer vars associationsrättsliga reglering medgivit förutsättningar som efterliknar de som råder i en parallellskattestat eller ett skatteparadis (för närmare beskrivning av vad som avses med dessa begrepp – se delavsnitt 2.2). Nämnvärt i sammanhanget är att såväl Sverige (”secrecy score” motsvarande 46) som Danmark (”secrecy score” motsvarande 45) utmärker sig med låga resultat i förhållande till genomsnittet (”secrecy score” motsvarande 64) i den årliga mätning som sker inom ramen för Tax Justice Network (vilken genomförs med finansiering från EU genom Horizon 2020 Research and Innovation Programme, Grant agreement No 727145) – se https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/fsi-results (hämtad 2021-03-11).

d.v.s. att företaget först beskattas för verksamhetens vinst för att därefter beskattas ytterligare en gång i delägarledet.[287] Utan att genomföra en detaljerad jämförelse mellan länderna i denna del föreligger samtidigt skillnader kring hur t.ex. inkomster kvalificeras inom företaget,[288] hur underskott får kvittas,[289] hur företagets kapitalvinster hanteras etc.,[290] vilka kommer att hanteras och överbryggas i den mån det är relevant för jämförelsen av ländernas tidigare åtgärder mot skatteflykt och följande införlivande av direktivets missbruksregel.

Bortom ländernas välfärdsambitioner, ekonomier och företagsbeskattning föreligger det samtidigt vissa centrala skillnader mellan de skandinaviska länderna. Vid en närmare jämförelse av hur domstolarna erkänns i respektive lands konstitution utgår den danska grundlagen från Montesquieus maktdelningslära medan den svenska regeringsformens funktionsfördelning utgår från en folksuveränitetsprincip som kan knytas till Rosseau.[291] Även om den svenska konstitutionen under senare år har närmat sig Montesquieus maktdelningslära genom en tydligare uppdelning mellan domstolar och förvaltningsmyndigheter utgör det en tydlig skillnad mellan jämförelseländerna, vilket närmare överbryggas i studiens introduktion till respektive rättssystem.[292] Om vi därutöver ser till respektive lands instansordning har Danmark, tillhörande den västnordiska förgreningen, enbart ett domstolsslag medan Sverige, tillhörande den östnordiska förgreningen, har två domstolsslag under vilket skattefrågor hänförs till den ena förvaltningsrättsliga instansordningen.[293] Något som står i direkt kontrast till det danska förfarandet där frågor om skatt hanteras av allmänna domstolar.[294] Vid sidan av domstolsorganisationen är respektive jämförelselands myndighetsorganisation

[287] Jfr Michelsen, A. m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, 18 uppl., Köpenhamn, 2019 s. 153 ff. samt 885 ff. och Lodin, S.-O. m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 17 uppl., Lund, 2019 56 ff. samt 367 ff.

[288] Jfr Michelsen m.fl. (2019) s. 885 ff. och Lodin m.fl. (2019) s. 259 ff.

[289] Jfr Michelsen m.fl. (2019) s. 896 ff. och Lodin m.fl. (2019) s. 462.

[290] Jfr Michelsen m.fl. (2019) s. 894 ff. och Lodin m.fl. (2019) s. 268 ff.

[291] Jfr Modéer (1998) s. 12.

[292] Jfr Modéer (1998) s. 12. Bull motsätter sig dock föreställningen om att 1974 års regeringsform, såväl i dess dåvarande som nuvarande lydelse, i praktiken är ett uttryck för folksuveränitetsprincipen, se Bull, T., *Fundamentala fragment – ett konstitutionellt lapptäcke*, 2013 s. 23 ff.

[293] Se Sunnqvist, M., *Konstitutionellt kritiskt dömande : förändringen av nordiska domares attityder under två sekel*, Stockholm, 2014 s. 14 f. som diskuterar de nordiska ländernas inslag av *common law* respektive *civil law* baserat på domstolsorganisationen varvid den västnordiska instansordningen influerats av den angloamerikanska traditionen medan den östnordiska instansordningen följer en mer kontinental modell.

[294] Se delavsnitt 4.4.

uppbyggd på olika sätt, där den danska förvaltningsmodellen inbegriper ministerstyre, medan den svenska tillerkänner myndigheterna en i jämförelse större självständighet.[295]

En för förevarande studie relevant skillnad mellan jämförelseländerna och den väst- respektive östnordiska förgreningen är det som utgör projektets centrala forskningsinriktning – nämligen generella åtgärder mot skatteflykt. I de västnordiska länderna Danmark och Norge har prejudikatinstanserna hanterat skatteflyktsproblematiken inom ramen för sina mandat, vilket fram till skatteflyktsdirektivet medfört att inget av de västnordiska länderna introducerat en lagstiftad generalklausul mot skatteflykt. I kontrast till Danmark och Norge har de östnordiska länderna Sverige och Finland respektive prejudikatinstanser hanterat frågan om skatteflykt på ett annorlunda sätt, vilket föranlett lagstiftaren att introducera generella åtgärder mot skatteflykt genom lagstiftning.[296] Skillnaden i hur jämförelseländerna hanterar skatteflyktsproblematiken belyser inte enbart centrala skatterättsliga spörsmål i respektive land utan utgör även en god grund för att synliggöra att de nationella förutsättningarna för att införliva skatteflyktsdirektivet skiljer sig åt mellan jämförelseländerna.

1.4 KORT OM DET ANVÄNDA MATERIALET

Med undantag för de tematiska nedslag som sker i delavsnitt 5.6 och 6.6 har traditionellt rättsvetenskapligt material använts i undersökningen av såväl unionsrätten som jämförelseländerna, vilket inbegriper lagstiftning, förarbeten, domstolsavgöranden och rättsvetenskaplig litteratur.[297] Det använda materialet har i möjligaste mån härletts till primärkällor men har samtidigt, på grund av studiens komparativa ansats, förlitat sig mer till den rättsvetenskapliga litteraturen i framställningens skildring av dansk rätt. För att kompensera för detta vigs därför större utrymme åt att redovisa de olika uppfattningar som framförts i dansk litteratur. Ambitionen om att ge en så rättvisande bild som möjligt av dansk rätt har även föranlett mig att genomföra två längre forskningsvistelser i Danmark, där såväl forskningsseminarier som enskilda samtal med forskare berikat studien.

I framställningens identifierade funktion har i huvudsak litteratur från internationella tidskrifter publicerade på engelska använts. Valet av litteratur motiveras

---

[295] Se Wenander, H., *Rättsliga ramar för styrning av förvaltningen i Danmark och Sverige* – Nordisk Administrativt Tidsskrift nr. 1 utg. 93 2016 s. 57 ff.

[296] Se Banoun, B., *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law* – International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin augusti/september 2002 s. 485 ff.

[297] För en närmare motivering till studiens tematiska nedslag, se underavsnitt 1.3.3.2. Som en följd av forskningsämnets nära anknytning till frågor som rör tolknings och tillämpningsfrågor i ljuset av rättskällerhierarkin så redogörs förhållandet mellan nämnda källor närmare i introduktionen till rättssystemen i kapitel 4 samt redogörelsen för respektive lands åtgärder mot skatteflykt i kap. 5 respektive 6.

av författarens begränsade språkkunskaper och riskerar i denna del att vara mer orienterad mot angloamerikansk rätt, även om många av författarna representerar olika nationaliteter. Endast vid ett fåtal tillfällen har referenser på franska och tyska använts. Vad gäller det material som i ett unionsrättsligt sammanhang återfinns på såväl svenska som danska har jag i möjligaste mån försökt inkludera båda med en överbryggande funktion i motsvarande engelska formulering. Vid längre stycken har dock den svenska språkdräkten fått klä citaten, vilket främst motiveras av att avhandlingen är författad på svenska.

I syfte att orientera läsaren i såväl de danska som svenska sammanhang som har betydelse för förståelsen för framställningen har även vissa översättningar och översiktliga redogörelser för t.ex. politik presenterats. Medan översättningarna har skett med stöd i *Nordisk förvaltningsbok* och *Juridisk ordbog* har den politiska orienteringen skett utifrån samhällsvetenskaplig och historisk litteratur.[298] Dessa hänvisningar och översättningar har endast skett med läsarens försorg i åtanke och bör därför inte ses som en del av studiens vetenskapliga bidrag.

1.5 AVHANDLINGENS FÖRHÅLLANDE TILL TIDIGARE FORSKNING

Förevarande framställning uppehåller sig inom ett forskningsfält som under senare år fått stor uppmärksamhet. Som en följd av det arbete som skett inom såväl OECD som EU har frågan om generella skatteflyktsregler i allmänhet och skatteflyktsdirektivet i synnerhet uppmärksammats i flera rapporter, böcker och artiklar.

Av central vikt för den här framställningen är de omfattande länderstudier och följande generalrapporter som presterats inom ramen för *International Fiscal Association, Wirtschaftsuniversität Wien – Institute for Austrian and International Tax Law* och *European Association of Tax Law Professors,* som under åren 2016-2018 utkom med tre komparativa studier som berör avhandlingens forskningsämne.[299] Dessa har varit av avgörande betydelse för studiens identifierade funktion i kapitel 3 men tjänar även som referensverk löpande i studien i de allmängiltiga frågor som knyter an till skatteflyktsproblematiken. Nämnvärt i sammanhanget är att de båda studierna inte

[298] För nämnda ordböcker se *Nordisk förvaltningsordbok*, Stockholm, 1991 och Eyben, B. v., *Juridisk ordbog*, Köpenhamn, 2008. De statsvetenskapliga orienteringar som har skett till stöd för läsaren har tagit sin utgångspunkt i Borring Olesen, T. & Wium Olesen, N., *De danske ministerier 1972-1993. Del 1, Anker Jørgensens tid 1972-1982*, Köpenhamn, 2019 och Wium Olesen, N. & Borring Olesen, T., *De danske ministerier 1972-1993. Del 2, Poul Schlüters tid 1982-1993*, Köpenhamn, 2019 vad gäller de danska avsnitten och Olsson, P. T. m.fl., *Sveriges statsministrar under 100 år / Samlingsvolym*, Stockholm, 2014 samt Möller, T., *Svensk politisk historia - strid och samverkan under tvåhundra år*, 2019 för de svenska avsnitten.

[299] Se Lang, M., *General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the post-BEPS World*, Amsterdam, 2016, Dourado, A. P., *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. vol. 15, Nederländerna, 2017, *Avoidance Measures of General Nature and Scope - GAAR and other Rules*. vol. 103 A, 2018.

syftar till att diskutera EU:s ambition om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt. Nämnda studier utgör därför utmärkta komplement till förevarande studie utan att för den delen göra den inaktuell.

Ett verk som har beröringspunkter med studiens forskningsfrågor är de nyligen utkomna boken *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*.[300] Även om nämnda bidrag tjänar som en god inledande orientering till många av de frågor som följer av skatteflyktsdirektivet så överlappar den likväl inte med förevarande studies forskningsansats. Det har inte heller de bidrag som publicerats kring skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk, vilka främst har en rättsdogmatisk ansats i syfte att systematisera missbruksregeln i ett unionsrättsligt och/eller nationellt sammanhang.[301]

Tre bidrag som däremot har berört olika åtgärder mot skatteflykt i komparativ belysning är Pedersens *Skatteudnyttelse*, Rosanders *Generalklausul mot skatteflykt* och Hillings *Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv*.[302] Medan Pedersen inleder sin avhandling med länderundersökningar av bl.a. svensk skatterätt inbegriper Rosanders och Hillings respektive studier, som tidigare redogjorts för i delavsnitt 1.3.2, regelrätta komparationer. Även om dessa tre bidrag är av central vikt för framställningens materiella redogörelse för de svenska respektive danska åtgärderna (se hänvisningarna till Rosander i kapitel 5 och hänvisningarna till Pedersen i kapitel 6) samt haft en bäring på studiens metodologiska avvägningar (se hänvisningarna till Hilling i avsnitt 1.3.3) så uppehåller de sig inte vid de unionsrättsliga frågor som studien tar sikte på.

---

[300] Se Haslehner, W. m.fl., *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020.

[301] Se, för att nämna några, t.ex. Rigaut (2016) s. 497 ff., 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 vol. 26 2017 s. 142 ff., Bundgaard, J. m.fl., *When Are Domestic Anti-Avoidance Rules in Breach of Primary and Secondary EU Law? – Comments Based on Recent ECJ Decisions* – European Taxation vol. 58 4 2018 s. 130 ff. samt i en dansk respektive svensk kontext – Schmidt, P. K., Bundgaard, J. & Tell, M., *Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret* – SR-Skat 2019.53, Rosenholm, S., *Principen om förfarandemissbruk – En EU-rättslig studie om korrelationen och tillämpningen av de generella anti-missbruksbestämmelserna och principen om förfarandemissbruk på området för direkt skatt (del 1 av 2)* – Svensk Skattetidning nr. 4 2020Schmidt, Bundgaard & Tell (2019) s. 53 ff., Rosenholm (2020) s. 225 ff. och Rosenholm, S., *Principen om förfarandemissbruk – En EU-rättslig studie om korrelationen och tillämpningen av de generella anti-missbruksbestämmelserna och principen om förfarandemissbruk på området för direkt skatt (del 2 av 2)* – Svensk Skattetidning nr. 6 2020 s. 421 ff. Ett särskilt nämnvärt bidrag i det här sammanhanget är Fritz, M., *Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: en förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?* , Lund, 2020, som i sin avhandling kritiserar det svenska införlivandet av skatteflyktsdirektivet med stöd i EU-domstolens utarbetade missbruksprincip.

[302] I en skandinavisk kontext kan även Banoun, B., *Omgåelse av skattereglene : en studie av høyesterettspraksis*, Oslo, 2003 nämnas, även om hon varken genomför en regelrätt komparativ studie eller berör de unionsrättsliga spörsmål som är förenade med Norges anslutning till EES.

1.6 AVGRÄNSNINGAR

Som en följd av studiens formulerade syfte och frågeställning har framställningen avgränsats mot ett antal närliggande forskningsfrågor och ämnen.

Genom studiens inriktning på skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk avgränsas studien materiellt till företagsbeskattningens område. De problem som behandlas förekommer dock också när det gäller individbeskattning och mervärdesbeskattning. Medan den unionsrättsliga förståelsen av skatteflykt delvis utvecklats på mervärdesskatteområdet har jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt utvecklats utan att göra någon närmare distinktion mellan individers och företags inkomster. Att tydligt dra gränser mellan individbeskattning och företagsbeskattning eller mellan direkt respektive indirekt beskattning riskerar därför att ge en missvisande bild av de åtgärder mot skatteflykt som studien avser att belysa. I syfte att inrymma det sammanhang varur nämnda åtgärder har utvecklats sker därför ingen klar avgränsning mot dessa områden, även om studien först och främst behandlar frågor på företagsbeskattningens område. Specifika och riktade regler mot skatteflykt berörs endast översiktligt och i den utsträckning som krävs för att förstå hur generella åtgärder mot skatteflykt samspelar med nämnda regeltyper.

Vid sidan av dessa angränsande frågeställningar uppehåller sig studien endast i begränsad omfattning vid de processuella frågor som följer av administrativa myndigheters fastställande av beskattningsunderlag och följande domstolsprövning. Även om studien översiktlig berör vissa processrättsliga aspekter såsom frågan om förhandsbesked, fördelningen av bevisbördan etc. så sker detta endast för att förklara det rättsliga sammanhang som studiens åtgärder mot skatteflykt verkar i. Ett annat angränsande område som inte berörs i den här framställningen är samspelet mellan skatterätten och redovisningsrätten. Projektet berör inte de redovisningsstandarder som etablerats i såväl jämförelseländerna som i en unionsrättslig kontext samt där tillhörande möjligheter att redovisningsrättsligt underkänna vissa former av transaktioner genom en *substance over form*-doktrin.

Ett antal närliggande regleringar som inte heller berörs i studien är de unionsrättsliga åtgärder som införts för att motverka skatteflykt genom automatiskt informationsutbyten, upplysningsplikt för skatterådgivare (s.k. *mandatory discolsure rules*) och land-för-land rapportering. Nämnvärt i det här sammanhanget är även de åtgärder som införts för att motverka användandet av skatteparadis respektive parallellskattestater genom upplysningsplikt för tillgångar i utlandet (jfr *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA i USA och det numera upphävda sparandedirektivet inom EU). Även om samtliga av dessa regelverk har en betydande inverkan på hur skatteflykt i praktiken motverkas vilar nämnda avgränsningar på antagandet om att skatteflykt i inkomstskatterättsligt hänseende i framtiden likväl kommer att prövas i domstol utifrån specifika, riktade och generella regler mot skatteflykt.

Slutligen har jag, som en följd av studiens komparativa och unionsrättsliga forskningsansats, valt att endast översiktligt beröra de generella skatteflyktsregler (såsom

OECD:s modellavtals nyligen tillfogade *principal purpose test*-regel) som kommer till uttryck i skatteavtal.

1.7 AVHANDLINGENS DISPOSITION

Avhandlingen är indelad i fyra delar, vilka i sin tur består av kapitel (rubriknivå 1), avsnitt (rubriknivå 2), delavsnitt (rubriknivå 3) och underavsnitt (rubriknivå 4-5).
I avhandlingens del I presenteras projektets syfte, frågeställning, metod etc. (kapitel 1) samt de terminologiska aspekter som följer av vissa begrepp (kapitel 2). Efter nämnda kapitel sker en närmare identifikation av den komparativa studiens funktion (kapitel 3) med stöd i internationell litteratur. Nämnda del syftar till att etablera framställningens teoretiska, metodologiska och ämnesmässiga ramar.

I avhandlingens följande del II-IV presenteras därefter själva komparationen och redogörelsen för skatteflyktsdirektivets införlivande. I enlighet med projektets metodologiska utgångspunkter inleds jämförelsen med komparationens inledande *deskriptiva* fas i avhandlingens andra del, där introduktionen av jämförelseländernas rättssystem (kapitel 4) följs av en presentation av de åtgärder mot skatteflykt som etablerats i Sverige (kapitel 5) respektive Danmark (kapitel 6) innan skatteflyktsdirektivet antogs.[303] I slutet av respektive kapitel sker även av en *identifierande* delkonklusion i studiens delavsnitt 5.6 respektive 6.6.

Studiens del III inleds men en allmän orientering i unionsrätten (kapitel 7) följt av en närmare introduktion till skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk och dess förhållande till andra delar av unionsrätten (kapitel 8). Därefter följer den komparativa studiens *identifierande* fas (kapitel 9), där det svenska och danska införlivandet kontrasteras mot missbruksregeln i syfte att identifiera likheter och skillnader i jämförelseländernas genomföranden och införlivandestrategier.

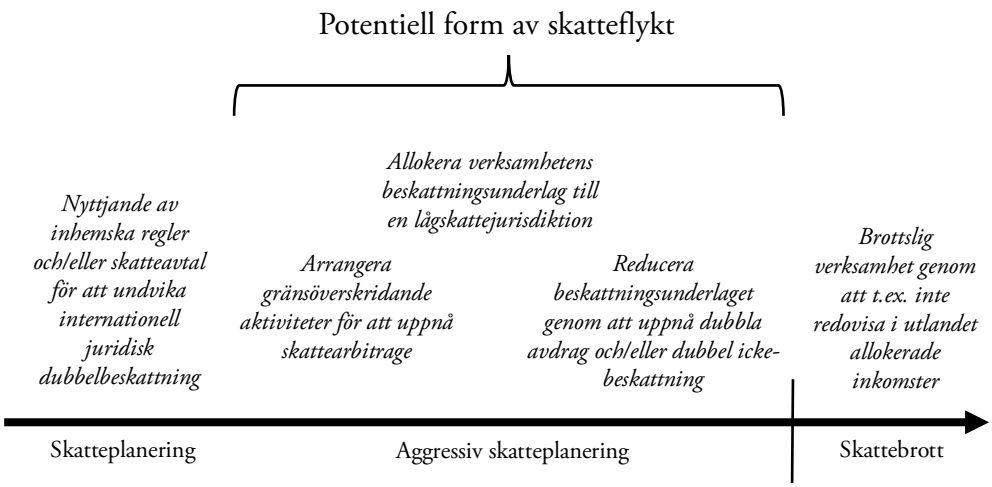
I avhandlingens del IV presenteras slutligen studiens analys i komparationens sista och *förklarande* fas (kapitel 10). Framställningen avslutas därefter med en avslutning, där studiens bidrag till forskningsläget diskuteras i syfte att ge vidare uppslag för framtida forskning på området (kapitel 11) följt av en engelsk sammanfattning.

[303] Trots att förevarande studie inte följer den av Wiman föreslagna kalkyl för hur många sidor en komparativ studie kan och bör ta i anspråk så är framställningen i möjligaste mån proportionellt fördelad mellan de två jämförelseländerna – jfr Wiman (2005) s. 503 ff.

2 TERMINOLOGI

2.1 INLEDNING

EN STUDIE SOM uppehåller sig vid åtgärder som avser att skilja mellan tillåtna och otillåtna förfaranden förutsätter en inledande orientering i de aktiviteter de tar sikte på. Som en följd av att nämnda åtgärder ofta är avgränsade till de nationella sammanhang de verkar i är det dock svårt att ge en gemensam definition om vad som t.ex. utgör skatteflykt i såväl Sverige, Danmark och EU. I syfte att illustrera de förfaranden som potentiellt faller inom ramen för vad som konstituerar skatteflykt har jag, med inspiration från en rapport sammanställd för EU-kommissionens generaldirektorat för skatter och tullar, sammanställt en illustration (se



Figur 1 – Förenklad illustration över gränsdragningen mellan skatteanpassade transaktioner
Gränsdragningsproblematiken illustreras linjärt, där pilens riktning indikerar måttet av aggressivitet i skatteplaneringsstrategin medan klammern exemplifierar vad som potentiellt utgör skatteflykt i en nationell kontext.

figur 1) som avser att exemplifiera de beteenden som förevarande studie uppehåller sig vid.[304]

Även om det med stöd i illustrationen är teoretiskt möjligt att avgränsa vad som i ett nationellt sammanhang utgör en tillåten, otillåten och/eller brottslig aktivitet är det varken ändamålsenligt eller önskvärt att i studiens inledning göra en sådan definition. I den följande redogörelsen kommer därför huvudfokus ligga på de aktiviteter som angränsar och/eller potentiellt utgör skatteflykt för att introducera de avvägningar som i vissa fall föranleder skatteflykt. I kapitlet besvarar jag inte någon av avhandlingens frågeställningar utan avser endast att ge en inledande orientering i de termer och begrepp som används i den följande framställningen.

Bortom de identifierade aktiviteter som presenteras i avhandlingen använder jag vissa termer som återknyter till såväl nationella som internationella sammanhang och begrepp. Eftersom de enklast introduceras i de sammanhang där de presenteras använder jag fotnotsapparaten för att löpande förklara vad jag avser med vissa termer och begrepp.

2.2 SKATTEPLANERING

2.2.1 SKATTEPLANERING SOM STRATEGISKT VERKTYG

Med risk för att enbart beskriva skatteplanering (danska *skatteplanlægning*) som en motsats till de omdiskuterade metoder som redogörs för nedan kan skatteplanering självständigt beskrivas som ett förfarande igenom vilken den enskilde planerar och etablerar sina affärer och ekonomiska företaganden i syfte att *maximera* möjliga avdrag samt skattemässiga dispositioner och *minimera* de pålagor som sker i form av skatter och avgifter.[305] Genom att väga in olika relevanta skattemässiga faktorer, i ljuset av omständigheterna i sak, kan den enskilde avgöra *om*, (och i så fall) *när*, *hur*, och med *vem* den enskilde bör ingå företagsmässiga relationer, transaktioner och insatser för att den skattemässiga uttaget, med hänsyn till verksamhetens övergripande mål och syften, ska bli så låg som möjlig.[306] Skatteplanering är följaktligen ett strategiskt verktyg för att

[304] Loretz, S. m.fl., *Aggressive Tax Planning Indicators - Final Report* – Taxation Papers - Working Paper no 71 2017 s. 23.

[305] Se Endres, D. & Spengel, C., *International Company Taxation and Tax Planning*, Alphen aan den Rijn, 2015 s. 391, Eicke, R., *Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe: Concepts, Strategies, Structures*, Alphen aan der Rijn, 2009 s. 391, Merks, P., *Categorizing Corporate Cross-Border Tax Planning Techniques* – Tax Notes International 2006 s. 56 och Rohatgi, R., *Basic International Taxation*, London, 2002 s. 439 f.

[306] Se Spitz, B., *International tax planning*, London, 1983 s. 1 f. men även Harrington, B., *Capital Without Borders - Wealth Managers and the One Procent*, Cambridge, 2016 s. 5 ff., som studerar de frågor som följer av individbeskattning beskriver förmögenhetsförvaltare, i egenskap av skatterådgivare, som arkitekter i centrum för det internationella finanssystemet: *"As a practical matter, wealth managers' daily practice is*

förutse hur olika skeenden, procedurer och strukturer kan påverka den enskildes skattemässiga situation, vilket vid sidan av mer affärsmässiga avvägningar är centralt i företags och individers beslutsfattande.[307]

Skatteplanering kan inbegripa såväl inhemska som gränsöverskridande transaktioner. Vid internationella transaktioner och etableringar värderas effekterna av det gränsöverskridande momentet utifrån respektive lands ingångna skatteavtal och inhemska lagstiftning.[308] En utvärdering och närmare inventering av risker och möjligheter kan då ske utifrån variabler såsom:

- definitionen av skattesubjekt,
- effekterna av bosättning, domicil samt nationalitet och/eller etablering av beslutsfattande organ, registrering etc.,
- definition av skatteobjekt respektive inkomstkälla,
- effekten av etableringen eller transaktionens art samt
- relationen mellan aktuellt skattesubjekt och andra juridiska respektive fysiska personer.[309]

Utöver nämnda inventering kan även regionala och nationella skatteincitament uppmärksammas och analyseras för att dra nytta av t.ex.:

- skattebefrielser,
- olika förmånliga former av avdrag för t.ex. investeringar, långsiktiga etableringar och/eller nyetableringar,
- skattelättnader riktade till t.ex. vissa sektorer (ideella och kooperativa föreningar, försäkringsbolag, sjukhus etc.) och branscher (hotell- och restaurangbranschen, jordbruk, gruvindustrin etc.),

---

somewhat like that of architects, in that they design complex, multifuntion structures. Indeed, the Nobel Prize-winning economist Robert Schiller recently defined finance as 'the science of goal architecture – of the structuring of the economic arrangements necessary to achieve a set of goals and the stewardship of the assets needed for that achievement.' From this perspective, wealth management is a profession operating at the very core of finance."

[307] Se Karayan, J. E. & Swenson, C. W., *Strategic Business Tax Planning*, Hoboken, 2007 s. 5 ff. och Endres & Spengel (2015) s. 391 f. Jfr även Spitz (1983) s. 78 ff., som utöver de skattemässiga faktorerna identifierar ett antal *non-tax factors* såsom affärsklimat, finansiell infrastruktur (professionella juridiska och ekonomiska aktörer, finansmarknad och banksektor), lokal arbetskraft, eventuella incitamentsstrukturer för investerar etc., vilka är centrala i det strategiska beslutsfattandet för företag.

[308] Möjligheten att utnyttja vissa staters nätverk av skatteavtal har inom internationell doktrin benämnts *treaty shopping* – för en närmare definition av begreppet jfr Rosenbloom, H. D., *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues* – Law & Policy in International Business 1983 s. 766 f, Weeghel, S. v., *The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, London, 1998 s. 96 och De Broe, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Amsterdam, 2008 s. 5.

[309] Se Spitz (1983) s. 13 ff.

– skattekrediter i form av anstånd eller andra former av förskjutning av beskattningstidpunkten.[310]

Utvärderingen kan ske i flera olika steg och inbegripa såväl företagets skattemässiga situation som verksamhetens samlade affärsstrategi.[311] Ett exempel, som främst riktar in sig på de skattemässiga avvägningarna, är Eickes och Kesslers femstegsmetod BASIC – *Benchmarking, Analysis, Strategy, Implementation, Compliance*.[312] Metoden går ut på att först etablera en utgångspunkt (*benchmark*) för hur olika skatteanpassade åtgärder kan påverka verksamheten. [313] Genom att studera och etablera hur företagets och/eller koncernens effektiva skatt över tid har sett ut i ljuset av verksamhetens företagsstruktur och affärsmässiga aktiviteter kan framtida optimeringsstrategier prövas i modellens följande steg.[314] Referenspunkten tjänar då som en utgångspunkt för hur verksamhetens olika nivåer (moderbolag, dotterbolag, aktieägare) och aktiviteter kan optimeras vid en finansiell och/eller juridisk omstrukturering samtidigt som verksamhetens kortsiktiga respektive långsiktiga mål upprätthålls.[315] Inventeringen av verksamhetens skattemässiga potential kan sedan prövas mot de olika strategier som i breda penseldrag innebär ett tillvaratagande av ovan nämnda möjligheter och incitament i ljuset av de risker som kan uppstå. Nedan följer ett antal exempel på strategier som diskuterats i internationell litteratur och som faller under Kesslers och Eickes modell.[316]

---

[310] Se Spitz (1983) s. 26 ff.

[311] Jfr Karayan & Swenson (2007) s. 56 ff. som implementerat skatteplanering i det affärsstrategiska konceptet SAVANT – *Strategize, Anticipate, (add) Value, Negotiate, Transform*. I syfte att maximera värdet för aktieägarkollektivet bör, enligt Karayan och Swenson, en företagsledare inför varje transaktion utvärdera företagets strategiska plan samt förutse skatteeffekten för samtliga inblandade parter. Därutöver bör företagsledaren skapa mervärde genom att väga in samtliga effekter när han eller hon förhandlar fram de förmånliga villkoren. Slutligen bör en företagsledare vara beredd att omvandla definitionen av såväl skattesubjekt som skatteobjekt för att uppnå den förmånligaste skattesituationen.

[312] Kessler, W. & Eicke, R., *Back to BASIC - Stages of International Tax Planning or: Getting the Grip on a Rocky Road* – Intertax 2007 s. 373. Nämnvärt i sammanhanget är även de olika strategier som följer av förmögenhetsförvaltning, vilket i regel inbegriper etableringen av ett s.k. ”Family Office” i syfte att tillhandahålla en genomarbetad strategi för finansiell planering, kapitalförvaltning och skatterådgivning åt förmögna individer och dess familjer – se Society of Trust and Estate Practitioners (STEP) handböcker för rådgivare i t.ex. STEP, *Family Offices - The STEP Handbook for Advisers*, 2 uppl., 2019 och STEP, *Business Families and Family Businesses - The STEP Handbook for Advisers*, 2 uppl., 2018. Även om dessa strategier i regel inte inbegriper de utmaningar som följer av att etablera skatteoptimerade företagsstrukturer så är de likväl exempel på hur internationella skatterådgivare arbetar – jfr Harrington (2016) s. 150 ff.

[313] Se Kessler & Eicke (2007) s. 374.

[314] Se Kessler & Eicke (2007) s. 374.

[315] Se Kessler & Eicke (2007) s. 375.

[316] Jfr Eicke (2009) s. 11 ff. som utifrån huvuddragen i Kessler & Eicke (2007) utvecklar ett antal koncept vilka faller under Kessler och Eickes modell.

– *Motverka internationell juridisk dubbelbeskattning*

Internationell juridisk dubbelbeskattning uppkommer till följd av att två eller flera stater har ett konkurrerande beskattningsanspråk på en gränsöverskridande aktivitet.[317] Att effektivt motverka dubbelbeskattningssituationer är därför av yttersta vikt vid internationella transaktioner och/eller etableringar för att undvika den kostsamma effekt som i dessa fall kan uppstå för företaget.[318] Med hjälp av såväl inhemska bestämmelser som skatteavtal kan en skatteplaneringsstrategi inbegripa en utförlig redogörelse för hur dubbelbeskattning kan undvikas eller lindras genom nämnda bestämmelser respektive avtal.[319]

– *Inkomstförflyttning (Income Shifting)*

En elementär om än riskfylld optimeringsstrategi är att förflytta inkomster mellan hög- respektive lågskatteländer.[320] De skattemässiga fördelarna av att förflytta inkomster till lågskatteländer kan begränsas av att transaktionen och/eller etableringen träffas av t.ex. exit-skatter, underkapitaliseringsregler, CFC-regler eller nekas möjligheten till gränsöverskridande förlustavdrag.[321]

– *Skattearbitrage (Tax Arbitrage)*

Till skillnad från inkomstförflyttning, som ytterst tar vara på länders varierande skattenivåer, innebär skattearbitrage att företag drar nytta av skillnaderna i såväl skattesatser som juridiska definitioner i två eller flera länder.[322] Genom att etablera sin verksamhet i jurisdiktioner med olika, icke-harmoniserade, skattesystem kan nämnda jurisdiktioners varierande syn på rättssubjekt, inkomst och klassificeringen (av t.ex. hybrida finansiella instrument) användas i optimeringsstrategier.[323]

---

[317] Se Rohatgi (2002) s. 12 f. och Lang, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2 uppl., Wien, 2013 s. 23 ff.

[318] Se Eicke (2009) s. 18 f. och Chown, J., *Eliminating Tax Obstacles for Cross-Border Operations* – Tax Notes International 2007 s. 563 f.

[319] Se Eicke (2009) s. 18 f. och Rohatgi (2002) s. 2.

[320] Se Eicke (2009) s. 14 f.

[321] Se Eicke (2009) s. 14 f.

[322] Se Eicke (2009) s. 19 f.

[323] Se Eicke (2009) s. 19 f. och Duncan, J. A., *General Report* i Cahiers de droit fiscal international: LXXXVa -Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions, Haag, 2000 s. 21 ff.

– *Uppnå dubbel icke-beskattning*

Ett av de mest effektiva sätten att minimera skatten för en verksamhet är att uppnå dubbel icke-beskattning, d.v.s. att inkomsten varken beskattas i det land där inkomsten uppkommit eller där skattesubjektet har sin hemvist.[324] Med hänsyn till att dessa förfaranden varit mycket omdiskuterade i flera internationella organ (bl.a. EU och OECD) har de adresserats genom en mängd åtgärder i såväl inhemska regler som skatteavtal.[325] Trots det finns det situationer när dubbel icke-beskattning kan uppkomma eftersom det internationella skatteavtalsnätverket ännu inte uppdaterats med de lösningar som utarbetats. Möjligheten att använda sig av skatteavtalsregleringar som medger t.ex. undantagandemetoden, *tax sparing*, *matching credit* etc. finns följaktligen kvar och kan användas i syfte att uppnå dubbel icke-beskattning.[326]

Efter att den gränsöverskridande aktivitetens typ och omfattning matchats mot en passande optimeringsstrategi kan man i BASIC-metodens fjärde steg implementera den valda lösningen.[327] Implementeringsfasen kan variera från en lättare omstrukturering till en omfattande omorganisation, vilket ställer höga krav på att den valda lösningen inte innebär för långtgående förändringar i verksamhetens långsiktiga mål och nuvarande företagsmässiga relationer, transaktioner och operationer.[328] Slutligen, i modellens sista steg, förespråkas att den implementerade strategin ska vara i linje med aktuell lagstiftning. Beroende på vilken risk skattebetalaren är villig att ta kan även detta sista steg variera mellan olika verksamheter – inte minst vid valet av var verksamheten bör etableras eller vilken implementeringsstrategi som ska vidtas.[329]

2.2.2 SUBSTANTIELL RESPEKTIVE FORMELL SKATTEPLANERING

I ljuset av de avvägningar som föranleder valet av såväl optimerings- som implementeringsstrategi kan skatteplanering delas in i två olika former – *formell*

[324] Se Merks (2006) s. 57 f. som framhåller det som ett centralt mål för internationell skatteplanering. Begreppet *dubbel icke-beskattning* är inte begränsat till en minimering av skatt i två länder, utan kan även inbegripa tre, fyra m.fl. jurisdiktioner för att uppnå trippel, kvadrupel o.s.v. icke-beskattning.

[325] Jfr bl.a. EU-kommissionens rekommendation COM(2016) 271 final, kommissionens rekommendation av den 28.1.2016 om genomförandet av åtgärder mot missbruk av skatteavtal och den inom OECD introducerade regeln rörande en generell regel mot skatteflykt baserad på ett *principal purpose test.*

[326] För en närmare beskrivning av nämnda begrepp se Lang (2013) s. 121 ff.

[327] Se Kessler & Eicke (2007) s. 377.

[328] Se Kessler & Eicke (2007) s. 377.

[329] Se Kessler & Eicke (2007) s. 377.

respektive *substantiell* skatteplanering.[330] Medan substantiell skatteplanering inbegriper t.ex. omorganisationer av verksamhetens produktion eller fysiska etablering avser formell skatteplanering att bevara verksamhetens nuvarande konstruktion samtidigt som den formella optimeringsstrategin införlivas genom olika former av transaktioner samt juridiska och/eller finansiella omstruktureringar. Formell skatteplanering sker i regel ”på pappret” genom att etablera finansiella strukturer (hybridsfinansiering, underkapitalisering etc.) eller förändra ägarförhållandet (*corporate inversion*) för att minimera den effektiva skatten, vilket ofta inbegriper transaktioner till och etableringar i jurisdiktioner som bidrar till illojal eller skadlig skattekonkurrens (se nedan).[331] I kontrast till formell skatteplanering innebär substantiell skatteplanering att man, inom ramen för en större omorganisation, reformerar verksamhetens genom att förändra flödet av varor, tjänster och andra affärsfunktioner.[332] Exempel på substantiell skatteplanering är förflyttning av skattesubjekt och tillgångar (t.ex. immateriella rättigheter) från en högskattejurisdiktion till en lågskattejurisdiktion.[333] På samma sätt kan substantiell skatteplanering inbegripa valet att *inte* genomföra en transaktion eller etablering för att undvika de skatteeffekter som följer av en gränsöverskridande aktivitet.[334]

2.2.3 SKATTEPLANERING MED HJÄLP AV LÅGSKATTEJURISDIKTIONER

Vid en närmare sammanvägning av tidigare nämnda risker, möjligheter och incitament finns det en handfull jurisdiktioner som utmärker sig som särskilt gynnsamma för att minimera den effektiva skatten med hjälp av nationella regler och internationella skatteavtal.[335] Dessa jurisdiktioner kännetecknas i regel av en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå (inbegripet nollbeskattning) och har inom EU och OECD definierats

[330] Se Russo, R. m.fl., *Fundamentals of International Tax Planning*, Amsterdam, 2007 s. 66 ff., Merks (2006) s. 61 och Endres & Spengel (2015) s. 392. I syfte att undvika diskussionen om vad som utgör ”reell” eller ”verklig” skatteplanering har jag i det här sammanhanget valt att översätta ”substantive tax planning” till substantiell skatteplanering.

[331] För definitionen av formell skatteplanering se Se Merks (2006) s. 61., som enligt författaren ”typically includes nothing more than one or more paper transactions”. Nämnvärt i sammanhanget är att s.k. *corporate inversions* även kan inbegripa vissa substantiella moment vilket kan kvalificera förfarandet under både formell respektive substantiell skatteplanering – något som visar på den svåra gränsdragningen mellan de två ytterligheterna.

[332] Se Russo, R. m.fl., *Fundamentals of international tax planning*, 2007 s. 66 ff.

[333] Se Russo, R. m.fl., *Fundamentals of international tax planning*, 2007 s. 66 ff.

[334] Se Merks (2006) s. 61

[335] Se Karayan & Swenson (2007) s. 250 f.

som en bidragande orsak till illojal eller skadlig skattekonkurrens.[336] Utan att föregripa vad som utgör aggressiv skatteplanering kan vissa etableringar och transaktioner som inbegriper dessa jurisdiktioner angränsa till såväl skatteflykt som skattebrott eftersom de ger upphov till skatteförmåner och skatteundandraganden som står i strid med lagstiftningen och dess bakomliggande syfte.[337] Medan EU uppställer ett antal kriterier för att bedöma om en medlemsstats skatteåtgärder är skadliga har OECD valt att definiera tre allmänna typer av skattejurisdiktioner.[338] Genom att jämföra hur två olika stater beskattar inkomster från geografiskt rörliga verksamheter inom t.ex. finans- och servicesektorn har OECD gjort följande indelning och avgränsning.

1. *Skatteparadis,* i vilket den första staten (skatteparadiset) beskattar inkomsten med ingen eller en obetydlig skatt i förhållande till den andra staten.[339] Vid sidan av att inga eller endast nominella skatter utgår på inkomster i landet kännetecknas skatteparadis av begränsade informationsutbyten samt bristande insyn i hur skattesystemet fungerar.[340] Skatteparadis präglas av att ingen substantiell verksamhet eller aktivitet är etablerad i landet, vilket medför att jurisdiktionen främst tjänar som en plats för att placera passiva innehav (s.k. *money boxes*), tillhandahålla en plats där man kan lyfta vinster från luftfakturor och andra papperskonstruktioner samt undanhålla inkomster och förmögenheter från utländska skattemyndigheter.[341]

2. *Parallellskattestat,* varvid den första staten (parallellskattestaten) visserligen beskattar inkomster men där det finns inslag som medger betydande skatteförmåner för vissa inkomster i förhållande till motsvarande

[336] Se Europeiska unionens uppförandekod för företagsbeskattning, EGT 1998 C 2 och OECD, *Harmful Tax Competition: An emerging Global Issue*, 1998.

[337] Se avsnitt 2.3 nedan.

[338] Jfr Europeiska unionens uppförandekod för företagsbeskattning, EGT 1998 C 2/2 och OECD (1998) s. 19 ff.

[339] Se OECD (1998) s. 19.

[340] Jfr OECD (1998) s. 20 i vilken rapportörerna särskilt framhåller avsaknaden av informationsutbyten som ett centralt kännetecken för de jurisdiktioner, som vid tillfället för rapporten, föll under OECD:s definition av skatteparadis. Nämnvärt i sammanhanget är att ett flertal informationsutbytesavtal ingåtts med länder som tidigare definierats som skatteparadis. För en närmare redogörelse av det nordiska arbetet för förbättrade informationsutbyten med finansiella *off-shore*-centra se Fensby, T., *OECD:s skattekonkurrensprojekt* – Skattenytt 2005 s. 519 och Fensby, T. & Gjesti, P. O., *OECDs globala forum och nordens arbete för att motverka internationellt skatteundandragande* – Skattenytt 2016 s. 212.

[341] Se OECD (1998) s. 21.

beskattningssituation i den andra staten.[342] Genom att helt eller delvis avskilja den inhemska marknaden från de skatteförmåner som erkänns för utländska investerare kan parallellskattestaten beskatta den egna produktions- och tjänstesektorn samtidigt som den attraherar utländskt kapital genom inga eller låga effektiva skattesatser.[343] I likhet med skatteparadisen saknas oftast en insyn i hur skattesystemet fungerar samtidigt som det saknas effektiva informationsutbyten om de skattskyldiga som drar nytta av nämnda skatteförmåner.[344]

3. *Normalskattestat*, i vilken den första staten beskattar inkomster både för fysiska personer och bolag men där den effektiva skattesatsen är lägre på vissa inkomster än i den andra staten.[345] Möjligheten att utnyttja skattearbitrage erkänner OECD som oönskat men framhåller samtidigt att det, till skillnad från transaktioner och etableringar som sker i skatteparadis och parallellskattestater, är upp till enskilda stater att åtgärda detta genom unilaterala och bilaterala åtgärder.[346]

2.2.4 SUMMERING

Sammanfattningsvis utgör skatteplanering ett strategiskt verktyg för att utreda och förutse hur olika förfaranden kan påverka den enskildes skattemässiga situation. Skatteplanering är ett brett begrepp och inkluderar alltifrån inhemska konsekvensanalyser till etableringen av gränsöverskridande transaktioner med hjälp av lågskattejurisdiktioner. I syfte att synliggöra de olika avvägningar som kan ske vid skatteplanering har ett antal uppmärksammade strategier (skattearbitrage, inkomstförflyttning etc.), nyckelbegrepp (skatteparadis, parallellskattestat, normalskattestat) och indelningar (formell respektive substantiell skatteplanering) introducerats för att i det följande kontrastera skatteplanering med det normativa begreppet aggressiv skatteplanering.

---

[342] Se OECD (1998) s. 19 f. Vad gäller begreppet *parallellskattestater/parallellskattesystem* ansluter jag till Mattias Dahlbergs översättning av OECD:s begrepp *harmful preferential tax regime* se Dahlberg, M., *Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD* – Skattenytt 1999 s. 212.

[343] Se OECD (1998) s. 26 f.

[344] Se OECD (1998) s. 27 ff.

[345] Begreppet *normalskattestat* lånar jag återigen från den översättning och kategorisering Mattias Dahlberg gör i sin kommentar till OECD:s rapport – se Dahlberg (1999) s. 212 f.

[346] Se OECD (1998) s. 20.

2.3 AGGRESSIV SKATTEPLANERING

2.3.1 EN FÖRÄNDRING AV SYNEN PÅ SKATTEANPASSADE TRANSAKTIONER

I spåren av 2008 års finanskris har synen på skatteanpassade transaktioner förändrats. Den traditionella uppdelningen mellan skattebrott, skatteflykt och skatteplanering har kompletterats med det normativa begreppet *aggressiv skatteplanering* (danska *aggressiv skatteplanlægning*), vilket ger uttryck för transaktioner som vid en första anblick ter sig lagliga men som kan anses utmana det nationella skattesystemet.[347] Trots att begreppet kommit till uttryck i ett flertal internationella styrdokument, uttalanden och förarbeten finns det än i dag ingen enhetlig definition av vad som utgör aggressiv skatteplanering.[348] I det följande avsnittet presenteras och diskuteras begreppet utifrån de definitioner som lagts fram av OECD respektive EU för att slutligen analysera och kontrastera de gemensamma drag som återfinns i respektive organisations definition mot begreppet skatteplanering.

2.3.2 AGGRESSIV SKATTEPLANERING ENLIGT OECD

OECD:s första initiativ till att adressera ”oacceptabla skatteoptimerade arrangemang” har i internationell doktrin tillskrivits 2006 års *Seoul-deklaration*.[349] I nämnda deklaration enades OECD:s *Forum on Tax Administration* (FTA) att ta ett helhetsgrepp om ”aggressiv skatteplanering” genom att dels upprätta ett register över hur nämnda arrangemang såg ut, dels utreda hur vissa finansiella strukturer (*tax intermediaries*) kunde användas för att undgå skatt.[350] Genom att skifta fokus från svårpåverkade lågskattejurisdiktioner etablerades en ny form av retorik där multinationella företags agerande stod i centrum för organisationens kritik.[351] OECD:s tidigare försök att

---

[347] Se Hilling, A. & Hilling, M., *Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering* i Festskrift till Björn Westberg, Kristoffersson, E., Olsson, S. och Rendahl, P. (red.), Uppsala, 2016 s. 49 ff.

[348] Uttrycket ”aggressiv skatteplanering” har sitt ursprung i amerikansk rätt och användes ursprungligen för att benämna skatteanpassade transaktioner och etableringar som föll inom ramen för skattelagstiftningen men som samtidigt utmanade eller stod i strid med nämnda lagstiftnings syfte, se Freedman, J., Loomer, G. & Vella, J., *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches* – British Tax Review 2009 s. 74 f. och Mulligan, E. & Oats, L., *Tax Risk Management: Evidence from the US* – British Tax Review no 6 2009 s. 681. Även om uttrycket i dag inbegriper nämnda former av ifrågasatta aktiviteter har uttrycket ”aggressiv skatteplanering” vidareutvecklats till ett normativt (om än mångtydigt) begrepp.

[349] Se bl.a. Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 212 ff och Baker (2015) s. 85 f.

[350] Se OECD, *Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration - Final Seoul Declaration 14-15 september*, 2006 i vilket ett flertal internationella organ (EG-kommissionen, IMF m.fl.) samt OECD och icke-OECD medlemmar deltog. Arbetet med att etablera ett register över skatteupplägg (*OECD Aggressive Tax Planning Directory*) är i dag centralt för OECD:s medlemsländers arbete mot aggressiv skatteplanering.

[351] Panayi, C. H., *Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?* – Intertax 2015 s. 546.

påverka suveräna jurisdiktioner som medverkade i illojal och skadlig skattekonkurrens kompletterades härigenom med en ny strategisk inriktning för att adressera en annan del av problematiken på det internationella skatteområdet – de skatteanpassade transaktionerna.[352]

Även om Seoul-deklarationen identifierade aggressiv skatteplanering som ett problem var det först i OECD:s uppföljande rapport *Study into the Role of Tax Intermediaries* som begreppet utvecklades i närmare detalj.[353] I den ordlista som bifogades till rapporten redogjorde FTA för två olika former av skatteplanering som enligt organisation utgjorde aggressiv skatteplanering:

- "planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences", samt
- "taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law".[354]

Utan att precisera vad som utgjorde en oavsedd eller oväntad skattekonsekvens skulle begreppet närmare definieras i den rapport som presenterades i spåren av finanskrisen – "*Building Transparent Tax Compliance by Banks*".[355]

I rapporten identifierade och kritiserade OECD banker och finansiella institut för att etablera s.k. *complex structured finance transactions*, vilka utarbetats och implementerats av nämnda aktörer för att minimera skatten för såväl den egna som deras klienters verksamheter.[356] I syfte att särskilja de adresserade transaktionerna från andra finansiella aktiviteter valde FTA att, vid sidan av ett antal exempel, identifiera ett antal kännetecken för de strukturer som utgjorde aggressiv skatteplanering. FTA:s avgränsning var uttryckligen inspirerad av de åtgärder mot skatteflykt som införts i en del av OECD:s medlemsländer, såsom:

- betydelsefulla nationella prejudikat som inbegriper praxisbaserade generalklausuler mot skatteflykt som t.ex. *Furniss v Dawson* (Storbritannien) och *Coltec Industries v. United States* (USA),
- såväl allmänna som särskilda skatterättsliga tolkningsdoktriner, vilka tar sikte på oacceptabla effekter av olika rättsförhållanden såsom *abus de droit* (Frankrike), *frau legis* (Nederländerna), *economic substance* (USA), *misuse and abuse* (såsom

[352] Se Panayi (2015) s. 546.

[353] Se OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008.

[354] Se OECD (2008) s. 87.

[355] Se OECD, *Building Transparent Tax Compliance by Banks*, 2009.

[356] Se OECD (2009) s. 7 ff.

den kanadensiska generella skatteflyktsklausulen) och andra civilrättsliga ogiltighetsläror mot t.ex. simulerade respektive dissimilerade rättshandlingar,
- rekvisit i nationella skatteflyktsklausuler från länder såsom Australien ("dominant purpose of avoiding tax"), Kanada ("transactions not undertaken primarily for bona fide purposes that result in a tax benefit and a misuse or abuse of the provisions of the tax legislation"), Irland ("primary purpose of producing a tax advantage where there is a misuse or abuse of the provisions of the tax legislation") samt Sydafrika ("sole or main purpose to obtain a tax benefit") och som genom nämnda rekvisit tar sikte på förfarandets bakomliggande skäl,
- skattemyndigheters rättsliga handledningar, vilka i vissa fall inkluderade ett antal svartlistade transaktioner,
- tillämpningsfrågor rörande skatteavtal i internationell praxis (t.ex. *Indofood International v JP Morgan Chase*).[357]

Med intryck av nämnda åtgärder mot skatteflykt uppställde FTA ett antal gemensamma kännetecken för de "complex structured finance transactions" som kunde utgöra aggressiv skatteplanering. Enligt FTA kännetecknades en sådan transaktion eller transaktionskedja av att den:

- inte bidrog till verksamhetens bruttoinkomst eller i övrigt saknade affärsmässigt syfte,
- inte speglade villkoren på marknaden eller präglades av icke kommersiella villkor eller transaktionssteg,
- var en del av ett cirkulärt flöde av kapital eller tillgångar,
- präglades av en skatteförmån som var oproportionell i förhållande till transaktionens övriga fördelar,
- vilade på implicit finansiellt stöd eller på annat sätt förlitade sig på ägandestrukturer som inte hade någon substantiell roll i transaktionen,
- innefattade en gränsöverskridande aktivitet i två olika jurisdiktioner där aktiviteten skattemässigt behandlades olika,
- var en del av en komplex struktur eller koncernintern transaktionskedja som genererade en skatteförmån orelaterad till den kommersiella aktivitetens ekonomiska karaktär, och/eller
- skapade flera oavsedda skatteförmåner i olika jurisdiktioner.[358]

---

[357] Se OECD (2009) s. 25.

[358] Se OECD (2009) s. 24 f. Eftersom det inte finns en klar översättning av begreppet "accommodation parties" har rapportens beskrivning av transaktioner "which rely on accommodation parties which have no

Samtidigt betonade FTA att en transaktion inte nödvändigtvis är aggressiv bara för att den drar nytta av skillnader i skattesatser och olika juridiska definitioner.[359] Bedömningen måste ske från fall till fall – inte minst då en transaktion som föranleder ett ifrågasättande i det ena landet inte nödvändigtvis bedöms på samma sätt i det andra.[360] Men även om den nationella kontexten till syvende och sist avgjorde vad som utgör en oavsedd eller oväntad fiskal konsekvens möjliggjorde begreppet ett sätt att adressera skatteoptimerade arrangemang på en gränsöverskridande nivå.[361] Syftet med den av FTA uppställda karakteristikan var inte att introducera en ny typ av juridisk terminologi.[362] Det övergripande målet var istället att synliggöra och problematisera de transaktioner och strategier som utmanade medlemsländernas skattelagstiftning. Genom att klä vissa skatteanpassade transaktioner i ord kunde organisationens medlemsländer diskutera och etablera närmare informationsutbyten om hur nämnda transaktioner skulle kunna behandlas på ett enhetligt sätt.[363]

Begreppet aggressiv skatteplanering skulle även, i OECD:s följande reformarbete mot skatteerodering och förflyttning av vinster (*Base Erosion and Profit Shifting*), användas för att gemensamt beskriva de transaktioner som urholkade organisationens medlemsländers skattebas.[364] Redan i projektets initiala problemformulering gav begreppet uttryck för transaktioner som inte utgjorde missbruk men som likväl bidrog till konstlade inkomstförflyttningar och skatteerodering.[365] I OECD:s följande handlingsprogram kom det att bl.a. ge uttryck för de transaktionskedjor som drog nytta av skattearbitrage (jfr *Action 2*) och/eller som borde innefattas i projektets föreslagna informationsutbyten (jfr *Action 12*).[366]

---

substantial role in the transaction" översatts till "vilar på implicit finansiellt stöd eller på annat sätt förlitar sig på ägandestrukturer som inte har någon substantiell roll i transaktionen" i syfte att beskriva ägarförhållandet och det eventuella implicita stöd som utgår från ett moderbolag till ett dotterbolag genom att moderbolaget aktivt, direkt eller indirekt, agerar för att påverka dotterbolagets möjlighet till kredit. För en närmare beskrivning av hur implicit stöd påverkar interprissättningssituationer vid bl.a. koncerninterna lån, se Ledure, D. m.fl., *Financial Transactions in Today's World: Observations from a Transfer Pricing Perspective* – Intertax 2010 s. 353 ff.

[359] Se OECD (2009) s. 25.

[360] Se OECD (2009) s. 25.

[361] Jfr Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 210.

[362] Jfr Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 210.

[363] Se t.ex. OECD, *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, 2010, OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*, 2011, OECD, *Corporate Loss Utilization Through Aggressive Tax Planning*, 2011, OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, 2012 och OECD, *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*, 2013.

[364] Se OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013 s. 13.

[365] Se OECD (2013) s. 13 ff.

[366] Jfr OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - Final Report*, 2015 s. 15 ff, OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - Final Report*, 2015 s. 9 ff och Baker (2015) s. 85 ff.

Begreppets vida användning i OECD:s arbete mot skatteoptimerade arrangemang har föranlett en diskussion huruvida begreppet innebär en ny kategorisering av skatteanpassade transaktioner. Enligt Caldéron Carrero och Quintas Seara vittnar OECD:s regelbundna hänvisning till begreppet aggressiv skatteplanering om dess betydelse som policyinstrument.[367] Samtidigt som begreppet är ett uttryck för den förändring som skett i OECD:s syn på skatteanpassade transaktioner tjänar begreppet som en vägledande princip för hur lagstiftare och nationella skattemyndigheter, *post-BEPS*, bör arbeta för att synliggöra de skatteanpassade transaktioner som utmanar eller står i strid med lagstiftningens bakomliggande syften.[368] Caldéron Carrero och Quintas Seara understryker dock att aggressiv skatteplanering varken är ett nytt juridiskt koncept eller en kompletterande tolkningsregel som avser att vidga definitionen av skatteflykt.[369]

2.3.3 Aggressiv skatteplanering i en unionsrättslig kontext

I kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU) definierar kommissionen aggressiv skatteplanering som ett förfarande igenom vilket den enskilde ”drar nytta av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem i syfte att minska det skattepliktiga beloppet”. Begreppet inbegriper följaktligen en rad olika transaktionsmönster som minskar skatteunderlaget, från dubbel icke-beskattning till utnyttjandet av dubbla avdrag (s.k. *double-dipping*). Nämnda transaktionsmönster har under senare år även resulterat i flera rapporter där olika skatteplaneringsstrategier analyserats ur såväl ett juridiskt som ekonomiskt perspektiv för att ta fram vad som samlat utgör olika indikationer på aggressiv skatteplanering.[370]

Utan att närmare gå in på den följande framställningens diskussion och analys har begreppets förenlighet med EU-domstolens avgöranden om missbruk diskuterats.[371] I EU-domstolens tidigare praxis har domstolen fastställt att EU-medborgare är berättigade till att utnyttja sin rätt till fri rörlighet för att dra nytta av en förmånligare skattesituation i en annan medlemsstat, förutsatt att personen i fråga inte på ett

[367] Se Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 210.

[368] Se Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 210.

[369] Se Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 210 f.

[370] Se Meldgaard, H. m.fl., *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators - Final Report* – Taxation Papers - Working Paper no 61 2015 och Loretz m.fl. (2017).

[371] Se kapitel 7 och 8. Jfr 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 vol. 43 nr. 1 2015 s. 44 och Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 214.

otillbörligt sätt undandrar sig den nationella lagstiftningen genom missbruk.[372] Hur denna utgångspunkt förhåller sig till kommissionens ovan nämnda definition av begreppet aggressiv skatteplanering har därför uppmärksammats i internationell doktrin.[373]

Dourado menar att kommissionen inte avser att erkänna begreppet som en juridisk term.[374] Begreppet ska i stället ses som en paraplybenämning för de transaktioner som, enligt kommissionen, bör föranleda någon form av unilateral eller multilateral åtgärd.[375] Av den anledningen kan begreppet aggressiv skatteplanering inte heller vidga eller inskränka primärrättens definition av missbruk. I det fall ett förfarande faller under kommissionens definition av aggressiv skatteplanering samtidigt som det utgör missbruk föranleder det, enligt Dourado, ingen utvidgning av definitionen av missbruk. EU-domstolens missbruksprincip fordrar nämligen ett missbruksförfarande, vilket inte kan vidgas genom att hänvisa till vad som utgör aggressiv skatteplanering.[376]

I likhet med Dourado anser Caldéron Carrero och Quintas Seara att kommissionens rekommendation varken ger uttryck för en ny kategori av skatteanpassade transaktioner eller en tolkningsprincip för att motverka de förfaranden som begreppet tar sikte på.[377] Begreppet ska i stället ses som en icke-bindande riktlinje och målsättning för vilka transaktioner som EU och dess medlemsstater aktivt bör motverka genom lagstiftning och informationsutbyten.[378] Genom att begränsa spelplanen för vad som utgör acceptabel skatteplanering vill kommissionen, enligt Caldéron Carrero och Quintas Seara, påverka multinationella företags agerande för att på sikt förändra synen på vad som utgör god företagsstyrning.[379]

2.3.4 Summering

Sammanfattningsvis kan aggressiv skatteplanering definieras som ett brett, normativt begrepp som används av såväl OECD som EU i syfte att adressera vissa former av skatteplanering som utmanar länders skattebas genom att dra nytta av skattearbitrage, dubbel icke-beskattning och inkomstförflyttningar. Begreppet är varken enhetligt utformat (mellan OECD och EU) eller direkt specificerat men inbegriper transaktioner

[372] Se t.ex. *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 34-37, *Centros* (mål C-212/97) p. 24, vilka närmare berörs i kapitel 8.

[373] Jfr Dourado (2015) s. 44 och Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 214.

[374] Jfr Dourado (2015) s. 44.

[375] Jfr Dourado (2015) s. 44.

[376] Jfr Dourado (2015) s. 44.

[377] Se Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 216.

[378] Se Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 216.

[379] Se Caldéron Carrero & Quintas Seara (2016) s. 216.

och transaktionskedjor som genom formell skatteplanering resulterar i en för lagstiftaren oavsedd skatteförmån.

Genom att etablera ett samlingsbegrepp för de förfaranden som utmanar länders skattebas har ett flertal initiativ och åtgärder lanserats för att motverka det som i vissa fall även benämns skatteflykt. I det följande avsnittet redogörs kort om hur begreppet skatteflykt används i förevarande studie.

2.4 SKATTEFLYKT

I kontrast till begreppen ”skatteplanering” och ”aggressiv skatteplanering”, som ytterst används i syfte att beskriva en tillåten eller en oönskad aktivitet utan närmare rättsligt sammanhang, varierar termen skatteflykt mellan olika rättsordningar. Att i en studie som till stor del vigs åt att problematisera och diskutera hur skatteflykt identifieras ur ett svenskt, danskt och unionsrättsligt perspektiv bör därför inte på förhand etablera en närmare gränsdragning i terminologiavsnittet. Särskilt som flera före mig tillstått att begreppet skatteflykt svårligen kan beskrivas utan att återknyta det till ett rättsligt sammanhang (och enligt vissa inte ens då kan ges en enhetlig innebörd).[380] I stället kommer en kort redogörelse ske för hur begreppet används inom ramen för den här framställningen.

Med skatteflykt avses i följande studie de dispositioner som enligt en av domstol eller av lagstiftare införd åtgärd underkänns eller omkarakteriseras med hänsyn till att dispositionen t.ex. står i strid med lagstiftningens syfte, framstår som konstlad, artificiell etc. och som därigenom medför en otillbörlig och/eller oavsiktlig skattefördel eller förmån utan att för den delen vara olaglig. Vad som menas med skatteflykt måste förstås i ljuset av de olika åtgärder som en disposition träffas av, vilka närmare presenteras och diskuteras i kapitel 3, 5, 6 och 8. Med olaglig menar jag i det här sammanhanget de förfaranden som är kriminaliserade och som följaktligen angränsar till det som utgör skattebrott (se nedan). Oaktat begreppets varierande rättsliga innehåll, vilket studien återkommer till i samtliga delar av framställningen, så bör ordets språkliga innebörd kort beröras.

Ordet skatteflykt kan medföra olika associationer. En tänkbar invändning mot att använda det svenska ordet *skatteflykt* i en komparation mellan Sverige och Danmark är att det kan framstå som främmande och missvisande i en dansk kontext. Medan de förfaranden som motverkats i domstol traditionellt sett benämnts *skatteudnyttelse* har *skatteflugt* i ett danskt sammanhang vigts åt internationella former av

[380] Se Simon-Almendal, T., *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott* – Svensk Skattetidning nr. 4 2011 s. 319, Devereux, M., Freedman, J. & Vella, J., *Tax Avoidance* i Oxford Centre for Business Taxation Review of DOTAS and the Tax Avoidance Landscape, 2012 s. 3, Michelsen m.fl. (2019) s. 131 ff., men framförallt Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt* – Skattenytt 2007 s. 575 som framhåller: ”[v]are sig i svensk nationell rätt eller i EG-rätten finns någon enhetlig terminologi eller några enhetliga definitioner rörande vad som avses med skatteflykt och andra skatteundvikande förfaranden”.

skatteundandraganden.[381] Att använda ordet skatteundandragande, vilket hade fungerat i en svensk kontext, medför emellertid problem för den danska publiken som riskerar att förknippa det med *skatteunddragelse*, vilket i dansk rätt vigs åt att beskriva redogörelsen av en oriktig uppgift i en persons inkomstdeklaration.[382] Ett alternativ till det svenska ordet hade varit att tala om olika former av kringgående, vilket även knutit an till den danska formen av *omgåelse*. Ett sådant språkbruk hade dock riskerat att framstå som främmande för en svensk publik, som i såväl en inhemsk som i en unionsrättslig kontext använder sig av ordet skatteflykt för att allmänt beskriva det som tidigare benämnts som kringgående.[383]

I den svåra avvägningen om vad som utgör det minst dåliga alternativet har jag i förevarande studie valt att använda ordet skatteflykt för att i allmänna ordalag benämna de dispositioner som kort beskrivits ovan. I likhet med EU-domstolens avgöranden i svensk språkversion ska detta förstås synonymt med olika former av kringgående och skatteundandraganden.[384] I syfte att medvetet markera de tillfällen då jag talar om skatteflyktsproblematiken i en kontinentaleuropeisk (se delavsnitt 3.3.2) eller unionsrättslig kontext använder jag ordet missbruk i dessa sammanhang.

Innan jag i följande framställning kommer in på vad som utgör skatteflykt i olika rättsliga sammanhang ska jag dock avgränsa det mot de förfaranden som i nämnda sammanhang kriminaliserats.

2.5 SKATTEBROTT

Skillnaden mellan skatteflykt och skattebrott (danska *skattesvig*) har av den forne brittiske finansminister Denis Healy underfundigt beskrivits som tjockleken av en fängelsevägg.[385] Även om nämnda kvickhet varken ger någon närmare vägledning om vad som utgör ett kriminaliserat skattemässigt förfarande eller för den delen ett icke-kriminaliserat dito, ger Healy uttryck för den svårdragna skiljelinjen mellan de båda termerna – en distinktion som ytterligare kompliceras av att de definieras olika i olika jurisdiktioner.[386] I ett försök att exemplifiera de förfaranden som potentiellt faller under

[381] Nämnvärt i sammanhanget är att ”skatteflykt” även i ett svenskt sammanhang tidigare vigdes åt de internationella formerna av skatteundandraganden, skentransaktioner och kringgående – se avsnitt 5.4.

[382] Se Pedersen, J., *Skatteudnyttelse*, Köpenhamn, 1989 s. 27.

[383] Detta inbegriper emellertid inte den finlandssvenska publiken, där den finska lagstiftaren fortsatt använder ”kringgående” i den finlandssvenska språkversionen – jfr t.ex. 28 § i lagen om beskattningsförfarande.

[384] Jfr t.ex. *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 75 och 88.

[385] “*The difference between tax avoidance and tax evasion is the thickness of a prison wall*” – citerat i Bishop, M., *Globalisation and Tax: The Mystery of the Vanishing Taxpayer* – The Economist 2000 s. 2.

[386] Jfr Uckmar, V., *General Report* i Cahiers de droit fiscal international: LXXXVIIIa - Tax avoidance/Tax evasion, 1983 s. 21 och OECD "*International Tax Terms for the Participants in the OECD Programme of*

en kriminalisering redogörs i det följande för de utgångspunkter och principer som kan motivera straffansvar för vissa skattemässiga förfaranden.[387]

I nordisk kriminologi kategoriseras skattebrott under *ekonomins kriminalitet*.[388] Med ekonomins kriminalitet avses ytterst ett missbruk av det sociala förtroende på vilket samhällets och näringslivets ekonomiska samspel vilar. Till skillnad från näringslivets egna normer (t.ex. *corporate governance* dokument såsom *Svensk kod för bolagsstyrning*, *Anbefalinger for god selskabsledelse* etc.) samt de i lagstiftning särskilt sanktionerade sedvanenormerna (som t.ex. kommer till uttryck i rekvisitet *god redovisningssed*) utgör skattebrott ytterst ett brott mot det förtroende det allmänna, d.v.s. staten, tillerkänner den enskilde i dennes ekonomiska mellanhavanden.[389] Dessa brott behöver inte, utifrån det sociologiska brottsbegreppet, nödvändigtvis vara kriminaliserade, utan kan även innefatta beteenden som sanktionerats (genom t.ex. indragning av tillstånd, underställande av viten, åläggande av administrativa sanktionsavgifter etc.) för att underkasta den enskilde att förhandla *med* eller granskas *av* en viss myndighet eller specialorgan för att undanröja ett visst normstidigt agerande.[390] I det fall den enskilde kränker det sociala förtroendet på ett sätt som därutöver står i strid med straffrättsliga normer kan nämnda beteende även falla under det s.k. legala brottsbegreppet, d.v.s. de brottsdefinitioner som återfinns i lag.[391]

Syftet med att kriminalisera vissa typer av skattemässiga förfaranden kan förklaras utifrån de allmänna principer som rör kriminalisering. Att kriminalisera en viss form av beteende syftar ytterst till att upprätta en formell social kontroll, en allmänprevention, genom straffhot, varigenom vissa icke-önskvärda gärningar förhindras och vissa

---

Cooperation with Non-OECD Economies" (http://www.oecd.org/ctp/33967016.pdf - *hämtad* 2021-03-23) i vilket OECD beskriver skattebrott enligt följande: *"tax evasion – a term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored"*.

[387] Jag vill samtidigt påminna läsaren att distinktionen mellan skatteflykt respektive skattebrott ligger utanför framställningens huvudfokus. Det yttersta syftet med delavsnittet är att kontrastera de olika utgångspunkter som föranlett åtgärder mot skatteflykt respektive skattebrott.

[388] Jfr Träskman, P.-O., *Ekonomins kriminalitet* i Ekonomisk kriminalitet - en nordisk reader, Alalehto, T., Larsson, P. och Korsell, P. (red.), Lund, 2014 s. 53 som i nämnda bidrag gör skillnad på "ekonomins kriminalitet" och "ekonomisk kriminalitet" varvid ekonomins kriminalitet inbegriper en bredare definition av brott.

[389] Vilket kan ställas i kontrast till brott mot delägare, bolagsmän, aktieinnehavare, partners etc. som ytterst regleras genom efterföljande av regler inom coprorate governance (handlande i strid mot god börssed etc.) samt sedvanenormer. Med det sagt kan även dessa typer av normer helt eller delvis vara kriminaliserade i form av bokföringsbrott etc. För närmare läsning se Träskman (2014) s. 56 ff.

[390] Jfr t.ex. de i konkurrens- och marknadsföringslagstiftningen reglerade samspelet mellan marknadsaktörer. Nämnvärt i sammanhanget är även de förvaltningsrättsliga sanktioner som i vissa länder åläggs den enskilde för att denne ska medverka i skatteförfarandet så att en korrekt beskattning kan ske.

[391] Se Träskman (2014) s. 54.

önskvärda handlingar frammanas.[392] Genom att kriminalisera en viss form av beteende etableras en avskräckande effekt samtidigt som vissa symbolvärden (framförallt om vad som är socialt förkastligt) kan komma till uttryck.[393]

Med anledning av att straffet är det yttersta maktmedel (*ultima ratio*) staten kan tillgripa för att styra den enskildes beteenden måste en kriminalisering, för att kunna rättfärdigas, avse en handling som kan orsaka skada eller fara för skada på ett godtagbart skyddsintresse.[394] Vad som i sin tur utgör ett skyddsvärt intresse för kriminaliseringen av vissa skattemässiga förfaranden kan samtidigt variera från jurisdiktion till jurisdiktion men låt oss, för att kontrastera skattebrott mot skatteflykt, utgå från en gemensam nämnare. Låt oss anta att det skyddsvärda intresset med regleringen är att upprätthålla en lojalitet mot ett gemensamt mål, ett kollektivt intresse, varvid alla förväntas betala skatt på ett föreskrivet sätt. Ponera att alla i samhällskollektivet X betalar skatt utom en – individen Y. Y kommer i detta fall göra en ekonomisk vinning på bekostnad av kollektivet X som, med anledning av att alla i samhällskollektivet X betalar, åsamkas en så ringa förlust att den rimligen inte kan karaktäriseras som en skada, eftersom den uteblivna skatten inte omöjliggör de mål som uppnås med den sammanlagda summan skattepengar.[395] I dessa fall har frekvensen för att beteckna beteendet som skadligt inte uppnåtts.[396] Det är först när det kan påvisas att det föreligger en spridningsrisk, d.v.s. en risk för att individen A, individen B, individen C m.fl. följer individen Y:s agerande, som den aktuella gärningstypen kan ses som skadlig. Det skadliga beteendet vilar följaktligen inte i den obetalda skatten utan det *illojala*

[392] Se Asp, P., Ulväng, M. & Jareborg, N., *Kriminalrättens grunder*, Uppsala, 2010 s. 47 ff.

[393] Jfr Asp, Ulväng & Jareborg (2010) s. 49 ff.

[394] Kriterierna för kriminalisering varierar mellan rättsordningar. På europeisk nivå återfinns dock vissa principer som bör beaktas vid införandet av nya straffrättsliga regler inom EU (se *rådets slutsatser om modellbestämmelser som vägledning för rådets överläggningar på det straffrättsliga området* – dok. 16542/3/09), kommissionens meddelande om en straffrättslig strategi i EU (se *Mot en straffrättslig strategi i EU*) samt de principer som utarbetats i Europadomstolens praxis kring användandet av repressiva metoder. I en svensk kontext bör särskilt nämnas de av riksdagen antagna kriminaliseringskriterierna, vilka närmast kan sammanfattas i följande punkter: 1) det tänkta straffbudet måste avse ett identifierat och konkretiserat intresse som är skyddsvärt (godtagbart skyddsintresse), 2) det beteende som avses bli kriminaliserat måste kunna orsaka skada eller fara för skada på skyddsintresset, 3) endast den som har visat skuld – varit klandervärde- bör träffas av straffansvar, vilket innebär att kriminaliseringen inte får äventyra tillämpningen av skuldprincipen, 4) det får inte finnas något tillräckligt värdefullt motstående intresse och 5) det får inte finnas någon alternativ metod som är tillräckligt effektiv för att komma till rätta med det oönskade beteendet – se SOU 2013:38 s. 19 f.

[395] Se Lernestedt, C., *Kriminalisering: problem och principer*, Uppsala, 2003 s. 244 f.

[396] Se Lernestedt (2003) s. 245.

beteende som motarbetar det skyddsvärda intresset, d.v.s. de samhälleliga mål som kollektivet avser att solidariskt finansiera genom skattsedeln.[397]

De regler som konstituerar ett skattebrott kan vara konstruerade på olika sätt och inrikta sig på alltifrån aktiva handlingar till olika typer av försummelser.[398] En skattebrottsreglering kan t.ex. konstrueras för att fånga upp bedrägerier, ta sikte på inlämnandet av en oriktig uppgift men även inbegripa en uttömmande reglering av alla försök till att undgå skatt.[399] Utan att närmare gå in på de regleringstekniska frågor som tillkommer (såsom fullbordandetidpunkten för brottet, brottets svårighetsgrad, orsakssammanhang etc.) måste det föreligga någon form av *uppsåt* för att förfarandet ska definieras som skattebrott. Den skattskyldige måste i någon grad medverka i den kriminaliserade gärningen för att göra sig skyldig till brottet.[400]

Sammanfattningsvis kan skattebrott definieras som ett begrepp som ytterst definieras i nationell lagstiftning och rättspraxis. Vad som konstituerar ett skattebrott varierar följaktligen från rättsordning till rättsordning. I redogörelsen ovan har det bakomliggande syftet med kriminaliseringen inventerats för att utkristallisera en skiljelinje mellan skattebrott och skatteflykt.[401]

Av avsnitt 2.4 framgår att termen skatteflykt tillkommit för att benämna de förfaranden som faller inom ramen för olika åtgärder mot skatteflykt.

Utan att föregripa de regleringstekniska lösningar respektive tolkningsdoktriner som presenteras under kapitel 3 syftar nämnda åtgärder till att upprätthålla ett koherent skattesystem. I de fall den enskilde företar skattemässiga dispositioner som t.ex. står i strid med lagstiftningens syfte kan förfarandet, i efterhand, underkännas såsom skatteflykt. Genom nämnda åtgärder tillerkänns rättstillämparen en möjlighet att

---

[397] I vilken utsträckning det är möjligt att, under straffansvar, utforma en plikt att samarbeta mot ett gemensamt mål är ytterst en fråga om ideologi, vilket sträcker sig långt bortom framställningens egentliga syfte. I Lernestedt (2003) s. 246 diskuterar författaren frågan, med utgångspunkt i straffrättsteoretikerna Devlin respektive Feinberg, om vilken skada en ovilja att samarbeta på sikt kan åsamka ett samhälle.

[398] Se Uckmar (1983) s. 21.

[399] Jfr den amerikanska skattebrottsregleringen i *The Tax Code, 26 United States Code section 7201* i vilket det stadgas att ”Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall […] be guilty of a felony”. Denna breda brottsbeskrivning kan i sin tur kontrasteras med den snävare brittiska regleringen i sektion 106A *Tax Management Act 1970 (Finance Act 2000)* i vilket det bör röra sig om ett bedrägeri – ” A person commits an offence if that person is knowingly concerned in the fraudulent evasion of income tax by that or any other person.” Nämnvärt i sammanhanget är även den svenska (2 § *skattebrottslagen*) respektive danska regleringen (§ 289 a *straffeloven)* som tar sikte på lämnandet av en oriktig uppgift.

[400] I det fall brottsregleringen tar sikte på uppgiftslämnande kan även underlåtenhet att inkomma med uppgifter i vissa fall utgöra skattebrott.

[401] Syftet med redogörelsen ovan är följaktligen att förklara *varför* man gör en distinktion mellan skatteflyktstransaktioner och skattebrott, inte *hur* dessa termer är konstruerade i respektive nationellt sammanhang.

motverka skatteanpassade transaktioner för att på så sätt bevara skattesystemets integritet.

Syftet med att därutöver kriminalisera vissa typer av transaktioner såsom skattebrott vilar ytterst i viljan att stävja ett uppsåtligen illojalt beteende som motarbetar de samhälleliga mål som kollektivet avser att solidariskt finansiera genom skattsedeln. Genom regleringen upprätthålls, under straffhot, en allmänprevention för att se till att de *mål* som möjliggörs genom skatteuttaget främjas. Eftersom skatt ytterst utgör ett *medel*, inte ett mål, är det främsta syftet med kriminaliseringen inte att tillförsäkra skatteintäkter eller upprätthålla skattesystemets inre integritet utan att stävja de handlingar som indirekt hämmar den målsättning som möjliggörs av den uttagna skatten. Skillnaden mellan skattebrott och skatteflykt vilar följaktligen i de mål de olika termerna ger uttryck för i respektive sammanhang.

3 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT

3.1 INLEDNING

BEHOVET AV ÅTGÄRDER mot skatteflykt har i litteraturen beskrivits dels som en följd av ett skattesystems regleringstekniska begränsningar, dels som en följd av hur nämnda begränsningar i sin tur hanteras.[402] I ett system där beskattningsförmågan identifieras utifrån den enskildes ekonomiska förehavanden men juridiskt definieras utifrån rättsliga dispositioner och figurer kan det uppstå en diskrepans mellan en transaktions ekonomiska substans och dess rättsliga form.[403] I stället för att avgöra den enskildes beskattningsförmåga utifrån t.ex. utvecklingen av nettoförmögenhet identifierar det skatterättsliga regelverket ekonomiska flöden mellan personer.[404] Den rättsliga identifikationen vilar inte på det faktiska ekonomiska förloppet, utan utgår från rättsliga dispositioner och figurer under vilka nämnda flöden tillskrivs en rättslig form.[405] Enbart det faktum att en person t.ex. mottagit en summa pengar från ett aktiebolag är i skatterättsligt hänseende irrelevant – först när transaktionen kunnat definieras som en ersättning för lönearbete, en utdelning, ett uttag etc. aktualiseras de skatterättsliga effekterna av dispositionen.

Hur denna regleringstekniska begränsning i sin tur hanteras är ytterst en fråga om lagtolkning.[406] I ett inkomstskattesystem där den enskilde genom skatteplanering kan optimera sina ekonomiska dispositioner för att dra nytta av det regelverk eller den rättsliga form som ger önskad skatteeffekt kan det i vissa fall uppstå komplicerade tolkningsfrågor. Nämnda frågor varierar självfallet från fall till fall men kan t.ex. inbegripa en gränsöverskridande transaktionskedja mellan etableringar i två, icke-harmoniserade, skattesystem där nämnda jurisdiktioners varierande syn på t.ex. klassificeringen av ett finansiellt instrument medför ett väsentligt lägre skatteuttag i en av staterna. I syfte att uppnå önskad skatteeffekt argumenterar den enskilde för att

[402] Se Filipczyk (2017) 19 ff.

[403] Se Pedersen, J., *Denmark* i Cahiers de droit fiscal international: LXXXVIIa - Form and Substance in Tax Law, Zimmer, F. (red.), Haag, 2002 s. 233 och Filipczyk (2017) 20.

[404] Jfr Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 130, i vilket författarna framhåller att beskattning av den enskildes utveckling av nettoförmögenhet som en ekonomisk möjlighet om än regleringsteknisk svårighet.

[405] Se Pedersen (2002) s. 233 och Filipczyk (2017) 20.

[406] Jfr Filipczyk (2017) 19 ff. och Zimmer (2019) s. 219 f.

dispositionen faller under lagens ordalydelse eller den rättsliga etikett han eller hon åsatt den ekonomiska dispositionen, medan skattemyndigheten i den ena staten motsätter sig en sådan tolkning utifrån t.ex. lagstiftningens syfte, systematik och/eller den diskrepans som föreligger mellan transaktionens ekonomiska substans och dess rättsliga form.[407] I dessa situationer är det i regel upp till domstol att avgöra om förfarandet faller inom ramen för den rättsregel respektive form parterna argumenterat för. I vissa fall kan rättstillämparen, genom en närmare analys och kvalificering av relevanta rättsfaktum, erkänna eller underkänna dispositionen under den rättsliga figur den enskilde åberopat, vilket aktualiserar eller diskvalificerar förfarandet för den förmån, avdrag etc. som följer av dispositionen. I andra fall kan han eller hon genom tolkning neka eller medge nämnda avdrag eller förmån som en följd av att förfarandet faller inom eller utanför en rättsregels tillämpningsområde.

Beroende på hur rättstillämparen väljer att tolka och tillämpa lagen hanteras följaktligen den regleringstekniska begränsningen på olika sätt.[408] I det fall lagstiftaren uppfattat att domstolarna hanterat frågan om skatteflykt på ett otillräckligt sätt kan lagstiftaren antingen läka de brister och oklarheter som följer av den aktuella bestämmelsen eller införa en skatteflyktsregel för att hantera de situationer där det föreligger en särskild risk att regleringsbegräsningen används på ett otillbörligt sätt.[409] I vissa fall har stater även infört en generell regel mot skatteflykt i syfte att förekomma de inneboende brister som föreligger i lagstiftningen och öka domstolarnas prövningsbefogenheter.[410] Genom att införa en generell skatteflyktsregel uppstår en inneboende konflikt i skattesystemet, där de skattemässiga effekter som följer av en regel kan sättas ur spel genom en annan, vilket minskar den enskildes förutsebarhet men effektivt motverkar den regleringstekniska begränsningen i skattesystemet för att upprätthålla dess integritet.[411]

I syfte att inledningsvis identifiera komparationens funktion samt delvis besvara avhandlingsprojektets första och tredje frågeställning sker i det följande en internationella utblick utifrån nämnda teman.[412] Kapitlet inleds med ett avsnitt vigt åt den friktion som uppstår i ett skattesystem när åtgärder mot skatteflykt införs. Därefter följer en närmare redogörelse för de huvuddrag som identifierats i litteraturen för respektive åtgärd. Kapitlet avslutas med en redogörelse för de kännetecken som

---

[407] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 129.

[408] Se Filipczyk (2017) 19 ff.

[409] Jfr Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 170.

[410] Se Turley m.fl. (2017) 552 ff., Zimmer (2019) s. 218 ff.

[411] Jfr Prebble, J., *Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law* i Philosophical Foundations of Tax Law, Bhandari, M. (red.), Oxford, 2017 s. 82.

[412] Se den formulerade frågeställningen i avsnitt 1.2.

identifierats i litteraturen rörande generella skatteflyktsregel, för att överbrygga del I till den följande orienteringen som sker i jämförelseländerna i del II.

3.2 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT I LJUSET AV RÄTTSSTATSPRINCIPEN

3.2.1 RÄTTSSTATSPRINCIPEN OCH RÄTTEN ATT SKATTEPLANERA

Den enskildes rätt att strategiskt planera sina förehavanden i syfte att optimera sin skattemässiga situation är ett återkommande tema i diskussionen om skatteflykt.[413] Nämnda rätt har i den internationella litteraturen formulerats och diskuterats utifrån amerikanska,[414] australiensiska,[415] franska,[416] belgiska[417] och

[413] Rätten att strategiskt planera sina förehavanden har beskrivits som en djupt rotad princip i de västerländska rättsordningarna – se bl.a. Vanistendael, F., *Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law* – Asia-Pacific Tax Bulletin vol. 16 2010 s. 213 och Christians, A., *Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality* – Washington University Journal of Law & Policy vol. 44 2014 s. 46, Livingston (2020) s. 110 ff. Ett för framställningen särskilt nämnvärt uttalande om medlemsstaternas principiella utgångspunkt till skatteplanering är generaladvokat Maduros konstaterande i sitt förslag till avgörande i *Halifax* (mål C-255/02): "*Det framgår vidare av domstolens fasta rättspraxis, vilken överensstämmer med den ståndpunkt som är allmänt accepterad bland medlemsstaterna vad gäller skatter, att det är tillåtet för skattebetalarna att strukturera sin affärsverksamhet med avsikt att begränsa sin skatt. I domen i målet BLP Group slog domstolen fast att 'en företagares val mellan skattefria transaktioner och skattepliktiga transaktioner kan grunda sig på ett flertal omständigheter, exempelvis överväganden av skatterättslig natur avseende reglerna för mervärdesskatten'.Det finns ingen rättslig skyldighet att driva en affärsverksamhet på ett sådant sätt att statens skatteintäkter maximeras. Den grundläggande principen är frihet att välja det minst beskattade sättet att göra affärer i syfte att minimera kostnaderna. Å andra sidan existerar en sådan valfrihet endast inom ramen för de rättsliga möjligheter som ges enligt mervärdesskattereglerna. Det normativa målet med principen om förbud mot missbruk inom mervärdesskattesystemet är just att definiera vilka valmöjligheter som skattskyldiga personer har enligt de gemensamma mervärdesskattereglerna. En sådan definition måste ta rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för skattebetalarnas berättigade förväntningar i beaktande*".

[414] Se USA:s högsta domstols dom i *Gregory v. Helvering* 293 US 465 (1935) i vilket domstolen framförde att "[t]he legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted".

[415] Se Australiens högsta domstols dom i *Jacques v. Federal Commissioner of Taxation* [1924] HCA 60 – "[t]here is nothing wrong in companies and shareholders entering, if they can, into transactions for the purpose of avoiding or relieving them from taxation".

[416] Se Conseil d'Etat, 7ème et 8ème ss-sect., 16 avril 1969, n°68662; Dr. fisc. 1970, n°51, comm. 1474 – "[r]ien ne s'oppose à ce que les contribuables choisissent, pour réaliser une opération, les voies les moins onéreuses sur le plan fiscal pourvu que ces voies soient légales et ne tendent pas, sous l'apparence d'actes réguliers, à dissimuler des profits." – fritt översatt; "det finns ingen anledning att skattebetalare, i stånd att genomföra en transaktion, inte bör välja det förfarande som i skattehänseende är det minst kostsamma, förutsatt att nämnda förfarande är lagligt och inte sker i syfte att undanhålla vinster".

[417] Se Belgiens högsta domstols avgörande i *Brepols* 6 juin 1961, Pas., 1961, I, 1082. i vilket domstolen uttalade "[i]l n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni, partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme

brittiska[418] prejudikat, i vilka det uttryckligen erkänts en möjlighet att planera och i förlängningen minimera sin skatt.[419] Mot bakgrund av dessa avgöranden har nämnda rätt närmast beskrivit som en allmän princip och en tematisk motpol i diskussionen om olika åtgärder mot skatteflykt.[420] Ett av de mest uppmärksammade avgörandena är det brittiska s.k. *Duke of Westminster*-målet, i vilket domaren Lord Tomlin 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."* [421]

Rätten att skatteplanera knyter an till den fundamentala föreställningen om den enskildes rätt till sin bruttoinkomst och den korresponderande förebråelsen om skatt

---

qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale", fritt översatt – "det föreligger ingen simulerad rättshandling, eller, därigenom, någon form av skattebrott, när, i syfte att uppnå en skattefördel, genom att nyttja sin avtalsfrihet, utan att överträda en rättslig förpliktelse, parterna ingår och efterföljer avtal och dess konsekvenser, även om parterna själva väljer en mindre vanlig rättslig form", vilket även bekräftades i avgörandet *Au Vieux Saint-Martin* 22 mars 1990, JDF, 1990, 110 i vilket domstolen tillade att denna grundsats även skulle gälla *"même si ces actes sont accomplis à seule fin de réduire la charge fiscal",* d.v.s. "även om dessa rättshandlingar är ingånga med det huvudsakliga syftet att minimera skatt".

[418] Se Lord Cairns uttalande i *Partington v. Attorney General* (1869) LR 4 H L 100 – *"[a]s I understand the principle of our fiscal legislation, it is this: if the person sought to be taxed comes within the letter of the law he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise appear to be."*, Lord Clydes uttalande i *Ayrshire Pullman Motor Services & Ritchie v. IRC* (1929) 14 TC 754 – *"[n]o man in this country is under the smallest obligation, moral or other, so to arrange his legal relations to his business or to his property as to enable the Inland Revenue to put the largest possible shovel into his stores. The Inland Revenue is not slow - and quite rightly - to take every advantage which is open to it under the taxing statutes for the purpose of depleting the taxpayer's pocket. And the taxpayer is, in like manner, entitled to be astute to prevent, so far as he honestly can, the depletion of his means by the Revenue"* men även konstaterandet i *Vestey v. IRC* , 31 T.C. 1, 90 (1949) – "*[t]ax avoidance is an evil, but it would be the beginning of much greater evils if the Courts were to overstretch the language of the statute in order to subject to taxation people of whom they disapproved".*

[419] Rätten att skatteplanera har även erkänts inom unionsrätten genom EU-domstolens uttalande i *Halifax* (mål C-255/02): "[d]en skattskyldige har […] rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas".

[420] Se Vanistendael (2010) s. 213 men även Christians (2014) s. 46, där Christians särskilt framhåller *Helvering v. Gregory* som en av anledningarna till utvecklingen av "a long tradition of tolerance, and even celebration, of tax avoidance behavior by taxpayers that is at once political, cultural, and legal in nature". Se även Likhovski (2004), som positionerar *Helvering v. Gregory* utifrån såväl rättsdogmatiska som rättspolitiska avvägningar.

[421] Se *IRC v. Duke of Westminster* [1936] A.C. 1; 19 TC 490.

som ett tvångskonfiskatoriskt bidrag till staten.[422] Utifrån denna maxim utgör beskattning en inskränkning av den enskildes rätt till sin egendom, vilket ställer särskilda krav på att uttaget sker inom ramen för rättsstatsprincipen.

Ett centralt tema och en återkommande invändning mot olika åtgärder mot skatteflykt vilar följaktligen på åtgärdernas förenlighet med *rule of law* – rättsstatsprincipen.[423] Utifrån en strikt nomokratisk föreställning utgör olika åtgärder mot skatteflykt en inskränkning av principen, vars uttryck och innehåll varierar beroende på nationell kontext, konstitutionella ramar samt statsrättsliga utgångspunkter.[424]

En definition av rättsstatsprincipen som återkommer i diskussionen om åtgärder mot skatteflykt är Hayeks definition.[425] I Haykes *The Road to Serfdom* introducerar författaren en definition av nämnda princip i sin kritik av totalitära regimer och statsskick.[426] Enligt Hayek innebär rättsstatsprincipen, bortom dess tekniska definitioner, att:

> *"[…] government in all its actions is bound by rules fixed and announced beforehand – rules that make it possible to foresee with fair certainty how the authority will use its coercive powers in given circumstances and to plan one's individual affairs on the basis of this knowledge. Thus, within the known rules of the game, the individual is free to pursue his personal ends, certain that the powers of government will not be used deliberately to frustrate his efforts."* [427]

I Hayeks definition av rättsstatsprincipen sätts förutsebarheten i främsta rummet.[428] Enligt Hayek frigörs människan först när hon inte styrs av en person utan endast under förutsebara lagar. Enligt Hayek är rättsstatsprincipen, som ett uttryck för den enskildes garanti mot godtycklig statlig intervention, den liberala frihetens rättsliga inkarnation och en av den liberala tidsålderns främsta åstadkommande.[429] Utifrån en sådan förståelse av rättsstatsprincipen skulle införandet av en generell regel mot skatteflykt,

---

[422] Föreställningen om den enskildes rätt till sin bruttoinkomst har emellertid ifrågasatts av Murphy och Nagel – se Murphy, L. B. & Nagel, T., *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York, 2002 s. 173 ff.

[423] Se Cooper, G. S., *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam, 1997, Prebble, R. & Prebble, J., *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? A Comparative Study* – Saint Louis University Law Journal vol. 55 2010 s. 21 ff., Gribnau, H., *Legal Certainty: A Matter of Principle* – Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series No. 12/2014 2014 s. 69.

[424] För en närmare introduktion om hur rättsstatsprincipen kommer till uttryck i jämförelseländerna, se kapitel 4.

[425] Se t.ex. Gribnau (2014) s. 72 ff.

[426] Se Hayek, F. A., *The Road to Serfdom*, London, [1945] 2001.

[427] Se Hayek ([1945] 2001) s. 57.

[428] Se Hayek ([1945] 2001) s. 58.

[429] Se Hayek ([1945] 2001) s. 58.

som effektivt inskränker den enskildes möjlighet till förutsebarhet i sådan utsträckning att nämnda frihet äventyras, potentiellt kunna vara oförenlig med rättsstatsprincipen.

I motsats till Hayeks definition av rättsstatsprincipen anser Raz att principen bör preciseras och placeras i ett vidare sammanhang.[430] Raz går i polemik med Hayek, som enligt Raz inte tar hänsyn till de övriga underliggande värden som rättssystemet ger uttryck för.[431] Enligt Raz kan rättsstatsprincipen inte förstås som ett absolut ideal ur vilket en regel, ett domstolsavgörande eller ett förvaltningsbeslut antingen kan förklaras oförenlig eller förenlig med rättsstatsprincipen.[432] Nämnda regler, avgöranden eller beslut kan däremot, i varierande grad, ses som förenlig med rättsstatsprincipen. I avvägningen mellan förutsebarhet och de övriga mål som kommer till uttryck i ett rättssystem anser Raz att rättsstatsprincipen ytterst bör ses som en negativt uppställd försäkran, utformad för att minimera den eventuella skada som en lag kan åsamka på människors frihet och värdighet.[433] Rättsstatsprincipen bör därför ha en mer underordnad roll än vad Hayek gör gällande, som därigenom väger in andra sociala mål:

> *"Finally, regarding the rule of law as the inherent excellence of the law means that it fulfils essentially a subservient role. Conformity to it makes the law a good instrument for achieving certain goals, but conformity to the rule of law is not itself an ultimate goal. This subservient role of the doctrine shows both its power and its limitations. On the one hand, if the pursuit of certain goals is entirely incompatible with the rule of law, then these goals should not be pursued by legal means. But on the other hand one should be wary of disqualifying the legal pursuit of major social goals in the name of the rule of law. After all, the rule of law is meant to enable the law to promote social good, and should not be lightly used to show that it should not do so. Sacrificing too many social goals on the altar of the rule of law may make the law barren and empty."*[434]

Beroende på om man ser rättsstatsprincipen som ett absolut ideal eller som ett uttryck för olika värden som måste vägas mot varandra i ett rättssystem varierar följaktligen synen på olika åtgärder mot skatteflykts förenlighet med principen.[435]

---

[430] Se Raz, J., *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*, Oxford, 1979 s. 210 ff.

[431] Se Raz (1979) s. 226 ff.

[432] Se Raz (1979) s. 222.

[433] Se Raz (1979) s. 228 f.

[434] Se Raz (1979) s. 228 f.

[435] Se Raz (1979) s. 226 ff.

3.2.2 KRITIK OCH RÄTTFÄRDIGANDEN

Oaktat om man anser att åtgärder mot skatteflykt står i strid med rättsstatsprincipen eller inte så återspeglar de argument som framförts mot olika åtgärder mot skatteflykt likväl centrala avvägningar om vad som konstituerar en rättsstat.

En sådan typ av kritik grundar sig i den konstitutionella frågan om *legitimitet*.[436] Medan en modern rättsstat i varierande grad medger en möjlighet att delegera normgivningsmakt till myndigheter och domstolar är rätten att beskatta i regel tillerkänd nationella parlament.[437] För att en skatteregel ska anses legitim måste den kunna härledas till den lagstiftande makten. I det fall en skatteregel, i likhet med t.ex. en generell regel mot skatteflykt, inbegriper en form av delegation till rättstillämparen genom värdeöppna rekvisit riskerar regeln att förlora sin legitimitet. Skillnaden mellan en å ena sidan klart definierad skatteregel, tolkad och tillämpad efter lagens ordalydelse, å andra sidan en öppen generell regel mot skatteflykt, vilken medger stort tolkningsutrymme genom att hänvisa till värdeöppna föreställningar om lagstiftningens syfte och mål, kan följaktligen ge fog för kritik i det fall skatteanspråket vidgas genom domstolars och/eller myndigheters administrativa praxis. På samma sätt kan en av domstol utarbetad tolkningsdoktrin kritiseras för att vara mer rättsbildanden än rättstillämpande, vilket innebär ett övertramp i förhållande till lagstiftaren.[438]

Vid sidan av frågan om *legitimitet* kan en åtgärd mot skatteflykt även ifrågasättas utifrån dess möjlighet att upprätthålla en formell *likabehandling*.[439] Oavsett ifall en åtgärd mot skatteflykt är utvecklad i domstolspraxis eller utgör en specifik, riktad eller generell skatteflyktsregel måste nämnda åtgärder medföra någon form av likabehandling i det att den tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt. Som en följd av att det enbart är en handfull av skattskyldiga som i regel granskas varje år, varav en än mindre grupp personers transaktioner faktiskt ifrågasätts, riskerar en åtgärd mot

[436] Just frågan om generella skatteflyktsreglers legitimitet och förhållande till konstitutionella frågor såsom maktdelning är ett återkommande tema i Evans, C., Freedman, J. & Krever, R., *The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam, 2011.

[437] Se Filipczyk (2017) s. 74, som hänför denna rätt till historiska argument såsom ”no taxation without representation”, en föresats vars ursprung har tillskrivits de politiska slagord som framfördes i samband med den amerikanska revolutionen – se Dorfman, G., *Legal Case: Not Taxation without Representation versus Taxation No Tyrrany* – Houston Law Review vol. 44 2008 s. 1377 ff.

[438] Jfr t.ex. de invändningar som framfördes mot de åtgärder som utarbetats i federal domstol i USA genom ”anti-abuse doctrines” innan nämnda åtgärder delvis kodifierades – se Cunningham, N. B. & Repetti, J. R., *Textualism and Tax Shelters* – Virginia Tax Review vol. 24 2004 s. 20 ff., Jellum, L. D., *Codifying and Miscodifying Judicial Anti-Abuse Tax Doctrines* – Virginia Tax Review vol. 33 2014 s. 589 f. och Choi, J. H., *The Substantive Canons of Tax Law* – Stanford Law Review vol. 72 2020 s. 197 ff.

[439] Se Krever, R., *General Report* i General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, M. m.fl. (red.), Amsterdam, 2016 s. 2.

skatteflykt att enbart träffa en bråkdel av de transaktioner som den är avsedd att motverka.[440]

Oaktat kritiken av olika åtgärders bristande *legitimitet* och *likabehandling* ifrågasätts åtgärder mot skatteflykt oftast utifrån dess negativa inverkan på den enskildes *rättssäkerhet* och *förutsebarhet*. Värdet av förutsebarhet utgör en av skatterättens centrala kanon, där utkrävandet av skatt måste ske genom enkla, begripliga och förutsebara regler för att kunna rättfärdiga de offentligrättsliga ingrepp som sker i den enskildes ekonomi.[441] Genom införandet av t.ex. en generell regel mot skatteflykt äventyras nämnda förutsebarhet, som genom sin generella tillämpning kan underkänna de skatterättsliga effekter som följer av andra regler.

Dessa argument står emellertid inte oemotsagda men inbegriper i regel någon form av etiska överväganden.[442] Ett argument som ofta framförs för införandet av t.ex. en generell skatteflyktsregel är vikten av att upprätthålla en likabehandling i förhållande till det regelefterlevande kollektiv av skattskyldiga som inte utnyttjar den regleringstekniska begränsning som följer av skattelagstiftningen.[443] Nämnda argument kan även utgå från antagandet om att den enskilde mycket väl vet att den företagna optimeringsstrategin uppehåller sig i ett gränsområde och att den inskränkta förutsebarhet som följer av en generell regel mot skatteflykt därför är överdriven.[444] Gemensamt för denna typ av argumentation är att den vilar på ett outtalat moraliskt antagande, att en viss form av skatteplanering utgör ett oönskat agerande i det att den utmanar eller står i strid med ”the spirit of the law”, vilket kan rättfärdiga ett inskränkande av t.ex. den enskildes förutsebarhet.[445]

---

[440] Se Krever (2016) s. 2.

[441] Se Filipczyk (2017) s. 75, som härleder denna föreställning tillbaks till Smith, A., *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Chicago, [1776] 1976, bok V, kapitel II, del II där Smith framhåller att ”[t]he tax which each individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary”.

[442] Se Christians (2014) s. 39 ff.

[443] Se Filipczyk (2017) s. 78.

[444] Se Avi-Yonah, R., *Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility* – University of Michigan Law School, Law & Economics Workin Papers no. 102 2014 s. 21 f.

[445] Enligt Filipczyk bör argumenten för och rättfärdigandet av olika åtgärder mot skatteflykt emellertid inte vila på moraliska överväganden utan i stället ses som ett uttryck för lagens inneboende rationalitet, vilket hon utförligt argumenterar för i Filipczyk (2017) s. 82 och 362 ff. Denna ståndpunkt vilar i sin tur på föreställningen om tolkning som en aktivitet där rättstillämparen, i avvägningen mellan lagstiftningens ordalydelse och dess underliggande intentioner, söker efter och rekonstruerar lagstiftningens rationella mening. Enligt Filipczyk utgör skatteflykt ett medvetet missförstånd av lagstiftningens sammanhang i det att den enskilde bortser från lagstiftningens och dess underliggande rationalitet: *”[t]ax avoidance defeats [the] rationality of law. A tax avoider pretends not to understand the rational lawmaker: he limits his interpretative activities to finding the semantic content of an isolated tax provision ignoring its pragmatic content. He does not strive to reach an interpretative result which would be universalisable. Quite the contrary, the way he construes a legal text, if universalised (adopted by everyone), would make law dysfunctional or non-existent”*.

En annan form av argumentation mot skatteflykt som även den uppehåller sig kring etiska överväganden är de initiativ som förespråkar att företag ska avstå från aggressiv skatteplanering och betala sin ”fair share of taxes”.[446] Under senare år har även frågan om ansvarsfullt företagande, *Corporate Social Responsibility*, aktualiserats som ett sätt att motverka skatteflykt och bidra till en hållbar samhällsutveckling.[447] Även om nämnda initiativ rättfärdigar olika åtgärder mot skatteflykt utifrån ett delvis annat perspektiv ger de uttryck för viktiga överväganden som likväl har en inverkan på dels hur skatteflykt motverkas, dels hur införandet av olika åtgärder mot skatteflykt kan motiveras.

3.2.3 EN FRÅGA OM RÄTTSLIGT SAMMANHANG

Av redogörelsen ovan framträder ett antal centrala frågeställningar som knyter an till teman såsom den enskildes rätt till att skatteplanera, synen på rättsstatsprincipen, frågor om etik och moral etc. Även om nämnda teman återkommer i flera länder vilar de avvägningar som resulterar i olika åtgärder mot skatteflykt på det rättsliga sammanhang där de tillkommer och verkar.[448] Som en följd av dessa avvägningar har olika länder även utvecklat olika typer av åtgärder mot skatteflykt – från i domstol utarbetade tolkningsdoktriner till generella regler mot skatteflykt, vilket närmare presenteras i det följande.

3.3 TOLKNINGSDOKTRINER MOT SKATTEFLYKT

3.3.1 I MÖTET MELLAN OLIKA RÄTTSTRADITIONER

Utan att överdriva olika rättstraditioners betydelse för hur enskilda stater motverkar skatteflykt i dag kan man skönja vissa gemensamma drag i de åtgärder som

---

[446] Nämnda initiativ har tagits av såväl ideella föreningar som EU och OECD och har följaktligen olika mål och syften. Ett sätt att argumentera för att företag ska betala sin ”fair share of taxes” baserar sig på skatteförmågeprinciper, där det anses orimligt att multinationella företag med stor omsättning betalar mindre effektiv skatt än t.ex. inhemska småföretag. En annan argumentationslinje målar upp internationella aktörer som ”free riders” i det att de utnyttjar offentlig service, infrastruktur etc. utan att bidra till de samhällen där de verkar – se bl.a. Stevens, S. A., *The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share* – Intertax vol. 42 Issue 11 2014 s. 702 och Hemels, S., *Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?* i Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Brokelind, C. (red.), Amsterdam, 2014.

[447] Se Avi-Yonah (2014) s. 1, Gribnau, H., *Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone* – Social & Legal Studies 2015 vol. 24(2) 2015 s. 225, Hilling, A. & Ostas, D. T., *Corporate Taxation and Social Responsibility*, Stockholm, 2017, Moon, J. & Steen, V., *Tax Avoidance and Corporate Irresponsibility - CSR as Problem or Solution?* i Fair Taxation and Corporate Social Responsibility, Egholm Elgaard, K. K. m.fl. (red.), Köpenhamn, 2019 s. 19 ff. och Koerver Schmidt, P. & Buhmann, K., *Taxation, General Anti-Avoidance Rules and Corporate Social Responsibility* i Fair Taxation and Corporate Social Responsibility, Egholm Elgaard, K. K. m.fl. (red.), Köpenhamn, 2019 s. 227 ff.

[448] Hur nämnda teman berörs i respektive jämförelseland presenteras i kapitel 5 respektive 6.

introducerats i olika delar av världen. En förklaringsmodell som, i likhet med den funktionsorienterade komparativa förgreningen i civilrätten, fått erkännande i den skatterättsliga litteraturens diskussion om olika åtgärder mot skatteflykt är uppdelningen mellan *common law*-länder respektive *civil law*-länder.[449] I likhet med den utveckling som skett inom civilrätten har frågan om skatteflykt nära kopplingar till alltifrån missbruk av rättigheter till hanteringen av simulerade rättshandlingar, vilka går igen i de åtgärder mot skatteflykt som utarbetats i domstol.

Den stora skiljelinjen mellan de tolkningsdoktriner mot skatteflykt som utvecklats i länder som inordnas i common law- respektive civil law-traditionen har tillskrivits den fundamentala frågan om hur ländernas rättssystem historiskt har utvecklats.[450] Medan civil law-länder, präglade av ambitionen att kodifiera rätten, måste hantera de inneboende konflikter och tillämpningssvårigheter som följer av en större lagreform påverkas *common law*-länders systematiskt utbyggda rättssystem inte på samma sätt. Möjligheten att motverka de oegentligheter och inneboende konflikter som den enskilde eventuellt missbrukar vid utnyttjandet av dennes rättigheter har historiskt sett fått större gehör i *civil law*-länder än *common law*-länder, där ett missbruk av en rättighet framstår som ett främmande och motsägelsefullt inslag i rättsordningen.[451] Även om skatterätten, till skillnad från civilrätten, är reglerad i lagstiftning inom såväl *common law*-länder som *civil law*-länder har de åtgärder mot skatteflykt som utvecklats i domstol likväl ett nära samband med de åtgärder som utvecklats på civilrättens område.[452] I det följande ges en, *i breda penseldrag*, översiktlig redogörelse för nämnda utveckling i syfte att orientera de drag som återkommer i de generella skatteflyktsregler som presenterats i delavsnitt 3.4.3.

3.3.2 Att missbruka sin rätt – kort om abus de droit, fraude à la loi och fraus legis

Inom den kontinentala *civil law*-traditionen har möjligheten att underkänna en persons rätt att företa vissa rättshandlingar utvecklats parallellt i ett flertal europeiska jurisdiktioners domstolar.[453] Även om nämnda tolkningsdoktriner tar sig olika uttryck

---

[449] Se Ward, D. A. m.fl., *The Business Purpose Test and Abuse of Rights* – British Tax Review 1985 s. 68 ff., Zimmer, F., *General Report* i Cahiers de droit fiscal international: LXXXVIIa - Form and Substance in Tax Law, Haag, 2002 s. 21 ff., Avi-Yonah, R. S., Sartori, N. & Marian, O., *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford, 2011 s. 101 ff. Freedman, J., *Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance* – Asia-Pacific Tax Bulletin 2014 s. 168

[450] Se Ward m.fl. (1985) s. 68 ff

[451] Se Ward, D. A. & Cullity, M. C., *Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes* – Canadian Tax Journal vol. 29 1981 s. 451 ff.

[452] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 53 f. och 129 ff.

[453] Se Ward m.fl. (1985) s. 70.

vilar de ytterst på den civilrättsliga principen om att en persons möjlighet att utöva sina rättigheter inte får medföra en avsiktlig skada mot någon annan.[454] I takt med att nämnda princip även fått fäste inom skatterätten har den i vissa länder omformulerats, varvid en persons missbruk av sina rättigheter även kan utgöra en form av kringgående av lagstiftning och/eller ett agerande i strid med lagstiftningen *fraude à la loi*.

Även om ursprunget till tolkningsdoktrinen rörande *abus de droit* (sv. principen om rättsmissbruk/rättsmissbruksprincipen) av vissa författare har härletts till den romerska rätten föreligger det en konsensus om att den moderna tillämpningen av nämnda princip först kom till uttryck i den franska appellationsdomstolens i Colmar dom från år 1855.[455] Nämnda avgöranden avsåg en grannfejd som uppstått som en följd av att svaranden låtit uppföra en falsk skorsten i syfte att avsiktligt blockera ljusinsläppet till den målsägandens intilliggande våning.[456] Enligt Code Civils dåvarande art. 552 var en fastighetsägare berättigad, bortsett från ett par icke-tillämpliga undantag, att plantera eller uppföra vad han ville på sin tomt i egenskap av fastighetsägare.[457] Nämnda rätt kunde, enligt appellationsdomstolen, emellertid inskränkas i det fall svaranden missbrukat sina rättigheter genom att i illvilja uppföra skorstenen utan att ha något berättigat skäl därtill.[458] Appellationsdomstolens resonemang skulle även gå igen i följande rättstvister rörande vattenrättigheter,[459] uppförandet av byggnadsställningar m.fl.,[460] varefter tolkningsdoktrinen rörande *abus de droit* snart vann erkännande inom en rad olika rättsområden såsom arbetsrätt,[461] förvaltningsrätt,[462] associationsrätt etc.[463] I takt med tolkningsdoktrinens framväxt och erkännande i fransk rätt skulle möjligheten att avfärda vissa former av ageranden som missbruk även återkomma i

---

[454] Se Ward m.fl. (1985) s. 70 ff

[455] Se Gutteridge, H. C., *Abuse of Rights* – Cambridge Law Journal vol. 5 1933 s. 32 f., Ward m.fl. (1985) s. 70 ff., med vidare hänvisning till Dalloz Périodique, 1856. 2. 9. Se även Fritz (2020) s. 25 ff. som menar att den utveckling som skett på det direkta beskattningsområdet i EU-domstolens avgöranden rörande en missbruksprincip kan härledas ända tillbaks till den romerska rätten civilrättsliga regleringar.

[456] Se Gutteridge (1933) s. 32 f. med vidare hänvisning till Dalloz Périodique, 1856. 2. 9

[457] Se Gutteridge (1933) s. 32 f. med vidare hänvisning till *Dalloz Périodique*, 1856. 2. 9

[458] Se Gutteridge (1933) s. 32 f. med vidare hänvisning till *Dalloz Périodique*, 1856. 2. 9

[459] Se Gutteridge (1933) s. 33 med vidare hänvisning till *Dalloz Périodique*, 1856. 2. 199.

[460] Se Gutteridge (1933) s. 33 f. med vidare hänvisning till Trib. Civ. Compidgne, *Dalloz Périodique*, 1913. 2. 177; Amiens et Req. *Dalloz Périodique*, 1917. 1. 79.

[461] Se Ward m.fl. (1985) s. 71 med vidare hänvisning till *Dalloz Périodique*, 1908. 2. 73

[462] Se Ward m.fl. (1985) s. 71 med vidare hänvisning till Conseil d'Etat, 11 décembre 1970*, Crédit Foncier de France,* Rev.dr.pub., 1971, s. 1224

[463] Se Ward m.fl. (1985) s. 71 med vidare hänvisning till *Piquard*, Cour de Cassation, 18 avril 1961, Recueil Dalloz, 1961, 56, *Fruehauf*, Cour d'appel de Paris, 22 mai 1965, D.1968, p.147; J. Borel, Cour d'appel de Paris, 15 mars 1968, J.C.P. 1969 II, 15814 och *Cassegrain*, Cour d'appel de Rennes, 23 février 1968, J.C.P. 1969 II, 16122 med motsatt utfall i Cour de Cassation, 21 janvier 1970, J.C.P. 1970 II, 16541.

andra länder.[464] I Belgien utvecklades motsvarande tolkningsdoktrin genom skadeståndsrätten, där möjligheten att invända mot en persons utövande av sina rättigheter utgick från en form av aktsamhetsnorm, där bedömningen var huruvida den svarande agerat i stil med hur en människa i regel förväntas agera.[465] I såväl Schweiz som i Tyskland etablerades egna varianter av principen i domstol för att sedermera införlivas i ländernas respektive civilrättsliga kodifikationer och i Nederländerna utvecklades en egen form av principen genom *frau legis*-doktrinen.[466]

Även om frågan om missbruk även gjorde sig gällande inom skatterätten var det långtifrån en självklarhet att överföra den inom civilrätten utvecklade principen till beskattningsområdet.[467] Att tillämpa en princip som avsåg att reglera avvägningen mellan olika personers rättigheter i ett jämbördigt horisontellt förhållande kunde enligt dess kritiker inte överföras till den vertikala relation som förelåg mellan stat och individ.[468] Efterhand som utvecklingen av mer sofistikerade former av skatteundandraganden utmanade länders skattesystem skulle frågan om missbruk emellertid få större utrymme. Genom att identifiera nämnda former av undandraganden som en annan form av missbruk, *fraud à la loi* eller *fraus legis*, där den enskilde använde en rättslig figur eller intog en rättslig position i syfte att undvika eller kringgå en skyldighet eller förpliktelse.[469] Frågan var härigenom nära förknippad med den civilrättsliga bedömningen av simulerade och/eller dissimilerad rättshandlingar, vilket även utgjorde en central avvägning i t.ex. den Nederländska *fraus legis*-doktrinen.[470] Efterhand som skatteflyktsproblematiken gjorde intåg på den politiska dagordningen skulle även ett antal lagstiftningsinitiativ följa efter, vilka tog intryck och/eller vilade på de tolkningsdoktriner som utarbetats i domstol.[471]

---

[464] Se Ward m.fl. (1985) s. 71.

[465] Se Ward m.fl. (1985) s. 71 med vidare hänvisning till Cour de Cassation 11 novembre 1909, Pas., 1909 1, 435.

[466] Se Ward m.fl. (1985) s. 71 ff.

[467] Se Ward m.fl. (1985) s. 84 ff.

[468] Jfr Ward m.fl. (1985) s. 71 ff.

[469] Se Ward m.fl. (1985) s. 68 fotnot 1 för en diskussion om de olika tolkningsdoktrinerna men även Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 161 f. där författarna framhåller Frankrikes bestämmelse som ett exempel på en kombination, där *abus de droit* kombineras med *fraud à la loi* genom att det senare utgör ett prövningsmomenten i bestämmelsen om *abus de droit*.

[470] Se Ward m.fl. (1985) s. 95 och Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 167 f.

[471] Se t.ex. den franska bestämmelsen i Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 167 f.

3.3.3 I DISKREPANSEN MELLAN JURIDISK FORM OCH EKONOMISK SUBSTANS – SUBSTANCE OVER FORM, THE BUSINESS PURPOSE TEST M.FL.

I kontrast till den kontinentala rättstraditionen har föreställningen om missbruk av rättigheter traditionellt sett varit främmande de länder som utgör en del av common law traditionen.[472] I rättssystem där rättigheter och skyldigheter utvecklas i en avvägning mellan varandra genom domstolspraxis är tanken om att missbruka en tidigare erkänd rättighet direkt motsägelsefull:

> *"To a common law layer there may be a temptation to dismiss the doctrine* [d.v.s. *abus de droit*] *as involving some obvious confusion of thought. How can it be meaningful to say that an act that abuses a legal right is unlawful? Either one has a right to do an act or one does not, and to speak of an act that is an unlawful exercise of a legal right to do the act seems to be self-contradictory nonsense."*[473]

Rätten att strategiskt planera sina förehavanden har därför haft en stark ställning i common law länder såsom England, Kanada, Australien etc., där "an act that is legal in itself will not be made illegal because the motive of the act may be bad".[474]

Att motverka skatteflykt i ett rättssystem som vilar på *common law* har i regel tagit sikte på den inneboende diskrepans som kan föreligga mellan en rättshandlings juridiska form och dess ekonomiska substans.[475] I de olika *substance over form-*, *step transaction-*, *business purpose-*, *sham transaction-* och *economic substance*-test som utvecklats sker ingen bedömning om huruvida transaktionen står i strid med lagstiftningens syfte eller utgör en form av missbruk.[476] I stället motverkas den regleringstekniska begränsning som föreligger i skattesystemet genom att t.ex. möjliggöra en tolkning av de rättsliga positioner och former som kommer till uttryck i den enskildes agerande i ljuset av transaktionens ekonomiska substans.[477] I det fall det föreligger en diskrepans mellan ett förfarandes form och dess ekonomiska innehåll,

---

[472] Se Gutteridge (1933) s. 30., Ward & Cullity (1981) s. 452 f. Ward m.fl. (1985) s. 70 ff.

[473] Se Ward & Cullity (1981) s. 453.

[474] Se Ward m.fl. (1985) s. 77 med vidare hänvisning till det engelska avgörandet i *Sorrell v. Smith*, [1925] A.C. 700 (H.L.). Nämnvärt i sammanhanget är att Australien och Kanada, i kontrast till England, införde generella regler mot skatteflykt relativt tidigt, vilket tillskrivits de båda *common law*-ländernas restriktiva tolkningstradition – se Turley m.fl. (2017) s. 553.

[475] Se Ward m.fl. (1985) s. 100 ff. och Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 138 ff.

[476] Se Ward m.fl. (1985) s. 100 ff., Jellum (2014) s. 592 ff. men även Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 138 ff., som framhåller att en närmare gränsdragning mellan nämnda tolkningsdoktriner i USA är svår att fastställa.

[477] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 140 ff.

möjliggör t.ex. en *substance over form*-doktrin att dispositionen underkänns och/eller omkarakteriseras. [478]

Genom dessa breda penseldrag kan flera nyanser emellertid skönjas. Medan t.ex. engelska domstolar haft en restriktiv syn på att underkänna ett förfarande även på denna grund har nämnda tolkningsdoktriner fått större genomslag i USA.[479] Beroende på domstolarnas agerande har även olika generella och riktade skatteflyktsregler införts, som även dem gett uttryck för lokala avvägningar i förhållande till domstolarnas tidigare utarbetade praxis.[480] Gemensamt för dessa är emellertid att de angriper skatteflyktsproblematiken från en annan vinkel än de regler som vilar på föreställningen om missbruk.

3.3.4 Två ytterligheter eller två sidor av samma mynt?

Oaktat de skilda angreppssätt som respektive rättstradition ger uttryck för har nämnda åtgärder, om än i varierande grad, utarbetats för att motverka den skatteflykt som följer av olika regleringstekniska begränsningar i de inhemska skattesystemen. De kan därför ses som två sidor av samma mynt. Medan *civil law*-länder tenderar att underkänna förfaranden som missbruk riktar *common law*-länder in sig på den diskrepans som föreligger mellan ett förfarandes form respektive substans, ifrågasätter förfarandets affärsmässighet etc. Även om det föreligger vissa likheter och motsvarigheter som överskrider den tämligen grovhuggna uppdelningen som skett i litteraturen är de skillnader som kommer till uttryck likväl ett tecken på hur ett lands rättsliga sammanhang inverkar på de åtgärder mot skatteflykt som kommer till uttryck i olika länder.

Gemensamt för de tolkningsdoktriner som i litteraturen har härletts till de olika rättstraditionerna är att de i vissa fall mynnat ut i generella skatteflyktsregler och i andra fall samverkat med specifika och riktade skatteflyktsregler. I syfte att identifiera den funktion nämnda regler har följer en presentation av gemensamma kännetecken och drag som identifierats i litteraturen kring nämnda regelverk.

3.4 Regler mot skatteflykt

3.4.1 I avvägningen mellan olika åtgärder

I det samspel som sker mellan lagstiftare och rättstillämpare för att ”täppa till de luckor” som uppstår i lagstiftningen återfinns en handfull av åtgärder som lagstiftaren kan införa för att motverka skatteflykt. I litteraturen har de olika strategier som länder använt

[478] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 146 f.

[479] Jfr Ward m.fl. (1985) s. 100 ff. och Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 138 ff.

[480] Se Jellum (2014) s. 616 ff., som såväl redogör för den historiska utvecklingen som utvärderar den kodifiering som skett i den federala skatterätten i USA.

tillskrivits de konstitutionella ramar, tolkningstraditioner etc. som kommer till uttryck i respektive land.[481] I länder där t.ex. domstolarna uppvisar en mer restriktiv, i bemärkelse mer till ordalydelsen bunden, tolkningsstil har lagstiftaren i regel infört en generell regel mot skatteflykt för att öka domstolarnas prövningsbefogenheter, medan länder med en mer subjektiv eller teleologisk, i bemärkelsens syftesorienterad, tolkningsstil inte gjort det.[482]

Införandet av olika regler mot skatteflykt vittnar samtidigt om hur ett skattesystems regelverk är konstruerat.[483] I ett differentierat skattesystem, där regelverket är anpassat efter olika finanspolitiska strävanden, kan olika personer beskattas på olika sätt beroende på hur den aktuella definitionen av skattesubjekt, skatteobjekt och följande skattesats ser ut.[484] För att försäkra sig om att en skattereform träffas av tilltänkt målgrupp måste emellertid den differentiering som sker avgränsas på ett ändamålsenligt sätt.[485] I det fall t.ex. ett företag medges ständigt rullande underskott, varvid förluster

---

[481] Se t.ex. Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 129 ff., Turley m.fl. (2017) s. 552 f., Zimmer (2019) 219 f.

[482] Se Zimmer (2019) 219 f.

[483] Ett sätt att helt motverka skatteflyktsproblematiken hade varit att t.ex. införa *en* definition av skattesubjekt, *en* definition av skatteobjekt och *en* form av skattesats för att beskatta inkomster helt likformigt och enhetligt oaktat av vem, hur eller var en person har intjänat inkomsten. Genom ett sådant system hade de regleringstekniska begränsningar som följer av ett differentierat skattesystem motverkats och skatteflyktsproblematiken eliminerats, eftersom den differentiering som tidigare skett inte kan utnyttjas i det ett helt likformigt och enhetligt skattesystem. Samtidigt hade den differentiering som i dag sker i ett modernt skattesystem (och som återspeglar olika interventionistiska syften, politiska mål och ekonomiska prioritering) gått förlorat, vilket effektivt underminerat möjligheten att bedriva viss form av finanspolitik.

[484] Jfr Prebble & Prebble (2010) s. 25.

[485] Svårigheterna med att upprätthålla en ändamålsenlig avgränsning utan att regelverket utnyttjas på ett otillbörligt sätt har av Ginsburg liknats vid Moses stav i Ginsburg, M. D., *Making Tax Law through the Judicial Process* – American Bar Association Journal vol. 70 1984 s. 76, där staven (läs: det utarbetade regelverket eller i Ginsburgs exempel – ett illa utarbetat prejudikat) först utgjort ett redskap för att driva in skatt, för att sedermera förvandlas till en orm i händerna på den skattskyldige: *"[r]eliable maxims do not abound in the tax field, but there are a few. One relates to Moses' rod. It reminds us that every stick crafted to beat on the head of a taxpayer will metamorphose sooner or later into a large green snake and bite the commissioner on the hind part"*. Huruvida denna gröna orm utgjorde en smaragdboa (*C. caninus*) eller en annan form av reptil förtäljer varken Ginsburgs liknelse från 2 Mos 7:1-13 eller de arbeten som utmynnat ur det gamla testamentets exegetik (även om en kopparorm senare förekommer i 4 Mos 21:4-9). För andra hermeneutiska, om än inom rättsvetenskapen orienterade, studier av ormar i allmänhet och boaormar i synnerhet (dock inte i metamorfiska stadier) se Westberg, P., *Domstols officialprövning: en civilprocessuell studie i anslutning till RB 17:3 p 1*, Lund, 1988 s. 442 fotnot 262, Malmberg, L.-G., *Rätt till luftfart: studier över gränsdragningsfrågor i Luftfartslagen 7 kap. 1 §*, Lund, 1990 s. 16 fotnot 13, Samuelsson, P., *Information och ansvar: om börsbolagens ansvar för bristfällig informationsgivning på aktiemarknaden*, Göteborg s. 146 fotnot 24, Svensäter, L., *Anställning och upphovsrätt: om det enskilda anställningsförhållandets reglering och dess grunder samt om konsekvenserna av att framställda resultat omfattas av 1 § upphovsrättslagen*, Göteborg, 1991 s. 105 fotnot 214, Quitzow, C. M., *Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen: en studie av gränsdragningen mellan gemenskapsangelägenheter och nationella angelägenheter*, Göteborg, 1995 s. 269

från föregående år kan kvittas mot framtida vinster, tillkommer oftast någon form av begränsning i syfte att motverka att underskottsföretag köps och säljs för att framtida förvärvare ska kunna kvitta sina överskott mot det förvärvade företagets underskott. Det ursprungliga syftet med regeln – att ett företag ska kunna resultatutjämna mellan beskattningsåren – kompliceras härigenom, vilket medför en mer teknisk definition av regelverket än vad det ursprungliga syftet krävde.[486]

I avvägningen mellan ett lands konstitutionella ramar, domstolars tolkningstradition, skattesystemets konstruktion etc. har olika strategier mot skatteflykt följaktligen utvecklats. Medan vissa länder väljer att försöka förekomma de brister som eventuellt följer av lagstiftningen genom att i så stor utsträckning som möjligt reglera en skattesituation rent tekniskt (med en ökad komplexitet som följd) väljer andra att införa generella regler mot skatteflykt (med en minskad förutsebarhet för den enskilde som följd).[487] Bortom nämnda ytterligheter föreligger i regel en avvägning och kombination mellan olika åtgärder, vilka sträcker sig från sedvanliga lagstiftningsingripanden, införandet av specifika och riktade skatteflyktsregler men även generella regler mot skatteflykt. I det följande presenteras de kännetecken som identifierats i litteraturen för att belysa de olika strategier som kan antas för att motverka skatteflykt.

---

fotnot 180, Örnemark Hansen, H., *Bidragsbedrägeri*, Stockholm, 1995 s. 174 fotnot 8, Olsson, K., *Näringsdrivande stiftelser: en rättslig studie över ändamål, förmögenhet och förvaltning*, Stockholm, 1996 s. 321 fotnot 83, Moëll (1996) s. 90 fotnot 15, Nilsson, A., *Att byta ut skadliga kemikalier: substitutionsprincipen - en miljörättslig analys*, Göteborg, 1997 s. 149 fotnot 48, Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Göteborg, 1998 s. 65 fotnot 10, Ryrstedt, E., *Bodelning och bostad: ekonomisk självständighet eller gemenskap*, Lund, 1998 s. 219 fotnot 658, Tjernberg (1999) s. 133 fotnot 101, Dahlman, C., *Konkurrerande culpakriterier*, Lund, 2000 s. 44 fotnot 2, Ebervall, L., *Försvararens roll: ideologier och gällande rätt*, Stockholm, 2002 s. 129 fotnot 13, Westregård, A., *Integritetsfrågor i arbetslivet*, Lund, 2002 s. 252 fotnot 679, Wong, C., *Criminal Act, Criminal Jurisdiction and Criminal Justice*, Kraków, 2004 s. 153 fotnot 23, Lindskoug, P., *Domsrätt och lagval vid elektronisk handel*, Lund, 2004 s. 78, Maunsbach, U., *Svensk domstols behörighet vid gränsöverskridande varumärkestvister: särskilt om Internetrelaterade intrång*, Lund, 2005 s. 57 fotnot 173, Wenander, H., *Erkännande av utländska förvaltningsbeslut*, Lund, 2010 s. 187 fotnot 308 m.fl.

[486] Exemplet är taget från Prebble & Prebble (2010) s. 25.

[487] Jfr Freedman, J., *Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle* – British Tax Review 2004 s. 353, som argumenterar för införandet av en generell åtgärd mot skatteflykt utifrån den amerikanska problemformuleringen *hyperlexis*, vilket är ett uttryck för den ökade komplexitet som följer av att motverka problemen med en detaljerad lagstiftning genom att införa en än mer detaljerad lagstiftning – se Manning, B., *Hyperlexis: Our National Disease* – Northwestern University Law Review vol. 71 767-782 1977 s. 767 ff.

3.4.2 SPECIFIKA OCH RIKTADE REGLER MOT SKATTEFLYKT

En vän av ordning kan argumentera för att alla skatteregler på ett eller annat sätt är konstruerade för att undvika eller motverka skatteundandragande. [488] Till skillnad från regler som t.ex. ger uttryck för snäva definitioner eller begränsade avdragsmöjligheter, vilka kan motiveras av fler skäl än att enbart motverka skatteundandragande, innebär dock de specifika reglerna mot skatteflykt en förskjutning av perspektiv.[489] Genom att identifiera förfaranden som i ett antal begränsade situationer möjliggör skatteundandraganden är de specifika reglerna mot skatteflykt ett direkt eller indirekt uttryck för att de aktuella förfarandena ingåtts i syfte att otillbörligt uppnå en skatteförmån.[490] På så sätt erkänner, snarare än underkänner, specifika och riktade skatteflyktsregler vissa förfaranden som skatteflyktstransaktioner genom att etablera skiljelinjer mellan vad som utgör skatteplanering respektive skatteflykt.

Ett exempel på en form av vanligt förekommande specifik skatteflyktsregel är den som introducerats mot underkapitalisering. Genom att definiera vissa gränsöverskridande låneförbindelser mellan företag i intressegemenskap såsom skatteflykt särskiljer regeln på en tillåten inkomstförflyttning och en otillåten underkapitalisering. Regeln tar vanligtvis sikte på ett dotterbolags soliditet och utgår från förhållandet mellan bolagets egna kapital och skulder mot bakgrund av ett koncerninternt lån med moderbolaget. I de fall skulderna t.ex. är fyra gånger större än det egna kapitalet (d.v.s. en kvot motsvarande 4:1) definieras dotterbolaget som underkapitaliserat, vilket medför att de i regel avdragsberättigade ränteutbetalningar som sker från dotterbolaget till moderbolaget skattemässigt kommer behandlas som icke-avdragsgill utdelning till den del det överstiger den fastställda kvoten (d.v.s. 4:1). Följaktligen underkänner regeln inte den enskildes möjlighet att genomföra en inkomstförflyttning helt, utan erkänner enbart en del av transaktionen som tillåten skatteplanering.[491] På så sätt kan de specifika reglerna mot skatteflykt, i förhållande till de generella, snävare definiera vad som utgör skatteflykt.

Även om de specifika reglerna mot skatteflykt har ett mer avgränsat tillämpningsområde än de generella bidrar de till skattesystemets komplexitet.[492] Detta kompliceras i vissa länder av att de specifika skatteflyktsregler medges en bredare tillämpning. Dessa s.k. riktade skatteflyktsregler är formulerade genom generellt

---

[488] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 170.

[489] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 170.

[490] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 170.

[491] Se Krever (2016) s. 13.

[492] Jfr Evans, C., *The Battle Continues: Recent Australian Experience with Statutory Avoidance and Disclosure Rules* i Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Freedman, J. (red.), Oxford, 2008 s. 42 som utifrån australiensiska erfarenheter kritiserar specifika skatteflyktsregler för att bidra till skattesystemets komplexitet. För ett motsvarande, brittiskt, perspektiv se Pickup (2008) s. 11.

uppställda rekvisit och kan närmast avgränsas mot generella regler mot skatteflykt i att de endast är tillämpliga på ett visst område eller i en viss situation.[493] Som en följd har dessa regler, i de länder som har implementerat specifika, riktade och generella regler mot skatteflykt, även medfört en risk för överlappning. Vid dessa tillfällen uppstår frågan om den aktuella skatteflyktsregeln 1) utgör *lex specialis* och 2) hindrar en eventuell tillämpning av en generell skatteflyktsregel i de fall den specifika inte är tillämplig.

Vid en internationell utblick framträder en märkbar skillnad mellan olika länders inställning till specifika åtgärder mot skatteflykt. Enlig Thuronyi, Brooks och Kolozs är detta ytterst ett uttryck för olika rättskulturer.[494] Medan *common law*-länder i högre utsträckning förlitat sig på specifika regler mot skatteflykt har *civil law*-länder introducerat såväl specifika som generella skatteflyktsregler. Enligt Thuronyi, Brooks och Kolozs handlar det om olika lagstiftningstraditioner, där *common law*-länder såsom Australien, Kanada, Storbritannien och USA historiskt sett infört flera, ofta regeltekniskt komplicerade, specifika regler mot skatteflykt, medan *civil law*-länder såsom Tyskland och Frankrike föredragit regleringstekniskt enkla, om än svårförutsebara, generella skatteflyktsregler. [495] Även om nämnda indelning i dag, med anledning av den harmonisering som skett kring åtgärder mot skatteflykt inom G20, OECD och EU, delvis är inaktuell är nämnda indelning ett uttryck för hur liknande utmaningar kan leda till olika regleringstekniska lösningar. I det följande presenteras de åtgärder som den här framställningen har för avsikt att närmare avhandla – generella skatteflyktsregler.

3.4.3 GENERELLA REGLER MOT SKATTEFLYKT

3.4.3.1 Gemensamma kännetecken och funktion

I kontrast till de specifika skatteflyktsreglernas avgränsade tillämpningsområden syftar en generell regel mot skatteflykt till att vara generellt tillämpar. I stället för att på förhand erkänna vissa definierade transaktioner som skatteflykt uppställer en generell skatteflyktsregel kriterier som gemensamt kan föranleda en omkarakterisering eller ett underkännande i det enskilda fallet. Regelns breda tillämpningsområde har

[493] Jfr t.ex. de brittiska *targeted anti-avoidance rules*, vilka medger en generell tillämpning inom ett avgränsat regleringsområde och som därigenom kompletterar de specifika skatteflyktsreglerna se Freedman (2016) s. 745 ff.

[494] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 174.

[495] Se Thuronyi, Brooks & Kolozs (2016) s. 174.

regleringstekniskt liknats vid en hagelbössa i det att den skjuter brett mot såväl integrerade transaktionskedjor som isolerade affärshändelser. [496]

Genom en generell regel mot skatteflykt möjliggörs en tillämpning av både ”the spirit and the letter of the law”.[497] Behovet för sådana åtgärder har i litteraturen särskilt noterats i länder där domstolarna tolkar lagstiftningen restriktivt och närmast ”retreat into a literalist or textualist approach”.[498] I syfte att fylla igen de eventuella ”luckor” som uppstår i lagstiftningen vid en restriktiv tolkning vidgar en generell skatteflyktsregel prövningen till att t.ex. inbegripa huruvida den aktuella transaktionen står i strid med lagstiftningens syfte.[499] Även om en sådan regel varken avser eller kan läka alla de brister som följer av en mångtydig lagstiftning har generella regler mot skatteflykt beskrivits som rimligt avvägda åtgärder för att upprätthålla skattesystemets syfte och integritet.[500]

Oaktat generella skatteflyktsreglers nationella karaktär och innehåll har ett antal gemensamma drag identifieras i litteraturen för vad som kännetecknar en generell regel

---

[496] En analogi som står i tvärt kontrast till den beskrivning som i samma sammanhang tillskrivits de specifika skatteflyktsreglernas egenskaper som prickskyttegevär. Den något skjutglada liknelsen har tillskrivits Carter kommissionen, som redan i 1966 års kanadensiska skatteutredning redogjorde för ett antal åtgärder mot skatteflykt, se *Royal Commission on Taxation*, under Kenneth Carter, appointed (1962) by PM John Diefenbaker to examine and to recommend improvements to the entire federal taxation system s. 552.

[497] Se Fernandes & Sadiq (2016) s. 174.

[498] Se Cooper (2001) s. 85 ff., Edgar, T., *Building a Better General Anti-Avoidance Rule* – Virginia Tax Review vol. 27 no. 4 2008 s. 877, Cassidy, J., *The Holy Grail - The Search for the Optimal General Anti-Avoidance Rule* – South African Law Journal vol. 126 4 2009 s. 740 ff. Ett representativt exempel på ”a literalist approach” har av vissa författare (se Devereux, Freedman & Vella (2012) s. 11) tillskrivits Lord Cairns motivering i *Partington* v. *Attorney General* (1869) L.R. 4 H.L. 100, 122: ”*If the person sought to be taxed comes within the letter or the law he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise appear to be. In other words, if there be admissible, in any statute, what is called an equitable construction, certainly such a construction is not admissible in a taxing statute, where you can simply adhere to the words of the statute”.*

[499] Generella regler mot skatteflykt har i det här sammanhanget närmast beskrivits som ”anti-formalist strategies”, vilka avser att motverka de former av kringgåenden som restriktiva tolkningar ger upphov till men som, i det fall de tillämpas statiskt, även kan bidra till ökad ”formalism” – se McBarnet, D. & Whelan, C., *The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control* – Modern Law Rreview vol. 54 6 1991 s. 848 ff.

[500] Se Fernandes & Sadiq (2016) s. 174, som menar att nämnda argument särskilt gör sig gällande i länder där den enskilde själv rapporterar och beräknar den effektiva skatten i s.k. *self assessment tax regimes* utan att närmare redogöra för de transaktioner som följer av beskattningsunderlaget. För en förklaring och en närmare utvärdering av fördelarna och nackdelarna med ett *administrative assessment system* (vilket återfinns i t.ex. Danmark, Sverige och Tyskland) och ett *self assessments system* (vilket återfinns i t.ex. Kanada, Australien och USA) i ljuset av ett tiotal länder i subsahariska Afrika, se Okello, A., *Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment* – IMF Working Papers 2014 s. 9 ff.

mot skatteflykt.[501] Gemensamt för dessa bestämmelsers funktion är att de identifierar eller beskriver en aktivitet, en transaktion eller ett förfarande som enligt bestämmelsen medför en oavsiktlig skattekonsekvens, vilken kan nekas den enskilde genom att underkänna, omkarakterisera eller medföra en liknande rättsföljd utifrån en alternativt transaktionsmönster.[502] Nämnda kännetecken kan i vidare ordalag beskrivas som ett prövningsmoment som inbegriper att:

1. *Definiera skatteflykt*
   Ett närmast självklart men centralt kännetecken för en generell regel mot skatteflykt är att den avgränsar andra former av förfaranden mot vad som enligt bestämmelsen konstituerar skatteflykt.[503] Nämnda avgränsning sker i regel från fall till fall genom en närmare prövning av en eller flera transaktion(er) (alternativt en av regeln etablerad transaktionskedja) utifrån t.ex. ett förfarandes juridiska form i ljuset av dess ekonomiska innehåll, vad den enskilde avsåg att uppnå med ett visst förfarande etc.[504] Beroende på hur bestämmelsen är konstruerad mynnar den ut i olika prövningsmoment.[505] I det fall en bestämmelse t.ex. tar sikte på den avsikt som den enskilde har med ett visst förfarande kan den följande prövningen ta sin utgångspunkt i en subjektiv uppsåtsbedömning eller en objektiv prövning av vad som för en utomstående bedömare kan antas ha motiverat förfarandet.[506] Syftet och/eller syftena med transaktionen måste i sin tur viktas mot avsikten att undgå och/eller minimera

[501] Nämnda kännetecken har identifierats i såväl deskriptiva kartläggningar som analyserande generalrapporter – jfr Krever (2016) s. 1 ff., Dourado, A. P., *General Report* i Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Dourado, A. P. (red.). vol. 15, Nederländerna, 2017 s. 3 ff. och Rosenblatt, P. & Tron, M. E., *General Report* i Cahier de Droit Fiscal International CIIIa - Avoidance Measures of General Nature and Scope - GAAR and other Rules, Rosenblatt, P. och Tron, M. E. (red.). vol. 103 A, 2018 s. 5 ff. – men även i normativa studier med en uttalad ambition om att etablera en ”best practice” – se t.ex. Fernandes & Sadiq (2016) s. 203 ff. men även Rosenblatt, P., *General anti-avoidance rules for major developing countries*, Alphen aan den Rijn, 2015 särskilt kapitel 2 och 3.

[502] Se särskilt Cooper, G. S., *The Design and Structure of General Anti-Tax Avoidance Regimes* – International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin vol. 1 2009 s. 27 som på ett förtjänstfullt sätt summerar nämnda kännetecken och funktion: “[i]n order to be a rule rather than a power, a general anti avoidance regime will contain at least three elements: a definition or description of the target activity, a power to annul the tax consequences that would otherwise occur where the definition is invoked, and a power to impose tax as if the taxpayer had undertaken some other transaction”. Jfr även de kännetecken som identifierats i generalrapporterna av Krever (2016) s. 1 ff., Dourado (2017) s. 3 ff. och Rosenblatt & Tron (2018) s. 5 ff.

[503] Se Cooper (2001) s. 98 ff.

[504] Se Dourado (2017) s. 15.

[505] Se Cooper (2001) s. 98 och Rosenblatt & Tron (2018) s. 16 ff.

[506] Se Krever (2016) s. 7 ff. som i sin generalrapport viger särskilt utrymme åt de generella regler mot skatteflykt som tar sikte på den enskildes avsikt med ett förfarande.

sin skatt.[507] På samma sätt måste ett förfarande – i det fall det rör sig om en prövning av en transaktions juridiska form i ljuset av dess ekonomiska innebörd – framstå som konstlat för att kunna definieras som skatteflykt.[508] Vid sidan av nämnda prövningsmoment tillkommer oftast någon form av ursäktande kriterier, varvid förfaranden som t.ex. är kommersiellt motiverade, genuina och/eller icke-konstlade faller utanför bestämmelsens definition av skatteflykt.[509]

2. *Identifiera en oavsiktlig skattefördel/förmån*
   Ett ytterligare kännetecken för en generell regel mot skatteflykt är att den identifierar en oönskad skattemässig effekt.[510] I det fall t.ex. en transaktion genom skattearbitrage, inkomstförflyttningar etc. minskar den effektiva skatten på ett sätt som inte var avsett av lagstiftaren uppställer bestämmelsen i regel ett antal kriterier och/eller exempel på vad som utgör en oavsiktlig skatteförmån.[511] Medan prövningen om vad som utgör en skatteförmån i regel är tätt knuten till hur ett alternativt, mindre förmånligt förfarande skulle se ut,[512] utgår bedömningen om vad som kan anses vara ”oavsiktligt” utifrån lagstiftningens konstruktion och syfte genom att t.ex. stipulera att ett medgivande av förmånen skulle stå i strid med lagstiftningen syfte.[513]

3. *Möjliggöra en omkarakterisering eller ett underkännande*
   Av särskild vikt för en generell regel mot skatteflykt är möjligheten att omkarakterisera eller underkänna ett skatteflyktsförfarande.[514] Genom att omkarakterisera en transaktion utifrån ett alternativt uppställt förfarande där t.ex. inkomster och utgifter allokeras till en annan mottagare nekas den enskilde

[507] Se Krever (2016) s. 7 ff.

[508] Se Menuchin, S. & Brauner, Y., *United States* i General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, M. m.fl. (red.), Amsterdam, 2016 s. 766.

[509] Jfr Cooper (2001) s. 100 f. och Menuchin & Brauner (2016) s. 766.

[510] Jfr Cooper (2001) s. 102 och Rosenblatt & Tron (2018) s. 15 f.

[511] Jfr t.ex. de listade exempel som följer av den australiensiska generalklausulen – se Krever, R. & Mellor, P., *Australia* i General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, M. m.fl. (red.), Amsterdam, 2016 s. 49 f. – med den kanadensiska generalklausulens öppna kriterier – se O’Brien, M., *Canada* i General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, M. m.fl. (red.), Amsterdam, 2016 s. 153 men även Hilling (2016) s. 148 fotnot 30.

[512] Frågan om vad som utgör en skatteförmån är härigenom tätt knuten till det alternativa förfarande som uppställs vid en omkarakterisering se Krever (2016) s. 11 f. och p. 3 nedan.

[513] Se t.ex. den svenska respektive kanadensiska generalklausulen, redogjord för svenskt vidkommande av Olsson, S., *Sweden* i General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, M. m.fl. (red.), Amsterdam, 2016 s. 692 ff. (men även i den här framställningens delavsnitt 5.2.2) samt för kanadensiskt vidkommande O’Brien (2016) s. 151 ff. men även Hilling (2016) s. 147 ff.

[514] Jfr Cooper (2001) s. 103 ff.

den oavsiktliga skatteförmånen som följer av skatteflyktsförfarandet.[515] Svårigheterna med att uppställa alternativa, kontrafaktiska scenarier kan i vissa fall resultera i att bestämmelsen inte tillämpas, eller – i det fall det förefaller uppenbart att förfarandet endast tillkommit i syfte att undgå skatt – tillämpas så att förfarandet underkänns helt.[516] Vilken rättsföljd som följer av en generell skatteflyktsregel är följaktligen av central betydelse för hur bestämmelsen samspelar med såväl skatteavtal som övrig skattelagstiftning.[517]

4. *Reglera skattemyndigheternas befogenhet samt andra förfarandefrågor i relation till den generella regeln mot skatteflykt*
   Vid sidan av de materiella bestämmelser som följer av en generell regel mot skatteflykt är det inte ovanligt att de även kombineras med en närmare reglering av vissa förfarandefrågor i syfte att tillförsäkra den enskilde en förutsebar och rättssäker prövning.[518] Genom att införa eller utöka möjligheten till förhandsbesked kan den enskilde på förhand efterforska de konsekvenser som följer av en generell skatteflyktsregel, samtidigt som den enskildes rättssäkerhet kan stärkas genom att t.ex. villkora regelns tillämpning i det att myndigheterna måste ansöka om tillämpning i en oberoende administrativ instans eller domstol.[519]

3.4.3.2 Identifierade regeltyper

Mot bakgrund av de gemensamma kännetecken som noterats i litteraturen har ett antal författare delat in de generella reglerna mot skatteflykt i olika grupper. I en nyligen genomförd komparativ studie av EATLP rörande generella regler mot skatteflykt inordnar generalrapportören Dourado ett antal av de 23 studerade rättsordningarnas generella skatteflyktsregler utifrån (de i vissa fall överlappande) doktrinerna:

– *business purpose* eller *principal purpose test*,[520]

---

[515] Se Krever (2016) s. 11 f., som särskilt framhåller att *"[t]he importance of a conterfactual to the success of a GAAR cannot be understated. There is no tax recouped simply striking down a tax-motivated transaction or arrangement on the authority of a GAAR"*.

[516] Ett särskilt nämnvärt exempel är den australiensiska generalklausulen, som t.o.m. år 2013 inte kunde underkänna transaktioner där den enskilde kunde bevisa att det inte fanns några alternativa förfaranden till den ifrågasatta aktiviteten förutom att undgå skatt, men som nu medger en möjlighet att underkänna utifrån en presumtionsreglering, se Krever & Mellor (2016) s. 49 f.

[517] Jfr Cooper (2001) s. 105 f.

[518] Jfr Cooper (2001) s. 106 ff.

[519] Se Dourado (2017) s. 10 f.

[520] I vilken Dourado inordnar den belgiska, finska (som även inbegriper en prövning av "genuine commercial reasons"), svenska och brittiska generalklausulen mot skatteflykt, jfr Dourado (2017) s. 9.

- *substance over form*,[521]
- *fraus legis,*[522] och
- *abuse of law* (*abus de droit*).[523]

Utifrån nämnda generella skatteflyktsregler konstaterar Dourado, utan att närmare gå in på vilka moment som respektive regeltyp inbegriper, att de nationella åtgärderna i respektive grupp har flera gemensamma drag – trots de studerade ländernas skilda rättstraditioner.[524] En uppfattning som delas av Krever men som i kontrast till Dourado går längre i sin generalrapport till den komparativa studien "*General Anti-Avoidance Rules – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*".[525] I nämnda generalrapport delar Krever inte bara in de olika reglerna som studerats i studien efter regeltyp, utan utvecklar även ett antal huvuddrag utifrån de 36 rättsordningar som kartlagts i studien.[526] I likhet med Dourado identifierar Krever fyra regeltyper indelat i fyra korresponderande grupper, vilka inbegriper såväl tolkningsdoktriner som generella regler mot skatteflykt.[527]

I den *första* gruppen inordnar Krever de regler som medger att rättstillämparen utvärderar syftet av en transaktion eller transaktionskedja i ljuset av den skattefördel som förfarandet medför (s.k. "acts and benefits rules").[528] I det fall det kan fastställs att det huvudsakliga syftet med (eller i vissa fall effekten av) ett förfarande är att uppnå en skatteförmån medger den här typen av regler att rättstillämparen omkarakterisera transaktionen eller transaktionskedjan utifrån ett alternativt uppställt förfarande.[529] Detta sker utifrån en juridisk kvalificering, utan att närmare utvärdera förfarandet mot dess ekonomiska innebörd (*economic substance*).[530]

---

[521] I vilken Dourado inordnar den tjeckiska generalklausulen mot skatteflykt, se Dourado (2017) s. 9.

[522] I vilken Dourado inordnar den nederländska, portugisiska och spanska generalklausulen mot skatteflykt, se Dourado (2017) s. 9.

[523] I vilken Dourado inordnar den österrikiska, franska, tyska, luxemburgska och portugisiska generalklausulen mot skatteflykt, se Dourado (2017) s. 9.

[524] Se Dourado (2017) s. 8, som med "rättstradition" menar jämförelseländernas "approach to tax law, separation of powers and legal certainty in taxes".

[525] Se Krever (2016) s. 1 ff.

[526] Se Krever (2016) s. 3 f.

[527] Se Krever (2016) s. 3 f.

[528] Se Krever (2016) s. 4, som i denna grupp bl.a. inordnar de generalklausuler som introducerats i Storbritannien och de jämförelseländer som i olika grad delat erfarenheter inom ramen för samväldet såsom Australien, Kanada, Indien, Nya Zeeland, Sydafrika.

[529] Jfr Dourado (2017) s. 9 med Krever (2016) s. 4, vars kategorisering och närmare beskrivning i mångt och mycket stämmer överens med Dourados inordning av jämförelseländerna i gruppen som inbegriper *business purpose* eller *principal purpose test.*

[530] Se Krever (2016) s. 4.

I den *andra* gruppen inordnar Krever de regler som i kontrast till den första tar sin utgångspunkt i en transaktions ekonomiska innebörd. [531] Genom denna regeltyp ges rättstillämparen en möjlighet att utvärdera samt omkarakterisera och/eller underkänna de förfaranden vars juridiska form inte överensstämmer med dess ekonomiska innebörd. [532] I det fall ett förfarande t.ex. framstår som en omväg i förhållande till transaktionens ekonomiska utfall kan rättstillämparen omkarakterisera förfarandet till att bättre återspegla förfarandets ekonomiska innebörd.[533]

I den *tredje* respektive *fjärde* gruppen väljer Krever att inordna de regler som har sitt ursprung i den kontinentala rättsmissbruksprincipen.[534] Medan Krever kort inordnar de tolkningsdoktriner som utarbetats i domstol till den tredje gruppen inordnar han i den fjärde de generella regler mot skatteflykt som prövar förfarandet mot lagstiftningens syfte.[535] I det fall den enskilde etablerar ett förfarande som antingen är fiktivt eller står i strid med lagstiftningens syfte kan rättstillämparen genom de regler som inordnas i den fjärde gruppen avfärda förfarandet som rättsmissbruk till förmån för en alternativt uppställd transaktion eller transaktionskedja.[536]

Den övergripande skillnaden mellan nämnda grupper vilar enligt Krever i den rättsföljd som regeln konstituerar.[537] Medan de generella skatteflyktsregler som utvärderar rättsmissbruk (*abuse of law*) eller syftet med ett förfarande (*business purpose, principal purpose*, eller som Krever benämner det ”acts and benefits rules”) i regel medger en omkarakterisering utifrån ett alternativ transaktionsmönster innebär de regler som inriktar sig på en transaktions ekonomiska innebörd (*economic substance*) en annan form av omkarakterisering, vilket Krever illustrerar i följande exempel:

> *“The difference between the two can be illustrated with the example of a taxpayer entering into a complex set of arrangements to avoid a loan having the form of a debt. Under the explicit reconstruction rule, the tax authorities would be allowed to substitute a fictional transaction (a direct loan) for the arrangements used by the taxpayer. Under the economic substance approach, the tax authorities can look at the*

[531] Se Krever (2016) s. 4 som i denna grupp bl.a. inordnar den amerikanska kodifierade doktrinen *substance over form*.

[532] Se Krever (2016) s. 4.

[533] Se Krever (2016) s. 4.

[534] Se Krever (2016) s. 4.

[535] Se Krever (2016) s. 4, som inordnar den tjeckiska generalklausulen i den tredje gruppen samt den franska i den fjärde.

[536] Jfr Dourado (2017) s. 9 med Krever (2016) s. 4, som även i denna del i mångt och mycket stämmer överens med Dourados inordning av jämförelseländerna i gruppen som inbegriper *abuse of law.*

[537] Se Krever (2016) s. 5.

> *totality of the arrangements and find that there actually is a loan, albeit by a somewhat complex route, and apply the tax law for debt directly."*[538]

I kontrast till de regler som etablerar ett kontrafaktiskt scenario medger en generell regel mot skatteflykt baserad på en utvärdering av ett förfarandes ekonomiska innebörd följaktligen att beskrivningen av en transaktionskedjas omprövas – utan hänsyn till den beskrivning av rättsfakta som följer av förfarandets juridiska form. [539]

Gemensamt för de komparativa kartläggningar som skett under senare år är att de återkommande betonar hur generella skatteflyktsregler samspelar med den nationella rättsordning de verkar i.[540] Till skillnad från specifika skatteflyktsregler, vilka i många fall har liknande definitioner och funktion (jfr internprissättningsregler, underkapitaliseringsregler, CFC-regler etc.) varierar de generella reglerna beroende på tolkningstradition etc.[541] Särskilt nämnvärd i sammanhanget är den brittiska landrapportören Freedmans diskussion om den brittiska generella skatteflyktsregelns förenlighet med unionsrätten, i vilken hon särskilt nämner åtgärdernas nära koppling till dess nationella sammanhang:

> *"All Member States face similar problems in tackling abuse and there are great similarities amongst the attempts to deal with these, and between GAARs in different jurisdictions. The anti-abuse rules in each country may gradually converge, in part as a result of the influence of the jurisprudence of the CJEU. There will always be a need, however, when applying national legislation, to look to the origins and objective of that legislation, then national modes of drafting and rules of statutory interpretation, and so there are likely to be continuing differences between domestic GAARs. Total harmonization seems unlikely in the foreseeable future."*[542]

För att fullvärdigt återspegla skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk och dess införlivande identifieras i det följande såväl jämförelseländernas tidigare åtgärder mot skatteflykt som den rättsliga miljö de verkar i (kapitel 4-6), för att, i ljuset av den funktion som urskilts i ovan redogjorda kännetecken och regeltyper, närmare identifiera skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk (kapitel 8).

---

[538] Se Krever (2016) s. 5.

[539] Se Krever (2016) s. 5.

[540] Se Krever (2016) s. 1, Dourado (2017) s. 8 och särskilt Rosenblatt & Tron (2018) s. , som i slutsatserna till deras generalrapport konkluderar: *"A comparison is a difficult task since, as many branch reports have ascertained, GAARs are very fact specific and operate on a case-by-case basis. However, some commonalities exist, and certain issues discussed in one jurisdiction can be useful to other ones."*

[541] Se Krever (2016) s. 1 f.

[542] Se Freedman (2016) s. 761.

- DEL II -

ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT I SVERIGE OCH DANMARK

4 INTRODUKTION TILL RÄTTSSYSTEMEN

4.1 INLEDNING

I DETTA KAPITEL, som inleder studiens andra del, sker en översiktlig presentation av jämförelseländernas respektive rättssystem. Syftet med detta stödkapitel är att ge en inledande introduktion till nämnda rättssystem för att i studiens följande komparativa analys kontextualisera och delvis förklara orsakerna till de likheter och skillnader som framträder i jämförelseländernas olika åtgärder mot skatteflykt. Genom att redogöra för jämförelseländernas statsskick, vilka konstitutionella och processuella regler som föreligger vid uttag av skatt samt det sammanhang jämförelseländernas prejudikatinstanser vuxit fram ur och verkar i möjliggörs nämnda analys.

Kapitlet inleds med en kortfattad presentation av Sveriges och Danmark respektive grundlag. Med varierande precisionsgrad täcker nämnda introduktion in frågor om beskattningsmakten konstituering, statsorganens inbördes förhållanden och skattemyndigheternas organisation m.m. Därefter presenteras hur jämförelseländernas rättssäkerhetsgarantier kommer till uttryck i respektive lands konstitution. Även om kapitlet i denna del tar sin utgångspunkt i ländernas grundlagar vilar den i stor utsträckning på den diskussion som förts i litteraturen. Därefter följer en presentation av prejudikatinstansernas historiska utveckling och rättsbildning i syfte att identifiera de nyansskillnader som framträder i hur prejudikatinstanserna hanterar skattemål.

Ambitionen med detta stödkapitel är att identifiera de särdrag som riskerar att gå förlorade i en renodlad funktionsorienterad komparativ studie.[543] Genom att identifiera *det rättsliga sammanhang* i vilket jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt härleds ur och verkar i etableras en grund för den följande framställningen. Med stöd i detta kapitel ges en bakgrund till redogörelsen för jämförelseländernas respektive åtgärder mot skatteflykt i kapitel 5 och 6, samtidigt som den möjliggör för en närmare kontextualisering i studiens följande komparativa analys i kapitel 10.

[543] Se underavsnitt 1.3.3.2 ovan.

4.2 GRUNDERNA FÖR JÄMFÖRELSELÄNDERNAS STATSSKICK

4.2.1 ÖVERSIKTLIGT OM DEN SVENSKA REGERINGSFORMEN

4.2.1.1 Folksuveränitet, funktionsfördelning och principerna för statsmaktens utövning

Grunderna för det svenska statsskicket är reglerat i regeringsformens inledande kapitel, i vilket det etableras att Sverige är en konstitutionell monarki med ett parlamentariskt styrelsesätt präglad av ett starkt kommunalt självstyre.[544] Statsskicket vilar på principen om folksuveränitet, enligt vilken ”all offentlig makt i Sverige utgår från folket”.[545] Genom nämnda portalstadgande är den offentliga makten odelad och kan endast fördelas från folket till olika offentliga organ.[546] I kontrast till maktfördelning, varvid olika aktörer (t.ex. lagstiftande, verkställande och dömande) tillerkänns en egen del av statsmakten, utgår det svenska statsskicket följaktligen från en funktionsfördelning, varigenom offentliga organ agerar som funktionärer på uppdrag av folket.[547]

Den svenska statsmakten erkänner två typer av offentliga organ – 1) beslutande politiska församlingar och 2) myndigheter.[548] Även om all offentlig makt utgår från folket är det svenska styrelsesättet i huvudsak representativt, med inslag av direkt demokrati i form av såväl rådgivande som bindande folkomröstningar.[549] Representationen väljs i sin tur genom allmänna och fria val till kommun- och regionfullmäktige samt riksdag,[550] varvid folket utövar sin allmänna och lika

---

[544] Se 1 kap. RF.

[545] Se 1 kap. 1 § RF.

[546] Se Warnling Conradson, W. m.fl., *Statsrättens grunder*, Stockholm, 2018 s. 41 ff., Bull, T. & Sterzel, F., *Regeringsformen: en kommentar*, Lund, 2019 s. 44 ff., och Komparativ konstitutionell rätt – Sterzel s. 64 ff. För en pedagogisk tablå över den odelade statsmakten i 1974 års regeringsform, se Bernitz, H. m.fl., *Statsrätt: arbetskompendium*, Stockholm, 2015 s. 11.

[547] Se prop. 1973:90 s. 91 där lagstiftaren uttryckligen tog avstånd från maktfördelning men även Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 42 f., som särskilt berör makt- kontra funktionsfördelning i ljuset av 1809 års regeringsform. Jfr därutöver Bull, som motsätter sig föreställningen om att 1974 års regeringsform, såväl i dess dåvarande som nuvarande lydelse, i praktiken är ett uttryck för folksuveränitetsprincipen, se Bull, T., *Fundamentala fragment – ett konstitutionellt lapptäcke*, 2013 s. 23 ff.

[548] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 42 f.

[549] Folkomröstningar är i regel rådgivande och kan endast vara bindande i de fall de 1) avser en grundlagsfråga och 2) nämnda folkomröstning resulterar i att den föreslagna grundlagsfrågan röstas ned. Vid dessa tillfällen kan riksdagen inte någon möjlighet att anta det förkastade förslaget, se Bull & Sterzel (2019) s. 206 f.

[550] Riksdagen består av 349 ledamöter som väljs genom direkta val vart fjärde år. Valsystemet är proportionellt, varvid 310 ledamöter väljs i valkretsar och 39 utses genom utjämningsmandat. Endast de

rösträtt.[551] Från nämnda representation emanerar sedermera statsmakten genom de olika politiska församlingarna (riksdag, regionfullmäktige och kommunfullmäktige) till myndigheter (regering, domstolar samt statliga och kommunala förvaltningsmyndigheter) utifrån en funktionsfördelning, vilken fördelas i följande funktioner:

– *Den lagstiftande och beskattande funktionen*

  I egenskap av folkets främsta företrädare ankommer det på riksdagen att stifta lag, bestämma om skatt till staten (som en del av den s.k. finansmakten, se nedan) samt besluta om hur statens utgifter ska användas.[552] Vidare är det upp till riksdagen att granska de styrande- respektive förvaltande funktionerna.[553] Som en följd av folksuveränitetsprincipen har riksdagen en stark ställning i det svenska statsskicket som tillerkänner en vidsträckt initiativrätt för ledamöter, en rätt för ledamöter att delta i kammarens plenardebatt, ett beredningstvång i fasta riksdagsutskott m.m.[554] Följaktligen innebär det starka parlamentariska styrelsesättet att Sveriges monarkistiska statsform till trots är starkt förankrad i principen om folksuveränitet och ett demokratiskt statsskick.[555]

– *Den styrande funktionen*

  Regeringens uppdrag är att styra riket. För att kunna styra riket måste regeringen åtnjuta förtroende hos, eller i vart fall tolereras av, riksdagen (negativ parlamentarism).[556] Regeringen agerar som landets politiska ledning, vilket inbegriper ett ansvar för utrikespolitiken och de löpande kontakter som förs med EU.[557] Inom ramen för sin styrande funktion tillerkänns regeringen en direktivrätt över förvaltningsmyndigheter och en begränsad normgivningsmakt genom möjligheten att i vissa fall meddela generella föreskrifter

---

partier som samlat fyra procent av rösterna är berättigade representation i riksdagen, för närmare bestämmelser avseende det svenska valsystemet – se vallagen (2005:837).

[551] En förutsättning för möjligheten at utöva sina allmänna och lika rösträtt är den fria åsiktsbildningen, vilken ytterst är tillförsäkrad i tryckfrihetsförordningen för tryckta skrifter och i yttrandefrihetsgrundlagen för etermedier m.m., se Sterzel, F., *Sverige* i Komparativ konstitutionell rätt, Jonsson Cornell, A. (red.), Uppsala, 2015 s. 73.

[552] Se 1 kap. 4 § RF.

[553] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 257 ff.

[554] Se Sterzel (2015) s. 76.

[555] För en kort presentation av den s.k. ”Torekovskompromissen” och den teoretiska avvägningen mellan två suveräner i form av monarki respektive folksuveränitet, se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 44 f.

[556] Se 1 kap. 6 § RF.

[557] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 45.

(förordningar).[558] Av särskild vikt för regeringens styrande funktion är möjligheten att meddela förordningar med instruktioner till de statliga förvaltningsmyndigheter som är underordnade regeringen (jfr dock förvaltningsfunktionens självständighet nedan).[559] Vid sidan av regeringens begränsade normgivningsfunktion och uppdraget som landets politiska ledning utgör regeringen även ett beslutande förvaltningsorgan (i t.ex. frågor om dispens och nåd) samt i vissa fall Sveriges högsta förvaltningsfunktion. Även om denna funktion begränsats under senare år utgör regeringen likväl högsta instans vid överklaganden av vissa frågor (t.ex. miljö samt plan- och byggfrågor).[560]

– *Statschefen*

Genom 1974 års regeringsform fråntogs monarken den formella makt som tidigare tillerkänts monarken, som i och med den nya regeringsformen enbart tilldelades representativa uppgifter.[561] Nämnda uppgifter inbegriper att representera Sverige, att årligen öppna riksmötet, att agera ordförande vid sammanträden i Utrikesnämnden samt att leda informations- respektive regeringsskifteskonseljer. [562] Regeringsskifteskonseljen följer dock enbart efter det att riksdagen, på initiativ och förslag av talmannen, valt en statsminister, vilket innebär att regeringen utses av riksdagen och formas följaktligen inte i monarkens namn. [563]

– *Förvaltningsfunktionen*

Enligt regeringsformen utövas förvaltningsfunktionen av förvaltningsmyndigheter.[564] Nämnda myndigheter har en organisatoriskt självständig ställning i förhållande till regeringen och tillhör inte regeringsapparaten.[565]

---

[558] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 45 f. Den danska läsaren bör i det här sammanhanget inte förväxla en föreskrift med vad som i ett danskt sammanhang utgör en *forskrift*. I regeringsformen kapitel om normgivningsmakten används samlingsbegreppet föreskrift för att benämna de rättsligt bindande normer som utfärdas av riksdagen i form av lag, regeringen i form av förordning eller, i det fall det föreligger en möjlighet att precisera t.ex. vissa administrativa frågor, verkställighetsföreskrifter. Föreskrifter kan även, efter bemyndigande av riksdagen eller regeringen, meddelas av andra myndigheter än regeringen och av kommuner samt regioner – jfr 8 kap. RF.

[559] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 45 f.

[560] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 46.

[561] Se Sterzel, F., *Författning i utveckling: tjugo studier kring Sveriges författning*, Uppsala, 2009 s. 150 ff.

[562] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 108 f.

[563] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 54.

[564] Se 1 kap. 8 § RF.

[565] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 46.

Genom regeringsformen tillförsäkras förvaltningsmyndigheternas självständighet i de förvaltningsbeslut som innebär myndighetsutövning mot enskild eller kommun och/eller innebär tillämpning av lag.[566] Denna självständighet kommer även, i förhållande till den lagstiftande funktionen, till uttryck i myndigheternas möjlighet till lagprövning.[567] Med det sagt är möjligheterna att i praktiken styra myndigheten och dess organisation tämligen stora i de fall det inte avser myndighetsutövning och/eller lagtolkning.[568]

– *Den dömande funktionen*

Även om domstolarna inte innehar en egen del av statsmakten (jfr maktdelning *vis-à-vis* funktionsfördelning) är dessa tillförsäkrade en frihet från inblandning av andra statsorgan inom ramen för sin dömande funktion.[569] Vid dom, avgöranden i förvaltningsärenden samt den tillämpning av föreskrifter och övriga rättsregler som följer av domstolarnas dömande funktion står det domstolarna fritt att självständigt uttolka och beakta de regler som de anser är relevanta för att döma i det enskilda målet. Denna rätt inbegriper även möjligheten till lagprövning, varvid domstolen är skyldig att pröva om föreskrifter står i strid med bestämmelser i grundlag eller annan överordnad författning.[570] I syfte att upprätthålla ett skydd mot politiska påtryckningar är ordinarie domare även tillförsäkrade en grundlagsskyddad anställningstrygghet.[571] Domstolarnas oavhängighet är i praktiken även tillförsäkrad genom utnämningssystemet, som trots regeringen slutliga och formella rätt att utnämna domare gör så på förslag från en självständig domarnämnd.[572]

---

566 Se 12 kap. 2 § RF.

567 Se 12 kap. 10 § RF.

568 Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 46.

569 Se 11 kap. 3 § RF. Med det sagt utgör domstolarna myndigheter (om än inte förvaltningsmyndigheter), vilka understår riksdagens översyn genom justitieombudsmannen (JO). Härigenom utövar JO tillsyn över domstolarnas rättskipning i syfte att kontrollera att de följer regeringsformens bestämmelser om opartiskhet, saklighet samt att de därigenom inte gör intrång i medborgarnas grundläggande fri- och rättigheter. Tillsynen kan, i det fall det finns fog för det vid en närmare utredning, föranleda kritik mot domstolarna men kan inte resultera i en ändring i sak, se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 264 ff.

570 Se 11 kap. 14 § RF.

571 Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 46 f.

572 Se 11 kap. 6 § RF med vidare hänvisning till förordning (2010:1793) med instruktion för Domarnämnden.

– *Kommunerna och det kommunala självstyret*

  De kommunala församlingar som väljs på lokal respektive regional nivå ska, på den kommunala självstyrelsens grund, sköta de angelägenheter som är av allmänt intresse.[573] Av särskild vikt för det kommunala självstyret är den beskattningsmakt som tillerkänns kommunerna i regeringsformen.[574] Nämnda beskattning sker i form av kommunalskatt, vilken belöper på fysiska personers inkomster under inkomståret, i syfte att finansiera de angelägenheter som är av allmänt intresse.[575] Oaktat det kommunala självstyret förväntas dock kommunerna att genomföra de statliga skyldigheter som uppställs av riksdagen genom lag, vilket föranlett en diskussion om var gränserna för självstyrelsen går.[576]

Genom nämnda funktionsfördelning utövas statsmakten med stöd i ett antal principer, vilka även de kommer till uttryck i regeringsformens inledande kapitel.[577] Principerna för statsmaktens utövning utgör en gräns för hur statsorganen ska och får utöva sina funktioner och kan sammanfattas i principerna om:

- folksuveränitet,
- ett representativt statsskick (genom indirekt demokrati) med inslag av folkomröstningar (direkt demokrati),
- parlamentarism,
- legalitet,
- objektivitet och likhet,
- demokrati som målsättning och som uttryck för sociala rättigheter,
- medborgerliga fri- och rättigheter,
- samarbetet inom EU och andra internationella organ.[578]

Hur ett antal av dessa principer kommer till uttryck vid uttag av skatt i allmänhet och i arbetet mot skatteflykt i synnerhet berörs i det följande.

---

[573] Se 14 kap. 1-2 §§ RF.

[574] Se 14 kap. 4 § RF.

[575] Vad som i sin tur bl.a. ska tas upp till beskattning fastställs dock av riksdagen, se underavsnitt 4.2.1.2 nedan.

[576] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 47. För en historisk genomgång och diskussion om självstyrelsens gränser, se även Sterzel (2009) s. 335 ff.

[577] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 49 ff.

[578] Se 1 kap. 1, 2 4, 6, 7, 8, 9 och 10 §§ RF.

4.2.1.2 Finansmakten, beskattningsmakten och kraven på lagstiftningens utformning

Beskattningsmakten utgör, vid sidan av budgetregleringen, ett av finansmaktens två huvudområden och faller inom ramen för riksdagens kompetens.[579] Genom finansmakten regleras statens inkomster (beskattningsmakten) och utgifter (budgetregleringen) samt (i varierande grad) penningpolitiken, valutapolitiken och förvaltningen av statsskulden.[580] Regeringsformens regler om finansmakten utgör ingen detaljreglering utan är medvetet utformad för att så långt som möjligt kompletteras med regelverk som inte är statiskt bundna i grundlagen.[581] Samtidigt överlappar regeringsformens kapitel om finansmakten med normgivningsmaktens stadgande om riksdagens lagområde, vilket är av särskild vikt för frågor om uttag av skatt.[582]

Föreskrifter som avser ingrepp i den enskildes personliga eller ekonomiska förhållanden faller inom ramen för riksdagens primära lagområde.[583] Oaktat möjligheten att i vissa fall bemyndiga regeringen eller andra statsorgan normgivningsmakt (inom det fakultativa lagområdet) inordnas beskattningsmakten under riksdagens obligatoriska lagområde och kan därför inte delegeras.[584] Kravet på att skatt endast kan uttas genom lag medför, vid sidan av vissa avgränsningsproblem, att de föreskrifter som utställs på skatteområdet måste följa de konstitutionella krav som rör lagstiftningens utformning:

– *Generalitetskravet*

  I förarbetena till 1974 års regeringsform etableras det s.k. generalitetskravet. Enligt generalitetskravet måste lagstiftningen vara generell i sin utformning och tillämplighet.[585] Endast i det fall lagstiftningen ”avser situationer av ett visst slag eller vissa typer av handlingssätt eller om den riktar sig till eller på annat sätt berör en i allmänna termer bestämd krets av personer” är kravet uppfyllt.[586] På skatteområdet har kravet på generellt formulerade och tillämpade rättsregler såväl prövats av Högsta förvaltningsdomstolen[587] som problematiserats av

[579] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 149.

[580] Se 9 kap. RF.

[581] Se Sterzel (2015) s. 80.

[582] Se Sterzel, F., *Finansmakten i författningen*, 2 uppl., Lund, 2018 s. 89.

[583] Se Sterzel (2018) s. 89 ff. och Påhlsson, R., *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Uppsala, 2018 s. 31 f.

[584] Se Sterzel (2018) s. 89 ff. och Påhlsson (2018) s. 31 f.

[585] Se prop. 1973:90 s. 203.

[586] Se prop. 1973:90 s. 204.

[587] Se förhandsbeskedet i det s.k. Lex Kockum-fallet, RÅ 80 1:92, i vilket generalitetskravet prövades mot de regler som i anslutning till att svenska staten övertog inkråmet i varvsindustribolaget Kockums AB och

lagrådet.[588] Vidare har inkomstskattelagens katalog, vilken stadgar skattefrihet för vissa särskilt uppräknade subjekt, granskats och kritiserats för att inte uppfylla nämnda generalitetskravet.[589] Även om det inte föreligger någon klar avgränsning av vad som utgör en generellt avfattad rättsregel bör språkbruket i lagtexten vara uttryckt i allmänna ordalag för att kravet ska anses uppfyllt.[590]

– *Föreskriftskravet och möjligheten till verkställighetsföreskrifter*

Genom beskattningsmaktens inordnande under riksdagens primära, obligatoriska lagområde föreligger det ett föreskriftskrav på skatterättens område.[591] Även om kommunerna medges beskattningsrätt i regeringsformen innebär föreskriftskravet att kommuner endast beslutar om den kommunala skattesatsen, medan reglerna om skattskyldighet, skatteplikt etc. fastställs av riksdagen genom lag.[592] Möjligheten att delegera normgivningsmakt till andra statsorgan är därför mycket begränsad.[593] Dock föreligger det en möjlighet för regeringen att meddela eller delegera rätten att utfärda verkställighetsföreskrifter, vilka kan avse såväl administrativa frågor som komplettera lagstiftningen i mer materiellt hänseende.[594] De senare har genom regeringen i vissa fall tillerkänts Skatteverket, men får inom ramen för delegationen inte tillföra något väsentligt

som b.la. medförde att företag som avyttrade tillgångar till staten inte berättigades avdrag för de förluster som uppstod. Reglerna, som var generellt avfattade, ansågs, trots sin nära anslutning till det statliga förvärvet, vara tillräckligt generella i sin ordalydelse och sitt syfte att generalitetskravet var uppfyllt.

[588] Se Påhlsson (2018) s. 29 f.

[589] Jfr SOU 1995:63 s. 225, i vilket Stiftelse- och föreningsskattekommittén särskilt utredde frågan och konstaterade att de särskilt adresserade skattesubjekten, med hänsyn till konstitutionell praxis, kunde befrias genom katalogen och den kritik som framförs av Påhlsson (2018) s. 30 f. Enligt Påhlsson utgör generalitetskravet, genom ovan nämnda exempel, en fasadlegitimation: ”*Innebörden av kravet på generell avfattning av föreskrifter tycks helt enkelt vara ett krav på själva språkbruket i lagtexten. Även om kritik från Lagrådet vid något enstaka tillfälle lett till att man avstått från viss reglering, tycks det egentligen inte finnas några egentliga hinder mot reglering av enskilda fall förutsatt att riksdagen uttrycker sig i allmänna ordalag. I stället framstår det alltigenom formella kravet på generalitet som ett slags fasadlegitimation. Med hjälp av denna tycks man ha skapat en ideologisk föreställning om att lagregler alltid är generella. Detta är dock som framgått inte helt korrekt*” – se Påhlsson (2018) s. 30 f.

[590] Se Påhlsson (2018) s. 30 f. och Sterzel (2018) s. 94.

[591] Diskussionen om legalitetsprincipens eventuella övriga delar berörs nedan (se delavsnitt 4.4 nedan).

[592] Se Påhlsson (2018) s. 31 f.

[593] Jfr 8 kap. 2, 3 och 7 §§ RF.

[594] Se Sterzel (2018) s. 95 f.

nytt eller innehålla något som, i relation till tidigare förhållanden, innebär ett nytt ingrepp i den enskildes personliga eller ekonomiska situation.[595]

– *Retroaktivitetsförbud*

Förbudet mot retroaktiv lagstiftning har i litteraturen beskrivit som särskilt relevant på skatterättens område.[596] Enligt regeringsformen får en skatt eller statlig avgift ”ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”. Förbudet hindrar följaktligen lagstiftaren från att introducera lagstiftning med betungande retroaktiv verkan för den enskilde.[597] Hur denna betungande verkan påverkar den enskildes situation har föranlett den skatterättsliga litteraturen att göra en distinktion mellan äkta (formell) respektive oäkta (materiell) retroaktivitet.[598] Medan begreppet äkta retroaktivitet vigs åt den traditionella definitionen av retroaktiv verkan, d.v.s. att nya regler introduceras för tillämpning på redan inträffade situationer, innebär oäkta retroaktivitet att nya regler introducerats för att ha tillämpning på äldre förhållanden i framtiden (jfr t.ex. den f.d. förmögenhetsskattens oäkta retroaktiva verkan), vilket är tillåtet.[599] Vidare medges även avsteg från retroaktivitetsförbudet i de fall det föreligger

[595] I litteraturen har de av Skatteverket utställda verkställighetsföreskrifterna ansetts falla inom ramen för nämnda krav, se Påhlsson (2018) s. 34.

[596] Se Påhlsson (2018) s. 35 f.

[597] Med det sagt hindrar det inte lagstiftaren från att införa lagstiftning med retroaktiv verkan till fördel för den enskilde, se Fast Lappalainen, K., *Om skyddet mot retroaktiv beskattning - en studie i konstitutionell rätt*, Stockholm, 2019 s. 64. Ett nämnvärt exempel är den retroaktiva skattelättnad som medgavs i spåren av tsunamikatastrofen i Sydostasien den 26 december 2004, vilken föranledde lagstiftaren att ge retroaktiv verkan åt den avskaffade arvs- och gåvoskatten fr.o.m. dagen efter riksdagens beslut den 16 december 2004, se prop. 2004/05:97. Härmed medgavs lagstiftningen, som först skulle löpa fr.o.m. den 1 januari 2005, retroaktiv verkan. I samband med diskussionen om retroaktiv verkan fr.o.m. beslutsdatum framfördes även argument för att den retroaktiva verkan skulle följa fr.o.m. det datum den ursprungliga budgetpropositionen lades fram den 20 september 2004 för att därmed upprätthålla generalitetskravet. Regeringen anförde: ”*Frågan är också från och med vilken dag ett sådant undantag bör gälla. Oavsett vilket datum som väljs uppkommer alltid en diskussion om att anhöriga till dem som avlidit före den valda tidpunkten kommer i ett sämre läge än anhöriga till dem som avlidit efter denna tidpunkt. Flodvågskatastrofen inträffade den 26 december 2004. Att sätta tidsgränsen i direkt anslutning till dagen för katastrofen är dock mindre lämpligt när ambitionen är att reglerna skall vara generella. Några av remissinstanserna har föreslagit att skattefriheten bör gälla från den 20 september eller den 21 oktober 2004. Enligt regeringens uppfattning bör emellertid undantaget gälla från och med dagen efter riksdagens beslut att slopa arvs- och gåvoskatten, dvs. från och med den 17 december 2004.*” – se prop. 2004/05:97 s. 7.

[598] Se Påhlsson (2018) s. 36. Indelningen har emellertid ifrågasatts och kritiserats för att vara intetsägande, se Warnling-Nerep, W., *Till frågan om legalitet och retroaktivitet i svensk rätt* – Juridisk Tidskrift 4 2008/2009 s. 844.

[599] Se Påhlsson (2018) s. 36.

> särskilda skäl genom s.k. stoppskrivelser, vilka i vissa fall använts för att motverka aggressiv skatteplanering och skatteflykt.[600]

Genom generalitetskravet, föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet uppställer regeringsformen höga krav på lagstiftningsprodukten som måste uppfylla dessa centrala rättssäkerhetsgarantier för att anses förenlig med grundlagen. Hur dessa krav, som gemensamt är ett uttryck för legalitets- och likhetsprinciperna, inverkar på rättstillämpningen utvecklas närmare i avsnitt 4.4.

4.2.2 DEN DANSKA GRUNDLOVEN I SAMMANDRAG

4.2.2.1 Maktdelningsläran, statsmaktens tredelning och statsorganens samspel

De bestämmelser som konstituerar det danska statsskicket framgår av grundloven.[601] Vid en närmare läsning av nämnda bestämmelser, i ljuset av konstitutionell praxis och sedvana, framgår att Danmark är en konstitutionell monarki med ett demokratiskt statsskick och ett parlamentariskt styrelsesätt.[602] Enligt grundloven delas den offentliga makten mellan de tre *øverste statsorganer* – regeringen (genom monarken – se nedan), folketinget och domstolarna, som i relation till varandra tillerkänns varsin del av statsmakten.[603] Genom grundloven etableras, vid sidan av en arbetsfördelning mellan nämnda statsorgan, en fundamental konstitutionell princip om maktdelning.[604] Fördelningen av den danska statsmakten har tagit intryck från den klassiska maktdelningsläran, i vilken de konstitutionella funktionerna delas upp i en lagstiftande, verkställande och dömande makt. Genom att etablera ett styrelseskick där det föreligger en maktbalans mellan de högsta statsorganen syftar den danska grundloven till att freda medborgarna från de godtyckliga ingrepp som kan uppstå i en totalitär stat, där

---

[600] Se delavsnitt 5.3.2.

[601] Se Danmarks Riges Grundlov nr. 169 af 5. juni 1953.

[602] För att förstå grunderna i det danska statsskicket måste grundloven läsas i ett vidare sammanhang, där konstitutionell praxis och sedvana har en betydande inverkan på det faktiska rättslivet se Zahle, H., *Dansk forfatningsret 1 - Institutioner og regulering*, 3 uppl., Köpenhamn, 2001 s. 55 ff. och Suksi (2018) s. 20. Vikten av konstitutionell praxis och sedvanerätt framförs särskilt i Christensen, J. P., Albæk Jensen, J. & Hansen Jensen, M., *Dansk statsret*, 2 uppl., Köpenhamn, 2016 s. 29 ff., som identifierar tre typer – 1) sedvana som ändrar grundlagen, 2) sedvana med vilken man tolkar grundloven och 3) sedvana som kompletterar grundloven. Medan de första två anses vara likställda med grundlagen i rättskällerhierarkin likställs den kompletterade sedvanan med vanlig lag (se t.ex. kodifieringen i folketingsvalgloven där grundloven sätter ramarna medan nämnda lagstiftning kompletterar hur ett val ska gå till).

[603] Se grundlovens § 3.

[604] Se Germer, P., *Statsforfatningsret*, 5 uppl., Köpenhamn, 2012 s. 13.

koncentrationen av statsmakten till en suverän riskerar att hota medborgarnas fri- och rättigheter.[605]

Även om upplysningstidens idéhistoriska arv framträder i den danska grundlagen utmärker sig grundlovens maktdelning på ett antal punkter.[606] Först och främst har de tre statsorganen ett väsentligt inflytande på varandras konstituering.[607] För att bilda regering krävs folketingets godkännande, vilket vid ett senare tillfälle kan dras tillbaka genom att t.ex. rikta en missförtroendeförklaring mot regeringen.[608] Omvänt tillerkänns regeringen en möjlighet att upplösa folketinget genom att utlysa nyval.[609] Vidare har regeringen genom grundloven medgetts en möjlighet att utnämna ledamöter i Danmarks högsta domstol – en rätt som i dag är delegerad till en särskild dommarnämnd.[610] Utöver nämnda statsorgans konstitueringen avviker grundloven även från den klassiska maktdelningsläran i det att det föreligger en flytande maktfördelning, där nämnda statsorgan ensamt eller i förening utövar följande makt:

– *Den lagstiftande makten*

  Enligt grundloven tillerkänns den lagstiftande makten folketinget och regeringen i förening.[611] Representationen i folketinget väljs genom ”almendelige, direkte og hemmelige”[612] val i vilka det danska folket utövar sin allmänna och lika rösträtt.[613] Genom folketinget etableras folkstyret,[614] som i förhållande till den verkställande maktens indirekta representation av en folkmajoritet (eller en större minoritet) i kammaren, möjliggör för en politisk

[605] Se Germer (2012) s. 13.

[606] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 123.

[607] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 123.

[608] Se t.ex. grundlovens § 15 stk. 2.

[609] Se grundlovens § 32 stk. 2.

[610] Se retsplejelovens § 43 a.

[611] Jfr grundlovens § 3 p. 1. För en närmare redogörelse för den konstitutionella praxis som erkänner monarkens kompetens till regeringen, se följande underrubrik ”Den verkställande makten”.

[612] Med ”alimndelige, direkte og hemmelige” val menas i grundlovens § 31 stk. 1 att myndigheterna måste 1) tillse att rösträtten i möjligaste mån kan utnyttjas av medborgarna, 2) att en röst har en direkt och omedelbar effekt på den kandidat och det parti som den röstberättigade röstar på och att 3) att valhemligheten tillförsäkras genom att avlagda röster inte senare kan identifieras med den som röstat, se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 83.

[613] Folketinget består enligt grundlovens § 28 av högst 179 medlemmar, varav två väljs på Grönland och två väljs på Färöarna. De mandat som väljs i Danmark är proportionellt fördelade, varvid 135 mandat väljs i valkretsar och 40 utgör utjämningsmandat (s.k. *tillægsmandater*), se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 84.

[614] Folket är härigenom inte överordnad den lagstiftande statsmakten, utan utövar en kontroll över den representativa demokratin som konstitueras i folketinget, se Zahle (2001) s. 163.

pluralism och bred representation.[615] Grundlovens fördelning av den lagstiftande makten medger en initiativrätt till såväl folketinget som regeringen, som båda kan lägga fram lagförslag för vidare behandling i kammaren.[616] Nämnda lagförslag måste emellertid godkännas av folketinget ensamt för att bli lag.[617] På samma sätt är det folketinget ensamt som antar statens årliga budget i *finansloven*, vilken i sin tur läggs fram av regeringen.[618] I egenskap av lagstiftare åvilar det även folketinget att utöva kontroll över den verkställande makten i regeringen, vilket kommer till uttryck i folketingets kontrollfunktion.[619] För att freda enskilda folketingsledamöter från att begränsas av den verkställande makten i sin lagstiftande och kontrollerande maktutövning medger grundloven ledamöterna parlamentarisk immunitet.[620] Förutsatt att folketingsledamoten inte tas på *fersk gerning* (d.v.s. påträffas på bar gärning) kan en ledamot inte utan folketingets samtycke frihetsberövas för sina handlingar eller på annat sätt ställas till svars för sina yttranden.[621]

– *Den verkställande makten*

Oaktat grundlovens återkommande hänvisning till monarkens verkställande makt är det regeringen som utgör det verkställande statsorganet.[622] Monarkens behörighet utövas följaktligen av ministrarna, som genom grundloven står ansvariga för regeringens maktutövning i såväl politiskt som rättsligt hänseende.[623] Regeringen formas formellt på uppdrag av monarken men

---

[615] Se Zahle (2001) s. 164. För att kunna tilldelas ett *tillægsmandat* måste dock partiet samla minst två procent av rösterna enligt *spærreglen* – se folketingsvalglovens § 77 stk. 1.

[616] Se Germer (2012) s. 83. Regeringens initiativ till lagstiftning beslutas på *ministermødet* och *statsrådet*. Folketinget medges även en möjlighet att lägga fram *beslutningsforslag*, i vilka de endast uppdrar åt regeringen att återkomma med ett lagförslag som är i linje med det som föreslås i det ofta kortare *beslutningsforslaget*. Härigenom underlättas ledamöternas möjlighet att påverka, eftersom det ofta är betungande att lägga fram ett helt eget lagförslag. Hur rättsligt bindande och relevanta *beslutningsforslag* har länge diskuterat i litteraturen – se t.ex. Se Zahle (2001) s. 325.

[617] Se Germer (2012) s. 84 ff.

[618] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 171 ff.

[619] Se Zahle (2001) s. 335 ff.

[620] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 88 ff.

[621] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 88 ff.

[622] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 47 ff., i vilket författarna konstaterar att monarken, i bemärkelse *Kongen*, är det mest förekommande statsorganet i grundloven, även om det är regeringen som åtar sig rollen som verkställande makt.

[623] Samspelet mellan grundlovens § 3 p. 2 å ena sidan och §§ 12, 13 och 14 å andra sidan medför att monarken utövar sin makt genom ministrarna, varvid monarken är fri från ansvar för regeringens

grundar sig reellt i det förtroende som statsministern har i folketinget.[624] I det fall statsministern tolereras av folketinget (negativ parlamentarism) bildar han eller hon en regering.[625] I sin roll som verkställande makt är regeringen ålagd att genomföra de lagar och regler som folketinget antar. Vid sidan av regeringens *ministermøder* sker detta genom ett *ministerialsystem* i vilket regeringens ministrar utövar den verkställande makten inom statsrådens respektive ministerområden.[626] Inom ramen för sitt ministerområde medges ministern viss normgivningsmakt[627] och ansvarar för att besluta i såväl allmänna som enskilda fall, vilket innebär att den verkställande makten fullt ut utmynnar från statsrådets egna beslutsmakt.[628] I det senare fallet innebär det i praktiken att beslutsmakten delegeras till underordnade tjänstemän, förvaltningar och organ, vilka agerar å ministerns vägnar.[629]

– *Den dömande makten*

I grundloven tillerkänns den dömande makten domstolarna.[630] Inom ramen för denna maktfördelning är det upp till domstolarna att utdöma straff, avgöra privata rättstvister samt pröva lagligheten i de avgörande som fattas av förvaltningen.[631] I den senare bemärkelsen utövar den dömande makten en kontrollfunktion i det att den verkställande makten som utmynnar i förvaltningsåtgärder kan prövas vid domstol.[632] Domstolarnas dömande verksamhet ska vara *uafhængig* i förhållande till den lagstiftande och verkställande makten.[633] Nämnda krav har i litteraturen delats in i tre former av

---

maktutövning, medan ministrarna är såväl politiskt (genom grundlovens § 15) som rättsligt (genom ministeransvarlighedsloven) ansvariga. Med det sagt involveras monarken i de löpande *statsråd* som hålls mellan regeringen och monarken, varpå monarken orienteras i regeringens nya lagförslag och skriver under den lagstiftning som folketinget antagit.

[624] Se Zahle (2001) s. 207 ff.

[625] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 62 ff.

[626] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 66 ff.

[627] I form av t.ex. utfärdandet av *bekendtgørelser og anordninger*, se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 125 ff.

[628] För en komparativ belysning av de rättsliga ramar som regeringen verkar inom vid styrningen av förvaltningen, se Wenander (2016) s. 57 ff.

[629] Se Wenander (2016) s. 59.

[630] Se grundlovens § 3 p. 3.

[631] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 95.

[632] Se underavsnitt 4.2.2.3 nedan.

[633] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 95 f.

> oavhängighet – organisatorisk, personell och funktionell.[634] Medan den organisatoriska oavhängigheten uppställer krav på att domstolarnas organisation endast kan regleras genom lag, innebär den personella oavhängigheten att domarkåren fredas från olika ingrepp i deras anställning vad gäller t.ex. avsked och omorganisation.[635] Med stöd i den organisatoriska och personella oavhängigheten utmynnar den funktionella i att den enskilda domaren, i sin utövande funktion, är fri och oberoende i sin dömande funktion.[636]

Oaktat grundlovens distinkta maktfördelning faller många väsentliga funktioner och organ utanför grundlovens definition av den lagstiftande, verkställande och dömande makten.[637] Som ett exempel på det förstnämnda är regeringen t.ex. ålagd att företräda Danmark i utrikesangelägenheter utan att för den delen agera i den avvägda roll som åligger den verkställande makten.[638] På samma sätt tillerkänns t.ex. kommunerna ett kommunalt självstyre under statlig översyn utan att för den delen tillskrivas en lokal funktion som kan inordnas under den lagstiftande makten.[639] Hur dessa avvikelser tar sig uttryck kommer att i det följande beröras i den utsträckning det behövs för att besvara framställningens frågeställning.

4.2.2.2 Finansloven och den lagstiftande maktens utövande av dess *enekompetence* på beskattningsområdet

Inflytandet och kontrollen över statens finanser vilar ytterst hos folketinget, som på initiativ av regeringen beslutar om statens intäkter respektive utgifter i statsbudgeten.[640] Nämnda statsbudget fastställs genom *finansloven*, vilken sätter gränserna för vilka skatter som får krävas in och vilka utgifter som får finansiera vad.[641] Grundlovens krav på att ”skatterne ikke må opkræves” förrän *finansloven* antagits av folketinget har i litteraturen beskrivits som den *finansielle hjemmelen* för beskattning.[642] Genom *finansloven* etableras vilka skatter och avgifter som får tas ut samt en ”realøkonomisk

[634] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 96.

[635] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 96 ff.

[636] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 96.

[637] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 124.

[638] Se grundlovens § 19.

[639] Se grundlovens § 82.

[640] Se grundlovens §§ 45-47.

[641] Se grundlovens § 46 stk. 1 (intäkter) och § 46 stk. 2 (utgifter).

[642] Se Zahle, H., *Dansk forfatningsret 2 - Regering, forvaltning og dom*, 3 uppl., Köpenhamn, 2001 s. 55.

oversigt" om den förväntade uppbörden.[643] Reglerna om vem som ska betala skatt på vad o.s.v. framgår emellertid inte av finansloven utan preciseras i skatte- och avgiftslagstiftningen, som en följd av grundlovens krav på "ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov".[644] Genom nämnda stadgande kompletteras den *finansielle hjemmelen* i *finansloven* med det som i litteraturen har beskrivits som beskattningsrättens *materielle hjemmel*.[645]

Rätten att materiellt lagstifta om vad, vem, när och hur något ska beskattas faller inom den lagstiftande maktens grundlagsstadgade *enekompetencer*. Som en följd av nämnda *enekompetence* föreligger det ett delegationsförbud på beskattningsområdet, vilket traditionellt motiverats av att beskattning utgör "et intensivt økonomisk indgreb mod private retssubjekter" som förutsätter ett demokratiskt legitimerat beslut.[646] Räckvidden av nämnda delegationsförbud har i litteraturen diskuterats mot bakgrund av ingreppets intensitet och den offentligrättsliga pålagans definition.[647] Även om det inte förekommer någon konsensus om hur långt nämnda delegationsförbud sträcker sig föreligger det en enighet i litteraturen om att "det materielle skattepålæg skal ske ved lov" i syfte att skydda den enskilde från all form av godtycklig beskattning.[648] Samtidigt medges skatteministern att genom skatteministeriet precisera och utfärda administrativa och tekniska *forskrifter* om hur taxeringen och skatteuttaget ska ske inom ramen för lagstiftningen.[649] På samma sätt utläses kommunernas beskattningsrätt som en form av delegation från lagstiftningsmakten, varigenom kommunerna tillerkänns en möjlighet att själva besluta om nivån på den kommunala skattesatsen.[650]

Även om grundloven uppställer krav på att skatt ska tas ut genom lag föreligger det inga klara konstitutionella krav på lagstiftningens utformning och materiella innehåll.[651] Förutsatt att lagstiftningen inte strider mot de fri- och rättigheter som kommer till uttryck i grundloven och europarätten (jfr *negativ afgrænsning*) står det lagstiftaren fritt att stifta lag.[652] Mot bakgrund av konstitutionell praxis har författare i

---

643 Se t.ex. § 38 i L 1 – "Finanslov for finansåret 2020".

644 Se grundlovens § 43.

645 Se Zahle (2001) s. 55. För en närmare redogörelse för den diskussion som förts i litteraturen huruvida *finansloven* är att beteckna som *almindelige lov* i ljuset av grundlovens § 43 och § 46, se Germer (2012) s. 193 ff.

646 Se Graff Nielsen, J., *Legalitetskravet ved beskatning - de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer*, Köpenhamn, 2003 s. 286.

647 Se Graff Nielsen (2003) s. 103 ff.

648 Se Graff Nielsen (2003) s. 134 och Germer (2012) s. 107 ff.

649 Se Graff Nielsen (2003) s. 134 och underavsnitt 4.2.2.3.

650 Se Germer (2012) s. 110.

651 Se Zahle (2001) s. 250 ff.

652 Se Zahle (2001) s. 251.

litteraturen ställt upp en särskild karakteristika för vad som utgör en lag i grundlovens mening, varvid:

- det ska röra sig om en rättsakt som inbegriper ett specifikt eller generellt beslut som medför rättsverkningar, vilken
- går under beteckningen *lov*, och som
- är antagen i enlighet med de lagstiftningsprocessuella regler som kan härledas till grundloven.[653]

Hur specifikt eller generellt avfattad en rättsregel får vara för att inte inkräkta på den verkställande maktens område har diskuterats i litteraturen.[654] Medan den mer traditionella uppfattningen utgår från att lagstiftaren har en långtgående möjlighet att utfärda lagstiftning som inbegriper specifika fall har litteraturen på senare år omprövat denna ståndpunkt.[655] Även om det inte föreligger någon klar gräns för hur specifik en lagstiftning får vara råder det en viss enighet i att ”man som retspolitisk princip bør være særdeles varsom med at vedtage singulær lovgivning, som træder i stedet for traditionelle forvaltningsafgørelser”. [656]

Diskussionen om kravet på en generellt avfattad lagstiftning är även tätt knuten till huruvida grundloven, genom dess stadganden om religionsfrihet och personlig frihet, ger uttryck för en generell likhetsprincip – en *lighedsgrundsætning* eller en *lighedsprincip* som kan inskränka lagstiftningsmakten. En sådan koppling har, mot bakgrund av Højesteret*s* praxis, dock avfärdats av vissa författare, som menar att något generellt krav på likabehandling inte kan utmynna ur nämnda friheter.[657]

Grundloven uppställer inte heller något förbud mot att lagstiftningen medges en retroaktiv verkan – även om nämnda möjlighet används i mycket begränsad utsträckning.[658] I de fall lagstiftaren introducerat skattelagstiftning med retroaktiv verkan har detta skett efter en avvägning mellan den enskildes rättssäkerhet och behovet

---

[653] Se Zahle (2001) s. 252.

[654] Jfr Zahle (2001) s. 251, Germer (2012) s. 96 och Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 142.

[655] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 142.

[656] Jfr Zahle (2001) s. 251, Germer (2012) s. 96 och Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 142.

[657] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 146, där författarna konstaterar, mot bakgrund av U 1965.293 H (Huslejestop-dommen), U 1986.898 H (HT-sagen) och U 1999.841 H (Tvind-sagen) att ”domstolene i helt ekstraordinære tilfælde ville gøre brug af et sådant princip, men at det samtidigt med det herskende politiske forhold forekommer meget usandsynligt, at en sådan ekstraordinær situation skulle opstå”. Även om likhetsprincip inte inskränker lagstiftarens kompetens genom grundloven utgör den likväl en viktig princip i den följande rättstillämpningen, se avsnitt 4.3.2 nedan.

[658] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 110 f.

av att motverka kringgåenden samt upprätthålla en effektiv beskattning.[659] Under senare år har dock lagstiftaren avhållit sig från att utnyttja denna möjlighet.[660]

Av särskild vikt för begränsningen av beskattningsmakten är de krav som uppställs genom legalitetsprincipen, vilken av vissa författare i litteraturen tillskrivits två dimensioner.[661] Den första dimensionen – *den formelle lovs princip* – erkänner att lagstiftningen får företräde framför administrativa rättsakter och endast kan ändras genom ny lag, vilken har sin grund i ovan redogjorda *enekompetence*.[662] Den andra dimensionen inbegriper i sin tur ett *hjemmelskrav* som stadgar att uttag av skatt ska ske med direkt eller indirekt stöd i lag, vilket är av särskild vikt vid tillämpning av skattelag.[663] Hur den nämnda dimensioner inverkar på såväl förvaltningens som domstolarnas rättstillämpning utvecklas närmare i avsnitt 4.4.

4.3 NÅGOT OM DE KONSTITUTIONELLA KRAVEN PÅ RÄTTSTILLÄMPNINGEN VID UTTAG AV SKATT

4.3.1 REGERINGSFORMEN OCH DESS PRINCIPER

4.3.1.1 Legalitets- och likhetsprinciperna

Vid sidan av de konstitutionella krav som rör skattelagstiftningens utformning tillkommer även, genom legalitetsprincipen och likhetsprincipen, vissa krav på den följande rättstillämpningen. Medan legalitetsprincipens innehåll och betydelse är omdiskuterad (se nedan) kommer likhetsprincipen till uttryck i 1 kap. 9 § RF. Genom likhetsprincipen etableras maximen om allas likhet inför lagen, vilket praktiskt innebär att lika falla ska behandlas lika.[664] Även om nämnda princip sällan kommer till uttryck i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl har de argument som syftar till att trygga en likabehandling härletts till likhetsprincipen i litteraturen.[665] Trots principens oomstridda förankring i rättstillämpningen har den beskrivits som svårtillämpad i det att det inte alltid går att fastställa vilka fall som är relevant lika och vilka som inte är

[659] Se t.ex. utskottsmajoritetens motivering till retroaktiv verkan i betænkning afgivet af skatte- og avfgiftsudvalget den 12. december 1984 over forslag til lov om ændring af ligningsloven nr. L 95 i Folketingstidende 1984/85 Tillæg B sp. 343 ff. Nämnvärt i sammanhanget är att minoritetsutskottet (bestående av ledamöter från Konservative Folkepartis, Venstres, Centrum-demokraterna och Kristeligt folkepartis) reserverade sig mot denna retroaktiv verkan – se särskilt sp. 348.

[660] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 110 f.

[661] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 148.

[662] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 148 f.

[663] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 148 f.

[664] Se Påhlsson (2018) s. 99 f.

[665] Se Påhlsson (2018) s. 102.

det.[666] Med det sagt är likhetsprincipen ett uttryck för ambitionen om likformig beskattning, vilket har särskild relevans i administrativ praxis.[667]

Av särskild vikt för den här avhandlingen är hur de rättssäkerhetsgarantier som följer av legalitetsprincipen påverkas av de åtgärder som introducerats mot skatteflykt, vilket fordrar en närmare genomgång av legalitetsprincipen och dess krav på rättstillämpningen.

4.3.1.2 Föreskriftskravet – legalitetsprincipens stats- och förvaltningsrättsliga kärna

I regeringsformens inledande portalparagraf (1 kap. 1 § 3 st. RF) konstitueras att ”den offentliga makten utövas under lagarna”, vilket innebär att alla offentliga organ (riksdag, regering, domstolar, förvaltningsmyndigheter och kommuner) är bundna av grundlag och lag i sina respektive verksamheter.[668] Genom nämnda stadgande etableras ett skydd för den enskilde från godtycklig maktutövning, vilket är ett uttryck för legalitetsprincipen och som, vid sidan av kraven på objektivitet- och proportionalitet, utgör grunden för god förvaltning (jfr 5 § förvaltningslagen).[669] Trots principens ställning som oomstridd rättsgrundsats är den inte enhetligt definierad.[670] En inom stats- och förvaltningsrätten vedertagen definition har formulerats utifrån *föreskriftskravet,*[671] vilket förutsätter att 1) förvaltningens beslutanderätt måste kunna härledas till något slags författningsstöd[672] och att 2) beslut som är betungande för enskild kräver särskilt stöd i lag.[673] Maktutövningen måste följaktligen vara

[666] Se Påhlsson (2018) s. 100.

[667] Se Påhlsson, R., *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Uppsala, 2007 s. 228 f.

[668] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 55 och Strömberg, H. & Lundell, B., *Allmän förvaltningsrätt*, 27 uppl., Stockholm, 2018 s. 69.

[669] Se prop. 2016/17:180 s. 57 ff.

[670] Se Sterzel (2009) s. 113 ff. men även Sterzel, F., *Legalitetsprincipen* i Offentligrättsliga principer, Marcusson, L. (red.), Uppsala, 2017 s. 75 f.

[671] Jfr Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 55, som framhåller att legalitetsprincipen är synonym med det som de benämner som ”normbundenhetens princip”.

[672] Den nya förvaltningslagens hänvisning till att myndigheternas åtgärder måste ”ha stöd i rättsordningen” (jfr 5 §) har kritiserats för att inte ta i beaktande de senaste 20 årens rättsutvecklings striktare föreskriftskrav, se Åhman, K., *Legalitetsprincipen i en ny förvaltningslag* – Förvaltningsrättslig tidsskrift 2018 s. 457 ff. Nämnda formulering har dock av andra författare inte ansett medföra ”en vidare innebörd än den grundläggande formuleringen i RF” än den som sedan tidigare etablerats, se Strömberg & Lundell (2018) s. 69.

[673] Se Sterzel (2009) s. 113, Essen, U. v., Bohlin, A. & Warnling Conradson, W., *Förvaltningsrättens grunder*, Stockholm, 2018 s. 88, Strömberg & Lundell (2018) s. 69. Jfr även Lebeck, C., *Legalitetsprincipen i förvaltningsrätten*, 1 uppl., Stockholm, 2018 s. 401 ff., som vid sidan av 1) att myndigheterna måste ha

normbunden i syfte att tillförsäkra den enskilde en förutsebarhet i hur den offentliga makten får och kan agera.[674]

Kravet på författningsstöd förutsätter att de föreskrifter som aktualiseras antagits av rätt normgivare, i rätt ordning och medger rätt kompetens till den beslutsfattare som slutligen tar beslut i det enskilda fallet. Föreskriftskravet är härigenom en legitimitets- och kompetensfråga, som besvaras annorlunda beroende på *vilket* rättsområde och *vilken* form av åtgärd (betungande eller gynnande) som vidtagits.[675] Som en följd av föreskriftskravets skiftande karaktär föreligger ingen allmänt omfattad eller generellt formulerad legalitetsprincip, vilken närmast beskrivits som ett samlingsbegrepp som först får sitt konkreta innehåll i den lagstiftning och rättspraxis som aktualiseras på det berörda rättsområdet.[676]

Föreskriftskravet betydelse och inverkan på skatteområdet har vigts mycket utrymme i den skatterättsliga litteraturen. I centrum för denna diskussion har frågan om såväl legitimitet, d.v.s. *vem* som får beskatta, som vilka materiella krav som måste uppfyllas, d.v.s. *hur* skatt får tas ut, diskuterats för att etablera legalitetsprincipens innehåll på skatteområdet. Diskussionen har i vissa fall tagit sin utgångspunkt i de historiska argument som motiverar *vem* som får beskatta, vilket knyter an till såväl rättshistoriska strömningar som statsrättsliga spörsmål.[677] Med undantag för redogörelsen ovan (se delavsnitt 4.2.1) kommer följande framställning dock att utgå från de frågor som följer av rättstillämpningen i syfte att närmare förespegla de utmaningar som identifierats i litteraturen kring den svenska skatteflyktslagen.

4.3.1.3 Legalitetsprincipen i den skatterättsliga litteraturen

Oaktat de i litteraturen erkända svårigheterna med att etablera en allmänt omfattande och generellt formulerad legalitetsprincip inom stats- och förvaltningsrätten har flera författare i den skatterättsliga litteraturen argumenterat för en skatterättslig

---

rättsligt stöd för sitt handlande även inbegriper 2) att de normer som bemyndigar nämnda myndigheter är publicerade, 3) att nämnda normer är klara och förutsebara samt 4) en begränsning, men inget absolut förbud mot, en retroaktiv rättstillämpning.

[674] Se Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 55 och Essen, Bohlin & Warnling Conradson (2018) s. 88.

[675] Se Sterzel (2017) s. 75 f.

[676] Se bl.a. Sterzel (2017) s. 75 f., Warnling Conradson m.fl. (2018) s. 55, Åhman (2018) s. 458 och Lebeck (2018) s. 260 f.

[677] Se Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm, 1995 s. 19 ff., som, vid sidan av regeringsformens reglering av den beskattande funktionen, historiskt härleder legitimitetsfrågan till den svenska konstitutionella tradition under vilken monarkens möjlighet att utta skatt förutsatte riksdagens (eller ständernas) godkännande. Jfr även Alhager, M., *Dispens från inkomstskatt*, Göteborg, 1999 s. 97 som lägger så stor vikt vid frågan om legitimitet att han, i sitt avfärdande av legalitetsprincipens stöd i regeringsformen (se nedan), i stället framhåller nämnda sedvana, som uttryckt genom Högsta förvaltningsdomstolens domar, som grunden för legalitetsprincipen.

definition.[678] I centrum för den skatterättsliga definitionen av legalitetsprincipen vilar retroaktivitetsförbudet och föreskriftskravet,[679] som genom beskattningsmaktens inordnande under riksdagens primära lagområde, utgör ett strikt krav på att skatt ska tas ut med stöd i lag och utan någon retroaktiv verkan.[680] Vad som i sin tur innefattas inom ramen för nämnda föreskriftskrav är emellertid omdiskuterat. Medan vissa författare anser att legalitetsprincipen är ett uttryck för riksdagens normgivningsmakt menar andra att det är ett uttryck för en i grundlag sanktionerad (och till ordalydelsen påtagligt bunden) restriktiv tolkning av skattelagstiftningen.[681] Av särskild vikt för förståelsen av legalitetsprincipen är följaktligen frågan om var principen kan härledas ifrån och hur stor vikt den, mot bakgrund av rättskällehierarkin, har på domstolarnas rättstillämpning. Medan vissa författare framhåller principen som en i grundlag konstituerad norm som begränsar rättstillämparens tolkningsutrymme,[682] vidhåller andra att principen förvisso emanerar ur grundlagen men att den i egenskap av princip

---

[678] Även om den följande framställningen utgår från de argument som framförts efter 1974 års regeringsform sträcker sig diskussionen om legalitetsprincipens innehåll och betydelse på skatteområdet tillbaka till 1940-talet, då Ljungman argumenterade för att tolkningen av skattelag borde, med hänsyn till kravet på rättssäkerhet, ske på samma sätt inom skatterätten som den gör i straffrätten, se Ljungman, S., *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala, 1947 s. 21 f. Nämnda ståndpunkt har sedermera kritiserats av bl.a. Kuylenstierna, dels (*de lege lata*) för att inte ha stöd i gällande praxis, dels (*de lege ferenda)* för att en sådan definition skulle inskränka möjligheten till en effektiv beskattning, se Kuylenstierna, C. W. U., *Skatterätt och privaträtt - några reflexioner i anslutning till Seve Ljungmans avhandling "Om Skattefordran och skattrestitution"* – Förvaltningsrättslig tidsskrift nr. 1 1950 s. 24 f. Ljungmans hållning fick emellertid stöd av Sandström som mot bakgrund av Ljungmans resonemang kritiserade Högsta förvaltningsdomstolen för att analogt tillämpa lagstiftningen – se Sandström, K. G. A., *Om skattelagars tolkning och tillämpning* – Svensk Skattetidning 1952 s. 256 ff.

[679] Föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet har traditionellt sett inte särskilts från principens övriga delar. Genom Hultqvist avhandling kom dock legalitetsprincipens beståndsdelar att delas upp, i vilken kravet på stöd i lag även benämns *lex scripta*-kravet, se Hultqvist (1995) s. 73 ff.

[680] Se delavsnitt 4.2.1 ovan. Nämnvärt i sammanhanget är att Petrén var den första att påpeka sambandet mellan regeringsformens bestämmelser om normgivningskompetens och den skatterättsliga legalitetsprincipen, se Petrén, G., *Normgivningen på skatteområdet* – Svensk Skattetidning 1985 s. 135 ff.

[681] Jfr t.ex. Tikka, K. S., *Vad avses med rättsäkerhet i beskattningen?* i Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, Silfverberg, C. (red.), Stockholm, 1983 s. 10 och Bergström, S., *Förutsebarhet - en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, Uppsala, 1987 s. 15, som ytterst ser det som ett krav på lagstiftarnivå medan t.ex. Hultqvist framhåller att principen och dess föreskriftskrav har långtgående konsekvenser för rättstillämpningen, se Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet* – Skattenytt 2013 s. 16 ff.

[682] Se t.ex. Rydin, U., *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? - en analys av tre nyligen avgjorda domar i Högsta förvaltningsdomstolen* – Skattenytt 2012 s. 160 ff. men framförallt Hultqvist som i bl.a. Hultqvist, A., *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen* – Skattenytt 2016 s. 732, Hultqvist, A., *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt* – Svensk Skattetidning nr. 5 2005 s. 303 med vidare hänvisning till Hultqvist (1995) s. 92 ff. framhåller nämnda ståndpunkt.

ytterst talar för ett tolkningsslut i en viss riktning.[683] En ytterligare, om än mindre vanlig, uppfattning motsätter sig att principen kommer till uttryck i regeringsformen och menar att principen snarare utvecklats genom konstitutionell sedvana, vilken fått sitt närmare innehåll i den följande rättstillämpningen.[684]

Legalitetsprincipens innehåll och betydelse varierar följaktligen i den skatterättsliga litteraturen. En uppfattning som erkänner legalitetsprincipen som konstituerad i regeringsformen tillskriver principen en liknande betydelse på skatteområdet som den har inom straffrätten.[685] Genom att jämföra uttaget av skatt med de ingrepp som sker vid fastställande av brott och utdömandet av straff har vissa författare översatt sentenserna *nullum crimen sine lege* (inget brott utan lag) och *nulla poena sine lege* (inget straff utan lag) till skatteområdet – *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag).[686] Utifrån nämnda straffrättsanalogi menar dessa författare att legalitetsprincipen även inbegriper två ytterligare dimensioner – *bestämdhetskravet* respektive *analogiförbudet*.[687] Medan det förstnämnda uppställer ett krav på att en bestämmelses materiella innehåll måste vara tillräckligt klar för att kunna tillämpas innebär det senare ett förbud mot att analogt tillämpa lagstiftningen.[688] Genom dessa två ytterligare dimensioner formerar

[683] Se Bergström (1978) s. 66 ff. men även i Bergström (1987) s. 14 ff.

[684] Se Alhager (1999) s. 97 f.

[685] Se Hultqvist (1995) s. 133 ff. men även Lodin m.fl. (2019) s. 640 ff. För en närmare jämförelse och diskussion om likheterna och skillnaderna mellan bestraffningens generalpreventiva syfte kontra beskattningens fiskala karaktär se Hultqvist (1995) s. 73 f. och Simon-Almendal, T., *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, 2005 s. 65 ff. men särskilt s. 70.

[686] Upphovsmannen till de straffrättsliga sentenserna *nullum crime sine* lege och *nulla poena sine lege* var den tyska rättsvetenskapsmannen Anselm von Feuerbach, se Sterzel (2009) s. 114. Den första till att etablera nämnda sentens på det svenska skatteområdet har i den skatterättsliga litteraturen tillskrivits Ljungman, som i Ljungman (1947) s. 21 f. framhåller att ”[d]en ofta omdebatterade, men i vår rätt aldrig övergivna satsen *nulla poena sine lege* [Ljungmans kursivering] lär åtminstone tillsvidare kunna kompletteras med satsen *nullum tributum sine lege* [Ljungmans kursivering]”. Även Hagstedt har argumenterat för att legalitetsprincipen borde ha en liknande bäring på skatteområdet som den har inom straffrätten i syfte att freda den enskilde från retroaktiv beskattning, se Hagstedt, J. A., *Retroaktiv skattelag*, Stockholm, 1975 s. 228 ff.

[687] Se Hultqvist (2016) s. 732, i vilket författaren konstaterar att bestämdhetskravet ”inte är en absolut norm, utan en relativ norm, som kan uppfyllas i olika grad, där det inte heller kan anges var gränsen för acceptabel bestämdhet ligger”. Jfr även Simon-Almendal (2005) s. 70, som konstaterar att bestämdhetskravet inte klart utvecklats på skatteområdet, även om författaren vidhåller att det är ”rimligt att också för det skatterättsliga regelverket kräva att föreskrifterna utformas klart och tydligt. På samma sätt framhåller Simon-Almendal att det utifrån sentensen *nullum tributum sine lege* kan tyckas självklart att det föreligger ett analogiförbud även om det finns prov på tillfällen då analog tillämpning föreokmmer, se Simon-Almendal (2005) s. 66 f. För liknande resonemang kring bestämdhetskravet (benämnt obestämdhetsförbudet eller klarhetskravet) respektive analogiförbudet, se Lodin m.fl. (2019) s. 640 ff.

[688] Se Hultqvist (2016) s. 732 och Hultqvist (2013) s. 15 ff.

legalitetsprincipen ett krav på att rättstillämparen varken får tolka en oklar ordalydelse i skärpande riktning till nackdel för den enskilde eller tillämpa bestämmelser analogt.[689]

En annan uppfattning som kommit till uttryck i den skatterättsliga litteraturen framhåller legalitetsprincipen som en slags målsättning för rättstillämpningen.[690] Genom legalitetsprincipen betonas vikten av att det tolkningsslut som rättstillämparen till syvende och sist argumenterar för måste inrymmas i bestämmelsens ordalydelse eller vara ett uttryck för lagstiftningens systematik.[691] Principen är härigenom en sammanvägning av flera olika motiv som ytterst syftar till att etablera rättssäkerhet genom möjligheten att förutse effekterna av sitt agerande.[692] Även om möjligheten till analogier är inskränkt genom legalitetsprincipens föreskriftskrav så är företrädare för nämnda uppfattning mer försiktiga med att uttrycka ett kategoriskt analogiförbud.[693] På samma sätt problematiseras bestämdhetskravet, som av vissa författare kritiserats för att inte uppfylla sitt eget bestämdhetskrav.[694]

Synen på legalitetsprincipens betydelse och innehåll har även haft bäring på diskussionen om generella regler mot skatteflykt i allmänhet och skatteflyktslagen i synnerhet. De argument som tydligast framförts mot skatteflyktslagen avfärdar den som grundlagsstridig, i det att regeln inskränker den i regeringsformen etablerade legalitetsprincipens krav på att den enskilde ska kunna förutse effekterna av dennes agerande.[695] Genom skatteflyktslagens vida tillämpningsområde, värdeöppna rekvisit och möjlighet till analog tillämpning utifrån lagstiftningens syfte är den enligt dess kritiker inte förenlig med legalitetsprincipens krav på rättssäkerhet och förutsebarhet.[696]

---

[689] Se bl.a. Hultqvist (2005) s. 303 och Hultqvist (2013) s. 21, i vilka författaren argumenterar för att en oklar ordalydelse, på grund av bestämdhetskravet, inte kan preciseras i en skärpande riktning.

[690] Se främst Påhlsson, R., *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen* – Skattenytt 2014 s. 563 men även Bergström i Bergström (1978) s. 66 ff. och Bergström (1987) s. 14 ff., som såg legalitetsprincipens krav på förutsebarhet och likformighet som mål för rättstillämpningen. Se även Tikka, K. S., *Anmälan av Anders Hultqvist - Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* – Skattenytt 1996 s. 53, där Tikka, i kontrast till Hultqvists formulering av legalitetsprincipen, framhåller att legalitetsprincipen även kan ses som en vägledande princip i den gränszon som uppstår vid tolkning.

[691] Se Bergström, S., *Regeringsrättens lagtolkingsprinciper - nya tendenser under senare tid?* – Skattenytt 2003 s. 3 ff., Påhlsson (2014) s. 563 och Tjernberg, M., *Skatterättslig tolkning*, Uppsala, 2018 s. 23 ff.

[692] Se Bergström (1978) s. 66 ff., Bergström (1987) s. 14 ff., Tikka, K. S., *Om principer vid tolkningen av skattelag* – Skattenytt 2004 s. 658 men även Tjernberg (2018) s. 23 ff., som framhåller att legalitetsprincipen bör förstås i vidare mening än den beståndsdel som föreskriftskrav utgör.

[693] Se t.ex. Påhlsson (2018) s. 96.

[694] Se Påhlsson (2014) s. 563, Tjernberg (2018) s. 26 och Persson Österman, R., *Till försvar för en oförutsebar lag - en studie av tillämpningen av skatteflyktslagen del I* – Stiftelsen Fakultetslitteratur 2020 s. 7.

[695] Se Hultqvist (1995) s. 425.

[696] Se Hjerner, L., *Sken - bulvanskap - kringgående* i Festskrift till Hans Thornstedt, Stockholm, 1983 s. 297 men även liknande resonemang av Hultqvist i Hultqvist, A., *Skatteflyktslagen - vara eller icke vara? Det borde*

Även om de författare som motsätter sig beskrivningen av skatteflyktslagen som grundlagsstridig delvis delar nämnda problembeskrivning väger de dessa problem mot behovet av att motverka skatteflykt.[697] Legalitetsprincipens krav på rättssäkerhet och förutsebarhet måste i det här sammanhanget vägas mot den allmänpreventiva verkan som behövs för att avhålla enskilda från att utmana regelverket och skattesystemets integritet.[698] Förutsatt att hanteringen av dessa värden sker på ett välavvägt och försiktigt sätt kan den repressiva åtgärden rättfärdigas trots skatteflyktslagens brist på precisering.[699]

Oaktat de olika uppfattningar som kommit till uttryck i den skatterättsliga litteraturen om legalitetsprincipen och dess inverkan på skatteområdet föreligger det en konsensus om att Högsta förvaltningsdomstolen tillerkänner legalitetsprincipen en stor betydelse i domstolens prejudikat.[700] Utan att föregripa redogörelsen för de tolkningsfrågor som angränsar till skatteflyktslagen medför föreskriftskravet att lagtextens ordalydelse har en särskild betydelse vid uttolkandet av skattelag.[701] I syfte att tillförsäkra den enskilde en förutsebarhet i hur den offentliga makten får och kan agera

---

ha varit frågan! – Skattenytt 1995 s. 579 och Hultqvist, A., *Ny skatteflyktslag - en metodfråga för skatterätten* – Skattenytt 1996 670 ff., Hultqvist, A., *En tätningskommission istället för genomsyn och skatteflytslag* – Svensk Skattetidning nr. 4 2007 s. 230.

[697] Se Bergström (1978) s. 301 ff. och senare i Bergström, S., *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt* – Skattenytt 1992 s. 601, även Tikka (1996) s. 58, Rosander (2007) s. 82 ff., Påhlsson, R., *Kringgående av inkomstskattelag - en resa utan slut* – Skattenytt 2016 s. 126 men även Persson Österman (2020) s. 37 ff. och Persson Österman, R., *Till försvar för en oförutsebar lag del II - Sektoranalys, resultatutjämning och underskottsavdrag* – Stiftelsen Fakultetslitteratur 2020 s. 1 ff., som utifrån en närmare genomgång av Högsta förvaltningsdomstolens tillämpning av skatteflyktslagen på fåmansföretagsreglerna samt koncernbidrag/underskottsframföring anser att skatteflyktslagen är förenlig med en föreskriftsbunden beskattning.

[698] Se t.ex. Bergström (1978) s. 301 ff. och senare i Bergström (1992) s. 601, Rosander (2007) s. 82 ff. men även Påhlsson (2016) s. 126, som särskilt framhåller de utmaningar som under de senaste åren tillkommit genom en ökad internationalisering: *"Skatteplaneringen ligger alltid ett steg före skatteadministrationen. De kringgåenden av skattesystemet som av rättssystemet betecknas som illojala är i dag gränslösa och internationaliserade. Globaliseringens effekter på de nationella skattebaserna har resulterat i ett internationellt uppvaknande. Det är i dag uppenbart att den internationella skatteflykten utgör ett reellt hot mot många av de mål som präglar det politiska arbetet i länder som Sverige. Om en generalklausul kan bidra till kampen mot denna skatteflykt vore det kanske inte så lyckat att avskaffa den med hänvisning till en debatt som fördes för trettio år sedan, när våra ekonomier skyddades av gränser som inte längre existerar."*

[699] Se Rosander (2007) s. 82 ff. och Påhlsson (2016) s. 126. För en rättspolitisk avvägning mellan dessa intressen, se även Tikka (1996) s. 58: *"Allt måste skötas inom vissa resurser. Det offentligas resurser ökar inte utan blir kanske rentav mindre. Vi frågar hur långtgående socialskydd vi har råd med. Vi måste våga fråga hur långtgående rättsskydd vi har råd med. Har samhället råd att avstå från att bekämpa skatteflykt på tillämpningsplanet och måste det nöja sig med att en 'omsorgsfull juridisk analys av förfarandet' räcker till vid bedömningen av kringgåendetransaktioner? Anmälarens svar är nekande, och då skulle generalklausulen ha den fördelen ur legalitetssynvinkeln att den skulle ge ett klart legalstöd för de avgöranden som lagtillämparen med överskridande av normala tolkningsmetoder kommer till i kringgåendesituationer."*

[700] Se Tjernberg (2018) s. 27.

[701] Se delavsnitt 5.2.1.

måste beskattningen, såsom ett betungande offentligrättsligt ingrepp, ha stöd i lag.[702] I det följande berörs kort om hur nämnda krav kommer till uttryck i de regler som berör den svenska skatteprocessen, följt av en närmare diskussion om Högsta förvaltningsdomstolens rättsbildning och prövning av skattemål.

4.3.2 KORT OM SKATTEVERKET OCH DE ALLMÄNNA FÖRVALTNINGSDOMSTOLARNAS ORGANISATION I LJUSET AV KRAVEN PÅ RÄTTSTILLÄMPNINGEN VID UTTAG AV SKATT

På skatteområdet utövas förvaltningsfunktionen i huvudsak av Skatteverket, som utgör beslutsmyndighet i beskattningsärenden. Skatteverket är en förvaltningsmyndighet organiserad under finansdepartementet med uppdraget att ”bidra till att säkerställa finansieringen av den offentliga sektorn och bidra till ett väl fungerande samhälle för allmänhet och företag samt motverka brottslighet”.[703] För att uppnå lagenlighet och enhetlighet vid utförandet av nämnda uppdrag tillerkänns Skatteverket möjligheten att utfärda vissa regelprodukter inom myndighetens verksamhetsområde.[704] Däribland kan myndigheten utfärda allmänna råd.[705] Genom regeringsformen tillförsäkras Skatteverket självständighet i de förvaltningsbeslut som innebär myndighetsutövning mot enskild och/eller innebär tillämpning av lag.[706] Vidare är Skatteverket, med undantag för vissa bestämmelser om Skatteverkets beslutsfunktioner, regionala indelning och uppdrag, en självständig förvaltningsmyndighet som själv får besluta om sin organisation.[707]

I den administrativa instansordningen utgör Skatteverket första och slutliga administrativa instans. Besluten vilar på det informationsunderlag som redogörs av den enskilde, som under deklarationsskyldighet är ålagd att medverka.[708] Myndigheten är i sin tur skyldig att se till att mål och ärenden är utredda i den utsträckning som deras beskaffenhet kräver.[709] Inom ramen för denna utredningsskyldighet (officialprövning) är det väsentligt att den enskilde ges möjlighet att kommunicera och komplettera sitt underlag och att myndighetens vägledning växlar beroende på den enskildes möjlighet

[702] Se Tjernberg (2018) s. 27.

[703] Se regleringsbrev för budgetåret 2020 avseende Skatteverket (Fi2019/04080/S3) samt förordning (2017:254) med instruktion för Skatteverket.

[704] Se Påhlsson (2018) s. 109, vari Påhlsson går igenom den uppsjö av olika regelprodukter som skattemyndigheterna och senare Skatteverket benämnt på olika sätt.

[705] Se Påhlsson (2018) s. 111 ff.

[706] Se 12 kap. 3 § RF.

[707] Se Almgren, K. & Leidhammar, B., *Skatteprocessen*, 3 uppl., Stockholm, 2016 s. 32 f.

[708] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 15 ff.

[709] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 18 ff.

att själv föra sin talan, den aktuella frågans svårighetsgrad etc.[710] Förfarandet är i huvudsak skriftligt med möjlighet till muntliga inslag och kompletteringar. Förenklat åligger det Skatteverket att påvisa att oredovisade intäkter tas upp, medan den enskilde på motsvarande sätt ansvarar för att bevisa de kostnadsyrkanden som han eller hon gör gällande. Vid efterbeskattning och skattetillägg åligger det dock full bevisbörda för Skatteverket.[711]

I det fall Skatteverkets beslut överklagas tas det upp i allmän förvaltningsdomstol.[712] De allmänna förvaltningsdomstolarna utgör, vid sidan av specialdomstolarna, en av två förgreningar i det svenska domstolsväsendet. Medan allmänna domstolar avgör i bl.a. brottmål, tvistemål och domstolsärenden (t.ex. adoptioner, konkurser, bodelningar etc.) avgör de allmänna förvaltningsdomstolarna tvister mellan enskilda och myndigheter i över 500 måltyper (inbegripet skattemål). Möjligheten till domstolsprövning av förvaltningsbeslut har dels beskrivit som svag, i det att den inte är grundlagsstadgad, dels som ovanligt stark, i det att domstolsprövningen inte enbart omfattar rättsenligheten i de överklagade förvaltningsbesluten utan även i frågor om lämplighet.[713]

Domstolsprocessen inleds i förvaltningsrätt. Förvaltningsrättens beslut kan i sin tur överklagas till kammarrätt och slutligen Högsta förvaltningsdomstol. Vid en överklagan från förvaltningsrätt till kammarrätt och från kammarrätt till Högsta förvaltningsdomstol måste prövningstillstånd beviljas. Kravet på prövningstillstånd i kammarrätten är emellertid begränsat till enstaka fall på skatteområdet, vilket står i tvärt kontrast till möjligheten att få sin sak prövad i Högsta förvaltningsdomstolen som kräver att frågan är allmänt intresse för rättstillämpningen.[714] I följande avsnitt 4.4 presenteras Högsta förvaltningsdomstolens rättsbildning och prövning av skattemål närmare.

4.3.3 GRUNDLOVENS RÄTTSSÄKERHETSGARANTIER

4.3.3.1 *Princippet om lovmæssig forvaltning*, *lighedsgrundsætningen* och legalitetsprincipens två dimensioner

De rättssäkerhetsgarantier som kommer till uttryck i dansk rätt vilar historiskt sett på grundlovens maktdelninglära (jfr § 3) och *princippet om lovmæssig forvaltning*.[715] Genom nämnda princip säkerställdes att den verkställande makten inte överskred sina

[710] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 18 ff.

[711] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 19 f.

[712] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 119 ff.

[713] Se delavsnitt 4.4.1.

[714] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 155 ff.

[715] Se Garde, J. & Revsbech, K., *Saglige krav* i Forvaltningsret - almindelige emner, Revsbech, K. m.fl. (red.), 6 uppl., Köpenhamn, 2016 s. 150 f.

befogenheter i förhållande till den lagstiftande makten, som medgavs inflytande över förvaltningen i det att myndighetsbeslut skulle ha stöd i lag.[716] Även om parlamentarismens genombrott år 1901 inneburit att nämnda princip inte fullt har samma betydelse ur maktdelningssynpunkt (eftersom regeringens maktutövning är avhängig folketingets stöd – se underavsnitt 4.2.2.1 ovan) utgör *princippet om lovmæssig forvaltning* grunden för det som i dag konstituerar den danska legalitetsprincipen.[717]

Vid sidan av legalitetprincipen uppställer även forvaltningsloven och de i Højesterets *dommerskabte grundsætninger* krav på rättstillämpningen i syfte att tillförsäkra en objektiv, saklig och proportionell prövning av förvaltningens beslut.[718] Av särskild vikt för skatterätten är ”kravet om saglig forvaltning”, vilket kommer till uttryck i *lighedsgrundsætningen*. Genom *lighedsgrundsætningen* etableras att lika fall ska behandlas lika, vilket har särskild relevans inom ramen för skatteförvaltningens administrativa praxis.[719] Samtidigt hörsammas åberopandet av *lighetsgrundsætningen* sällan i Højesterets praxis.[720]

I kontrast till de av Højesteret utarbetade förvaltningsprinciperna har legalitetsprincipen beskrivits som en i grundlagen härledd rättsprincip, vilken kan utläsas ur grundloven, mänskliga fri- och rättigheter, sedvana samt praxis.[721] Genom legalitetsprincipen etableras, lite förenklat, en garanti för den enskildes rättssäkerhet och en demokratisk legitimitet för förvaltningens beslut. Som en följd av legalitetsprincipens mångbottnade karaktär influerar den rättstillämpningen i flera led – från rättskällelärans etablerade rättskällehierarki till vissa centrala tolkningsfrågor – vilket föranlett författare att tillskriva principen ”en nærmest metafysisk karakter i dansk ret”.[722] Legalitetsprincipen har mot sin mångfacetterade bakgrund beskrivits som

[716] Se Garde & Revsbech (2016) s. 150 f.

[717] Se Garde & Revsbech (2016) s. 150 f. men även Zahle (2001) som använder principerna synonymt.

[718] Se Christensen, J. P., *Højesterets og statsmagten* i Højesteret - 350 år, Magid, P. (red.), Köpenhamn, 2011 s. 264 ff., som vid sidan av *lighetsgrundsætningen,* nämner ”magtfordrejningslæren og kravet om saglige hensyn”, ”forbuddet mod at sætte skøn under regel”, ”proportionalitet” och ”åbenbar urimeliged” som de ytterligare av Højesteret utarbetade *grundsætninger*.

[719] Se Christensen (2011) s. 265 f. och Michelsen m.fl. (2019) s. 115 f.

[720] Se Christensen (2011) s. 265, som konstaterar att ”[l]ighedsgrundsætningen påberåbes ofte, men næsten aldrig med held”.

[721] Se bl.a. Zahle (2001) s. 25, Garde & Revsbech (2016) s. 150 ff. men även Graff Nielsen, J., *Legalitetsprincippets byggesten - er fundamentet i orden?* – Juristen 4 2004 s. 173 som särskilt nämner grundlovens §§ 3, 12, 21, 22, 41, 42, 43, 44, 46 och 66, grundlovens bestämmelser om mänskliga rättigheter samt där tillknuten praxis samt vissa internationella rättskällor som ger uttryck för principen.

[722] Se Graff Nielsen (2004) s. 163.

ett samlat uttryck för de verkningar som följer av de regler, sedvanor och rättstraditioner ur vilka principen vuxit fram.[723]

Svårigheterna med att etablera en entydig och sammanhängande bild av legalitetsprincipen har särskilt problematiserats av Graff Nielsen.[724] Vid en närmare studie av den danska stats- och förvaltningsrättens beskrivning av legalitetsprincipen konstaterar Graff Nielsen att dess innehåll och betydelse inte bara skiftar mellan olika rättsområden, utan även mellan de författare som beskriver den.[725] Att ge en fullt ut rättvisande bild av nämnda princip är följaktligen en grannlaga uppgift, vilken delvis faller utanför den här studiens syfte. Den följande framställningen kommer därför att ansluta sig till Graff Nielsens definition, som med stöd i stats- och förvaltningsrätten tar sin utgångspunkt i en definition som beskriver nämnda princip utifrån två dimensioner – *den formelle lovs princip* och *hjemmelskravet*.[726] Därefter återknyter jag till hur nämnda definition kommer till uttryck på skatteområdet mot bakgrund av Graff Nielsens bidrag.

4.3.3.2 *Den formelle lovs princip*

Legalitetsprincipens första dimension, *den formelle lovs princip*, innebär att lagstiftning endast kan ändras eller upphävas genom lag.[727] Genom nämnda princip tillförsäkras den enskilde att den verkställande makten utövas under lagarna och att nämnda maktutövning är demokratiskt legitimerad genom den av folketinget antagna lagstiftningen.[728] Endast genom ett av folketinget (och inte av förvaltningen) fattat beslut kan de påbud, förbud etc. som kommer till uttryck genom lagstiftningen att förändras.[729] Som en följd av detta har *den formelle lovs princip* i litteraturen beskrivits som en viktig del i rättskällehierarkin i det att principen ger uttryck för att lagen alltid

[723] Jfr Graff Nielsen (2004) s. 173 och Zahle (2001) s. 25, som framhåller att principen ”kan betragtes som et svar på spørgsmålet, hvilke retskilder der kan udgøre grundlaget for en administrativ afgørelse” och som därutöver konstaerare att ”[l]itteraturens forskelligheder beror på, at dette er et ganske omfattende spørgsmål.

[724] Se Graff Nielsen (2003) s. 27 ff. I jämförelse med den svenska diskussionen om legalitetsprincipens inverkan på skatteområdet har den danska skatterättsliga litteraturen, med undantag för Graff Nielsens avhandling och enskilda lagkommentarer (se t.ex. Pedersen, J., *§ 43* i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, Zahle, H. (red.), Köpenhamn, 1999 s. 228 ff.), tagit sin utgångspunkt i den diskussion som förts i stats- och förvaltningsrätten.

[725] Se Graff Nielsen (2003) s. 27 ff.

[726] För en nyanserad utveckling av hur Graff Nielsen ansluter sig till den definition som utvecklas inom stats- och förvaltningsrätten, se Graff Nielsen (2004) s. 168 f.

[727] Se Garde & Revsbech (2016) s. 151 ff. och Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 148.

[728] Se Garde & Revsbech (2016) s. 152.

[729] Se Christensen, Albæk Jensen & Hansen Jensen (2016) s. 148.

har företräde framför administrativa och andra lägre stående rättskällor *(bekendtgørelser, cirkulære, vejledninger* etc.) vid regelkonkurrens (jfr *lex superior)*.[730]

I den mån det går att delegera normgivningsmakt (se underavsnitt 4.2.2.2 ovan) uppställer principen ett påbud om att de administrativa normer som följer av nämnda delegation ska implementeras och tolkas i enlighet med lagstiftningens ordalydelse och förarbeten.[731] Med stöd i *den formelle lovs princip* har vissa författare gjort en distinktion mellan förvaltningsmyndigheternas lagtolkning och den som sedermera sker i domstol.[732] Enligt nämnda författare innebär *den formelle lovs princip* att myndigheterna principiellt är mer bundna till lagstiftningen och dess förarbeten än domstolarna.[733] I det fall en bestämmelse är mångtydig är myndigheterna, enligt denna uppfattning, förpliktade att visa en större grad av lojalitet gentemot lagstiftaren.[734]

4.3.3.3 *Hjemmelskravet*

Legalitetsprincipens andra dimension är även den tätt knuten till hur förvaltningen, inom ramen för sitt bemyndigande, kan och får agera under lagen.[735] Genom *hjemmelskravet* åligger det förvaltningen att legitimera varje enskilt beslut som fattas genom en formell hänvisning till lag.[736] I det fall det rör sig om ett beslut som fattats med stöd i t.ex. en administrativ föreskrift måste följaktligen den av myndigheten utställda föreskriften kunna härledas till en av folketinget antagen lag. Endast i undantagsfall medger legalitetsprincipen att förvaltningen analogt tillämpar lagen eller hänvisar till andra rättskällor (t.ex. sedvana).[737] Hur strikt kravet på direkt lagstöd är varierar mellan olika rättsområden, vilket i den förvaltningsrättsliga litteraturen föranlett författare att dela in *hjemmelskravet* i ett *lempede hjemmelskrav* och ett *skærpede hjemmelskrav*.[738] Medan det första ger uttryck för en större möjlighet att genom t.ex. administrativa föreskrifter legitimera beslut som indirekt inverkar på den enskilde

---

[730] Se Garde & Revsbech (2016) s. 152. och Graff Nielsen (2004) s. 168 f.

[731] Se Graff Nielsen (2004) s. 168 f.

[732] Se Garde & Revsbech (2016) s. 154.

[733] Se Andersen, P., *Dansk forvaltningsret - almindelige emner*, 5 uppl., Köpenhamn, 1965 s. 19 och Mathiassen, J., *Forvaltningsakten* i Juridisk grundbog 3, von Eyben, W. E. (red.), 3 uppl., Köpenhamn, 1975 s. 629, vilket även bekräftas av Garde & Revsbech (2016) s. 154.

[734] Se Garde & Revsbech (2016) s. 154. Med det sagt kan myndigheternas användning av olika rättskällor variera mellan olika rättsområden, vilket särskilt nyanseras av Revsbech i Revsbech, K., *Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori - systemhensyn eller retssikkerhed*, Köpenhamn, 1992 s. 24 ff. Hur myndigheternas bundenhet kan kontrasteras mot domstolarnas tolkningsstil berörs kort i delavsnitt 6.2.2.

[735] Se Garde & Revsbech (2016) s. 173.

[736] Se Garde & Revsbech (2016) s. 173.

[737] Se Garde & Revsbech (2016) s. 174.

[738] Se Garde & Revsbech (2016) s. 173.

(såsom beslut om förvaltningens ärendefördelning, registrering och expedition) innebär det *skærpede hjemmelskrav* att betungande ingrepp i den enskildes frihet, ekonomi etc. kräver direkt stöd i lag.[739] Som en följd av *hjemmelskravets* skiftande karaktär varierar även legalitetsprincipen innehåll, vilket för den här framställningens vidkommande närmare kommer att belysas utifrån den forskning som bedrivits på skatteområdet.

4.3.3.4 *Legalitetskravet* och dess *skærpede hjemmelskrav*

I sin avhandling *Legalitetskravet ved beskatning – De forfatning- og forvaltningsretlige rammer* utreder Graff Nielsen hur legalitetsprincipen kommer till uttryck i stats- och förvaltningsrätten i allmänhet och skatterätten i synnerhet. Avhandlingen är strukturerad utifrån fyra centrala teser som sedermera mynnar ut i fyra korresponderande slutsatser i vilka Graff Nielsen sammantaget konstaterar att det föreligger ett särskilt *legalitetskrav* på skatterättens område.

Den första tesen Graff Nielsen för i bevis är att den generella definitionen av legalitetsprincipen, såsom den diskuterats i stats- och förvaltningsrätten, medför ett *skærepet hjemmelskrav* på skatteområdet.[740] Med stöd i litteraturen konstaterar Graff Nielsen att beskattningen utgör ”et intensivt økonomisk indgreb mod private ressubjekter” som kräver stöd i lag.[741] Även om det redan på grund av ingreppets art skulle föreligga ett *skærpede hjemmelskrav* på skatteområdet bekräftas även kravet av delegationsförbudet, vilket avhandlingen särskilt uppehåller sig vid genom framställningens andra tes.[742]

Den andra tesen, genom vilken Graff Nielsen understödjer slutsatsen om ett särskilt *legalitetskrav* på skatterättens område, utgår från delegationsförbudet i grundlovens § 43.[743] Även om nämnda förbud ur ett historiskt perspektiv främst utgjort en central del av maktfördelningen mellan monarken och rigsdag/folketing är bestämmelsen i dag ett uttryck för den enskildes skydd mot godtycklig och icke-lagstadgad beskattning.[744] Enligt delegationsförbudet får det följaktligen inte förekomma någon form av ”selvstændige skatteretlige normeringer”. Samtidigt innebär delegationsförbudet inte ett absolut krav på att alla beslut som berör beskattning ska ha stöd i lag.[745] Inom ramen för delegationsförbudet kan skattemyndigheterna bl.a. precisera hur lagen ska förstås samt hur taxering och indrivning får ske utan att det för den delen utgör ”selvstændige

[739] Jfr Garde & Revsbech (2016) s. 180 ff. (om ”skærpede hjemmelskrav”) & 205 ff. (om ”lempede hjemmelskrav”.

[740] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 20 & 295 f.

[741] Se Graff Nielsen (2003) s. 286.

[742] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 20 & 295 f.

[743] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 287 ff.

[744] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 288.

[745] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 288.

skatteretlige normering".[746] På så sätt möjliggör delegationsförbudet ett *skærpet hjemmelskrav* på skatteområdet, utan att för den delen hämma en "pragmatisk retsanvendelse".[747]

Hur delegationsförbudet samspelar med en mer pragmatisk rättstillämpning knyter Graff Nielsen även an till föreställningen om *hjemmelskravets* skiftande karaktär, vilket även utgör avhandlingens tredje tes.[748] I likhet med det växlande innehåll som *hjemmelskravet* ger uttryck för inom stats- och förvaltningsrätten konstaterar Graff Nielsen att "legaliteskravet også inden for skatteretten indeholder variation". Med stöd i ett antal domstolsavgöranden påvisar Graff Nielsen exempel på hur såväl restriktiva som utvidgande tolkningsslut legitimerats inom ramen för *hjemmelskravet* i skatterättslig praxis.[749] På samma sätt förekommer det exempel på när förarbetens rättskällevärde tillerkänts olika vikt beroende på hur ingripande den aktuella åtgärden är. Sammantaget konkluderar Graff Nielsen att "det relative legalitetsprincip" har motsvarande funktion inom beskattningsområdet, vilket öppnar upp för en mer pragmatisk rättstillämpning inom ramen för det *skærpet hjemmelskrav*.[750]

Med stöd i ovan redogjorda slutsatser utreder Graff Nielsen slutligen avhandlingens fjärde tes:

- om *det skærpede hjemmelskrav* innebär att beskattningen måste ske inom ramen för lagens ordalydelse,
- om en mångtydig ordalydelse på grund av nämnda krav inte får resultera i en utvidgad eller restriktiv tolkning som är till nackdel för den enskilde (jfr *in dubio contra fiscum*), samt
- om det med anledning av *legalitetskravet* föreligger ett analogiförbud på skatteområdet.[751]

Utifrån en grundlig genomgång av såväl domstolspraxis som litteratur konstaterar Graff Nielsen att *legalitetskravet ved beskatning* inte hindrar rättstillämparen från att tolka lagtextens ordalydelse till nackdel för den enskilde.[752] I likhet med övriga rättsområden sker i stället en avvägning utifrån *indgrebets intensitet*, där ordalydelsens måste förstås mot bakgrund av det eller de syften som kommer till uttryck i lagstiftningens

[746] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 288.

[747] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 289.

[748] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 332 ff.

[749] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 333.

[750] Jfr Graff Nielsen (2003) s. 333.

[751] Se Graff Nielsen (2003) s. 21.

[752] Se Graff Nielsen (2003) s. 321 ff.

förarbeten.[753] På samma sätt innebär ”legalitetskravet” inget absolut förbud mot att tillämpa skattelagstiftning analogt – varken till fördel eller nackdel för den enskilde.[754] Samtidigt bekräftar Graff Nielsen att domstolarna, på grund av delegationsförbudet, i första hand utgår från lagstiftningens ordalydelse, för att därefter konsultera förarbeten i syfte att motivera domstolens tolkningsslut.[755] I den utsträckning det föreligger administrativa föreskrifter och praxis måste även de utgå från lagstiftningen och dess förarbeten, vilket sammantaget ”er den primære konskevens af legalitetskravet ved beskattning”.[756]

Hur nämnda *legalitetskrav* i sin tur förhåller sig till förvaltningsprocessens berörs i det följande, medan Danmarks olika åtgärder mot skatteflykt kommer närmare berörs i kapitel 6.

4.3.4 KORT OM SKATTEFÖRVALTNINGENS OCH DOMSTOLARNAS ORGANISATION I LJUSET AV KRAVEN PÅ RÄTTSTILLÄMPNINGEN VID UTTAG AV SKATT

Bemyndigandet till och organisationen av skatteförvaltningen härleds från den verkställande makt som tillerkänns regeringen genom grundlovens § 14. Som företrädare för regeringen ansvarar skatteministern för tull- och skatteförvaltningen, som organiseras under skatteministeriet med huvudsyftet att driva in offentligrättsliga pålagor. Sedan år 2018 har tull- och skatteförvaltningen samlats under myndigheten Skatteforvaltningen, som består av sju självständiga styrelser:

- Skattestyrelsen,
- Administrations- og servicestyrelsen,
- Gældstyrelsen,
- Motorstyrelsen,
- Toldstyrelsen,
- Udviklings- og forenklingsstyrelsen och
- Vurderingsstyrelsen.[757]

Av särskild relevans för inkomstbeskattningen är Skattestyrelsen, som är ansvarig för fastställandet av beskattningsunderlag och kontroll av inkomstskatt och avgifter.[758] Inom ramen för sitt ansvarsområde utställer Skattestyrelsen *forskrifter* i form av

[753] Se Graff Nielsen (2003) s. 333.

[754] Även om de fåtal exempel på analog tillämpning av skattelagstiftning som tas upp i avhandlingen kritiseras av Graff Nielsen konkluderar han att inget analogiförbud föreligger i dansk skatterätt, se Graff Nielsen (2003) s. 333.

[755] Se Graff Nielsen (2003) s. 351 f.

[756] Se Graff Nielsen (2003) s. 352.

[757] Skatteministeriet, *Fra én til syv styrelser: skatteforvaltningen 2021*, Köpenhamn, 2017 s. 7 ff.

[758] Se Pedersen, J., *Skatteforvaltning - skatteproces - skattekontrol*, 1 uppl., Köpenhamn, 2020 s. 20.

styresignaler som är bindande för Skattestyrelsen.[759] Nämnda *forskrifter* kompletterar den *Juridiske Vejledning*, vilket är en av skatteministeriet särskilt utfärdad handledning i vilken ministeriet två gånger om året sammanställer domstolspraxis och ställningstaganden som utfärdas av Skatteforvaltningens olika styrelser.[760] Även om den *Juridiske Vejledning* och de *forskrifter* som utställs av Skattestyrelsen innehållsmässigt måste ha stöd i lagstiftningen inbegriper de egna ställningstaganden i form av konkretiserade exempel och tolkningsslut som tillförsäkrar likabehandling och samtidigt underlättar för den löpande hanteringen i Skatteforvaltningen.[761]

En del av Skatteforvaltningen som inte är förpliktigad att följa styrelsernas utställda *forskrifter* är Skatterådet. Genom Skatterådet, vilket är sammansatt av 19 ledamöter som ska representera olika demokratiska, samhälleliga och samhällsekonomiska intressen, tillförsäkras allmänhetens insyn och förankring i Skatteforvaltningens verksamhet.[762] Skatterådets uppgift är att bistå Skatteforvaltningen genom att behandla de frågor som är av mer principiell karaktär, pröva de beslut som är "åbenbart ulovlige afgørelser" vissa delar av förvaltningen, ge förhandsbesked[763] och hantera de övriga frågor som är ålagda Skatterådet i särskild lag.[764] Vad som i sin tur utgör en fråga av mer principiell karaktär är inte klart fastlagt i förarbetena men inbegriper i regel frågor som är av allmänt intresse i det att ett taxeringsbeslut berör flera skattskyldiga och/eller avser ett större belopp.[765] Även om Skatterådet är fristående i förhållande till Skatteforvaltningen i sina beslut är det förvaltningen som hänskjuter, bereder och föredrar frågorna för rådet. Denna passiva roll innebär att rådet inte självt kan väcka några frågor, utan kan endast pröva de ärenden som läggs fram till rådet, antingen på initiativ av Skatteforvaltningen eller enligt den särskilda ordning som etablerats i lagstiftning. Ett sådant exempel är förhandsbeskedsinstitutet, varvid Skatterådet efter föredragning av förvaltningen ger ett bindande förhandsbesked. Ett annat, för den här framställningen särskilt relevant exempel, är den prövning som sker av rådet vid tillämpningen av de generella skatteflyktsreglerna som framgår av ligningslovens § 3, vilket närmare utvecklas i kapitel 9.

---

[759] Den svenska läsaren bör i det här sammanhanget inte förväxla en *forskrift* med vad som i en svensk kontext utgör en föreskrift. En *forskrift* är i det här sammanhanget en precisering av lagstiftningen, vilket genom bemyndigande i lag kan ske genom *forskrift* av ansvarig minister eller underordnad myndighet – se Albæk Jensen, J., *Forvaltningens organisation* i Forvaltningsret - almindelige emner, Revsbech, K. m.fl. (red.), 6 uppl., Köpenhamn, 2016 s. 25 ff.

[760] Se Pedersen (2020) s. 38.

[761] Se Pedersen (2020) s. 39.

[762] Se Pedersen (2020) s. 57.

[763] För motsvarande funktion i en svensk kontext – se delavsnitt 5.5.3.

[764] Se skatteforvaltningslovens § 2.

[765] Se Pedersen (2020) s. 59 f.

I den administrativa instansordningen utgör Skattestyrelsen första instans på företagsskatteområdet. Skattestyrelsens beslut vilar på den information som den enskilde under *oplysningspligt* är ålagd att i ett *oplysningsskema* inkomma med för att fastställa beskattningsunderlaget i verksamheten.[766] Med stöd i nämnda underlag är Skattestyrelsen, i egenskap av myndighet, i sin tur skyldig att, i enlighet med *officialprincippet* (även kallad *undersøgelsesprincippet*) och rettssikkerhedsloven, utförligt utreda ärendet och löpande kommunicera med den enskilde och/eller tredje man om t.ex. behovet av kompletterande underlag. Även om det inte föreligger någon lagstadgad bevisbörda mellan den enskilde och det allmänna så kan bevisbördan enklast sammanfattas i att den part som gör något förhållande gällande har bevisbördan för påståendet. Det innebär i regel att den enskilde oftast måste påvisa de kostnadsavdrag hen vill göra gällande medan skattemyndigheterna i sin tur i regel ansvarar för att påvisa varför de påstådda oredovisade intäkterna ska tas upp till beskattning.[767]

Skattestyrelsens beslut kan i sin tur överklagas till Landsskattereten, som utgör andra administrativa instans i bl.a. frågor om bolagsskatt.[768] Innan Landsskatteretten prövar frågan så bereds emellertid ärendet av Skatteankestyrelsen som i egenskap av samordningsmyndighet för överklaganden behandlar och förbereder ärendet för Landsskatteretten. Landsskatteretten är emellertid inte bunden av Skatteankestyrelsens förslag till beslut, utan kan fritt avgöra i målet. Förfarandet är i regel skriftligt men kan även inbegripa muntliga förhandlingar i form av *retsmøder*. Vid sidan av beslut som avser det årliga fastställandet av beskattningsunderlaget är Landsskatteretten bl.a. överklagandeinstans för de förhandsbesked och beslut som fattats av Skatterådet.

I det fall Landsskatterettens beslut överklagas tas det slutligen upp i domstol. Möjligheten till domstolsprövning av förvaltningsbeslut är ett centralt och viktigt rättsskydd som kan härledas till grundlovens § 63.[769] Prövningen i domstol inbegriper en lagenlighetsprövning varvid domstolen tar ställning till huruvida förvaltningen fattat

[766] Se Pedersen (2020) s. 303 ff. Nämnvärt i sammanhanget är att denna upplysningsplikt ersatte tidigare *selvangivelsespligt* år 2019, vilket förändrat de skyldigheter som tidigare ålades den enskilde för inrapportering av den enskildes inkomster och utgifter. I skrivande stund arbetar ph.d.-stipendiat Lars Skriver med ett projekt vid Köpenhamns universitet rörande denna förändring för just fysiska personer, som i dag beskattas i stor utsträckning utifrån olika former av *tredjepartsindberetninger*. Även om övergången till *oplysningsplikt* principiellt förskjutit granskningen av underlaget för fysiska personer till de som lämnar kontrolluppgift kvarstår likväl ett krav på att de som bedriver näringsverksamhet ska rapportera in bl.a. verksamhetens resultat i ett *oplysningsskema*.

[767] Se Pedersen (2020) s. 339 ff.

[768] Se skatteforvaltningslovens § 11 och § 35b. Nämnvärt i sammanhanget är att de frågor som berör bl.a. fastställande av beskattningsunderlaget för fysiska personer, dödsbon, värdering av fast egendom m.m. i regel prövas i lokala skatte- og vurderingsankenævnene först, varvid Landsskatteretten i nämnda fall utgör tredje administrativa instans.

[769] Se Revsbech, K., *Forvaltningsret: almindelige emner*, Köpenhamn, 2016 s. 357 ff.

ett beslut i enlighet med gällande lagstiftning.[770] När en domstolsprocess inleds, antingen på grund av den enskildes eller Skatteforvaltningens överklagan, övergår Skatteforvaltningens tidigare roll som opartisk myndighet till att bli självständigt part i målet genom Skatteministeriet, vilket innebär, lite förenklat, att de förvaltningsrättsliga krav på saklighet, opartiskhet genom *officialprincippet* inte längre binder förvaltningen.[771] I processen företräds Skatteministeriet av kammaradvokaten, som är en privat upphandlad advokatbyrå som driver domstolsprocesser åt staten. Under förhandlingen är det upp till parterna att, in om ramen för ett kontradiktoriskt förfarande, framställa yrkanden, självständigt åberopa relevant bevisning m.m. mot vilket domstolen sedermera fattar beslut.[772]

Domstolsprocessen inleds i byretten. Byrettens beslut kan i sin tur överklagas till landsretten och slutligen Højesteret.[773] För att kunna överklaga ett skattemål från byrett till landsrett måste beloppet man tvistar om antingen överstiga en beloppsgräns eller, i det fall beloppet understiger nämnda gräns, beviljas prövningstillstånd.[774] För att beviljas prövningstillstånd måste målet beröra en principiell fråga som har betydelse för rättstillämpningen, vilket avgörs av Procesbevillingsnævnet.[775] På samma sätt måste prövningstillstånd även medges vid en överklagan från landsretten till Højesteret.[776] I syfte att identifiera hur nämnda överklagan hanteras i denna slutliga instans presenteras i det följande de frågor som berör prejudikatinstansernas rättsbildning och prövning av skattemål.

---

[770] Se Larsson, T., *Domstolsprövning av förvaltningsbeslut: svensk, dansk och österrikisk rätt i komparativ belysning*, Lund, 2020 s. 336 ff.

[771] Se Pedersen (2020) s. 239 ff.

[772] Se Pedersen (2020) s. 239 ff.

[773] Se Pedersen (2020) s. 256.

[774] Se Pedersen (2020) s. 256 f. I skrivande stund är nämnda beloppsgräns 10 000 DKK.

[775] Se Pedersen (2020) s. 256 f.

[776] Se Pedersen (2020) s. 256 f.

4.4 ÖVERSIKTLIGT OM PREJUDIKATSINSTANSERNAS RÄTTSBILDNING OCH PRÖVNING AV SKATTEMÅL

4.4.1 HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN

4.4.1.1 Från avlastande funktion för regeringen till oavhängig högsta förvaltningsdomstol – en kort historik

Högsta förvaltningsdomstolens roll och funktion har under dess över hundraåriga historia skiftat i takt med utvecklingen av den svenska offentliga rätten och förvaltningsjurisdiktionen.[777] Från dess inrättande år 1909, då domstolens kompetens bröts ut från regeringsmakten och likställdes med regeringen, till dagens prejudikatinstans i en allmän förvaltningsdomstolsorganisation, har flera viktiga reformer genomförts i takt med välfärdssamhällets framväxt, antagandet av en ny grundlag, europeiseringen av den svenska rätten m.m. Även om nämnda reformer påverkat den svenska förvaltningsjurisdiktionen i allmänhet och Högsta förvaltningsdomstolen i synnerhet kan den svenska stats- och förvaltningstraditionen likväl skönjas i domstolens rättsbildning, som präglas av att domstolen likt övriga förvaltningsdomstolar vuxit fram ur förvaltningen.[778]

Möjligheten till och överprövningen av förvaltningsbeslut har i litteraturen beskrivits som ett resultat av en kontinuerlig historisk utveckling, där förvaltningsbesvärsinstitutet delvis föregått upplysningens rättstatsideal och idéer om maktdelning.[779] Redan med stöd i de medeltida landslagarna tillerkändes den enskilde t.ex. en möjlighet att överpröva en kunglig länsmans eller tjänstemans beslut om skatteuppbörd genom att vända sig till härads- eller landskapstinget, varefter den enskilde kunde ”gå till kungs” för att slutligen få sitt klagomål prövat.[780] Någon närmare åtskillnad mellan rättskipning och förvaltning skedde inte, vilket även kunde skönjas i utvecklingen av de rättskipande och administrativa funktionerna som etablerades i takt med Sveriges framväxt som tidigmodern stat under 1500- och 1600-talet.[781]

---

[777] För en utförlig redogörelse av den svenska förvaltningsjurisdiktionens utveckling, med särskilt fokus på domstolsprövningen av förvaltningsbeslut, se Larsson (2020) s. 78 ff.

[778] Smith, E., *Regeringsrätten som ”domstol”* i Regeringsrätten 100 år, Lundin, A.-K. (red.), Västerås, 2009 s. 480.

[779] Se Wenander, H., *Geschichte der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Schweden* i Handbuch der Geschichte der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Deutschland und Europa, Sommermann, K.-P. och Schaffarzik, B. (red.), Berlin, 2019 s. 1166 och Larsson (2020) s. 78 ff.

[780] Se Larsson (2020) s. 80.

[781] Se SOU 1964:27 s. 57 ff.

Ett exempel på en myndighet som fungerade som både förvaltande och dömande var den år 1530 inrättade Räknekammaren, senare benämnt Kammarkollegium, som fungerade dels som domstol, dels som förvaltning.[782] I takt med myndighetens utveckling bröts dess rättskipande avdelning ut år 1695 i och med instiftandet av Kammarrevisionen (senare Kammarrätten), som vid sidan av en överprövning av förvaltningsrättsliga mål även överlappade hovrättens kompetensområde.[783] Först genom 1734 års lag skedde en åtskillnad mellan de mål som ska prövas av allmän domstol och förvaltningsorgan, varvid det etablerades att förvaltningsorganens kompetens särskilt utpekas i den lagstiftning som avser det aktuella förvaltningsbesväret.[784]

Nämnvärt i sammanhanget är att denna uppdelning vid tidpunkten för antagandet av 1734 års lag inte motiverades av de samtida upplysningsidéer om maktfördelning och mänskliga fri- och rättigheter som utvecklats i bl.a. Storbritannien och senare Frankrike.[785] Dessa idéer skulle först under 1700-talets slut debatteras i Sverige och föranledde en diskussion om och ett inrättande av Sveriges första prejudikatinstans i och med Högsta domstolen år 1789. Även om förespråkare för en tydligare maktfördelning argumenterat för en självständigt dömande makt modellerades emellertid Högsta domstolen utifrån kungens ambition om att underminera adelns maktställning, varvid domstolens initiala sammansättning inbegrep kungen själv (med två röster) jämte sex frälse och sex ofrälse ledamöter (med vardera en röst).[786] Tanken om en från statslivet oavhängig domstol fick därför inget närmare genomslag och först år 1909, samma år som inrättande av Regeringsrätten (senare namnändrad till Högsta förvaltningsdomstolen), fråntogs regenten sin rösträtt i Högsta domstolen, även om den högsta domsmakten fram t.o.m. antagandet av 1974 års regeringsform utövades i kungens namn som Kungl. Maj:t.[787]

Förändringen av den svenska instansordningen och inrättandet av en högsta förvaltningsdomstol föranleddes av ett omfattande utredningsarbete.[788] I centrum för nämnda utredning var frågan om vad en högsta förvaltningsdomstol skulle pröva och

---

[782] Se Wenander (2019) s. 1168 och Lavin, R., *Förvaltningsprocessrätt*, Stockholm, 2020 s. 16 ff.

[783] Se SOU 1964:27 s. 59.

[784] Se SOU 1964:27 s. 57 ff.

[785] Se SOU 1964:27 s. 60 f.

[786] Se Larsson (2020) s. 83 f.

[787] Därmed upphörde även bruket av att förse Högsta domstolen och dåvarande Regeringsrättens domar och beslut med regentens sigill i samband med att de meddelades å Stockholms slott – se Wenander (2019) s. 1175 f. och 1178.

[788] Se Hammarskjöld, H. L., *En administrativ högsta domstol eller regeringsrätt - Underdånigt betänkande*, Stockholm, 1907.

hur den skulle vara inordnad i förhållande till regeringen och dess statsråd.[789] Trots att utredaren själv förespråkade en förvaltningsjurisdiktion där domstolen ålades att generellt pröva lagenligheten av administrationens avgöranden (inbegripet vissa av regeringen och statsrådens beslut) skulle inrättandet av en högsta förvaltningsdomstol i stället knyta an till den stats- och förvaltningstradition som varit rådande i Sverige.[790] I kontrast till den kontinentala utvecklingen som skett av förvaltningsjurisdiktionen i Europa, vilket i många länder inbegrep bl.a. en oavhängig dömande makt och en i konstitutionen erkänd rätt till lagenlighetsprövning av förvaltningens beslut, upprättades i stället en besvärsordning genom enumeration där de frågor som underställdes domstolens prövning uttryckligen skulle ske genom lag.[791] Trots att Regeringsrätten vid sitt inrättande likställdes med regeringen kvarstod emellertid regeringens kompetens som slutlig instans i alla de mål som Regeringsrätten inte var ålagd att pröva enligt lag.[792] Vidare behölls även den möjlighet till fullständiga prövning som genomsynserat den svenska förvaltningsjurisdiktionen, varvid förvaltningsdomstolarna inbegripet Högsta förvaltningsdomstolen, i linje med såväl administration som regering, fortsatt kunde avgöra alltifrån ett förvaltningsbesluts lagenlighet till dess lämplighet och ändamålsenlighet.[793]

Även om inrättandet av en högsta förvaltningsdomstol inledningsvis inte innebar någon grundläggande förändring av den svenska förvaltningsjurisdiktionen skulle de reformer som följde under 1900-talet medföra en långsam omstöpning av den svenska förvaltningsrätten i allmänhet och Högsta förvaltningsdomstolen i synnerhet. Förändringarna skedde stegvis och präglades av ett visst motstånd från den svenska lagstiftaren, vilket i litteraturen tillskrivits flera olika faktorer och underliggande intressekonflikter.[794] En sådan intressekonflikt har identifierats i avvägningen mellan politikermakt och juristmakt, där en avhållsamhet från att tillerkänna domare och

---

[789] Se Hammarskjöld (1907) s. 182 ff.

[790] Jfr Hammarskjöld (1907) s. 182 ff. och det föredragande statsrådets ståndpunkt, utvecklad i prop. 1908:38 s. 9 ff.

[791] Se Larsson (2020) s. 92 f.

[792] Se Larsson (2020) s. 92 f.

[793] Se Larsson (2020) s. 92 f.

[794] Se Modéer, K. Å., *Den svenska domarkulturen: europeiska och nationella förebilder*, Lund, 1994 s. 9 ff., Holmström, B., *Domstolar och demokrati: den tredje statsmaktens politiska roll i England, Frankrike och Tyskland*, Uppsala, 1998 s. 431, Modéer, K. Å., *Vem reagerar i rättens rike?* i SOU 1999:76 Maktdelning - Demokratiutredningens forskarvolym 1, Stockholm, 1999 s. 69 f., Wiklund, O., *Juristokratin och den skandinaviska rättsrealismens uppgång och fall* i Regeringsrätten 100 år, Lundin, A.-K. (red.), Västerås, 2009 s. 585 ff., Bernitz, U., *Rättighetsskyddets genomslag i svensk rätt – konventionsrättsligt och unionsrättsligt* – Juridisk Tidskrift 2010/11 s. 821 ff., Reichel, J., *Domstolar och/eller förvaltning* – SvJT 2011 s. 440,Warnling-Nerep, W., *Rättsmedel: om- & överprövning av förvaltningsbeslut*, Stockholm, 2015 s. 29 f., Wenander, H., *Varför en rätt till domstolsprövning i förvaltningsbeslut? - Utvecklingslinjer i svensk och finsk rätt mot bakgrund av Europakonventionen* i Festskrift till Wiweka Warnling Conradson, Arvidsson, R. m.fl. (red.), Ödeshög, 2019 s. 439 och Larsson (2020) s. 11.

ämbetsmän inflytande på bekostnad av folkrepresentationen kan skönjas hos den svenska lagstiftaren.[795]

I takt med utvecklingen av det moderna samhället, dominerat av socialdemokratin som statsbärande parti, har lagstiftarens syn på domstolsmakt präglats av en viss skepsis.[796] Även om omdaningen av samhället utifrån en socialdemokratisk agenda skulle ske på reformert väg förelåg en progressiv reformiver, vilken enligt vissa socialdemokratiska företrädare riskerade att hämmas av de rättsliga institutioner som av sitt ämbete intog en mer samhällsbevarande roll.[797] Motståndet till att låta domstolar ta en mer aktiv roll i samhällslivet och pröva myndigheter samt folkvaldas beslut motiverades därför utifrån tanken om parlamentarism och folksuveränitet, vilket underlättades av rättskipningens och förvaltningens mångtydiga och ombytliga roller i 1809 års regeringsform.[798] Tanken om folksuveränitet konstituerades sedermera genom erkännandet av statsmaktens odelbarhet i 1974 års regeringsform, vilket bekräftade vad som av vissa författare benämnts som ”lagstiftningens monopol på rättsordningen”.[799]

---

[795] Se Modéer (1994) s. 9 ff., Holmström (1998) s. 431, Modéer (1999) s. 69 f., Wiklund (2009) s. 585 ff., Bernitz (2010/11) s. 821 ff., Reichel (2011) s. 440,Warnling-Nerep (2015) s. 29 f., Wenander (2019) s. 439 och Larsson (2020) s. 11.

[796] Se Warnling-Nerep (2015) s. 29 f., Wenander (2019) s. 439 och Larsson (2020) s. 11.

[797] Se Modéer (1999) s. 76 ff., Larsson (2020) s. 11 men även den socialdemokratiska riksdagsledamotens artikel Magnusson, G., *Rättsuppfattning, rättskällor och rättsbildning — en parlamentarikers reflektioner* – SvJT 2004 s. 284 ff., där Magnusson särskilt framhåller ”[…] [arbetar]*rörelsens ledares inställning* [var] *dubbel på så sätt att inflytandet, makten, skulle erövras utan samhällets omstörtande, det skulle inte ske i strid med gällande lag. Därför blev under de första 30 åren kampen för den lika och allmänna rösträtten så central. Genom den skulle den politiska makten erövras och sedan kunde samhället i grunden reformeras. Jag spårar här också grunden för motståndet mot lagprövning och mot författningsdomstol. Regeringsformens stadgande att all offentlig makt utgår från folket skulle kunna anses stå i strid med att domstolar skulle kunna underkänna av folkrepresentationen beslutade lagar. Olof Palme uttryckte sin syn på saken i 1970-talets debatt genom förklaringen att folket hade rätt att besluta i eget hus. Domare och ämbetsmän skulle inte vara förmyndare för folkets valda representanter.”*

[798] Se Reichel (2011) s. 441 ff. Se även Modéer (1994) s. 63, som i det här sammanhanget citerar det socialdemokratiska konsultativa statsrådet Carl Lidboms tal vid Pappersindustriarbetareförbundets kongress år 1974, där Lidbom framhöll ”[l]agar skall inte betraktas med underdånig respekt. De är arbetsredskap som vi använder för att uppnå politiska mål”. Ett ytterligare exempel Modéer framhåller är den socialdemokratiska justitieministern Lennart Geijers tal i Lund från år 1973 , där Geijer framhöll ”[…] *inte genom något dunkelt tal om att domstolarna skulle vara något utomparlamentariskt kontrollorgan. Bakom talet att domstolarna skall skydda den enskilde mot överheten ligger en antidemokratisk kritik mot det parlamentariska styrelseskicket. Det är därför ett farligt talesätt*”.

[799] Se Modéer (1999) s. 77 men även Modéer (1994) s. 73 där författaren återger den svenska lagmannen Karl-Gunnar Åkebergs liknelse av de svenska domstolarna med en Volvobil, en av det svenska folkhemmets centrala kvalitetsmetaforer, där en skicklig förare i form av domare satt vid ratten, instruerade av de kartläsande parlamentarikerna som satt i baksätet. För den fulla liknelsen och centrala poängen om vikten av domstolarnas självständighet se Ekeberg, K.-G., *Det 33. nordiske juristmøte i København 18.-20. august 1993 - Debatt* vol. 1, 1993 s. 318 f., där Ekebergs inlägg i debatten är återgivet i protokollföring på danska (här förkortat): *”Jeg vil sammenligne det svenske domstolsvæsen med en Volvo. En Volvo er resultatet af en lang*

Vid sidan av lagstiftarens syn på domstolsväsendet har även Uppsalaskolan och rättsrealismens genomslag under 1900-talet framhållits som en bidragande orsak till varför rättigheter och dess utkrävande i domstol inte fått samma erkännande i den svenska rättsordningen under efterkrigstiden.[800] Samtidigt som övriga delar av Europa gjorde upp med sitt politiska förflutna, färgat av ockupation och totalitära regimer, fortsatte mellankrigstidens realistiska och korporativa tänkande att råda i det svenska rättsmedvetandet.[801] Medan den europeiska diskursen intog en närmast renässansliknande karaktär genom återupplivandet av gemensamma kulturella värden, en renässans för naturrätten och individuella mänskliga rättigheter, formulerades den svenska moderna rättskulturen utifrån de rättsrealistiska idéer som utformats under mellankrigstiden.[802] Den rättighetsförnekande Uppsalaskolan motsatte sig bl.a. det tyska tankegods som utvecklats inom begreppsjurisprudensen och förnekade bestämt såväl metafysikens inslag i juridiken som existensen av en naturrätt.[803] Vid sidan av avfärdandet av rättigheter förespråkade rättsrealisterna att en rättsnorms normativa meningsinnehåll skulle uppfattas som ett imperativ från suveränen, där domarens yttersta uppgift var att fullfölja lagstiftaren vilja med stöd i förarbeten och lag.[804]
Synen på domstolarnas roll och rättsbildning har även diskuterats utifrån den utbildning och fostran som skett inom såväl universitet som domstol.[805] Den generation av jurister som utbildades och fostrades i efterkrigstidens Sverige har i litteraturen beskrivits som mer anspråkslös i sin syn på juristens roll i förhållande till lagstiftaren.[806] Formade av rättsrealistiskt tankegods och samtida tankar om social ingenjörskonst uppmuntrades den moderna juristen att delta i utformandet och tillämpningen av

---

og ubrudt produktudvikling. Den er sikker og stabil, og den er kommet over de fleste af sine børnesygdomme. Den er afpasset til svenske forhold, men den holder også til en rejse på kontinentet. Det er muligt, at en BMW har en stærkere motor, og at en Citroen har en blødere affjedring. Det falder imidlertid ikke en bilkyndig ind at sætte den tyske motor i eller montere de franske fjedre og dermed gå på kompromis med sikkerheden. Men det er jo ikke tilstrækkeligt med en sikker bil. Den bør også køres af en nøgtern, erfaren og klog fører, som har fået sit kørekort efter en foreskreven teoretisk og praktisk uddannelse. Føreren bør i almindelighed køre lige ud og ikke svinge hid og did, og farten bør være passende, hverken for høj eller for lav. Men det er ikke bare føreren - dommeren - det beror på. Lovgiveren må ikke bygge for krogede og smalle veje, og regeringen må se til, at der findes tilstræk- keligt med benzin. Og hverken Riksdag, regering eller medier må sidde på bagsædet og skrige »sving ind her« eller »kør om den« eller »lav et U-sving der«. De bør have den fornødne tillid til dommerne. Uden denne tillid bliver det en farefuld færd, og - såfremt det går galt - ligger skylden naturligvis hos føreren og ikke hos dem, der sad på bagsædet og råbte."

[800] Se Modéer (1999) s. 76 f., Wiklund (2009) s. 585 ff., Bernitz (2010/11) s. 821 ff.

[801] Se Modéer (1999) s. 76 f.

[802] Se Bernitz (2010/11) s. 822 f.

[803] Se Bernitz (2010/11) s. 823.

[804] Se Wiklund (2009) s. 589.

[805] Se Modéer (1999) s. 76 f. och Wiklund (2009) s. 586 ff.

[806] Se Modéer (1999) s. 76 f.

traditionskritiska, pragmatiska lagar.[807] Ur diskussionen om rättstillämparens lojalitet till lagstiftaren etablerades lagförarbetens ställning som rättskälla i efterkrigstidens rättsliv. Nämnda lojalitet förstärktes även genom rekryteringen av domare, som ofta skedde från de led av färdigutbildade assessorer som avslutat uppdrag som sekreterare i lagstiftande kommittéer och/eller agerat sakkunniga i regeringskansliet eller riksdagens lagutskott.[808] Genom den nära kopplingen till lagstiftningsapparaten etablerades ett pragmatiskt klimat i svenska domstolar, där det förelåg en lojalitet mot lagstiftaren.[809]

Som en följd av välfärdssamhällets framväxt och den offentliga sektorns utbyggnad förelåg det vid 1970-talets ingång ett stort behov av en modernisering av de processuella reglerna och en översyn av de allmänna förvaltningsdomstolarnas organisation, vilket 1972 års förvaltningsrättsreform kom att adressera. Genom reformen etablerades en instansordning där bl.a. Högsta förvaltningsdomstolen tillerkändes rollen som prejudikatinstans. Vidare utökades antalet kammarrätter, samtidigt som en första prövningsinstans i domstol infördes i form av länsrätter samt länsskatterätter (och senare fastighetstaxeringsrätten). Även om nämnda reform innebar ett förtydligande och en utveckling av hur förvaltningsbesvär hanterades gjordes emellertid ingen större åtskillnad mellan förvaltningen och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Den traditionella synen på förvaltningsdomstolarna befästes även genom 1974 års regeringsform, där såväl rättskipningen som förvaltningen inordnades under samma kapitel. Den svenska stats- och förvaltningstraditionen trogen var även de nyinrättade länsdomstolarna en del av den statliga förvaltningen under länsstyrelserna.[810]

I stället skulle de allmänna förvaltningsdomstolarnas ökade självständighet utvecklas under inflytande av europarätten. Genom Europakonventionen om de mänskliga rättigheternas krav på tillgång till domstolsprövning av förvaltningsbeslut i konventionens artikel 6.1 medförde Sveriges åtaganden inom Europarådet att den svenska stats- och förvaltningstraditionen skulle utvecklas i en mer kontinental riktning. Efter en ingående principiell diskussion om vikten av domstolarnas oavhängighet, delvis med utgångspunkt i Sveriges åtaganden inom Europarådet, bröts

[807] Se Modéer (1999) s. 76 f. och Wiklund (2009) s. 586 ff.

[808] Se Modéer (1999) s. 77 f.

[809] Se Modéer (1999) s. 77 f., Wiklund (2009) s. 589 men även Schmidt, F., *Domaren som lagtolkare* i Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Stockholm, 1955 s. 263 ff. som redan år 1955 konstaterade att Högsta domstolen, i kontrast till dess amerikanska motsvarighet, inte utgör ”[…] ett politiskt maktcentrum” utan snarare ”[…] kan betecknas som en självständig medhjälpare åt lagstiftaren” och att ”[v]åra svenska domare gör inte heller anspråk på att taga del av den politiska makten”.

[810] Redan i delar av förvaltningsrättsreformens remissrundor framhölls att de nya ländsdomstolarnas inordning under länsstyrelserna riskerade att stå i strid med Europakonventionen om de mänskliga rättigheternas krav på tillgång till domstolsprövning av förvaltningsbeslut. Förslaget tillstyrktes dock av flera remissinstanser, däribland lagrådet, med motiveringen att inrättandet av särskilda länsdomstolar likväl utgjorde en väsentlig förbättring i väntan på en ner fristående domstolsorganisation – se prop. 1971:14.

de nyinrättade länsdomstolarna ut från länsstyrelserna år 1979.[811] Samma år utvidgades även grundlagens fri och rättighetsskydd, vilket återaktualiserade frågan om en närmare kodifiering av den lagprövning som tidigare utvecklats i praxis. Med visst motstånd etablerades för första gången en grundlagsstadgad möjlighet till lagprövning för domstolar.[812] Även om denna möjlighet endast kunde användas i begränsad omfattning och – i de fall det faktiskt aktualiserades – nyttjades med stor återhållsamhet innebar det likväl ett formellt erkännande av ett mer självständigt domstolsväsende.[813]

Den europeisering som fick stort inflytande under 1980-talet fick än större genomslag vid Europakonventionens införlivande och det svenska EU-medlemskapet år 1995.[814] Efter ett antal avgöranden från Europadomstolen under 1980- och 1990-talet, där det svenska förfarandet vid åtskilliga tillfällen underkändes, ersattes den tidigare principen om överklaganden av förvaltningsbeslut med en omvänd huvudregel.[815] I stället för att ett förvaltningsbeslut överprövades inom förvaltningen, i det fall inget annat framgick av lag, etablerades en motsatt princip, där beslut skulle överklagas till allmän förvaltningsdomstol om inget annat framgick av lag.[816] Under inflytande av europarätten etablerades även en rätt till rättsprövning i syfte att möjliggöra en lagenlighetsprövning av vissa regeringsbeslut.[817] I spåren av europarätten har omstöpningen av synen på juristernas roll i allmänhet och domares i synnerhet tillskrivits judikaliseringen av samhällslivet.[818] Från att ha haft en mer anspråkslös syn

---

[811] Se prop. 1977/78:170.

[812] Se Lerwall, L., *En utökad lagprövningsrätt - en kostym eller tumme?* – SvJT 2007 s. 831 men även prop. 1978/79:195 s. 41, där departementschefen särskilt framhöll att erkännandet av ett kontrollsystem inte skulle ge ”upphov till några förskjutningar i det vanliga politiska maktsystemet” – en inställning som även betonas i dess nuvarande lydelse som fastslår att lagprövning ska ske med särskilt beaktande av ”att riksdagen är folkets främsta företrädare och att grundlag går före lag” – jfr 11 kap. 14 § RF. Nämnvärt i sammanhanget är att motsvarande lagprövningsrätt och uttryck för förvaltnings gäller även för förvaltningen genom 12 kap. 10 § RF – för en närmare diskussion av förvaltningens roll vid lagprövning se Wenander, H., *Förvaltningens lagprövning* – Förvaltningsrättslig tidsskrift 2015 s. 421 ff.

[813] Se Sunnqvist (2014) s. 537 ff.

[814] Se Wenander (2019) s. 1180 och Larsson (2020) s. 103 ff.

[815] Se Larsson (2020) s. 103 f.

[816] Se 22a § FPL.

[817] Rätten till rättsprövning infördes redan år 1988 genom lag (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut för att tillgodose Europakonventions krav på domstolsprövning. Efter etableringen av en generell rätt till domstolsprövning i 22a § FPL avser den nya lagstiftningen enbart rättsprövning om vissa regeringsbeslut – se (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

[818] Se Modéer (1999) s. 78 f. och Wiklund (2009) s. 593 f. Denna utveckling har särskilt diskuterats mot bakgrund av den domstolsaktivism som enligt vissa författare etablerats i Högsta domstolen under senare år – se Wersäll, F., *En offensiv Högsta domstol - några reflektioner kring Högsta domstolens rättsbildning* – SvJT 2014 s. 1 ff., Fura, E., *En offensiv Högsta domstol - en kommentar* – SvJT 2014 s. 101 ff., Kleineman, J., *Från prejudikatsinstans till lagstiftare? Högsta domstolens ökade aktivism* – Juridisk Tidskrift 2014/15 s. 495

på sin roll i relation till lagstiftaren har domare och ämbetsmän i dag ansetts inta en förhållandevis starkare roll.[819] Under 2010-talets revidering av såväl grundlag som förvaltningslag befästes domstolsväsendets självständighet genom att tillerkännas ett eget kapitel i regeringsformen. Distinktionen mellan statsfunktionerna rättskipning och förvaltning framhölls som viktig. Som en följd av nämnda distinktion bytte Regeringsrätten namn till Högsta förvaltningsdomstolen i syfte att markera domstolens självständighet gentemot regeringen.[820]

4.4.1.2 Kort om Högsta förvaltningsdomstolens prövning av skattemål

Huvuduppgiften för Högsta förvaltningsdomstolen av i dag är att pröva de besvär som överklagats från kammarrätt.[821] Möjligheten att fullfölja sin talan från kammarrätterna förutsätter emellertid prövningstillstånd, vilket meddelas i det fall målet, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, är av vikt för rättstillämpningen, det föreligger särskilda skäl (såsom resning, grova förbiseenden eller misstag i kammarrätt) eller det i särskild ordning är etablerat att domstolen ska pröva vissa besvär (såsom förhandsbesked av Skatterättsnämnden).[822] Vidare utövar domstolen, som tidigare etablerat, rättsprövning av regeringsbeslut i vissa fall.[823]

Skatteprocessen i Högsta förvaltningsdomstolen är, i likhet med den övriga processen i allmän förvaltningsdomstol sedan år 1996, utformad som en tvåpartsprocess.[824] Medan den enskilde antingen företräder sig själv eller företräds genom ombud så för Skatteverket det allmännas talan. Skatteprocessen är i huvudsak skriftlig och kontradiktoriskt utformad, vilket förutsätter att parterna i möjligaste mån utreder, kommunicerar och argumenterar vad målet gäller.[825] Som en följd av skatteprocessens tvistemålsliknande karaktär intar domstolen i regel en mer passiv roll i jämförelse med andra måltyper, där officialprincipen delvis ålägger domstolen en större

---

ff., Josefsson, C., *Domstolarna och demokratin - något om syftet med grundläggande rättigheter, europeiseringens konsekvenser och aktivismens baksida* – SvJT 2015 s. 40 ff., Nergelius, J., *Domare på vift?* – SvJT 2015 s. 85 ff. och Derlén, M. & Lindholm, J., *Judiciell aktivism eller prejudikatbildning? En empirisk granskning av Högsta domstolen* – SvJT 2016 s. 143 ff.

[819] Se Modéer (1999) s. 78 f.

[820] Se Larsson (2020) s. 104 f.

[821] Se 2 § AFDL.

[822] Se 36 § FPL och 22 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Se även underavsnitt 5.5.4.

[823] Se lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

[824] Se 7a § FPL.

[825] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 149 ff.

utredningsskyldighet.[826] Skatteprocessen förutsätter emellertid att domstolen genom processledning håller parterna informerade om vad som tillförts målet och möjliggör en god kommunikation under processens gång.[827]

Även om domstolen ska möjliggöra för en god kommunikation mellan parterna har Högsta förvaltningsdomstolens egen kommunikation i form av dess domskäl diskuterats flitigt i litteraturen.[828] Domstolens motiveringar har kritiserats för att vara kortfattade och *in casu*-betonade, särskilt i mål som berör tolkningen och tillämpningen av skatteflyktslagen.[829] I nämnda kritik ligger även en underliggande efterfrågan på en mer aktiv domstol, där underrätterna med stöd i en utförligare domskrivning från Högsta förvaltningsdomstolen får en tydligare vägledning i hur de bör döma och rättsvetenskapen en bättre möjlighet att systematisera domstolens prejudikat.[830] Även om domstolen under senare år blivit tydligare och öppnare i sina formuleringar vittnar domstolens försiktiga *in casu*-motiveringar och till lagtexten bundna tolkningsstil om domstolens historiska roll och rättsbildning.[831] En utveckling som diskuteras närmare i såväl studiens kapitel 5 som avslutande komparation i kapitel 10.

4.4.2 Højesteret

4.4.2.1 Från autokratiskt styrd ”udløber af kongemagten” till demokratiskt erkänd högsta domstol – en kort historik

I kontrast till Højesterets viktiga och centrala position i dagens danska demokrati inrättades domstolen under en period präglad av dess konstitutionella motsats – det autokratiska *enevælden*.[832] Efter 1661 års *enevoldsarveregeringsakt* inrättade Fredrik III Højesteret, som ersatte den tidigare *Kongens Retterting*.[833] Domstolen utgjorde en del av administrationen och var formellt underställd monarken, som inom ramen för kronans

[826] Se Dahlgren, G., *Allmän förvaltningsdomstols officialprövning* – SvJT 1994 s. 388 ff. men även senare Lundin, A.-K., *Rättegångskostnader i förvaltningsprocessen - ett orättvist regelsystem* i Regeringsrätten 100 år, Lundin, A.-K. (red.), Västerås, 2009 s. 293 f.

[827] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 149 ff.

[828] Se avsnitt 5.2.

[829] Se Gäverth, L., *Regeringsrättens prejudikatroll sedd genom kristallkulan* i Regeringsrätten 100 år, Lundin, A.-K. (red.), Västerås, 2009 s. 172 f. och Tjernberg, M. & Newey Herrman, J., *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster?* – Skattenytt 2011 s. 158 ff. som efter en närmare granskning av Högsta förvaltningsdomstolens praxis mellan 1995 och 2010 kunde konstatera att domstolens praxis var *in casu*-betonad.

[830] Jfr Gäverth (2009) s. 173, Påhlsson, R., *Skatterättspraxis i utveckling - principer för rättsfallsanalys* – Skattenytt 2011 s. 113 ff., Tjernberg (2018) s. 139 f.

[831] Se Påhlsson (2016) s. 105 ff. och Hilling (2016) s. 112 f.

[832] Se Tamm, D., *Højesteret 1661-2011 - et historisk perspektiv* i Højesteret - 350 år, Magid, P. (red.), Köpenhamn, 2011 s. 13.

[833] Se Tamm (2011) s. 13 f.

fulländade envälde även ålades att utöva högsta domsmakt genom *justitien*.[834] Även om den danska konungens engagemang i kronans Højesteret varierade över tid kunde monarken både delta i domstolens avgöranden och överpröva dess domslut, vilket konstituerades inte minst genom 1665 års *Lex Regia*.[835] Som en följd av enväldet utgjorde Højesteret varken skyddsinstans för medborgares rättssäkerhet eller en garant för rättstatsprinciper. Trots Højesterets underdånighet och organisatoriska inordning under kronan utvecklade domstolen likväl en viss självständighet kring hur rättsprocessen gick till och hur arbetsordningen såg ut – något som än i dag noteras i Højesterets muntliga process och arbetssätt.[836]

Erkännandet av Højesteret som ett självständigt statsorgan och utövare av domsmakt skulle i stället ske nästan tvåhundra år senare i samband med *junigrundlovens* antagande år 1849. Antagandet föranleddes av att kung Fredrik VII efter påtryckningar hade deklarerat året innan att han inte längre såg sig själv som enväldig monark. I hans ställe uppdrog Fredrik VII *martsministeriet* att agera som interimsregering, utarbeta ett utkast till ändrad grundlag och att utlysa val till en grundlagsstiftande riksförsamling. I centrum för arbetet med den danska grundlagen stod Montesquies idéer om maktdelning, vilken förordade statsmaktens tredelning i en lagstiftande, verkställande och dömande makt.[837] Med stöd i nämnda maktdelning tillerkändes domstolarna den dömande makten, varvid Højesteret, även om domstolen inte direkt nämndes i *junigrundloven*, intog rollen som överordnad appellationsdomstol.[838]

En fråga som föranledde diskussion såväl inför som under riksförsamlingens möte var vilken roll domstolarna skulle spela i förhållande till förvaltningen.[839] Medan vissa av riksförsamlingens ledamöter ansåg att domstolarna och förvaltningen skulle ses som två sidoordnade organ, argumenterade andra för att domstolarna i stället skulle utöva en domstolskontroll av förvaltningens beslut. [840] I det fall man företrädde den förstnämnda linjen skulle domstolen, enligt vad som kom att benämnas *kompetencetvistelæren*, enbart fastställa huruvida ett visst ämne hörde till domstolarnas eller förvaltningens respektive kompetensområden. [841] I det fall man företrädde den senare linjen skulle domstolarna i stället företa en legalitetsprövning, varvid domstolen

[834] Se Tamm (2011) s. 13 f.

[835] Se Tamm (2011) s. 19 ff.

[836] Se Tamm (2011) s. 17.

[837] Se Christensen (2011) s. 211 ff.

[838] Se Christensen (2011) s. 211 ff.

[839] Se Larsson (2020) s. 109 ff.

[840] Se Larsson (2020) s. 109 ff.

[841] Se Larsson (2020) s. 109 ff.

ytterst kontrollerade lagenligheten i förvaltningens avgöranden. [842] Diskussionen mynnade sedermera ut i ett kompromissförslag som innebar en så pass öppen formulering i *junigrundloven* att det i praktiken överlämnades till domstol att bestämma omfattningen av domstolsprövningen.[843] Som en följd därav förelåg inledningsvis ingen enhetlig tillämpning i danska domstolar om huruvida domstolen skulle fördela målen enligt *kompetencetvistelæren* eller utöva domstolskontroll.[844] Först under den senare delen av 1800-talet etablerade domstolarna, präglade av den samtida kontinentala diskussionen om synen på rättsstaten, en enhetlig legalitetsprövning och domstolskontroll av förvaltningens beslut.[845]

Ett område som *junigrundloven* inte berörde var domstolarnas förhållande till den lagstiftande makten och möjligheten till lagprövning. Som en följd av Højesterets politiska roll under enväldet, som inte minst i tryckfrihetsmål motverkade en fri åsiktsbildning, förelåg det en viss misstro gentemot Højesteret bland de danska parlamentarikerna. Redan några år efter *junigrundloven* antogs krävde lagstiftaren att Højesteret antingen överlägga och avhålla votering offentligt eller skriftligen framföra domstolens domskäl, vilka under enväldet varken närmare preciserats eller offentliggjorts i samband med dom.[846] Under protest godtog domstolen det senare, som också i den följande behandlingen i riksdagen skulle konstitueras i lag.[847]

Den ansträngda relationen mellan Højesteret och lagstiftaren underlättades inte heller av att domstolen skulle vara nödgad att ta ställning i den politiska konflikt som utspelade sig mellan Højre och Venstre under 1800-talets senare del.[848] Kulmen av den parlamentariska konflikten mellan Højre och Venstre utspelade sig under de s.k. *provisorieårene*, då Estrup-regeringen med stöd i *junigrundlovens* § 25 utfärdade provisorisk lagstiftning för att kringgå Venstres folketingsmajoritet. Även om en sådan fråga enligt *junigrundloven* ytterst skulle underställas *Rigsretten* för prövning av ministerns agerande, kom denna provisoriska lagstiftning även att hamna på Højesterets bord.[849] Ett exempel på ett avgörande där domstolen var tvungen till att ta ställning var när den socialdemokratiska redaktören Sigvald C. C. Olsens mål togs upp till prövning.[850] Olsen stod åtalad för att i tryck ha kritiserat regeringen, vilket under censur

[842] Se Larsson (2020) s. 109 ff.

[843] Se Larsson (2020) s. 109 ff.

[844] Se Larsson (2020) s. 109 ff.

[845] Se Christensen (2011) s. 260.

[846] Saunte, E., *Højesteret og lovgivningsmagten* i Højesteret 1661-1961, Wedell-Wedellsborg, V. (red.), Köpenhamn, 1961 s. 18 f.

[847] Saunte (1961) s. 18 f.

[848] Se Tamm (2011) s. 33 ff.

[849] Se Tamm (2011) s. 33 ff.

[850] Se Tamm (2011) s. 34 f.

kriminaliserats enligt den provisoriska strafflagstiftningen från november år 1885 i syfte att stävja den regeringskritik som enligt regeringen själv hade kulminerat i ett mordförsök på Estrup i oktober samma år.[851] Trots lagstiftningens tveksamma tillkomst lade Højesteret den till grund för en fällande dom med motiveringen att den provisoriska lagstiftningen gällde till dess att folketinget förkastat den provisoriska lagen.[852] Att nämnda lag aldrig lagts fram för behandling i kammaren gjorde emellertid ingen skillnad – en omständighet som jämte övriga mål kring regeringens provisoriska lagstiftning tolkats som ett uttryck för domstolens lojalitet till Estrup-regeringen. Højesterets agerande under *provisorieårene* skulle ligga domstolen till last under den lagprövningsdebatt som fördes under första halvan av 1900-talet. [853] Oaktat den stundtals skarpa kritik som framfördes mot domstolen skulle Højesterets lagprövning sedermera bekräftas, även om den under stora delar av 1900-talet användes med en stor mått av försiktighet.[854]

Från *junigrundlovens* antagande år 1849 till i dag har grundlagen endast reviderats vid fyra tillfällen – år 1866 vid förlusten av Slesvig-Holstein, år 1915 vid införandet av allmän och lika rösträtt, år 1920 vid återförenandet av Slesvig och år 1954 vid införandet av ett enkammarsystem m.m. Nämnda revideringar innebar emellertid inga större förändringar för domstolarna och Højesteret, som sedan *junigrundlovens* antagande förvaltat den domsmakt som maktfördelningen tillerkände domstolsväsendet. Under intryck av den diskussion som fördes under 1800-talet och första halvan av 1900-talet rörande ett införande av särskilda förvaltningsdomstolar skulle 1953 års grundlov emellertid öppna upp för ett nytt domstolsslag.[855] Genom grundlovens § 63 stk. 2 etablerades att förvaltningens beslut skulle kunna hänvisas till förvaltningsdomstol och som sista instans överklagas till ”rigets øverste domstol” d.v.s. Højesteret.[856] Även om *junigrundloven* möjliggjorde för ett inrättande av särskilda förvaltningsdomstolar skulle den danska lagstiftaren emellertid avhålla sig från att etablera parallella instanser i det danska domstolsväsendet.[857] Utvecklingen av administrativa överklagandeinstanser och möjligheten till domstolskontroll av förvaltningen ansågs utgöra ett fullgott skydd för den enskilde. I takt med att legalitetsprövningen utvecklades skulle även en rad domarskapta rättsgrundsatser

[851] Se Tamm (2011) s. 34 f.

[852] Se Tamm (2011) s. 34 f.

[853] Se Saunte (1961) s. 15 ff.

[854] Se Sørensen, M., *Domstolene i Danmark* i Domstolarnas roll i samhället: seminarium anordnat av Rättsfonden 27-28 oktober 1972 i Skokloster, Petrén, G. (red.), Stockholm, 1974 s. 67 ff.

[855] Se Larsson (2020) s. 112 ff.

[856] Se Larsson (2020) s. 112 ff.

[857] Se Larsson (2020) s. 112 ff.

etableras för hur förvaltningen kunde utöva sin verkställande makt.[858] Dessa rättsgrundsatser, som tillkom såväl innan som efter 1953 års grundlov, inbegrep bl.a. att lika fall skulle behandlas lika (*lighedsgrundætning*), ett förbud mot illojal maktutövning (*magtfordrejning*), ett krav på att det måste föreligga en proportionalitet mellan mål och medel, ett krav på att förvaltningens skönsmässiga bedömningar till viss utsträckning måste ta hänsyn till det enskilda fallet (*skøn under regel*).[859] Utvecklingen av rättsgrundsatserna skedde ”med fuld tilslutning fra adminsitrationen”, som godtog att domstolarna tog en större roll för att utveckla förvaltningsprocessen inom ramen för domstolens kontroll av förvaltningen.[860]

Även om rättslivet i efterkrigstidens Danmark präglats av rättsrealismen, inte minst genom Alf Ross rättsvetenskapliga gärning och prognosteori, har den dömande maktens konstitutionella självständighet i förhållande till lagstiftaren medfört en tydlig maktfördelning mellan statsorganen och en erkänd roll för domstolarna i det danska samhällslivet.[861] Genom de senare reformer som skett av rekryteringen till domstolen, som först skedde genom *kgl. resolution på justitsministerens indstilling* men som i dag sker på förslag genom en särskild nämnd, [862] är domstolsväsendet tillförsäkrad en organisatorisk, personell och funktionell självständighet även i förhållande till den verkställande makten. Som en följd därav har Europakonventionens och EU-rättens krav på tillgång till domstolsprövning kunnat tillgodoses inom rättstillämpningen eller, i de fall det krävs, utan särskilt ingripande lagstiftningsåtgärder.[863]

Højesteret har även under senare år intagit en starkare position i samhällslivet genom sin lagprövning.[864] Ett exempel var när domstolen år 1998 tog ställning till huruvida det danska medlemskapet i EU genom Maastrichfördraget innebar en överträdelse av grundlovens krav på en avgränsad *suverænitetsafgivelse*.[865] Domstolen, som överraskade

---

[858] Se Christensen (2011) s. 259 ff.

[859] Se Christensen (2011) s. 259 ff.

[860] Se Sørensen (1974) s. 66.

[861] Se Nergelius, J., *Grundlagsmodeller och maktdelning* i SOU 1999:76 Maktdelning - Demokratiutredningens forskarvolym 1, Stockholm, 1999 s. 121 ff.

[862] Se Christensen (2011) s. 218 ff. Just rekryteringen till domstol har av tradition skett från gruppen av offentlig anställda dommerfuldmægtige, retsassessorer och av andra jurister anställda vid justitieministeriet, även om det sedan 1990-talets rekryteringsform och inrättande av Dommerudnævnelsesrådet är en uttalade ambition att ha en bredare rekrytering till domstolsväsendet – för närmare diskussion se betænkning nr. 1319/1996 s. 38 ff.

[863] Se Larsson (2020) s. 116 f.

[864] Se Nergelius (1999) s. 121 ff., Tamm (2011) s. 34 f., Sunnqvist (2014) s. 644 ff. och Revsbech, K., *Judicial Review of Legislation* i The Nordic Constitutions, Krunke, H. och Thorarensen, B. (red.), 1 uppl., Oxford, 2018 s. 123 ff.

[865] Se U 1998.800. Enligt grundlovens § 20 kan en suveränintesavståelse enbart ske till mellanstatliga organisationer ”i nærmere bestemt omfang”.

när den tog upp målet till prövning, konstaterade att medlemskapet genom den danska representationens medverkande likväl hade ett inflytande inom ramen för den kompetens som överlåtits.[866] Huruvida denna representation skulle underställas ytterligare demokratisk kontroll var enligt domstolen ytterst upp till folketinget att avgöra, men markerade samtidigt att domstolarna var berättigade att åsidosätta EU-rättsakter som går utöver den överlämnade suveränitetens ramar.[867]

Även om nämnda avgörande, jämte många andra, visar på hur Højesteret av i dag inte drar sig för konstitutionellt kritiskt dömande är det viktigt att poängtera att domstolen inte är en författningsdomstol.[868] I de allra flesta mål som Højesteret avgör är det en materiell fråga som tas upp till prövning på grund av dess principiella betydelse för rättstillämpningen – en prejudikatbildande verksamhet som jag i det följande kommer att uppehålla mig vid särskilt vad gäller skattemål.[869]

4.4.2.2 Kort om Højesterets prövning av skattemål

Genom rätten till domstolsprövning av förvaltningsbeslut tas frågor om skattemål upp i Højesteret som sista instans. Skattemål behandlas som ett tvistemål initierat med stöd i den enskildes grundlagsstadgade rätt till domstolsprövning i grundlovens § 63.[870] Prövningen sker enligt sedvanliga civilprocessrättsliga regler, vilket innebär ett kontradiktoriskt förfarande enligt *forhandlingsmaksimen*.[871] Processen är i huvudsak muntlig och parterna är, precis som i andra civilrättsliga mål, ålagda att framföra yrkanden och underbygga aktuella bevisteman genom att åberopa relevant bevisning och framföra eventuella upplysningar.[872] Bevisvärderingen sker efter sedvanliga bevisbörderegler.[873] Den officialprincip som tidigare gällt i administrativa instanser är följaktligen ersatt av *det processuelle partsprincip* vilket innebär att domstolen enbart dömer på det som parterna framför.[874] Domstolen förutsätter härigenom att den enskilde själv inhämtar den information och bevisning som krävs för att kunna fullfölja sin talan. [875]

---

[866] Se Tamm (2011) s. 44 f.

[867] Se U 1998.800.

[868] Se Tamm (2011) s. 45 f.

[869] Se Tamm (2011) s. 45 f.

[870] Se Stokholm, J., *Højesterets funktion som domstol på skatteområdet* i Højesteret - 350 år, Magid, P. (red.), Köpenhamn, 2011 s. 351.

[871] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

[872] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

[873] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

[874] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

[875] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

Medan den enskilde representeras av ett juridiskt ombud i Højesteret företräds det allmänna i regel genom Kammeradvokaten, vilket är en av staten anlitad privat advokatbyrå som på uppdrag av finansministeriet företräder skatteministeriet i de mål som avser skatter och avgifter.[876] Som en följd av att Kammeradvokaten inte är en del av den offentliga förvaltningen omfattas advokatbyrån inte av förvaltningsrättsliga principer.[877] I kontrast till Rigsdavokaten, som företräder staten i brottmål i egenskap av offentlig anställd riksåklagare, föreligger inte heller något närmare krav på objektivitet i Kammeradvokatens handläggning och processföring.[878] Kammeradvokaten kan följaktligen fritt företräda staten och måste enligt det danska advokatsamfundets advokatetiska regler tillvarata statens intressen på samma sätt som för andra klientrelationer.[879]

Under senare år har såväl Kammeradvokatens processföring som Højesterets avgöranden i skattemål ifrågasatts.[880] I en kvantitativ undersökning från år 2014 studerades Højesterets avgöranden under åren 2002-2011.[881] Från det statistiska underlaget kunde artikelförfattaren Lida Hulgaard konstatera att den enskilde enbart fick rätt i ca 15 % av fallen, vilket innebar en nedåtgående trend från 1990-talets *medholdsprocent* motsvarande ca 25 %.[882] Även om nämnda studie inte gav någon närmare förklaring till varför Højesteret i ca 85 % av fallen dömde till det allmännas fördel var det enligt Hulgaard anmärkningsvärt att Højesteret gav den enskilde rätt i så få fall.[883] Att med så dåliga utsikter överväga att föra en kostsam process till högsta instans, med ett motombud i form av en Kammeradvokat uppbackad av statens administration och ekonomiska medel, riskerade enligt författaren att avhålla den enskilde från att föra sin talan.[884] Lägg därtill att den enskildes *medholdsprocent* vid en närmare genomgång av enskilda *højesteretsdommer* t.o.m. var lägre än de ca 15 % i genomsnitt och det förelåg ”et åbenbart misforhold mellem besvær og omkostninger ved at føre sagerne og chancerne for et positivt resultat”.[885] Den grundlagsetablerade

[876] Se ”Beretning afgivet af Retsudvalget den 21. februar 2013” i Folketingstidende 2012/13 och ”Kontrakt mellem Finansministeriet og Advokatfirmaet Poul Schmith om levering af juridiske ydelse, underskrivet i København den 18. December 2014”.

[877] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

[878] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

[879] Se Stokholm (2011) s. 352 f.

[880] Se Hulgaard, L., *Dommeres vota i skattesager 2002-2011 - en statistisk undersøgelse* – TfS 2014, 132.

[881] Se Hulgaard (2014) s. 132 ff.

[882] Se Hulgaard (2014) s. 132 ff.

[883] Se Hulgaard (2014) s. 132 ff.

[884] Se Hulgaard (2014) s. 132 ff.

[885] Se Hulgaard (2014) s. 132 ff.

rättssäkerhetsgaranti som följer av rätten till domstolsprövning riskerade, utifrån samma resonemang, att undermineras.[886]

I ett svar på Hulgaards artikel avfärdar *højesteretspræsident* Børge Dahl kritiken och framhåller att "dommerne holder sig til loven" och förtydligade att frågan om *medholdsprocent* inte på något sätt styr domstolens verksamhet.[887] I Højesteret är det omständigheterna i det enskilda fallet som avgör, vilket Huldgaards kvantitativa undersökning inte tar hänsyn till.[888] Vidare kritiserar Dahl de påståenden som framfördes om enskilda domares benägenhet till att ge den enskilde rätt.[889] En domares "tilbøjlighed" för den enskilde eller det allmänna var mer ett utfall av tillfälligheter än ett uttryck för sympatier.[890] Som stöd för sitt påstående framhöll Dahl att ett flertal av de avgöranden från vilka Hulgaard utläst enskilda *højesteretsdommers* inställning i själva verket vilar på enhälliga domslut, där enskilda domares inställning inte framgår av referaten.[891] Samtidigt välkomnar Dahl en närmare diskussion om varför den enskilda under åren 2002-2011 förlorat i Højesteret i större utsträckning än tidigare. Som tänkbara skäl framhåller Dahl 2007 års förändring av instansordningen,[892] den sjunkande kvaliteten på advokater och konsulters rådgivning, den enskildes ökade processbenägenhet men även skattemyndigheternas kvalitetsarbete och förbättrade processföring.[893] Just det senare betonar även *højesteretsdommer* Stokholm, som redan innan Hulgaards artikel framhöll den restriktiva processföring från skatteministeriet som en förklaring till varför det oftast är den enskildes överklaganden som prövas i Højesteret.[894] Endast i de fall det föreligger en fråga av principiell art, särskilda skäl talar för det och/eller skatteministeriet bedömer att ett annat utfall är möjligt överklagar det allmänna frågan till domstol – en inställning som även går igen i skatteministeriets

[886] Se Hulgaard (2014) s. 132 ff.

[887] Se Dahl, B., *Dommerne holder sig til loven - en kommentar til advokat Lida Hulgaards undersøgelse af dommeres vota i skattesager* – Danske Advokater - magasin for advokatvirksomheder 1 2014 s. 10 f.

[888] Se Dahl (2014) s. 10 f.

[889] Se Dahl (2014) s. 10 f.

[890] Se Dahl (2014) s. 10 f.

[891] Se Dahl (2014) s. 10 f.

[892] År 2007 förändrades den danska instansordningen för skattemål. Tidigare hade målet förts från Landsskatteretten" till landsretten, varefter landsrettens avgörande kunde överklagas till Højesteret utan prövningstillstånd. Genom reformen anpassades domstolsprövningen till andra rättsområden.

[893] Se Dahl (2014) s. 10 f.

[894] Se Stokholm (2011) s. 354 f.

benägenhet att överklaga avgöranden från Landsskatteretten till byrett och från byrett till landsrett.[895]

Som en följd av den instansordning som föreligger i skattemål är målet utförligt prövat när det väl kommer upp till Højesteret. Domstolens roll är inte att agera som en *øverste ligningsmyndighed* utan att utöva en lagenlighetsprövning av beskattningsbeslutets formella och materiella innehåll mot bakgrund av den bevisning som lagts fram .[896] Højesterets funktion är att beskydda den enskilde mot godtycklig lagtolkning och försäkra sig om att skattemyndigheterna utövat sitt bemyndigande i enlighet med gällande principer och lagstiftning.[897] Som generalister ser domstolen det som sitt ansvar att etablera en helhetssyn över rättssystemet och försäkra sig om att skatterätten inte ”får sit eget indre liv” utan på ett naturligt sätt inrättas i det ”samlede retssystem”, vilket närmare diskuteras och utvecklas i kapitel 6.[898]

4.5 SAMMANFATTNING

Utan att föregripa den följande komparationen framträder redan i denna kortfattade introduktion ett antal avgörande likheter och skillnader mellan jämförelseländernas rättssystem. Trots Sverige och Danmarks historiska, kulturella, rättsvetenskapliga och språkliga gemenskap ger såväl jämförelseländernas konstitutioner som dess stats- och förvaltningstraditioner uttryck för olika avvägningar, präglade av den samtid och de influenser som var rådande vid de avgörande tidpunkter då institutioner grundades och konstitutioner formades. Även om de på avgörande punkter föreligger likheter kring t.ex. jämförelseländernas konstitutionella krav vid uttag av skatt föreligger det ett antal skillnader som i den följande framställning kommer att diskuteras närmare utifrån Sverige och Danmarks olika strategier för att motverka skatteflykt.

[895] Se Skatteministeriet, *Skatteministerens materiale til Folketingets Skatteudvalg af 22. marts 1993 Ændring af ankepraksis* – TfS 1993, 204 och Skatteministeriet, *Skatteministeriet, Departementets afgørelse af 1. oktober 1997, j.nr. 15.97-019-23* – TfS 1997, 737.

[896] Se Stokholm (2011) s. 380 ff.

[897] Se Stokholm (2011) s. 380 ff.

[898] Se Stokholm (2011) s. 391.

5 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT I SVERIGE

5.1 INLEDNING

I FÖLJANDE KAPITEL identifierar och analysera jag den generella regel mot skatteflykt som introducerats i Sverige. Genom kapitlet besvaras delvis avhandlingens första och andra frågeställning.[899] I centrum för framställningen vilar de argument som framförts i lagstiftningsprocessen, vilka närmare presenteras i avsnitt 5.4. Med det sagt har frågan om skatteflyktslagens vara eller icke vara inte diskuterats i ett vakuum utan måste läsas med stöd i den introduktion till det svenska rättssystemet som presenteras i föregående kapitel.[900]

I syfte att orientera läsaren i det rättsliga sammanhang den svenska skatteflyktslagen verkar i inleds kapitlet med ett avsnitt om ett antal av de tolkningsfrågor som den skatterättsliga litteraturen identifierat i Högsta förvaltningsdomstolens argumentation.[901] Avsnittet inleds med en kort redogörelse för den betydelse domstolen tillmäter åt lagtextens ordalydelse.[902] Därefter sker en översiktlig presentation av de nära angränsande frågor som rör civilrättslig ogiltighet, följt av en närmare diskussion om Högsta förvaltningsdomstolens uttolkande av rättshandlingens verkliga innebörd. I slutet av avsnitt 5.2 presenteras den tågordning domstolen etablerat i förhållande till

---

[899] Se avsnitt 1.2, vari följande frågeställning presenteras: *1) vilka rättsliga likheter och skillnader kan identifieras i jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt såväl före som efter införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk?* och *2) vilka omständigheter, intressen och argument har motiverat jämförelseländernas att anta olika strategier för att motverka skatteflykt?*

[900] Se särskilt diskussionen om de rättssäkerhetsaspekter som för svenskt vidkommande tas upp under delavsnitt 4.4.

[901] Vid en första anblick kan avsnitt 5.2 disposition ge intrycket av att jag vill göra en allmängiltig distinktion mellan ett tolkningsförfarande, det eventuella avsteg som sker från en rättshandlings civilrättslig form och det underkännande av ett skatteflyktsförfarande som omfattas av en specifik respektive generell skatteflyktsregel. Det är inte min ambition. Avsnittsindelningen syftar ytterst till att jämföra de parallella diskussioner som förts om såväl tolkningsfrågor som de åtgärder mot skatteflykt som introducerats i Sverige. Framställningen syftar ytterst till att identifiera den prövning som föranleder tillämpningen av nämnda åtgärder såsom den diskuteras i såväl praxis som den skatterättsliga litteraturen.

[902] Domstolen är i viss utsträckning bunden av tidigare prejudikat (se avsnitt 4.4), vilket dock inte hindrar domstolen från att använda sig av olika tolkningsmetoder samt väga in olika tolkningsargument, jfr Tjernberg, M., *Regeringsrättens strikta lagtolkning* – Skattenytt 2003 s. 17 och Tjernberg (2018) s. 57.

skatteflyktslagen i syfte att positionera nämnda tolkningsfrågor i förhållande till de åtgärder mot skatteflykt som introducerats i Sverige. I avsnitt 5.4 presenteras de argument för och emot som presenteras i lagstiftningsprocessen följt av en redogörelse för skatteflyktslagens tillämpning i avsnitt 5.5. Slutligen sker, i komparationens inledande *identifierande fas*, en sammanfattning och tematiska analys för att delvis besvara undersökningens andra frågeställning i avsnitt 5.6.

5.2 ANGRÄNSANDE TOLKNINGSFRÅGOR

5.2.1 KORT OM TOLKNING AV SKATTELAG

5.2.1.1 Betydelsen av lagtextens ordalydelse

Högsta förvaltningsdomstolens lagtolkning har i den skatterättsliga litteraturen beskrivits som starkt bunden till lagtextens ordalydelse.[903] Genom att tillmäta ordalydelsen särskild vikt vid preciseringen av rättsregler garanteras de centrala rättssäkerhetsaspekter som följer av inkomstskatterättens offentligrättsliga karaktär och legalitetsprincipens föreskriftskrav.[904] Som en följd av ordalydelsens särställning konsulteras kompletterande tolkningsunderlag först efter det att Högsta förvaltningsdomstolen konstaterat att lagtextens ordalydelse inte är entydig.[905] Mot bakgrund av domstolens tolkningsmetodik har den skatterättsliga litteraturen främst uppehållit sig vid frågor som rör ordalydelsens eventuella mångtydighet samt vilken ställning kompletterande tolkningsunderlag tillerkänts i domstolens argumentation.[906] Av den skatterättsliga litteraturen framträder historiskt sett två tendenser i Högsta förvaltningsdomstolens argumentation – dels en period präglad av en följsamhet till lagens förarbeten, dels en period där domstolen argumenterat utifrån lagtexten och dess systematik.[907]

Under den första perioden har domstolen, i de fall lagstiftningens ordalydelse inte varit entydig, gett stort utrymme till förarbetsuttalanden i form av propositioner, utskottsbetänkanden och utredningar.[908] Förutsatt att förarbetena inte stod i strid med

[903] Se bl.a. Sandström (1952) s. 243 ff., Bergström (2003) s. 9, Tjernberg (2003) s. 14 ff., Hultqvist (2013) s. 21 och särskilt Tjernberg (2018) s. 133.

[904] Se delavsnitt 4.3.1 men även Tjernberg (2018), som i nämnda monografi väljer att tala om en särskild ”skatterättslig tolkning”.

[905] Se bl.a. nedan redogjorda avgörandet RÅ 85 1:85.

[906] Se Bergström (2003) s. 3.

[907] Se Tjernberg (2018) s. 134 f. och Bergström (2003) s. 2 ff., som redan år 2003 skönjde dessa två strömningar i Högsta förvaltningsdomstolens praxis,.

[908] Se Mattsson, N., *Hur tolkas skattelag?* – Svensk Skattetidning 1981 s. 298, Lindencrona, G., *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag* i Festskrift till Hans Thornstedt, Wallén, P.-E. (red.), Stockholm,

den bakomliggande bestämmelsen preciserade domstolen rättsregeln utifrån lagstiftningen bakomliggande syfte, oavsett ifall det aktuella tolkningsargumentet var förankrat i lagstiftningens ordalydelse eller ej.[909] Denna inställning framträdde särskilt genom det i plenum avgjorda förhandsbeskedet RÅ 85 1:85. I nämnda överklagade förhandsbesked argumenterade majoriteten (elva ledamöter) för att de i målet aktualiserade övergångsbestämmelserna kring byggnadsrörelser inte var entydiga, vilket föranledde domstolen att tolka lagstiftningen i enlighet med förarbetena. Avgörandet är i linje med den argumentation som tidigare framförts i domstolens domskrivning men har särskilt uppmärksammats i litteraturen med anledning av minoritetens avvikande mening.[910] Minoriteten (sju ledamöter) delade majoritetens syn på förarbetenas ställning men menade dock att de aktuella bestämmelserna var entydiga. Ett av de justitieråd som sällade sig till minoriteten, justitierådet Nordlund, valde att utveckla domstolens principiella inställning i frågan:

> *”Åsiktsbrytningen i Regeringsrätten synes huvudsakligen gälla om den för målet avgörande meningen i övergångsbestämmelserna är klar till sin innebörd eller ej. I princip synes samstämmighet råda om att en entydig lagtext ska tillämpas efter ordalydelsen, även om denna strider mot uttalanden i motiven. Lämnar ordalydelsen rum för tvekan om innebörden, skulle däremot motiven följas även om dessa är dåligt förankrade i lagtexten.”*

Genom tillägget synliggjorde Nordlund tydligt hur domstolen gick tillväga vid tolkning av skattelag. Vidare bekräftade Nordlund att det vid tillfället för domen förelåg en enighet kring förarbetenas ställning som kompletterande tolkningsunderlag.[911]

Den följande perioden har i litteraturen beskrivits som en försiktig förskjutning i Högsta förvaltningsdomstolens argumentation.[912] Från att tidigare argumenterat för ett tolkningsslut med stöd i lagstiftningens förarbeten skulle Högsta förvaltningsdomstolen under 1990-talets början och framåt komma att avhålla sig från tolkningsargument som inte inrymdes i lagtextens objektiva lydelse.[913] Domstolens skulle härigenom avstå från

---

1983 s. 492, Bergström, S., *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?* – Skattenytt 1984 s. 309, Hultqvist (1995) s. 336 och Kellgren (1997) s. 89 ff.

[909] Jfr RÅ 78 1:40, RÅ 80 1:68, RÅ 81 1:25 och RÅ 81 1:78. Ett särskilt nämnvärt erkännande av förarbetenas ställning konstaterades i RÅ 83 1:31. I målet underkände domstolen ett kvittningsyrkande i inkomsttaxeringen med hänsyn till dels praktiska skäl, dels på grund av lagstiftaren ”inte räknat med denna frågeställning”.

[910] Se bl.a. Bergström (2003) s. 4 ff och Tjernberg (2018) s. 134 ff.

[911] I senare avgöranden skulle Högsta förvaltningsdomstolen bekräfta förarbetenas ställning, se särskilt RÅ 1987 ref. 6, i vilket Högsta förvaltningsdomstolen underkänner en snäv tolkning av lagens ordalydelse eftersom bestämmelsen lästs ”helt lösryckt från sitt sammanhang”.

[912] Se Bergström (2003) s. 10.

[913] Jfr t.ex. RÅ 1994 ref. 31, RÅ 1998 ref. 2, RÅ 1998 ref. 6, RÅ 1998 ref. 25, RÅ 1998 ref. 27, RÅ 1998 ref. 29 samt HFD 2011 ref. 42.

att läka brister eller täppa igen luckor i lagstiftningen med stöd i dess förarbeten, även om lagstiftarens intentioner delvis vägdes in i domstolens argumentation.[914] Ett tydligt exempel är RÅ 2003 ref. 57 i vilket Högsta förvaltningsdomstolen prövade huruvida reglerna om avdrag för underskott inom kultursektorn även gällde författandet av läroböcker, varvid domstolen framförde följande:

> *"Lagstiftaren har inte närmare angett vad som omfattas av uttrycket 'litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet'. Vissa förarbetsuttalanden kan tolkas så att den aktuella bestämmelsen tar sikte endast på skönlitterär verksamhet. Detta kommer emellertid inte till uttryck i lagtexten."*

Även om förarbetena inte tillmättes samma auktoritativa ställning skulle de likväl konsulteras vid uttolkning av lagtextens ordalydelse. På samma sätt skulle argument utifrån lagstiftningens systematik och allmänna syfte framhållas i ett flertal av domstolens följande avgöranden.[915]

Den övergripande skillnaden i domstolens avvägning mellan lagstiftningens ordalydelse, förarbeten och bakomliggande syfte har i litteraturen tillskrivits de rättssäkerhetsaspekter som följer av legalitetsprincipen.[916] I syfte att upprätthålla legalitetsprincipens förseskriftskrav undviker Högsta förvaltningsdomstolen att precisera en rättsregel utifrån förarbetsuttalanden som inte ryms i lagens ordalydelse. Vad som i sin tur ryms inom ramen för nämnda ordalydelse är dock vida omdiskuterat i den skatterättsliga litteraturen. En del argumenterar för en friare tolkning,[917] varvid rättstillämparen bör kunna härleda direkta normer ur motivuttalanden, medan andra

---

[914] Jfr RÅ 1997 ref. 54, i vilket domstolen ansåg att fusion, i strid med vad som anförts i förarbeten, inte kunde likställas med en avyttring och framförde: *"En sådan utvidgning bör inte åstadkommas genom en tolkning som går utöver ordalydelsen. Om en sådan utvidgning anses angelägen bör den åstadkommas genom lagstiftning där den närmare utformningen och avgränsningen bättre kan överblickas."*

[915] Jfr RÅ 1994 ref. 31, RÅ 2002 ref. 15, RÅ 2002 ref. 21 och RÅ 2002 ref. 106 i vilka Högsta förvaltningsdomstolen tolkade de aktualiserade bestämmelserna utifrån lagstiftningen systematik. Jfr även HFD 2011 ref. 79, i vilket domstolen till och med gjorde avsteg från lagtextens ordalydelse och förarbeten med hänvisning till inkomskattelagens systematik – för vidare läsning se Tjernberg, M., *Tolkning och tillämpning av skattelag* – Skattenytt 2012 s. 370 ff. och Rydin (2012) s. 160 ff.

[916] Påhlsson tillskriver detta legalitetsprincipens inverkan på rättstillämpningen. Enligt författaren bör kravet på lagstöd i normalfallet preciseras som att tolkningsresultatet inte får framstå som en onaturlig eller onormal konsekvens av lagtexten – se Påhlsson (2018) s. 93.

[917] Jfr bl.a. Lindencrona (1983) s. 492, Melz, P., *Lagtolkningsmetoder - synpunkter i anledning av rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter* – Skattenytt 1992 s. 615 f., Melz, P., *Lagtolkningsmetoder - ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall* – Skattenytt 1993 s. 140, Kellgren (1997) s. 111, Peczenik, A., *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper* – Skattenytt 1998 s. 537 och Tjernberg (2003) s. 22.

anser att förarbeten inte bör tillerkännas någon auktoritet alls eller i vart fall bör användas restriktivt.[918]

5.2.1.2 Växelverkan mellan lagens ordalydelse och rättshandlingens form

Oaktat ordalydelsens betydelse vid tolkning av skattelag sker nämnda tolkningsförfarande i en växelverkan mellan omständigheter och rättsregler.[919] Rättstillämparen avgör följaktligen inte bara om omständigheterna faller inom ramen för den aktuella rättsregeln utan prövar även om de aktuella omständigheterna faller inom ramen för den form den enskilde argumenterat för. Om den enskilde, i syfte att uppnå en viss önskad skatteeffekt, argumenterar för att dispositionen faller under lagens ordalydelse kommer en prövning att ske av den rättsliga etikett han eller hon åsatt den aktuella dispositionen i syfte att avgöra om förfarandet faller inom ramen för den form respektive rättsregel den enskilde argumenterar för.

I vissa fall kan rättstillämparen, i linje med redogörelsen ovan, neka eller medge den rättsföljd som följer av en rättsregel – t.ex. ett avdrag eller en förmån – genom en närmare precisering av lagtextens ordalydelse. Denna precisering sker utifrån lagtextens ordalydelse och har i litteraturen inte tillskrivits någon särskild kringgåendedoktrin.[920] I andra fall kan rättstillämparen, genom en närmare analys och kvalificering av relevanta rättsfaktum, erkänna eller underkänna dispositionen under den rättsliga figur den enskilde åberopat, vilket aktualiserar eller diskvalificerar förfarandet för den förmån, avdrag etc. som följer av dispositionen. Denna växelverkan har inom den skatterättsliga litteraturen särskilt uppmärksammats i studier om det interdisciplinära inomjuridiska samspelet mellan skatterätt och civilrätt, vilket knyter an till tolkningsfrågor som angränsar till såväl rättshandlingens ”verkliga innebörd” som frågan om skatteflykt.[921] I

---

[918] Jfr bl.a. Hultqvist (1995) s. 331 ff., Bergström (2003) s. 12 f. och Rydin, U., *Ytterligare några ord om Högsta förvaltningsdomstolens lagtolkning* – Skattenytt 2014 s. 25.

[919] Se Tjernberg (2018) s. 13 f.

[920] Se Helmers (1956) s. 509, som konstaterar: *”Kringgående av skattelag synes därför i svensk rätt böra karakteriseras som ett allmänt lagtolkningsproblem, vilket rättspraxis icke löst genom uppställande av någon särskild tolkningsregel.”*

[921] Jfr Bergström (1978) och Hultqvist (1995), som särskilt belyser skatteflyktsproblematiken i ljuset av nämnda samspel i avhandlingarnas respektive avslutande kapitel. Se även Burmeister, J., *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, 1 uppl., Vällingby, 2012, som anser att frågan varken berör den EU-rättsliga principen om rättsmissbruk (för närmare redogörelse, se avsnitt 8.5) eller tangerar frågan om skatteflykt – se särskilt s. 38. Nämnvärt i sammanhanget är att den etablerade föreställningen om det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt ifrågasatts av Emblad, som i sin avhandling *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Göteborg, 2020 kritiserar tidigare bidrag för att behandla civilrättsliga begrepp och rättigheter som yttre entiteter. Genom en kritisk diskursanalys av hur civilrättsliga begrepp och rättigheter framställs i inkomstskatterättsliga rättskällor påvisar Emblad att det civilrättsliga återges som något substantiellt, varvid det skatterättsliga problemlösandet hemfaller åt att identifiera det civilrättsliga utifrån en på förhand fastställd mening, utan att för den delen förespegla de intresseavvägningar som föranleder en sådan prövning. I syfte att rekonstruera förståelsen av det civilrättsliga i en svensk inkomstskatterättslig kontext förespråkar Emblad i stället en funktionalistisk förståelse av civilrätten, vilken inte bara erkänner

syfte att orientera de svenska åtgärderna mot skatteflykt i förhållande till nämnda växelverkan vigs i det följande avsnittet en kort presentation av de centrala aspekter som framförts om samspelet mellan civilrätt och skatterätt.

5.2.2 FASTSTÄLLANDET AV RÄTTSHANDLINGENS VERKLIGA INNEBÖRD

5.2.2.1 Det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt

I syfte att orientera läsaren i den rättsliga kontext skatteflyktslagen verkar i uppehåller sig studien kort vid de det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt. Denna del vilar ytterst på de tolkningsläror som utvecklats utifrån rättshandlingens ”verkliga innebörd” men innefattar även de till civilrätten angränsande ogiltighetsläror som fått delvis erkännande inom skatterätten. Framställningen syftar ytterst till att identifiera den prövning som föranleder tillämpningen av skatteflyktsregler såsom den diskuteras i den skatterättsliga litteraturen mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens argumentation. Syftet är inte att etablera en allmängiltig distinktion mellan ett tolkningsförfarande, det eventuella följande avsteg som sker från en rättshandlings civilrättslig form och det underkännande av ett skatteflyktsförfarande som sker inom ramen för specifika och generella skatteflyktsregler. Nämnda diskussion förutsätter dock en kort beskrivning av de ogiltighetsgrunder som fått erkännande i den skatterättsliga tillämpningen. Avsnittet inleds därför med en kort presentation av civilrättslig ogiltighet i en skatterättslig kontext, följt av en närmare diskussion om de Högsta förvaltningsdomstolens uttolkande av rättshandlingens verkliga innebörd.

5.2.2.2 Kort om civilrättslig ogiltighet i en skatterättslig kontext

5.2.2.2.1 *De allmänna ogiltighetsgrunderna*

För att utröna de eventuella beskattningskonsekvenser som följer av en disposition föreligger en växelverkan mellan omständigheter och rättsregler. [922] Med stöd i det civilrättsliga tolkningsinstitutet prövas rättshandlingarnas giltighet och innebörd utifrån parternas intentioner, förpliktelser, avtalsförutsättningar etc. i syfte att fastställa rättshandlingens giltighet och innebörd, vilket förankrar den skatterättsliga bedömningen i civilrättsliga analyser och ställningstaganden. [923] För att en rättshandling ska erkännas som ett rättsfaktum måste rättshandlingen principiellt vara civilrättsligt giltig. Rättshandlingen får följaktligen inte ha tillkommit för skens skull eller på annat

civilrättsliga begrepp och rättigheters mångbottnade karaktär utan även synliggör de intresseavvägning som enligt honom behöver ske vid skatterättsligt problemlösande – se Emblad (2020) särskilt s. 422 ff. och 517 ff.

[922] Jfr Simon-Almendal, T., *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom - Eller; vad är karta, vad är verklighet?* – Juridisk Tidskrift 2012/13 s. 605 f.

[923] Jfr Simon-Almendal (2012/13) s. 605 f.

sätt ansetts ogiltig utifrån en civilrättslig bedömning. Bedömningen utgår från fall till fall men uppehåller sig i regel kring frågor om bristande rättshandlingsförmåga, de eventuella fel som uppkommit vid avtalets ingående, avtal med otillåtet eller brottsligt innehåll (s.k. *pactum turpe*) eller att ett direkt formfel begåtts som utifrån rådande formkrav medför ogiltighet.[924]

I det fall det föreligger en i civilrättslig mening ogiltig rättshandling är den antingen angripbar eller en nullitet, vilket kan föranleda parterna att antingen läka den uppkomna bristen eller låta prestationerna återgå.[925] I de situationer parterna ändå fullföljer och inordnar sig efter avtalet, oberoende dess ogiltighet, kompliceras frågan ytterligare ur ett beskattningsperspektiv. Ska beskattningsunderlaget fastställas med hänsyn till de faktiska omständigheterna eller bör syftet med den civilrättsliga ogiltighetssanktionen säkerställas genom att inte tillerkänna avtalet någon skatterättslig verkan?

I svensk skatterättslig litteratur råder det delade meningar om hur parter som efterlever civilrättsligt ogiltiga rättshandlingar ska beskattas.[926] Med hänsyn till kravet på förutsebarhet så talar dock starka legalitetsskäl för att en civilrättsligt ogiltig handling inte bör ligga till grund för beskattning.[927] Särskilt med hänsyn till den inkonsekvens ett skatteuttag hade medfört när en handling å ena sidan inte erkänns av rättsordningen men å andra sidan gör det.[928]

5.2.2.2.2 *Ogiltighet på grund av en skenrättshandling*

Skenrättshandlingar är, oberoende om man intar en skatterättslig eller civilrättslig utgångspunkt, ogiltiga oavsett ifall parterna inrättat sig efter rättshandlingen i fråga. Det är därmed upp till rättstillämparen att fastställa rättshandlingens verkliga innebörd genom en närmare avvägning mellan parternas gemensamma vilja och rättshandlingens objektiva förklaringsinnehåll.[929]

---

[924] Jfr Adlercreutz, A., Gorton, L. & Lindell-Frantz, E., *Avtalsrätt*, Lund, 2016 s. 256 ff. och Bergström, S., *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, Stockholm, 1984 s. 19 ff., som i stora delar grundar sin bearbetning av de olika ogiltighetsgrunderna på 1982 års upplaga Adlercreutz, Gorton & Lindell-Frantz (2016) – se Bergström (1984) s. 19 fotnot 1.

[925] Se Adlercreutz, Gorton & Lindell-Frantz (2016) s, 258 f.

[926] Se Bergström (1984) s. 48 ff. och däri angivna hänvisningar till diskussionen mellan Lindencrona, Sandström Welinder och Hermanson. Nämnvärt i sammanhanget är att det inte heller föreligger någon konsekvent princip i Högsta förvaltningsdomstolens sparsamma rättspraxis på området – se Lodin m.fl. (2019) s. 654 f.

[927] Jfr Simon-Almendal (2012/13) s. 618.

[928] Jfr Simon-Almendal (2012/13) s. 618.

[929] Jfr Bergström (1978) s. 97.

Skenrättshandlingar delas i regel in i två olika kategorier – simulerade, respektive dissimilerade rättshandlingar.[930]

- *Simulerade rättshandlingar* syftar till att ge sken av att ett visst rättsligt förhållande föreligger mellan två parter trots att rättshandlingen de facto saknar innebörd.[931] Parterna är således överens om att inte fullgöra rättshandlingen i enlighet med dispositionens angivna innehåll.[932] Syftet med rättshandlingen är i stället att vilseleda myndigheter eller enskilda för att vinna fördelar eller på annat sätt gynnas av rättshandlingens chimär.[933] Förutsatt att rättshandlingens oriktiga karaktär kan bevisas är den simulerande rättshandlingen en nullitet, såväl civilrättsligt som skatterättslig.[934]

- *Dissimilerade rättshandlingar* innebär att parterna benämner den rättsliga urkunden eller dispositionen på ett sätt som inte stämmer överens med dess innehåll.[935] Om det föreligger en diskrepans mellan den dissimilerade rättshandlingens yttre form och dess innehåll bortser man civilrättsligt från rättshandlingens formella beteckning. Genom att bemöta rättshandlingen utifrån en civilrättslig analys omkarakteriseras rättshandlingen, vilket förutsätter att man i det uppkomna fallet kan finna att ett annat rättsläge är för handen genom att civilrättsligt *omtolka, intolka* eller *borttolka* (d.v.s. korrigerar eller reducerar) vissa tolkningsdata. [936] Den civilrättsliga omkarakteriseringen av skenrättshandlingen ligger därefter till grund för beskattning. [937]

I de fall parterna ingår ett avtal som är atypiskt med hänsyn till parternas prestationer, intressesfär samt andra kommersiella faktorer, men samtidigt inte går att angripa som en dissimilerad rättshandling, har Högsta förvaltningsdomstolen etablerat en särskild

---

[930] Uppdelningen vilar på Obligationsrättskommitténs indelning av skenrättshandlingar, jfr SOU 1915:1 s. 143 f.

[931] Se Adlercreutz, Gorton & Lindell-Frantz (2016) s. 269 ff.

[932] Observera dock undantaget i 34 § lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens området, vari stadgas att en skenrättshandling inte medför några förpliktelser mellan de två medvetna parterna emellan men likväl är bindande mot en godtroende tredje man.

[933] Ett skolexempel är när ena maken, efter äktenskapsskillnad, försöker undanhålla tillgångar i bodelningen genom att i samförstånd med utomstående upprätta ett skuldebrev i syfte att räkna av nämnda skuld mot det gemensamma giftorättsgodset.

[934] Jfr Simon-Almendal (2011) s. 325 ff.

[935] Jfr Simon-Almendal (2011) s. 328 f.

[936] Jfr Adlercreutz, A. & Gorton, L., *Avtalsrätt II*, Lund, 2010 s. 47.

[937] Jfr Simon-Almendal (2011) s. 328 f.

prövning av rättshandlingens verkliga innebörd.[938] Denna prövning har i litteraturen tillskrivits det samspel som föreligger mellan civilrätten och skatterätten. För att närmare förklara hur detta samspel teoretiskt är konstruerat förutsätts dock en förförståelse för hur detta gränsområde, som å ena sidan rör uppdelning mellan tolkning av rättsregel *vis-à-vis* tolkning av rättshandlingen å andra sidan rör frågan om analog rättstillämpning, vilket redogörs för nedan.

5.2.2.3 Analog tillämpning av rättsregeln eller tolkning av rättshandlingen?

Den traditionella beskrivningen av subsumtion har, mot bakgrund av de avsteg som skett från civilrättslig form i Högsta förvaltningsdomstolens praxis, närmare problematiserats inom den skatterättsliga litteraturen. I det ena lägret har den traditionella synen på rättstillämpning dekonstruerats för att synliggöra ett särskilt mellansteg, varigenom en tillagd värdesats vägs in för att pröva rättshandlingens verkliga innebörd. I det andra lägret motsätter sig författare en sådan teoretisk beskrivning som i stället definierar detta mellansteg som en form av analog rättstillämpning. Utan att närmare positionera mig i frågan redogör jag i det följande för de argument som lagts fram för respektive emot ett sådant mellansteg. Med hänsyn till ämnets abstraktionsnivå presenteras först ett teoretiskt exempel med stöd i Peczeniks tillämpningsmodell, för att därefter inplacera detta mellansteg i den juridiska metodiken.[939]

Om vi för enkelhetens skull utgår från ett fiktivt exempel – *landet X*, i vilket det varken finns ränteavdragsbestämmelser eller interprissättningsregler. I det fall det föreligger ett internt lån mellan företag i intressegemenskap, Bolag A och Bolag B, så ska såväl skattemyndighet som domstol i landet X, enligt den traditionella synen på rättstillämpning, uppställa en bedömning i enlighet med följande premisser:

Premiss 1

a) Landet X:s skatteregler för livförsäkringsbolag som mottar ränta (omarbetade till konditionalsatser)

Om en juridisk person ingår ett försträckningsavtal och mottar en utbetalning från en annan juridisk person och om förstnämnda juridiska person definieras som ett obegränsat skattskyldigt livförsäkringsbolag, ska en inkomst som är hänförlig till förvaltningen av försäkringstagarnas tillgångar och skulder inte tas upp till beskattning.

[938] För en närmare genomgång och kategorisering av Högsta förvaltningsdomstolens praxis kring verklig innebörd, se särskilt kapitel 2 i Burmeister (2012).

[939] Jfr Peczenik, A., *Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm, 1995 s. 290.

b) Landet X:s skatteregler för den som erlagt ränta (omarbetade till konditionalsatser)

Om en juridisk person ingår ett försträckningsavtal och erlägger ränta till annan juridisk person och om förstnämnda juridiska person definieras som obegränsat skattskyldig ska en ränteutbetalning dras av som en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet.

Premiss 2 – Faktabeskrivning

Det obegränsat skattskyldiga livförsäkringsföretaget *Bolag A* ingår ett försträckningsavtal motsvarande 10 mkr med det för försäkringstagarna innehavda dotterbolaget *Bolag B*, vilket är obegränsat skattskyldigt. En nominell ränta löper på det utlånade beloppet motsvarande 24 procent.

Slutsats

Bolag A ska, i egenskap av livsförsäkringsbolag, inte ta upp erlagd ränta till beskattning samtidigt som *Bolag B* medges avdrag för utbetald ränta i inkomstslaget näringsverksamhet.

Uppställningen följer en systematik, varigenom man först *definierar* de fakta som är rättsligt relevanta, därefter *subsumerar* nämnda rättsfakta under rättsregler och slutligen *konkluderar* en rättsföljd – i det här fallet att räntan inte behöver tas upp som intäkt hos mottagaren samtidigt som den kan dras av som kostnad hos utbetalaren. Men låt oss anta att de här bolagen, i intressegemenskap, disponerat nämnda affär utan hänsyn till lånebehov eller generella faktorer som påverkar prissättningen av lån, d.v.s. kreditvärdighet, utställd säkerhet, räntans förhållande till refinansiering och kreditmarginal, subordinering m.m.[940] Ponera att bolagen istället ingått nämnda försträckningsavtal, med en omotiverat hög ränta motsvarande 24 procent, i syfte att ackumulera en avdragsgill ränteutgift motsvarande 2,4 mkr, samtidigt som livförsäkringsbolaget inte behöver ta upp nämnda ränteinkomst till beskattning. Hur bör rättstillämparen bedöma en sådan skatteanpassad transaktion?[941] Kan rättstillämparen omtolka förutsättningarna i avtalet (d.v.s. korrigera räntan efter vad som skulle vara marknadsmässig ränta) eller underkänna rättshandlingens rubricering i sin helhet genom att omkarakterisera räntan till utdelning? Och i så fall, innebär dessa

[940] För en närmare presentation av vilka generella faktorer som påverkar prissättningen av lån se Moran, K., *Prissättning av koncerninterna lån och garantier – en fundering ur ett internprissättningsperspektiv* – Svensk Skattetidning vol. 5 2008 s. 366 ff.

[941] Jfr Peczenik (1995) s. 291 ff. som uppehåller sig vid vilka stöd som kan åberopas i den juridiska argumentationen utan att göra den för skatterätten vidkommande distinktionen om tolkning av rättsregel kontra tolkning av rättsfaktum.

tolkningsoperationer en analog tillämpning av en rättsregel eller en tolkning/omkarakterisering av rättshandlingen?

Hjerner menar att en omkarakterisering av en skatteanpassad transaktion till syvende och sist innebär en form av analog tillämpning.[942] Samtidigt anser Hjerner att tolkningsmomentet i det initial skedet utgår från rättsfaktumsidan. [943] Tolkningen sker följaktligen först utifrån avtalets innehåll och de intentioner som ligger bakom den aktuella rättshandlingen, för att därefter se ifall förfarandet faller under någon aktuell rättsregel. [944] I de fall en rättshandling resulterar i ett kringgående av den närmast till hands liggande rättsregel, mot vilken rättsfaktumbeskrivningen ska subsumeras, menar Hjerner att en annan form av rättsanvändning är för handen. [945] I stället för att utgå från själva avtalet eller rättshandlingen sker det en form av analog tillämpning utifrån regelsidan genom att den aktuella regeln tillämpas på förfarandet utanför regelns tillämpningsområde. Något som Hjerner tvärt motsätter sig med hänsyn till kravet på förutsebarhet och legalitet. [946]

I kontrast till Hjerner anser Gäverth och Möller att fastställande av rättshandlingars verkliga innebörd inbegriper en annan form av tolkningsinstitut.[947] De menar att ett avsteg från civilrättslig form, i linje med den som presenteras i underavsnitt 5.2.2.4 nedan, inte sker utifrån en tolkning på regelsidan utan en tolkning på rättsfaktumsidan.[948] I det fall rättstillämparen gör ett avsteg från den civilrättsliga formen sker detta ytterst mot bakgrund av det aktuella förfarandet och inte utifrån en analog tillämpning av rättsregeln.[949]

Även Tjernberg vidhåller att den skatterättsliga prövningen kring rättshandlingars verkliga innebörd initialt sker på rättsfaktumsidan. Vid en närmare presentation av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden kring frågan om rättshandlingens ”verkliga innebörd” framhåller han att det ”[…] inte är frågan om tolkning och tillämpning av rättsregler i egentlig mening. Det är i stället fråga om att, mot bakgrund av vad utredningen visar, bestämma ’vad som har hänt’ för att därefter tillämpa avsedda regler med beaktande av utvecklad praxis på det aktuella området ”.[950]

---

[942] Se Hjerner (1983) s. 284.

[943] Se Hjerner (1983) s. 284 f.

[944] Se Hjerner (1983) s. 284 f.

[945] Se Hjerner (1983) s. 285.

[946] Se Hjerner (1983) s. 284 f.

[947] Se Gäverth, L. & Möller, L., *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?* – Skattenytt nr. 11 2007 s. 654 f.

[948] Se Gäverth & Möller (2007) s. 654.

[949] Se Gäverth & Möller (2007) s. 655.

[950] Se Tjernberg, M., *Tolkning och tillämpning av skattelag* – Skattenytt 2009 s. 356. Tjernberg har även i senare bidrag gjort en distinktion mellan tolkningen av rättsregler och ”det som hänt i ’verkligheten’” – se Tjernberg (2018) s. 13 och 19.

Nämnvärt i sammanhanget är att diskussionen i den svenska litteraturen stämmer väl överens med de skiljelinjer som diskuteras internationellt.[951] I *International Fiscal Associations* generalrapport från 2002 presenterar Zimmer en sammanställning av ett tjugotal landrapporter på temat *substance over form*. Utifrån landrapporterna konstaterar Zimmer att den traditionella uppdelningen i att 1) fastställa bevisfaktum följt av 2) subsumtion och tolkning under en rättsregel ter sig olika dels beroende på hur stort erkännande civilrätten får i det skatterättsliga regelverket, dels på hur långtgående erkännande legalitetsprincipen får i rättsordningen. I de länder där civilrätten anses ha en styrande verkan på skatterätten, inte minst på grund av kravet på förutsebarhet, sker omkarakteriseringen av rättshandlingar i ett ytterligare steg i tillämpningsmomentet, inlemmat mellan fastställandet av sakförhållanden och tolkningen av rättsregeln. I detta mellansteg sker sedermera en omkarakterisering som, beroende på konstitutionell tradition, rättstillämparens ställning och legalitetsprincipens erkännande, varierar mellan länderna. Ett mellansteg som aldrig aktualiseras i de länder där civilrätten inte har en styrande verkan på skatterätten, eftersom omkarakteriseringen av rättshandlingar i dessa fall anses ske genom vanlig lagtolkning.

Om vi återigen utgår från exemplet med land X skulle en omkategorisering/tolkning av rättshandling kunna ske utifrån följande uppställning:

> *Faktabeskrivning*
> Det obegränsat skattskyldiga livförsäkringsföretaget *Bolag A* ingår ett försträckningsavtal motsvarande 10 mkr med det för försäkringstagarna innehavda dotterbolaget *Bolag B*, vilket är obegränsat skattskyldigt. En nominell ränta löper på det utlånade beloppet motsvarande 24 procent.
>
> *En tillagd värdesats*
> Beskattning bör ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd oavsett vilken beteckning parterna kommit överens om. Vid fastställandet av en rättshandlings verkliga innebörd bör särskild hänsyn tas till parternas intressesfär, fördelningen av rättigheter och skyldigheter i avtalet etc. I ett försträckningsavtal är räntesättningen vägledande för att avgöra fördelningen av avtalets rättigheter och skyldigheter. Om räntan som belöper på ett försträckningsavtal inte har satts med hänsyn till prissättningsfaktorer såsom kreditvärdighet, utställd säkerhet, räntans förhållande till refinansiering och kreditmarginal, subordinering m.m. kan försträckningsavtalet verkliga innebörd ifrågasättas.

[951] Jfr Zimmer (2002) s. 28 f.

En tillagd faktabeskrivning
Bolag B har god soliditet.

Omkarakterisering/tolkning av rättshandlingen
Den nominella räntan, motsvarande 24 procent, som belöper på försträckningsavtalet mellan *Bolag A* och *Bolag B* utgår inte med hänsyn till erkända prissättningsfaktorer eller gäldenärens lånebehov. Med hänsyn till parternas gemensamma intressesfär och de omotiverat betungande villkoren för *Bolag B* framstår försträckningsavtalet som konstlat.

Slutsats

Försträckningsavtalet ska, med hänsyn till rättshandlingens verkliga innebörd, omtolkas (d.v.s. korrigera räntan efter vad som skulle vara marknadsmässig ränta) eller underkännas i sin helhet genom att omkarakterisera räntan till utdelning. *Bolag B* medges inte, helt eller delvis, avdrag för den utbetalda räntan till *Bolag A*.

Genom att först erkänna de rättsfakta som framgår av avtalet för att därefter omkategorisera/omtolka rättshandlingen efter dess verkliga innebörd argumenterar förespråkare för denna modell för ett ytterligare mellansteg mellan subsumtionen och uttolkandet av själva rättsregeln.
Oaktat om man utgår från att det, likt exemplet ovan, föreligger ett särskilt tredje steg av subsumtionskedjan eller om man menar att det rör sig om en form av analog rättstillämpning, har Högsta förvaltningsdomstolen på ett eller annat sätt gjort avsteg från den av parterna fastställda civilrättsliga formen med hänsyn till rättshandlingens verkliga innebörd. Utan att närmare positionera mig i ovan berörda fråga presenteras i det följande en kort genomgång av den diskussion som förts i den skatterättsliga litteraturen.

5.2.2.4 Rättshandlingens ”verkliga innebörd” och skatterättslig genomsyn

Föresatsen om att rättshandlingar ska bedömas efter sin verkliga innebörd framfördes redan av 1928 års bolagsskattekommitté, vilken konstaterade att ”åtgärder vilkas beskaffenhet från beskattningstidpunkt äger betydelse, skola bedömas efter sin verkliga innebörd och icke efter den benämning, som gives dem”.[952] Oaktat bolagsskattekommitténs klara uttalande har frågan om hur denna föresats ska efterlevas föranlett ingående diskussioner i den skatterättsliga litteraturen. Främst råder det delade meningar om Högsta förvaltningsdomstolen tillämpar en enhetlig metod, hur denna metod i så fall ska benämnas samt om transaktionens ekonomiska utfall, i motsats till

[952] Se SOU 1931:40 s. 61, vilken närmare presenteras i underavsnitt 5.4.2.1.

dess juridiska innebörd, kan ligga till grund för bedömningen eller inte.[953] Med anledning av denna diskussion har omkategoriseringen i detta initiala steg definierats på olika sätt och benämnts alltifrån genomsyn till beskattning utifrån skatterättslig innebörd. I syfte att orientera läsaren i vilka argument som framförts så följer en kort sammanställning av de två olika argumentationslinjer som kan urskiljas i den svenska skatterättsliga litteraturen.

Den första definierar tolkningsoperationen som en bedömning utifrån rättshandlingens verkliga *ekonomiska* innebörd.[954] Även om en tolkning av en rättshandling bör ske utifrån en civilrättslig prövning måste rättshandlingarna, vars form eller civilrättsliga innebörd inte stämmer överens med den reella ekonomiska innebörden, prövas genom en närmare genomsyn av rättshandlingen utifrån följande tågordning: [955]

1. Först prövar rättstillämparen huruvida det överhuvudtaget föreligger ett giltigt avtal med hänsyn till exempelvis formkrav vid bolagsbildning eller fastighetsöverlåtelser.[956]
2. Om det föreligger ett civilrättsligt giltigt avtal prövar man därefter om avtalet är avsedd att fullföljas och ifall det verkligen återspeglar parternas avsikter eller om det därigenom kan anses utgöra en skenrättshandling.[957]
3. Är rättshandlingen formellt giltig och inte utgör en skenrättshandling prövar man om rättshandlingen givits en riktig benämning – d.v.s. om rättshandlingen verkligen innebär det som den enligt sin ordalydelse anses innebära.[958]
4. Om det rör sig om flera rättshandlingar som, vid betraktande av dem var och en för sig, inte kan anses ha givits en oriktig benämning ska rättstillämparen sammantaget se till avtalen för att utröna vad de gemensamt utvisar.[959]

---

[953] Jfr Gäverth, L., *Regeringsrätten och genomsyn* – Svensk Skattetidning nr. 8 1996 s. 738, Gäverth, L., *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag*, Uppsala, 1999 s. 197, Arvidsson, R., *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. Några synpunkter med anledning av en doktorshandling* – Svensk Skattetidning 1999 s. 197 ff. samt Bergström (2003) s. 9. Vidare bör även nämnas de årliga rättsfallskommentarer som Bergström respektive Tjernberg presenterat i Skattenytt och som berört genomsyn/verklig innebörd sedan 1997.

[954] Jfr Gäverth (1996) s. 736 ff.

[955] Jfr Gäverth & Möller (2007) s. 652 f.

[956] Gäverth hänvisar här till RÅ 1989 ref. 62 samt RÅ 1994 ref. 52.

[957] Gäverth åberopar RÅ 1951 ref. 27, RÅ 1965 Fi 1894, RÅ 82 Aa 184, RÅ 1995 ref. 32 som stöd.

[958] Jfr enligt Gäverth Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden i RÅ 1956 ref. 15, RÅ 1964 Fi 96 och RÅ 84 1:39.

[959] Här åberopar Gäverth RÅ 1989 ref. 62.

5. Slutligen ska, om prövningen hållit hela vägen, det ekonomiska resultatet av rättshandlingskedjan prövas. Följaktligen bör man, vid den skattemässiga prövningen av rättshandlingskedjan, göra en ekonomisk avstämning för att se om den civilrättsliga innebörden verkligen överensstämmer med den reella ekonomiska effekten av rättshandlingskedjan.[960] Om den reella ekonomiska innebörden inte överensstämmer med den formella föreligger det skäl för genomsyn, varvid den aktuella rättshandlingskedjan ges en annan innebörd än den civilrättsliga.

I kontrast till definitionen av skatterättslig genomsyn menar företrädare för den andra argumentationslinjen att Högsta förvaltningsdomstolen, i samtliga avgöranden som tidigare anförts rörande genomsyn, inte tillämpat någon sådant metod.[961] Enligt företrädarna för denna kontrasterande argumentationslinje har Högsta förvaltningsdomstolen använt sig av en civilrättslig tolkning för att utröna rättshandlingens verkliga innebörd. Det främsta argumentet för en sådan tolkning är legalitetsprincipens krav på förutsebarhet.[962] Först efter en sedvanlig civilrättslig tolkning kan rättshandlingarna tillerkännas en särskild skatterättslig innebörd, vilket medför en mer funktionell användning utifrån de aktuella skattereglernas syfte. En rättshandling ska följaktligen tolkas utifrån såväl sin civilrättsliga som skatterättsliga innebörd.[963] Vidare är det anmärkningsvärt att en rättshandlings verkliga innebörd skulle uppfattas utifrån någon sorts ekonomisk verklighet eftersom de ekonomisk konsekvenserna är en följd av de juridiska.[964] Med vidare hänvisning till RÅ 1998 ref. 19 respektive RÅ 2004 ref. 27 anser de att Högsta förvaltningsdomstolen bekräftat att någon annan tolkning än den civilrättsliga inte kan vinna gehör i högsta instans vilket understödjer uppfattningen om att det inte finns någon verklig ekonomisk innebörd bortom den civilrättsliga.[965]

Även om Högsta förvaltningsdomstolen inte uttryckligen angivit huruvida domstolen tillämpar någon form av genomsyn eller gör en civilrättslig bedömning i linje med argumenten ovan sker tolkningen av rättshandlingens verkliga innebörd från fall till fall. För att en omkarakterisering ska kunna ske måste man utifrån en civilrättslig

[960] I den tågordning Gäverth presenterar i Gäverth (1996) s. 768 f. redogör han inte för några rättsfall som stöd för sitt resonemang i punkten 5. I Gäverth & Möller (2007) s. 652 menar dock Gäverth, tillsammans med medförfattaren Möller, att bedömningen kring rättshandlingens ”verkliga ekonomiska innebörd” vunnit stöd genom RÅ 2004 ref. 27.

[961] Jfr Bergström (2003) s. 11 f., Hultqvist, A., *Rättshandlingars verkliga innebörd* – Skattenytt 2007 s. 697 f. samt Simon-Almendal (2012/13) s. 604 f.

[962] Jfr Bergström (2003) s. 11 f. samt Simon-Almendal (2012/13) s. 605.

[963] Jfr Bergström (2003) s. 13.

[964] Jfr Hultqvist, A., *Verklig innebörd i nytt rättsfall* – Svensk Skattetidning 2009 s. 111.

[965] Jfr Hultqvist (2009) s. 111.

tolkning kunna påvisa att rättshandlingens form avviker från dess funktion. Att förfarandet enbart tillkommit i syfte att kringgå skatt är dock inte skäl nog för att underkänna förfarandet – handlingen måste kunna angripas civilrättsligt med hänsyn till parternas prestationer, intressesfär samt andra kommersiella faktorer för att kunna omkarakteriseras. Följaktligen kan frågan om skatteflykt inte lösas genom att omkarakterisera rättshandlingen utifrån sin verkliga innebörd, vilket fordrar särskilda åtgärder mot skatteflykt.

Innan en närmare presentation sker av de regler som introducerats för att motarbeta skatteflykt bör relationen mellan ovan nämnda tolkningsdoktriner och nedan redogjorda generalklausul mot skatteflykt kort kommenteras.

5.2.2.5 Prövningen av rättshandlingens verkliga innebörd och skatteflyktslagen

Förhållandet mellan de tolkningsdoktriner som medger ett avsteg från civilrättslig form och skatteflyktslagen framträder med önskvärd tydlighet i flertalet domar från Högsta förvaltningsdomstolen.[966] Utan att närmare beröra åtgärdernas inbördes förhållande har Högsta förvaltningsdomstolen disponerat sina domskäl utifrån en tågordning där domstolen först avgör frågan om civilrättslig form för att därefter pröva förfarandet mot skatteflyktslagen.[967] I ett antal avgöranden framträder detta särskilt tydligt i domskrivningen, som närmast kan illustreras utifrån följande uppställning:

[966] Jfr Rosander (2007) s. 89 som menar att det räcker med en ”repressiv metod” mot skatteflykt och att en parallell tillämpning ”skulle skapa nackdelar i form av osäkerhet om de båda metodernas relation och tillämpningsområden”. Jag menar dock, som framfört ovan, att det omöjligen kan uppstå en parallell tillämpning med hänsyn till den tågordning Högsta förvaltningsdomstolen uppställt.

[967] Se särskilt RÅ 1994 ref. 52 I och RÅ 2010 ref. 51. Jfr även Kellgren, J., *Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen* – Svensk Skattetidning 2009 s. 946 ff. som i nämnda artikel utforskar möjligheten att pröva förfarandena parallellt.

Eventuell om-kvalificering utifrån rättshand-lingens form och innehåll

1. I det första steget sker en initial bedömning av transaktionen eller transaktionskedjan utifrån *rättshandlingens verkliga innebörd*. Konstaterar domstolen att inget i utredningen ger stöd för en annan egentlig innebörd än det den skattskyldige åberopat så läggs rättshandlingen till grund för beskattning.

Tillämpning av skatteflykts-lagen

2. Om rättshandlingens form och innehåll tidigare erkänts hindrar det inte domstolen från att pröva dispositionen enligt generalklausulen mot skatteflykt. Domstolen prövar då om transaktionskedjan medför en väsentlig skatteförmån, ifall den skattskyldige medverkat i dispositionen, ifall det kan antas vara det övervägande skälet för förfarandet samt om ett sådant förfarande skulle kunna anses strida mot lagstiftningens syfte.

3. I det fall domstolen anser att skatteflyktslagen är tillämplig underkänns dispositionen, **i det tredje steget**, varvid dispositionen lämnas helt utan hänsyn vid inkomstbeskattningen enl. 3 § skatteflyktslagen.

Det är följaktligen i det första steget som Högsta förvaltningsdomstolen klargör hur rättshandlingens form ska uppfattas skatterättsligt, vilket i sin tur ligger till grund för domstolens prövning av skatteflyktslagstiftningen.[968] Om domstolen i det första steget väljer att göra avsteg från rättshandlingens form så sker ingen prövning enligt skatteflyktslagen eftersom den rättshandlingen omkarakteriserats till en annan än den skattskyldige åberopat.[969] Om däremot domstolen konstaterar att utredningen inte ger stöd för en annan innebörd så läggs den civilrättsliga formen till grund för en vidare prövning av transaktionen utifrån skatteflyktslagen.[970]

[968] Denna tågordning etablerades även i 2 § i det förslag till skatteflyktslag som presenterades i 1970 års företagsskatteberednings delbetänkande SOU 1975:77 s. 11 & 53.

[969] Se t.ex. RÅ 1994 ref. 52 I, RÅ 1995 ref. 35 och på senare år förhandsbeskedet HFD 2012 ref. 13, i vilket domstolen undanröjde frågan om skatteflykt efter att ha nekat moderbolaget rätt till fullt avdrag för vinstandelsränta genom att omkarakterisera rättshandlingen utifrån dess ”verkliga innebörd”.

[970] Se särskilt RÅ 1994 ref. 52 I där domstolen, efter att ha prövat förfarandet under rubriken ”Fråga om genomsyn”, går vidare och prövar förfarandet utifrån skatteflyktslagen under rubriken ”Lagen mot skatteflykt”. Högsta förvaltningsdomstolen uppställer motsvarande disposition i RÅ 2010 ref. 51 men använder sig i stället för ”Fråga om genomsyn” rubriken ”Verklig innebörd”.

5.3 KORT OM SPECIFIKA REGLER MOT SKATTEFLYKT SAMT STOPPSKRIVELSER

Vid sidan av skatteflyktslagen har den svenska lagstiftaren infört ett antal specifika och riktade regler mot skatteflykt. Dessa regelverk tar sikte på situationer där det enligt lagstiftaren föreligger en ökad risk för skatteplanering på grund av företags intressegemenskap, gränsöverskridande moment till lågskattejurisdiktioner etc. Genom internprissättningsregler,[971] särskilda regler för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster,[972] ränteavdragsbegränsningsregler[973] etc. har den svenska lagstiftaren försökt avgränsa vad som i vissa situationer anses som tillåten och otillåten skatteplanering. Gemensamt för dessa regelverk är att de alla har företräde framför skatteflyktslagen, vilket innebär att en skatteplaneringsstrategi som t.ex. inbegriper ett förfarande med ränteavdrag först prövas enligt ränteavdragsbestämmelserna.[974]

Vid sidan av de specifika och riktade regler som introducerats i Sverige föreligger även en möjlighet för regeringen att utfärda s.k. stoppskrivelser. Förutsatt att det föreligger särskilda skäl kan regeringen begära att ett kommande lagförslag ska tillämpas fr.o.m. dagen efter stoppskrivelsens lämnats till riksdagen.[975] Möjligheten till stoppskrivelser används sällan och har i regel föranletts av att 1) ny praxis från EU-domstolen och/eller Högsta förvaltningsdomstolen, 2) att ett oönskat fall av skatteplanering uppmärksammats eller 3) att ett behov av följdändringar identifierats vid införandet av kommande lagstiftning.[976] Även om den lagstiftning som introducerats inte i sig behöver vara av lägre kvalitet innebär den förkortade beredningstiden en i jämförelse mindre utarbetad lagstiftningsprodukt – något som kritiserats i litteraturen.[977] Oaktat nämnda kritik är det likväl ett potentiellt verktyg för att upprätthålla rättssystemets integritet och motverka skatteflykt som kompletterar ett av förevarande studies centrala undersökningsobjekt – den svenska skatteflyktslagen.

---

[971] Jfr korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

[972] Jfr CFC-reglerna i 39a kap. IL.

[973] Jfr de ränteavdragsbegränsningsreglerna som vid flera tillfällen reviderats i 24 kap. IL.

[974] Utan att föregripa redogörelsen för skatteflyktsdirektivet har nämnda direktiv inneburit en tillnärmning på flera av de områden som tidigare haft en svensk inhemsk reglering – se avsnitt 8.1 och 8.2.

[975] Se 2 kap. 10 § 2 st. RF.

[976] Melbi, I. & Saldén Enérus, A., *Skattelagstiftningsteknik och stoppskrivelser* – Skattenytt 2010 s. 222 ff.

[977] Melbi & Saldén Enérus (2010) s. 218 ff.

5.4 INFÖRANDET AV EN GENERELL REGEL MOT SKATTEFLYKT

5.4.1 INLEDNING

Under de närmare 90 år som generella åtgärder mot olika former av skatteundandragande diskuterats i en svensk kontext kan en viss ambivalens skönjas inför de regler som utretts, diskuterats, införts, avskaffats, återinförts och sedermera skärpts i den svenska inkomstskatterätten. I avvägningen mellan olika argument grundade i frågor om rättssäkerhet, likabehandling, effektiv skatteindrivning m.m. har såväl utredare som lagstiftare argumenterat för respektive emot en allmän och generell åtgärd mot olika former av skentransaktioner, kringgåenden och skatteflykt. I syfte att delvis besvara undersökningens andra frågeställning identifieras i det följande de argument som redogjorts för i utredningar, remisser, förslag och efterföljande riksdagsbehandling och som föranlett skatteflyktslagens införande och senare skärpning. Avsnittet tjänar dels som en bakgrund till den följande presentationen av skatteflyktslagen i avsnitt 5.5, dels som underlag för den tematiska analysen i avsnitt 5.6.

Den följande framställningen bör dock föregripas av ett terminologiskt förtydligande. I likhet med den beskrivning som återges i terminologiavsnittet (se i avsnitt 2.4 ovan) är det av vikt att förstå den begreppskonflikt som rådde fram till och med företagsskatteberedningens betänkande år 1975 då termen ”skatteflykt” först fick en lagteknisk innebörd.[978] Dessförinnan hade begreppet ”skatteflykt” använts för att i vid bemärkelse benämna förfaranden som innefattade internationella former av skatteundandraganden, skentransaktioner och andra former av kringgåendeförfaranden. Jag har därför valt att i det följande avsnittet förbehålla begreppet skatteflykt till de situationer som knyter an till företagsskatteberedningens betänkande och framåt.

5.4.2 DE FÖRSTA AVFÄRDADE FÖRSLAGEN TILL GENERELL SKATTEFLYKTSREGEL

5.4.2.1 1928 års bolagsskatteberedning

Första gången en generell åtgärd mot kringgående presenterades i en svensk kontext var i 1928 års bolagsskatteberednings betänkande SOU 1931:40. Beredningens förordade, vid sidan av ett antal lagändringar till den nyligen antagna kommunalskattelagen,

[978] Även om termen skatteflykt har omdefinieras i takt med att generalklausulen mot skatteflykt införts, avskaffats, återintroducerats och sedermera skärpts vill jag hävda att skatteflyktsterminologin i SOU 1975:77 och framåt skiljer sig avsevärt från det begrepp som användes före utredningen.

införandet av en ”allmän rättsgrundsats” mot kringgående av skattelag.[979] Syftet med bestämmelsen var att fånga upp de förfaranden som kringgick skattelagstiftningen och vars resultat ”[…] kan bliva taxering, som står i strid med lagstiftningens syfte och som föranleder lägre skatt än tillbörligt”.[980] Genom introduktionen av denna ”allmänna rättsregel” i den svenska inkomstbeskattningen var det beredningens förhoppning ”att genom vederbörligt beaktande av denna regel behovet av lappning å lagstiftningen för tätande av luckor skall minskas”.[981]

Trots utredarnas uttryckliga vilja att motarbeta en taxering som stod i strid med lagstiftningens syfte avhöll sig beredningen från att utarbeta regelns rekvisit utifrån en sådan avvägning. I stället tog de intryck av Högsta förvaltningsdomstolens behandling av rättshandlingar med ”missvisande beteckningar” där domstolen bl.a. omkarakteriserat en kostnadsförd löneutbetalning till en beskattningsbar utdelning efter de att domstolen uppdagat att aktiebolagets utbetalning egentligen utgjort en förtäckt utdelning.[982] Utredarna gjorde härigenom ingen skillnad på skentransaktioner och andra former av kringgående som föranledde en lägre skatt än tillbörligt.[983] Beredningen förslag kom till uttryck i följande bestämmelse:

76 §.

> *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.*

Genom den allmänt hållna rättsregeln avsåg beredningen att ta höjd för ”det ekonomiska livets rörliga och skiftande förhållande”. [984] Utredarna medgav förvisso att ”en prövning av en åtgärds rätta innebörd kan ofta nog bliva svår att rätt åstadkomma” men vidhöll samtidigt att denna omständighet ”ej anses innefatta ett avgörande skäl

[979] Beredningen benämner den presenterade åtgärden mot skatteflykt som en ”allmän rättsregel” och ”allmän rättsgrundsats” synonymt, vilket även speglas i texten – jfr SOU 1931:40 s. 61 f. Nämnvärt i sammanhanget är att begreppet ”skatteflykt” enbart användes en gång i betänkandet och vigdes till att benämna den befarade risk som internationella holdingbolag eventuellt skulle medför på den svenska skattebasen, se SOU 1931:40 s. 152.

[980] Se SOU 1931:40 s. 380.

[981] Se SOU 1931:40 s. 62.

[982] Se SOU 1931:40 s. 380 och däri hänvisade rättsfall.

[983] Jfr SOU 1931:40 s. 380 ff., vari kringgående och skentransaktioner av beredningen närmast betecknas som synonyma.

[984] Se SOU 1931:40 s. 380 f.

mot stadgandet i fråga" utan endast utgjorde "en anledning till varsamhet vid prövningens handhavande".[985]

I syfte att komma tillrätta med denna grannlaga uppgift vigde beredningen ett stycke om rättstillämparens roll och ansvar vid fastställandet av en åtgärds verkliga innebörd.[986] Enligt beredningen överläts det "åt beskattningsmyndigheternas goda omdöme" till att tillämpa den föreslagna rättsregeln med stöd i såväl utredningens anvisningar som hänvisningar till rättspraxis från högsta instans. Vidare påminde beredningen om att Olaus Petris domarregler även gällde på skattelagstiftningens område och framhöll särskilt att "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" samt att "den gör emot lagen, som gör emot lagens mening, ändock han synes göra som orden lyda i lagen".[987]

Förslaget till en allmän rättsregel mot kringgående av skattelag fick både ris och ros av remissinstanserna.[988] Flera remissinstanser såg stora risker förenade med den allmän rättsregel medan andra ansåg att förslaget enbart var ett stadfästande av tidigare praxis.[989] Den främsta kritiken vilade i skattemyndigheternas vidgade befogenheter och ett flertal remissinstanser ifrågasatte såväl taxeringsnämndernas opartiskhet som dess varierande kompetensgrad ute i landet.[990] I avvägningen mellan å ena sidan behovet av att motarbeta kringgående av skattelagstiftningen, å andra sidan kravet på förutsebarhet var det flera remissinstanser som ansåg det senare argumentet väga tyngre.[991]

Trots bolagsskatteberedningens klart uttalade stöd för en allmän åtgärd mot kringgående av skattelag föranledde förslaget ingen lagstiftningsåtgärd.[992] Något närmare skäl till varför lagstiftaren avstod från att införa regeln framfördes inte.[993] Först i ett under 1933 års riksdag utställt motionssvar berörde bevillningsutskottet det

---

[985] Se SOU 1931:40 s. 381.

[986] Se SOU 1931:40 s. 381.

[987] Se SOU 1931:40 s. 381. Nämnda hänvisningar återges även i fulltext i p. 12 respektive p. 18 i Olaus Petris Domareregler.

[988] Se SOU 1963:52 s. 63 ff. i vilket utredningen redogör för remissvaren över bolagsskatteberedningen förslag till skatteflyktsbestämmelse.

[989] Se särskilt Länsstyrelsen i Malmöhus läns, Östergötlands och Södermanlands handelskammares samt Västernorrlands och Jämtlands läns handelskammares remissvar som ytterst såg åtgärden som en stadfästande av tidigare praxis, citerat i SOU 1963:52 s. 63 ff.

[990] Se särskilt Handelskammaren i Gefles remissvar som vidhöll att "oberäkneliga skatter kunde vara en mer besvärande pålaga än höga skatter", se citat i SOU 1963:52 s. 65.

[991] Se SOU 1963:52 s. 64.

[992] Se SOU 1963:52 s. 63.

[993] Se SOU 1963:52 s. 63.

avvisade förslaget.[994] I den aktuella motionen ville motionären se särskilda lagstiftningsåtgärder mot en viss form av skatteplanering. Förfarandet inbegrep en tvåstegstransaktion där 1) den skattskyldige gav bort avverkningsrätt till skog, oftast till en närstående, följt av att 2) förvärvaren strax efter gåvotillfället sålde avverkningsrätterna. Bevillningsutskottet hänvisade till bolagsskatteberedningens uttalanden om verklig innebörd och ansåg att det aktuella förfarandet utgjorde ett oönskat kringgående av skattelag och en angripbar skentransaktion. Det enhälliga bevillningsutskottet utvecklade inte på vilket sätt det aktuella förfarandet utgjorde en skentransaktion utan konstaterade enbart att så var fallet och att de av motionären föreslagna åtgärderna därför var överflödiga.[995]

Fastän den ringa inverkan ett avstyrkande motionssvar i regel har på den faktiska rättstillämpningen skulle bevillningsutskottets uttalande användas som ett centralt argument i domstol. [996] Beskattningsmyndigheterna tolkade helt enkelt utskottets uttalande som att avgörandena kring ”verklig innebörd” även träffade kringgåendesituationer.[997] Beskattningsmyndigheternas ställningstagande kom att kritiseras ingående i den rättsvetenskapliga litteraturen eftersom den aktuella tillämpningen av ”verklig innebörd” på kringgåendesituationer riskerade att underminera definitionen av skentransaktioner.[998]

5.4.2.2 1950 års skattelagssakkunniga

Först två decennier efter bolagsskatteberedningens betänkande skulle en ny allmän åtgärd mot kringgående av skattelag presenteras. I samband med att 1950 års skattelagssakkunniga uppdrogs att genomföra en omfattande reform av den dåvarande taxeringsförordningen valde utredarna att presentera en åtgärd mot

---

[994] Se bevillningsutskottets betänkande 1933:Bevu40.

[995] Se bevillningsutskottets betänkande 1933:Bevu40 s. 10, vari utskottet konkluderar: ”*Därest en sådan princip följes vid de nu omförmälda fallens bedömande, torde det icke vara erforderligt att omedelbart genomföra en lagstiftning sådan som den i motionen föreslagna. Ehuru den hittillsvarande rättstillämpningen synes hava varit vacklande, torde densamma dock icke lägga hinder i vägen för en tolkning av bestämmelserna i den riktning, som enligt utskottets mening måste anses rimlig och riktig. Med hänsyn härtill har utskottet icke ansett sig böra nu föreslå någon åtgärd i anledning av motionen*”.

[996] Se Sandström (1952) s. 268 ff. som senare kom att ifrågasätta lagligheten i bevillningsutskottets uttalande.

[997] Jfr SOU 1963:52 s. 67 och SOU 1975:77 s. 48, vari den senare utredningen tillskrev bevillningsutskottets och beskattningsmyndigheternas uttalande respektive argumentation som startskottet på vad som senare skulle benämnas ”genomsyn. Sandgren kom senare att ifrågasätta lagligheten i bevillningsutskottets uttalande se Sandström (1952) s. 268 ff.

[998] Se Sandström (1952) s. 268 ff. som ingående kritiserar bevillningsutskottet för att i ett första led ha förväxlat skentransaktioner med kringgåendesituationer och därefter beskattningsmyndigheterna för att ha åberopat nämnda uttalande i sammanhang där det inte förelåg några skentransaktioner. Även Helmers kritiserar beskattningsmyndigheterna för att uppehålla sig vid ”den i äldre doktrin företrädda uppfattningen, att kringgående av lag ägde samband med skenrättshandling”, se Helmers (1956) s. 292 f.

kringgåendesituationer. Förslaget, vilket presenterades i SOU 1954:24, reglerade i första hand deklarationsskyldigheten men tog även sikte på kringgåendesituationer genom att i paragrafens andra moment innefatta följande intäkter och avdrag:

17 §.

> *2 mom. Intäkt eller tillgång må icke utelämnas på grund av att åtgärd eller anordning vidtagits i syfte att kringgå skatteförfattningarnas föreskrifter, den deklarationsskyldige obetaget att beträffande sådan intäkt eller tillgång framställa yrkande, vartill han anser sig äga fog.*
>
> *Vad i första stycket sägs skall äga motsvarande tillämpning beträffande avdrag för omkostnad vid inkomstberäkning eller skuld vid förmögenhetsberäkning.*

I kontrast till 1928 års bolagsskatteberednings förslag avstyrktes den av 1950 års skattelagssakkunniga föreslagna bestämmelsen av ”så gott som alla remissorgan”.[999] I förarbetena till den reviderade taxeringsförordningen konstaterade lagstiftaren att bestämmelsen ansågs oklar och riskerade att föranleda flera tillämpningsproblem. [1000] Vidare var det svårt att urskilja vad som utgjorde en skatteflyktstransaktion, vilket inte minst framhölls av den nyligen inrättade (och i utredningen remitterade) 1953 års skatteflyktskommitté. [1001] Förslaget avstyrktes och frågan överlämnades därigenom till nämnda skatteflyktskommitté, vilken sammankallats två år tidigare för att närmare utreda frågan om skatteflykt.

5.4.2.3 1953 års skatteflyktskommitté

I direktiven till 1953 års skatteflyktskommittés betänkande efterfrågades en närmare utredning av ett ”allmänt stadgande” om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skulle bedömas.[1002] Med stöd i Högsta förvaltningsdomstolens praxis fastslog direktiven att det ”[…] kan ifrågasättas, 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”.[1003] Utredningsarbetet skulle följaktligen utreda förutsättningarna för en lagstiftning som tog sikte på såväl skentransaktioner som skatteflykt samtidigt som bestämmelsen i fråga ”[…] icke blir tillämpligt å rent affärsmässiga transaktioner”.[1004]

---

[999] Se prop. 1955:169 s. 94.

[1000] Se prop. 1955:169 s. 94.

[1001] Se prop. 1955:169 s. 94.

[1002] Se SOU 1963:52 s. 53.

[1003] Se SOU 1963:52 s. 53.

[1004] Se SOU 1963:52 s. 53.

I skatteflyktskommitténs följande betänkande, SOU 1963:52, valde utredningen dock att göra en uppdelning mellan de olika transaktioner som det allmänna stadgandet skulle motarbeta.[1005] Med utgångspunkt i Högsta förvaltningsdomstolens praxis konstaterade kommittén att skentransaktioner redan kunde angripas med hänsyn till dess verkliga innebörd, medan de ”skatteflyktsåtgärder”, som enligt utredningsdirektiven därutöver skulle motarbetas, krävde en annan form av lagstiftning.[1006] Genom en komparativ utblick (inbegripande den finska, franska, västtyska, australiensiska respektive kanadensiska skatteflyktsbestämmelserna) konstaterade utredningen att det var omöjligt att hantera den svenska skatteflyktsproblematik som identifierats i utredningsdirektivet med enbart objektivt utformade rekvisit. [1007] För att bestämmelsen skulle få någon praktisk betydelse krävdes ett subjektiv rekvisit som tog sikte på den avsikt den enskilde hade med förfarandet.[1008] Det subjektiva rekvisitet skulle i sin tur begränsas genom att uppställa krav på att skattelättnaden var ”otillbörlig” eller resulterade i en ”obehörig förmån”. [1009] Svårigheterna med att rättssäkert konstruera en regel som inbegrep ett subjektivt rekvisit som tog sikte på den enskildes avsikt samtidigt som den fastställde vad som var en otillbörlig skattelättnad/obehörig förmån föranledde skatteflyktskommittén att avvisa tanken på en allmän regel mot skatteflyktsåtgärder. [1010]

Skatteflyktskommitténs hållning i frågan skulle sedermera vinna gehör i den följande riksdagsbehandlingen. I anmälan av skatteflyktskommitténs betänkande till riksdagen anslöt sig den socialdemokratiska departementschefen Sträng till kommitténs slutsatser.[1011] I likhet med skatteflyktskommittén ansåg departementschefen att det var lämpligare att motarbeta olika former av skatteflyktsåtgärder genom att ”täppa till kryphål” än att införa en allmän skatteflyktsbestämmelse som gällde över hela beskattningsområdet.[1012] Med det sagt delade han även några av de farhågor som remissinstanserna framförde mot att motarbeta olika skatteflyktsåtgärder genom riktade lagstiftningsingripanden. Lagstiftningen riskerade att bli ett ineffektivt, svåröverskådligt och komplicerat lapptäcke samtidigt som lagstiftaren reaktivt, snarare än proaktivt, alltid skulle komma på efterkälke i förhållande till den ”aldrig sinande

[1005] Se SOU 1963:52 s. 68 ff.

[1006] Jfr SOU 1963:52 s. 75 respektive s. 80.

[1007] Se SOU 1963:52 s. 80 ff.

[1008] Se SOU 1963:52 s. 96 ff.

[1009] Se SOU 1963:52 s. 98 ff.

[1010] Se SOU 1963:52 s. 99 ff.

[1011] Se prop. 1966:85 s. 38 ff.

[1012] Se prop. 1966:85 s. 38 ff.

uppfinningsförmåga" som olika skatteflyktsåtgärder tidigare visat prov på.[1013] Med hänvisning till det långtgående reformarbete som fortfarande pågick på skatteområdet och med vidare hänvisning till den kontrollfunktion som dåvarande riksskattenämnd hade för att rapportera in tillämpningsproblem ansåg departementschefen dock att lagstiftningsingripanden fortsatt var att föredra vid tillfället för anmälan.[1014] I bevillningsutskottets senare betänkande instämde utskottet, som framhöll "att det för närvarande inte är vare sig lämpligt eller möjligt att i skattelagstiftningen införa en generell bestämmelse mot skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder".[1015]

5.4.3 INFÖRANDET AV DEN FÖRSTA SKATTEFLYKTSLAGEN

5.4.3.1 1970 års företagsskatteberednings delbetänkande och dess följande behandling

Vid införandet av specifika skatteflyktsregler mot s.k. vinstbolagsaffärer år 1972 framförde ett antal remissinstanser behovet av en generell skatteflyktsregel, vilket förmådde departementschefen att återigen utreda frågan.[1016] År 1974 tillkallades en särskild expertgrupp för att, inom ramen för den redan pågående företagsskatteberedningens uppdrag, utreda frågan om en allmän skatteflyktsklausul.[1017] Direktiven för denna arbetsgrupp utarbetades av företagsskatteberedningen som uppdrog gruppen att undersöka hur en generalklausul mot skatteflykt kunde utformas för att motverka såväl skenrättshandling som kringgåendehandlingar.[1018] Arbetsgruppen skulle därutöver utreda förutsättningarna för att antingen tillämpa generalklausulen i första administrativa instans eller i den i instansordningen följande länsskatterätten.[1019] Av särskild vikt för utredningen var att gruppen inte skulle ta ställning *om*, utan enbart *hur*, en generalklausul skulle kunna utformas.[1020] Mot bakgrund av utredningsdirektiven överlämnade arbetsgruppens utlåtandet år 1975 som

[1013] Se prop. 1966:85 s. 42 ff.

[1014] Se prop. 1966:85 s. 42 ff.

[1015] Se bevillningsutskottets betänkande 1966:BevU55.

[1016] Se prop. 1972:93 s. 31, i vilket den socialdemokratiska departementschefen Sträng förutsatte "att beredningen i sitt fortsatta arbete har särskild uppmärksamhet riktad mot skatteflyktsproblemen och vid sitt slutliga ställningstagande till företagsbeskattningens utformning beaktar olika lösningar av dessa frågor".

[1017] Se SOU 1975:77 s. 18.

[1018] Se SOU 1975:77 s. 18.

[1019] Se SOU 1975:77 s. 18.

[1020] Se SOU 1975:77 s. 18.

ett fristående delbetänkande, vilket senare även skulle utgöra en del i företagsskatteberedningens slutbetänkande.[1021]

I delbetänkandet redogjorde arbetsgruppen för vad som kännetecknade ett skatteflyktsförfarande.[1022] Enligt arbetsgruppen utmärktes ett skatteflyktsförfarande av att den enskilde, i syfte att uppnå en otillbörlig skattefördel, etablerat en eller flera rättshandlingar, vilka var för sig var civilrättsligt oantastliga.[1023] Att den enskilde inrättat sina dispositioner enbart för att minska sin skatt räckte emellertid inte för att definiera förfarandet såsom skatteflykt – för att avgränsa en tilltänkt skatteflyktsklausul mot ett sådant förfarande fodrades följaktligen en noggrant avvägd lagstiftning.[1024] Gränsdragningsproblematiken mellan skatteflyktsförfaranden och annan form av skatteplanering var inte ny och de tidigare resta invändningarna vilade främst på kravet på förutsebarhet för den enskilde.[1025] Denna förutsebarhet skulle dock närmare vägas mot den utbredda omfattningen av skatteundandragande som förekom vid tillfället för utredningen, vilka enligt arbetsgruppen kunde betinga stora belopp.[1026] I denna avvägning ansåg arbetsgruppen att den främsta fördelen med en allmän skatteflyktsklausul var den allmänpreventiva effekt som en skatteflyktsklausul skulle medföra. I det fall den enskilde försökte kringgå skattelag genom transaktioner, som rent formellt överensstämmer med såväl civilrättsliga som skatterättsliga regler, skulle den enskilde inte kunna vara säker på att uppnå de skattemässiga fördelar som följde av förfarandet.[1027] Genom en skatteflyktsbestämmelse skulle det allmänna kunna freda sig mot de skattevinster som plockades ut av enskilda innan statsmakterna hann reagera med lagstiftning.[1028]

Den av arbetsgruppen föreslagna skatteflyktsklausulen utformades, i kontrast till 1953 års skatteflyktskommittés inriktning på subjektiva rekvisit, utifrån objektiva förutsättningar, vilka inbegrep att den enskilde:

- skulle ha ingått avtal eller andra rättshandlingar som ensamma eller tillsammans med en annan rättshandling beredde den skattskyldige en skatteförmån, vilken

[1021] Se expertgruppens delbetänkande och 1970 års företagsskatteberednings slutbetänkande SOU 1977:86 och SOU 1977:87.

[1022] Se SOU 1975:77 s. 48 f.

[1023] Se SOU 1975:77 s. 48 f.

[1024] Se SOU 1975:77 s. 49.

[1025] Se SOU 1975:77 s. 51 ff.

[1026] Se SOU 1975:77 s. 50 f.

[1027] Se SOU 1975:77 s. 51.

[1028] Se SOU 1975:77 s. 7.

- stod i strid med lagstiftningens anda och mening och som,
- var det huvudsakliga skälet bakom rättshandlingen. [1029]

I det fall samtliga förutsättningar i generalklausulen var uppfyllda skulle skatteflyktsklausulen i första instans kunna sätta rättshandlingen eller rättshandlingarna ur spel, vilket effektivt innebar att underlaget för beskattning fastställdes som om rättshandlingen aldrig vidtagits. [1030] För att undvika att förfaranden som vilade i rent organisatoriska, marknadsmässiga avvägningar eller motiverades utifrån någon annan godtagbar ekonomisk grund föreslogs även en möjlighet för den enskilde att freda sig genom att göra det sannolikt att rättshandlingen tillkommit av nämnda skäl.[1031]

Delbetänkandet skickades sedermera ut på remiss och kom därefter att presenteras i en omarbetad version i departementspromemorian Ds B 1978:6. Promemorian anslöt sig i stora grad till delbetänkandet men uppehöll sig särskilt vid argumenten för respektive emot att ingripa med det av delbetänkandet förordade lagförslaget.[1032] Enligt promemorian hade de ingrepp som tidigare skett genom speciallagstiftning medfört ett antal påtagliga svagheter – ingreppen var ofta alltför kraftfulla (vilket ledde till ett ökat antal dispensärenden) samtidigt som domstolarna, i de förfaranden motarbetats genom stopplagstiftning, inte ansåg att de kunde komplettera lagstiftningen genom analog lagtolkning.[1033] Med stöd i den majoritet av remissvar som förespråkade en allmän skatteflyktsklausul ansåg promemorian sammantaget att en generalklausul var att föredra framföra speciallagstiftning, om än begränsad till inkomst- och förmögenhetsområdet. [1034]

Vidare diskuterade promemorian generalklausulens utformning. I likhet med arbetsgruppen förordade promemorian objektiva rekvisit men vägde även in alternativa formuleringar som tog sikte på ”konstlade” eller ”konstruerade” rättshandlingar. [1035] Ett annat alternativ, som avfärdades utan närmare motivering, var att konstruera en skatteflyktsklausul utifrån begreppet rättsmissbruk, där tillämpningen av nämnda rekvisit skulle ske mot bakgrund av samtliga omständigheter i ärendet. [1036] Slutligen

---

[1029] Se SOU 1975:77 s. 8.

[1030] Se SOU 1975:77 s. 69 ff. Vidare förespråkade arbetsgruppen att man även skulle skönsmässigt kunna fastställa beskattningen till ett skäligt belopp – se särskilt s. 71 f.

[1031] Se SOU 1975:77 s. 8.

[1032] Se Ds B 1978:6 s. 1 ff.

[1033] Se Ds B 1978:6 s. 2.

[1034] Jfr Ds B 1978:6 s. 2, 101 & 137 ff.

[1035] Jfr Ds B 1978:6 s. 81.

[1036] Jfr Ds B 1978:6 s. 73 f., där den parallellt pågående utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen (förkortad USS) framhöll de utländska exempel på skatteflyktsregler uppbyggda på begreppet rättsmissbruk, vilket utredningen avvisade utan närmare motivering.

valde utredningen att knyta an till delbetänkandets inriktning på lagstiftarens avsikter. I syfte att precisera rekvisitets innebörd förordade promemorian att delbetänkandets föreslagna rekvisit, som tog sikte på lagstiftningens ”anda och mening”, ändrades till att ta sikte på ”grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga”.[1037] Det slutligt presenterade förslaget tog därför sikte på följande omständigheter:

- Den skattskyldige ska ha företagit en rättshandling, som ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken han direkt eller indirekt medverkar, leder till inte oväsentligt lägre skatt än den närmast till hands liggande rättshandlingen som – bortsett från denna skatteförmån – skulle ha gett ett likvärdigt ekonomiskt resultat.[1038]
- Skatteförmånen skulle stå i strid med grunderna för den eller de skattebestämmelser som skulle komma i fråga, om den skattskyldige i stället hade företagit den närmast till hands liggande rättshandlingen.[1039]
- Det måste med hänsyn till omständigheterna kunna antas att skatteförmånen i allt väsentligt utgör vad den skattskyldige har avsett att uppnå med att företa rättshandlingen i stället för den rättshandling som har legat närmast till hands.[1040]

För att lagstiftningen skulle kunna tillämpas förutsatte promemorian att samtliga omständigheter var uppfyllda och att frågan först anhängiggjordes i länsskatterätten.[1041] I det fall rättshandlingen underkändes skulle beskattningsunderlaget därefter fastställas utifrån den handling som utifrån ett objektivt perspektiv låg närmast till hands.[1042]

5.4.3.2 Ett första införande

Efter närmare fem års beredning presenterades det slutliga förslaget till skatteflyktslag i prop. 1980/81:17. Med stöd i såväl företagsskatteberedningens delbetänkande som departementspromemorian definierades skatteflykt som ”ett kringgående av

[1037] Jfr Ds B 1978:6 s. 84.

[1038] Se Ds B 1978:6 s. 3.

[1039] Se Ds B 1978:6 s. 3.

[1040] Se Ds B 1978:6 s. 3.

[1041] Se Ds B 1978:6 s. 3 & 103 ff.

[1042] Se Ds B 1978:6 s. 3 s. 96. Möjligheten till att, i de fall en närliggande rättshandlingen inte kunde fastställas, skönsmässigt fastställa beskattningen till ett skäligt belopp kvarstod i promemorians förslag – se s. 95 ff.

skatteregler med hjälp av mer eller mindre invecklade konstruktioner".[1043] I och med att nämnda transaktioner i varje enskilt led var civilrättsligt giltiga hade denna form av skatteflykt, i kontrast till olika former av skentransaktioner, inte tidigare kunnat bemästras med andra medel än återkommande lagändringar.[1044] Nämnda lagändringar hade, enligt den dåvarande regeringen, inneburit att lagstiftningen i större utsträckning anpassats efter konstlande förfaranden, vilket varken var rimligt eller önskvärt och motiverade regeringen att slutligen presentera en allmän skatteflyktsregel.[1045] Lagstiftningsförslaget utgick, med undantag för vissa redaktionella ändringar, från departementspromemorian och hade följande lydelse:

2 §

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om rättshandlingen är led i ett förfarande som innebär att skattebestämmelse kringgås.

Ett förfarande skall anses innebära att skattebestämmelse kringgås om

1. förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultatet som – bortsett från beskattningen – har uppnåtts genom förfarandet, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet,

2. förfarandet medför en icke oväsentlig skatteförmån som med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det avgörande skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet klart skulle strida mot grunderna för bestämmelsen i fråga eller för de bestämmelser som skulle tillämpas om förfarandet lades till grund för taxeringen.

Den sittande centerledda koalitionsregeringen[1046] framhöll särskilt att införandet av en allmän skatteflyktsklausul inte fick medföra att "vanliga och normala" transaktioner

[1043] Se prop. 1980/81:17 s. 12. Som exempel på skatteflykt nämnde lagstiftaren särskilt undvikande av dubbelbeskattningen av aktiebolagens inkomster, att kringgå förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till hemmavarande barn och möjligheten att komma ifrån latenta skatteskulder innan företagsmedel togs ut ur verksamheten.

[1044] Se prop. 1980/81:17 s. 12.

[1045] Se prop. 1980/81:17 s. 13.

[1046] Regeringen Fälldin II, bestående av Centerpartiet, Folkpartiet och Moderaterna, tillträdde efter 1979 års riksdagsval med ett knappt majoritetsförhållande om 175 riksdagsmandat mot den socialdemokratiska och kommunistiska minoriteten om 174 mandat. Mandatperioden präglades, vid sidan av bl.a. folkomröstningen om kärnkraft år 1980 och sovjetiska kränkningar av svenskt territorialvatten, av den pågående industrikrisen som sedan mitten av 1970-talet slagit hårt mot den svenska basindustrin. Vid

berördes av den nya bestämmelsen.[1047] För att undvika detta och förbättra förutsebarheten för den enskilde föreslogs möjligheten till förhandsbesked att utvidgas samtidigt som den dåvarande länsrätten blev första instans för att pröva frågan om skatteflykt enligt den nya bestämmelsen. [1048]

Genom bestämmelsen avsåg regeringen att begränsa tillämpningsområdet till att enbart ta sikte på förfaranden varigenom den skattskyldige berett sig skatteförmåner på ett ”onormalt” handlingssätt.[1049] Denna avgränsning innebar ett första steg till att etablera vad som utgjorde skatteflykt i den svenska rättsordningen, vilket naturligt skulle avgränsas mot ”normala” förfaranden som, i det fall de var oönskade, kunde motarbetas genom konventionella lagstiftningsingripanden. Samtidigt framhöll regeringen att lagstiftning skulle kunna komma att revideras och utvidgas efter det att den praktiska tillämpningen kartlagts.

Lagrådets ledamöter var eniga om att det fanns ett behov av en allmän regel mot skatteflykt men hade olika uppfattningar om lagstiftningens utformning.[1050] I sitt remissyttrande ställde sig två av lagrådets ledamöter i huvudsak bakom det remitterade lagstiftningsförslaget medan de övriga två ansåg att den nya bestämmelsen var svårtolkad.[1051] De motsatte sig lagstiftningsförslagets utformning till förmån för följande lydelse:

> *“Vid bestämmande av taxering skall åtgärd av betydelse vid taxeringen bedömas efter vad som framstår som dess verkliga innebörd, med bortseende från avtal, förfaranden eller andra anordningar, som skäligen får antas huvudsakligen ha syftat till att av skattemässiga skäl dölja åtgärdens verkliga innebörd.*

---

sidan av ett antal genomdrivna stimulans- och sparpaket var regeringen fast besluten om att genomföra en omfattande marginalskattereform. I syfte att undvika att nämnda skattereform skulle rivas upp efter 1982 års riksdagsval insisterade Fälldin på att reformen skulle förhandlas fram med socialdemokraterna. Efter långa förhandlingar, vilka kulminerade i den nattmangling som i efterhand kom att kallas ”den underbara natten”, ingick centerpartiet och socialdemokraterna en överenskommelse om en större skattereform. Nämnda reform resulterade sedermera i en regeringskris, där Moderaterna lämnade regeringssamarbetet. Regeringen efterträddes sedermera av en tvåpartiregering, bestående av Centerpartiet och Folkpartiet, i regeringen Fälldin III. För en överblick av de borgerliga regeringsåren se Möller (2019) s. 203 ff. men även Svenning, O., *Thorbjörn Fälldin*, Tyskland, 2010 särskilt s. 43 ff.

[1047] Se prop. 1980/81:17 s. 1 f.

[1048] Se prop. 1980/81:17 s. 1 f.

[1049] Nämnvärt i sammanhanget är att denna avgränsning sedermera kritiserades av en del av minoriteten i skatteutskottet, vilka förordade en öppnare formulering i stil med den som lagts fram av expertgruppen i företagsskatteberedningen, se SkU 1980/81:8 s. 22.

[1050] Jfr lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 184 och 189 f.

[1051] Jfr lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 184 och 189 f.

> *Bedömningen skall ske under beaktande av samtliga omständigheter. Har den skattskyldige av skattemässiga skäl anordnat ett förfarande, som innefattar flera formellt skilda rättshandlingar, skall hänsyn tas till det samband som i verkligheten föreligger mellan rättshandlingarna."* [1052]

Enligt nämnda ledamöter skulle den alternativa bestämmelsen bättre spegla domstolarnas behov av att vidga tillämpningen av genomsyn. Genom den alternativa lydelsen kunde genomsynsmetoden tillämpas även på rättshandlingskedjor som (på grund av att de bestod av flera var för sig korrekta rättshandlingar) inte kunde angripas men som likväl medförde en otillbörlig skatteförmån.[1053] Ledamöterna medgav att fastställandet av en transaktions verkliga innebörd var en grannlaga uppgift men att den i jämförelse med det remitterade förslagets inriktning på skattebestämmelsernas grunder var principiellt enklare.[1054] Genom den föreslagna bestämmelsen kunde såväl skenrättshandlingar som skatteflyktstransaktioner täckas in och bidra till en enhetlig bedömning av de olika förfarandena.

Regeringen motsatte sig dock det alternativa förslaget och avfärdade kritiken med att den föreslagna lösningen inte var "någon principiell nyhet i diskussionen om utformningen av en lagstiftning mot skatteflykt". [1055] Vidare förelåg det inget självständigt behov av att reglera skenrättshandlingar. Den föreslagna utformningen skulle snarare riskera att begränsa tillämpningen av skatteflyktslagen till att enbart omfatta dissimilerade rättshandlingar.[1056] Sammantaget skulle rekvisitet inte ge något större utrymme för domstolarna till att angripa skatteflykt. Propositionen utformades därför i enlighet med det förslag som tidigare presenterats i lagrådsremissen.

I den följande riksdagsbehandlingen godtogs regeringens förslag av såväl utskottets som kammarens majoritet.[1057] Den socialdemokratiska utskottsminoriteten framhöll dock att bestämmelserna var för snävt formulerade och avstyrkte förslaget till förmån för en alternativ lydelse som var i linje med förslaget i företagsskatteberedningens delbetänkande.[1058]

Med hänsyn till de många rättssäkerhetsaspekter som framfördes i såväl tidigare utredningar som följande remissvar valde regeringen att tidsmässigt begränsa tillämpningen av den nya lagen från den 1 januari 1980 till och med den 31 december

---

[1052] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 184.

[1053] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 184.

[1054] Se regeringens svar på lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 196.

[1055] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 184.

[1056] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 184.

[1057] Se prop. 1980/81:17, SkU 1980/81:8, rskr 1980/81:27 och SFS 1980:865.

[1058] Se utskottsminoritetens reservation i SkU 1980/81:8 s. 21 ff. i vilken även en särskild bestämmelse mot internationell skatteflykt lades fram.

1985.[1059] Innan tillämpningsperioden löpt ut skulle generalklausulen utvärderas från ett rättssäkerhetsperspektiv och därefter övervägas på nytt.[1060] Utvärderingen skulle genomföras av Justitiekanslern som uppdrogs att komma in med en rapport till regeringen i slutet av tillämpningsperioden.[1061]

5.4.3.3 Utvidgning och utveckling

Blott två år efter att skatteflyktslagen infördes påbörjades en översyn av bestämmelsernas lydelse och tillämpning. Utan att invänta Justitiekanslerns utvärdering valde den nytillträdda socialdemokratiska regeringen[1062] att år 1983 utvidga lagens tillämpningsområde.[1063] Utvidgningen motiverades, i linje med vad som tidigare anförts av den socialdemokratiska utskottsminoriteten år 1980, av att den antagna skatteflyktsklausulens rekvisit var alltför snävt utformade.[1064] I syfte att uppnå det av den nya regeringen högre ställda effektivitetskravet föreslogs generalklausulen att även omfatta andra former av skatteflykt än det som i tidigare förarbeten definierats som omvägsförfaranden och kringgåenden.[1065] Förslaget till ny lagstiftning var i linje med den lydelse som tidigare lagts fram av expertgruppen i företagsskatteberedningen, vilken vid tillfället för beredningen av det ursprungliga förslaget till lagstiftning förordats av

[1059] Se prop. 1980/81:17 s. 2.

[1060] Se prop. 1980/81:17 s. 2.

[1061] Se prop. 1980/81:17 s. 2.

[1062] Efter riksdagsvalet år 1982 återtog Socialdemokraterna makten, som med partiledaren Palme i spetsen bildade en minoritetsregering med passivt stöd av Vänsterpartiet kommunisterna. I likhet med Fälldin II och III präglades även den första mandatperioden under regeringen Palme II av den svenska industrins förlorade konkurrenskraft. Genom en devalvering av den svenska kronan, höjda skatter och en stram ekonomisk politik försökte regeringen inledningsvis att balansera tidigare budgetunderskott. I takt med att den internationella konjunkturen vände uppåt förbättrades den svenska ekonomin, som från mitten av 1980-talet upplevde en högkonjunktur delvis påeldad av avregleringen av den svenska kreditmarknaden under den s.k. ”novemberrevolutionen”. Vid sidan av nämnda frågor präglades mandatperioden av en upptrappad politisk strid, dels om den svenska utrikespolitiken och relationen till Sovjetunionen (som återkommande kränkt svenska farvatten) dels antagandet av s.k. löntagarfonder – ett av LO ursprungligen utarbetat förslag om en successiv socialisering under fackligt huvudmannaskap men som i sin slutliga form innebar ett införande av kollektivt ägda och förvaltade investeringsfonder, vilka finansierades av företagsvinster och kontrollerades med medverkan av fackföreningsrörelsen. För en närmare presentation av såväl det inrikespolitiska läget från år 1982 och om löntagarfrågan se Möller (2019) s. 191 ff. och 221 ff. men även Östberg, K., *När vinden vände - Olof Palme 1969-1986*, Stockholm, 2010 s. 315 ff.

[1063] Förslaget till en revidering av lagstiftningen aviserades redan i prop. 1982/83:53 och följdes därefter upp med ett lagförslag i prop. 1982/83:84.

[1064] Jfr prop. 1982/83:84 s. 21 ff. och s. 9. Nämnvärt i sammanhanget är att skatteflyktslagen från dess införande fram till dess att den nytillträdda regeringen aviserade en utvidgning av bestämmelsen aldrig tillämpades av Högsta förvaltningsdomstolen.

[1065] Se prop. 1982/83:84 s. 13 f.

en del av skatteutskottets minoritet.[1066] Lagförslaget inbegrep, i huvuddrag, en ändring av avsiktsrekvisitet från ”avgörande” till ”huvudsaklig”, att inriktningen på rättshandlingen byttes ut mot det bredare begreppet ”förfarande” samt att hänvisningen till att reglerna skulle ha kringgåtts omformulerades till att ta sikte på förfaranden som stod i strid med ”lagstiftningens grunder”. [1067] Vidare ströks det inledande kringgåenderekvisitet, vilket sammantaget innebar följande lydelse:

2 §

Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och

3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Det reviderade förslaget till skatteflyktslag mötte blandad kritik. I sitt remissyttrande framhöll Lagrådet att det var direkt olämpligt att ändra lagen så snart efter att den ursprungliga lagstiftningen introducerats.[1068] Enligt Lagrådet borde regeringen invänta justitiekanslerns utvärdering av bestämmelsen innan en närmare omarbetning genomfördes. [1069] Med vidare hänvisning till lagstiftningens provisoriska, tidsbegränsade art samt möjligheterna till att fortsatt begära förhandsbesked motsatte sig dock inte Lagrådet förslaget. [1070]

I den följande riksdagsbehandlingen uppehöll sig skatteutskottet särskilt vid avvägningen mellan effektivitet och rättssäkerhet.[1071] Samtidigt som klausulen riskerade att äventyra rättssäkerheten ansåg majoriteten i utskottet att en skatteflyktsklausul måste vara effektiv, inte minst med hänsyn till de rättviseskäl som förelåg mot den lojala

[1066] Jfr SkU 1980/81:8 s. 22 ff.

[1067] Se s. 14 ff.

[1068] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1982/83:84 s. 43 f.

[1069] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1982/83:84 s. 43 f.

[1070] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1982/83:84 s. 45.

[1071] Se SkU 1982/83:20.

skattebetalaren.[1072] Utskottsmajoriteten tillstyrkte därför förslaget, vilket senare antogs av riksdagen.[1073]

Skatteflyktslagens nya respektive gamla lydelse utvärderades sedermera i Justitiekanslerns granskning år 1985.[1074] Från och med lagens införande hade blott fyra domar, vilka samtliga avsåg generalklausulens ursprungliga lydelse i 1982 års taxering, inkommit från länsrätterna.[1075] I ingen av de fyra länsrättsdomarna hade lagen mot skatteflykt ansetts vara tillämplig och endast ett besvär hade överklagats och sedermera fastställts av kammarrätt. I kontrast till de allmänna förvaltningsdomstolarnas blygsamma prövning av skatteflyktslagen hade dåvarande Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden prövat 106 förhandsbesked under samma period.[1076] Tillämpningen föll ut i enlighet med följande uppställning[1077]:

Beslutsår	*Lag mot skatteflykt tillämplig (antal)*	*Lag mot skatteflykt ej tillämplig (antal)*	*Inget uttalande (antal)*
1981	1	13	5
1982	3	16	7
1983	7[1]	9	14
1984	6[1]	20	5
Summa	*17*	*58*	*31*

[1] Dessa fall avser tillämpning av lagen mot skatteflykt i dess lydelse från och med den 1 mars 1983.

Tabell 1 – Justitiekanslerns sammanställning av skatteflyktslagens tillämpning beslutsåren 1981-1984

Av de 106 förhandsbesked som berörde skatteflykt var det enbart två avgöranden, vilka båda avsåg skatteflyktslagen i dess reviderade lydelse, som prövades i Högsta förvaltningsdomstolen. I den ena domen ändrade Högsta förvaltningsdomstolen nämndens beslut att tillämpa skatteflyktslagen och i den andra fastställde domstolen

[1072] Se SkU 1982/83:20 s. 11 f. Jfr även utskottsminoritetens reservation, i vilken representanter för Centerpartiet, Folkpartiet och Moderaterna avstyrkte propositionen i sin helhet med hänsyn till den bristande förutsebarhet som förslaget skulle medföra – se SkU 1982/83:20 s. 18 ff.

[1073] Se SkU 1982/83:20, rskr 1982/83:139 och SFS 1983:75.

[1074] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 3 ff.

[1075] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 4.

[1076] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i s. 4.

[1077] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 4.

nämndes beslut att lagen ej var tillämplig.[1078] Följaktligen var det ingen allmän förvaltningsdomstol som tillämpade skatteflyktslagen under den aktuella perioden.[1079]

Mot bakgrund av nämnda domar respektive förhandsbesked konstaterade Justitiekanslern att lagens tillämpning präglades av stor försiktighet.[1080] Det förelåg inga skiljaktiga meningar och det var endast i ”[…] klara fall som lagen ansetts vara tillämplig”.[1081] Sammantaget spelade skatteflyktslagen en mycket obetydlig roll i taxeringen.[1082] Även om Justitiekanslern i de förhandsbesked som avsåg den nya lydelsen kunde skönja att lagstiftningen tillämpades i större omfattning än den gamla medförde förhandsbeskedsinstitutet att de uppställda kraven på förutsebarhet ändå tillgodosågs. Sammanfattningsvis gav Justitiekanslerns utvärdering, utifrån utredningens begränsade underlag, inget stöd för att den enskildes rättssäkerhet äventyrades, vilket föranledde regeringen att utsträcka såväl utvärderingsperioden som Justitiekanslerns uppdrag ytterligare tre år.[1083]

I den följande utskottsbehandlingen motsatte sig dock minoriteten, bestående av Centerpartiet, Folkpartiet och Moderaterna, en förlängning på de grunder som tidigare anförts vid lagstiftningens revidering och uppföljning.[1084] Bortom de rättsäkerhetsargument som framfördes förelåg det även olika uppfattningar om hur justitiekanslerns utredning skulle tolkas. I utskottsminoritetens reservation ifrågasatte minoriteten om kostnaderna för att administrera en generalklausul verkligen stod i proportion till de skatteintäkter som bestämmelsen medförde.[1085] Den socialdemokratiska majoriteten ansåg dock att det ännu var för tidigt att göra en definitiv utvärdering av bestämmelsen.[1086] Regeringens förslag vann sedermera gehör i såväl utskottsbehandlingen som följande omröstning i kammaren.[1087]

Justitiekanslern fullföljde sitt uppdrag och återrapporterade år 1988.[1088] Under den utsträckta utvärderingsperioden hade förvaltningsdomstolarna infordrats eller

---

[1078] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 4

[1079] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 4 ff.

[1080] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 5 f.

[1081] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 6.

[1082] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1985/86:49 s. 6.

[1083] Se prop. 1985/86:49 s. 6 f., i vilket regeringen föreslogs utsträcka såväl utvärderingsperioden som lagens giltighet i tre år.

[1084] Se SkU 1983/84:35 och SkU 1984/85:48.

[1085] Se utskottsminoritetens reservation i SkU 1985/86:11 6 ff., vilken även inbegriper ett förslag om en generaldispens och omvänd generalklausul.

[1086] Se SkU 1985/86:11 s. 4 ff.

[1087] Se SkU 1985/86:11 s. 4 ff., rskr 1985/86:54 och SFS 1985:1013.

[1088] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1987/88:150 , bilaga 3 s. 26.

inkommit med sammanlagt 38 domar som berörde skatteflyktslagen medan Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden inkommit med 37 förhandsbesked,[1089] vilka fördelade sig enligt följande:

Avgöranden avseende förhandsbesked i taxeringsfrågor

År	*domar*	*förhandsbesked*
1985	7[1]	10
1986	1	15
1987	1	12
Summa	9	37

[1] *avser även två domar från regeringsrätten den 28 december 1984.*

Domar från taxeringsprocessen

År	*Länsrätt*	*Kammarrätt*	*Högsta förvaltningsdomstolen*	
1985	9	0	0	= 9
1986	5	0	0	= 5
1987	11	3	0	= 14
Summa				28

Tabell 2 – Justitiekanslerns sammanställning av antalet förhandsbesked och domar vari skatteflyktslagen bedömts under beslutsåren 1985-1987

Justitiekanslern noterade att antalet domar ökade under utvärderingsperioden samtidigt som antalet inrapporterade förhandsbesked minskat i jämförelse med tidigare period.[1090] Antalet tillfällen då skatteflyktslagen hade funnits tillämplig hade även det avtagit – i endast sju domar och tre förhandsbesked hade domstolen respektive nämnden valt att tillämpa lagen.[1091] Vidare noterade justitiekanslern att underrätterna och Riksskatteverket varit särskilt uppmärksamma på Högsta förvaltningsdomstolens restriktiva tillämpning av lagen, vilket utgjorde en av förklaringarna till varför lagen tillämpats med stor försiktighet.[1092] Sammantaget gav materialet inte stöd för antagandet att lagen och dess tillämpning lett till att kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet hade blivit åsidosatta för den enskilde.[1093]

[1089] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1987/88:150, bilaga 3 s. 26.

[1090] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1987/88:150, bilaga 3 s. 29.

[1091] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1987/88:150, bilaga 3 s. 29.

[1092] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1987/88:150, bilaga 3 s. 29.

[1093] Se Justitiekanslerns skrivelse, återgiven i prop. 1987/88:150, bilaga 3 s. 29.

Med stöd i Justitiekanslerns skrivelse argumenterade den socialdemokratiska regeringen för att tillämpningsperioden återigen skulle utsträckas – den här gången med en giltighetsperiod motsvarande ett år.[1094] Under den tiden skulle regeringen tillsätta en utredning som, med stöd i såväl Justitiekanslerns utredningar som aktuell praxis, skulle göra en total översyn av lagens tillämpningsområdet.[1095] Utredningen inleddes och skatteflyktslagen gavs fortsatt giltighet under det följande året.[1096]

5.4.3.4 1988 års skatteflyktsutredning

I syfte att stärka bestämmelsens allmänpreventiva verkningar och effektivitet efterfrågade departementschefen en bredare utformning av lagstiftningen i utredningsdirektiven till 1988 års skatteflyktsutredning.[1097] Skatteflyktslagen var här för att stanna och arbetet skulle därför ta sin utgångspunkt i hur lagstiftningen kunde förbättras. Samtidigt som behovet av att beakta kravet på rättssäkerhet och förutsebarhet framhölls konstaterade departementschefen att ”det inte är möjligt att utforma regler som inte innebär någon form av avvägning mellan de olika intressen som ställs mot varandra”.[1098] Med stöd i Justitiekanslerns utredningar, vilka enligt departementschefen visade på en mycket restriktiv tillämpning av lagstiftningen, förordade departementschefen även ett bredare tillämpningsområde.[1099] Utredningen skulle därigenom undersöka möjligheten att inkludera indirekt beskattning samt arvs- och gåvobeskattning i skatteflyktslagens tillämpningsområde.[1100] Arbetet skulle koordineras med de utredningar som pågick sedan mitten av 1980-talet och skulle avslutas innan skatteflyktslagens tillämpningsperiod löpte ut.[1101]

År 1989 presenterade skatteflyktsutredningen sitt betänkande. Utredningen konstaterade att skatteflyktslagstiftningen fortfarande led av vissa effektivitetsbrister,

---

[1094] Se prop. 1987/88:150, bilaga 3 s. 30.

[1095] Se prop. 1987/88:150, bilaga 3 s. 30.

[1096] Se dir. 1988:59 respektive SFS 1988:780 . Även vid detta tillfälle reserverade sig minoriteten, bestående av Centerpartiet, Folkpartiet och Moderaterna, av skatteutskottets ledamöter mot beslutet att förlänga lagstiftningens giltighetsperiod med stöd i samma argumentation – jfr SkU 1987/88:40 s. 22 f. De motioner som tidigare lagts fram av Centerpartiet för att bl.a. återgå till 1980 års omvägsrekvisit och möjligheten till en omvänd generalklausul avslogs även vid detta tillfälle.

[1097] Se dir. 1988:59.

[1098] Se dir. 1988:59 s. 5.

[1099] Se dir. 1988:59 s. 5 f.

[1100] Se dir. 1988:59 s. 6.

[1101] Se dir. 1988:59 s. 6. Ambitionen med att presentera ett remitterat lagförslag misslyckades dock, vilket föranledde regeringen att återigen föreslå en förlängning av skatteflyktslagens giltighet – se prop. 1989/90:50 . I utskottsbehandlingen reserverade sig återigen utskottsminoriteten mot förslaget, som framförde att klausulen var oacceptabel från rättssäkerhetssynpunkt – se SkU 1989/90:10 s. 170 f. Förslaget vann dock bifall och lagstiftningen förlängdes genom SFS 1989:1037 .

vilket bl.a. tillskrevs lagstiftningens snäva och oklart utformade rekvisit.[1102] Vidare ansåg utredningen att det förelåg en viss form av motstånd från domstolarna mot att skatterättsligt underkänna civilrättsligt giltiga rättshandlingar.[1103] För att komma tillrätta med detta föreslog utredningen en helt ny form av lagstiftning, vilket kom till uttryck i följande bestämmelser:

2 §

Med skatteflykt avses i denna lag ett förfarande som, utan att förfarandet innebär oriktigt meddelande eller förtigande av uppgift, leder till att underlag för fastställande av skatt och socialavgifter bestäms till lägre belopp än som annars skulle ha skett, när

1. ett väsentligt skäl för förfarandet kan antas vara att uppnå ett sådant resultat och

2. förfarandet kan anses strida mot grunderna för den lagstiftning som gäller för fastställande av underlaget.

Den skatt eller den socialavgift som inte påförts till följd av skatteflykt benämns i denna lag skatteförmån.

3 §

Har en inte obetydlig skatteförmån uppkommit för en skattskyldig som medverkat i skatteflykt eller för en honom eller henne närstående person utgår utfyllnadsskattför den skattskyldige.

Med närstående person avses sådan fysisk eller juridisk person som sägs i 4 kap. 3 § första och andra styckena punkterna 1 - 2 och 4 konkurslagen (1987:672).

4 §

Utfyllnadsskatt skall bestämmas med hänsyn till den skattskyldiges skäl för förfarandet och omständigheterna i övrigt och utgår med ett belopp som högst får uppgå till den skatteförmån som skatteflykten har lett till hos den skattskyldige eller någon honom eller henne närstående.

Om utfyllnadsskatt skall påföras flera som har medverkat i skatteflykt, får den totala utfyllnadsskatten inte överstiga skatteförmånen.

[1102] Se SOU 1989:81 s. 9.

[1103] Se SOU 1989:81 s. 57.

Den ursprungliga generalklausulen delades följaktligen in i tre olika paragrafer med närmare legaldefinitioner av rekvisiten ”skatteförmån” respektive ”skatteflykt”.[1104] Bestämmelserna konstruerades utifrån en s.k. utfyllnadsskatt med vilken utredningen avsåg att blidka domstolarnas skepsis mot att underkänna civilrättsligt giltiga rättshandlingar.[1105] Genom att ta ut en utfyllnadsskatt i stället för att underkänna en civilrättsligt giltig rättshandling skedde inga ändringar i den ordinarie taxeringen. [1106] I det fall ett förfarande definierades som skatteflykt föreslogs utfyllnadsskatten träda in som en sanktion motsvarade den skatteförmån som den skattskyldige skulle uppnått genom förfarandet.[1107]

Skatteflyktsutredningen avstod från att föreslå ett utvidgat tillämpningsområde med hänsyn till den enligt utredarna övertygande argumentation som presenterats av arvs- och gåvoskattekommitténs om civilrättens genomslag i arv- och gåvobeskattningen.[1108] Vidare konstaterade utredningen att ”skatteflykt i traditionell mening är relativt ovanlig inom mervärdesskatteområdet”, vilket sammantaget innebar att skatteflyktslagens tillämpningsområde inte heller utvidgades till att innefatta mervärdesskatt.[1109]

Skatteflyktsutredningens betänkande utstod mycket kritik i den följande remissbehandlingen.[1110] Remissopinionen var till övervägande del avvaktande eller helt avvisande till utredningens förslag.[1111] Av särskild vikt för regeringen var Riksskatteverkets invändning mot att ändra reglerna. I nämnda remissvar insisterade myndigheten på att regeringen avvaktade med att införa nya regler till dess att skatteförvaltningens pågående skatteflyktsprocesser avslutats. Regeringen hörsammade Riksskatteverkets begäran och föreslog att de gällande reglerna skulle bestå och utsträcka lagstiftningens giltighetstid till år 1993, vilket sedermera bifölls i följande riksdagsbehandling.[1112]

[1104] Se SOU 1989:81 s. 13.

[1105] Se SOU 1989:81 s. 9, 60 och 75 f.

[1106] Se SOU 1989:81 s. 75.

[1107] Se SOU 1989:81 s. 60 och 75 f.

[1108] Se SOU 1989:81 67.

[1109] Se SOU 1989:81 67 f.

[1110] Se prop. 1990/91:56 s. 17.

[1111] Av 31 remissinstanser var 25 remissinstanser helt eller delvis mot förslaget medan 6 instanser uttalade sig helt eller delvis för förslaget – se prop. 1990/91:56 s. 17.

[1112] Se prop. 1990/91:56 s. 16 f. och SFS 1990:1464 . I utskottsbehandlingen reserverade sig utskottsminoriteten, bestående av Centerpartiet, Folkpartiet och Moderaterna, återigen mot en förlängning och anförde att såväl den i utredningen föreslagna som den då rådande generalklausulen inte ens uppnådde de mest elementära kraven på rättssäkerhet – se SkU 1990/91:11 s. 16.

5.4.4 SKATTEFLYKTSLAGENS AVSKAFFANDE, ÅTERINFÖRANDE OCH REVIDERING

5.4.4.1 Skatteflyktslagens avskaffande

Efter regeringsskiftet år 1991 föreslog den moderatledda koalitionsregeringen[1113] att avskaffa skatteflyktslagen.[1114] Avskaffandet motiverades av flera rättssäkerhetsaspekter.[1115] Genom skatteflyktslagen hade det allmännas ställning gentemot den enskilde stärkts på ett sätt som inte ansågs rimligt i ett rättssamhälle.[1116] Samtidigt innebar lagen en orimlig inskränkning av den enskildes möjligheter att förutse de skattekonsekvenser som följde av dennes agerande.[1117] Att lagen hade tillämpas med försiktighet förtog inte den principiella invändningen.[1118] Vidare ansåg regeringen att de kraftiga sänkningarna av skattesatserna som skedde i samband med 1990 års skattereform[1119] medfört att intresset för skatteundandragande åtgärder minskat.[1120]

I den följande utskottsbehandlingen instämde den borgerliga utskottsmajoriteten med regeringens motivering och biföll följaktligen förslaget, vilket föranledde den socialdemokratiska minoriteten att reservera sig mot beslutet.[1121] I reservationen anförde utskottsminoriteten att bestämmelsen använts mycket restriktivt och framhöll

---

[1113] Minoritetsregeringen Bildt, bestående av Moderaterna, Kristdemokraterna, Centerpartiet och Folkpartiet, tillträdde efter 1991 års riksdagsval. Mandatperioden präglades i mångt och mycket av den svenska bank- och finanskrisen, vilken redan under den socialdemokratiska regeringens sista år uppehållit regeringen Carlsson II. I centrum för regeringen Bildts krisåtgärder, vilka delvis sanktionerades av Socialdemokraterna, var en omprövad penningpolitik, riktade stöd till bankerna, sänkta subventioner och bidrag samt sänkta skatter. Under regeringen Bildt avslutades även de förhandlingar om svenskt EU-medlemskap som initierats av regeringen Carlsson II – se Möller (2019) 249 ff. och 270 ff. men även Möller, T., *Carl Bildt*, Tyskland, 2010 s. 55 ff.

[1114] Se prop. 1992/93:127. Nämnvärt i sammanhanget var att statsministern redan i regeringsförklaringen aviserade att regeringens avsikter var att stärka den enskildes rättssäkerhet – se Riksdagens protokoll 1992/93:2.

[1115] Se prop. 1992/93:127 s. 49.

[1116] Se prop. 1992/93:127 s. 49.

[1117] Se prop. 1992/93:127 s. 49.

[1118] Se prop. 1992/93:127 s. 49.

[1119] Utan att närmare gå in på de principiella förändringar som skedde genom 1990 års skattereform kan reformen närmast sammanfattas i en ambition om att etablera lägre skattesatser, bredare skattebaser, enklare regelverk och en mer neutral och likformig beskattning. För närmare läsning se Lodin, S.-O., *The making of tax law: the development of the Swedish tax system*, Uppsala, Amsterdam, 2011 s. 73 ff. samt de mål som uppställdes i prop. 1989/90:110 s. 293 ff.

[1120] Se prop. 1992/93:127 s. 49.

[1121] Se SkU 1992/93:41 s. 31.

särskilt att lagstiftningens allmänpreventiva verkan skulle gå förlorad vid ett avskaffande.[1122] Vidare ifrågasatte Vänsterpartiets suppleant timingen för förslaget. Att under dåvarande ansträngda statsfinansiella situation avskaffa generalklausulen mot skatteflykt skulle ”inte utgöra den klokaste signalen till skattebetalarna”. [1123]

Oaktat nämnda invändningar upphävdes lagen med direkt effekt fr.o.m. den 1 januari år 1993, vilket effektivt inskränkte den utsträckta giltighetstid som utställts av den tidigare socialdemokratiska regeringen.[1124]

5.4.4.2 Skatteflyktslagens återinförande

Efter den socialdemokratiska valsegern år 1994[1125] aviserade regeringen under den följande våren att lagen mot skatteflykt skulle återinföras i en eller annan form.[1126] De rättssäkerhetsaspekter som tidigare framförts av den borgerliga regeringen ansågs inte vara hållbara – några negativa effekter av lagen hade inte kunnat påvisas i Justitiekanslerns tidigare granskning och tillämpningen av lagen hade varit mycket restriktiv. [1127] Den socialdemokratiska regeringen ansåg samtidigt att tiden för en ny utredning var mogen.[1128] I avvaktan på en sådan utredning föreslogs lagen mot skatteflykt att återinföras i sin tidigare lydelse.[1129]

Förlaget om att återinföra skatteflyktslagen möttes av motstånd i den följande riksdagsbehandlingen. I utskottsminoritetens särskilda yttranden framträdde två olika argumentationslinjer.[1130] I den första argumenterade de moderata utskottsledamöterna kategoriskt mot en skatteflyktslag och förespråkade i stället att reglerna som gör det möjligt att se igenom skentransaktioner i stället bör tillämpas för att undvika oönskade skattekonsekvenser. [1131] I den andra framhöll Folkpartiets och Kristdemokraternas

---

[1122] Se SkU 1992/93:41 s. 40 f.

[1123] Se SkU 1992/93:41 s. 42 f.

[1124] Se SFS 1992:1600.

[1125] Under partiledare Carlssons ledning tillträdde regeringen Carlsson III med aktivt stöd av Vänsterpartiet, som tillsammans med socialdemokraterna samlade en majoritet av riksdagsmandaten. Även om den svenska bank- och finanskrisen delvis var över präglades mandatperioden av de långtgående följder som nämnda kriser hade på den svenska ekonomin. I syfte att sanera de svenska statsfinanserna genomfördes långtgående besparingar i såväl transfererings- som sjukförsäkringssystem, vilket följdes upp av flera skattehöjningar. Halvvägs in i mandatperioden efterträddes Carlsson sedermera av finansminister Persson, som fullföljde den inslagna linjen under mandatperiodens sista två år – se Möller (2019) s. 275 ff.

[1126] Se prop. 1994/95:209 s. 34.

[1127] Se prop. 1994/95:209 s. 34.

[1128] Se prop. 1994/95:209 s. 35.

[1129] Se prop. 1994/95:209 s. 35. Nämnvärt i sammanhanget är att lagrådet lämnade förslaget utan erinran – se prop. 1994/95:209 s. 61.

[1130] Se SkU 1994/95:30 s. 27 f.

[1131] Se SkU 1994/95:30 s. 27 f.

ledamöter att de välkomnade en utredning av skatteflyktslagen men motsatte sig samtidigt ett återinförande av lagstiftningen i dess avskaffade form. Enligt nämnda ledamöter innebar den gamla lagstiftningen att lagstiftningsmakt i realiteten överfördes från riskdagen till domstolarna. [1132] Domstolarna medgavs härigenom en möjlighet att själva utveckla generalklausulens öppna formuleringar, vilket inte enbart skapade rättsosäkerhet utan medförde en retroaktiv rättstillämpning som strider mot västerländsk rättskultur. [1133] Oaktat utskottsminoritetens särskilda yttranden bifölls förslaget i såväl skatteutskottet som i kammaren.[1134]

5.4.4.3 1995 års skatteflyktskommitté

I direktiven till 1995 års skatteflyktskommitté efterfrågade regeringen en närmare sammanvägning mellan den enskildes rättssäkerhet och samhällets intresse av att etablera ett effektivt medel mot skatteflykt.[1135] Arbetet skulle ske i ljuset av 1990 års skattereform och kommittén uppmanades att göra en översyn av såväl lagens tillämpningsområde som kriterierna för skatteflykt. Därutöver skulle skatteflyktskommittén även utreda vilka anpassningar som bör ske i bestämmelsen för att införliva den regel som introducerats för att hantera missbruk vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG.[1136]

I syfte att skapa en närmare bild av hur ofta skatteflyktslagen tillämpats genomförde kommittén en rättsfalls- och ärendesammanställning. [1137] Sammanställningen tog vid efter Justitiekanslerns tidigare kartläggning år 1988 och sträckte sig t.o.m. skatteflyktslagens avskaffande år 1992. I likhet med Justitiekanslerns granskning gjorde utredningen skillnad på domar från taxeringsprocessen och förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Medan den sistnämnda kategorin enbart bestod av ca 220 ansökningar (varav lagen tillämpades i ca 20 förhandsbesked) visade domstolarnas enkätsvar på en annan utveckling. Vid en närmare sammanvägning av nämnda enkätsvar med Justitiekanslerns tidigare data uppskattade kommittén att lagen mot skatteflykt prövats av länsrätt (och i vissa fall kammarrätt) i sammanlagt ca 2 900

[1132] Se SkU 1994/95:30 s. 28.

[1133] Se SkU 1994/95:30 s. 28.

[1134] Se SFS 1995:575. Nämnvärt i sammanhanget var att legalitetsprincipens föreskriftskrav särskilt nämndes i riksdagsbehandlingen. I Carl Fredrik Grafs inledande anförande (anf. 127) i prot. 1994/95:107 från den 17 maj 1995, framförde Graf: ”Vidare vill jag lyfta fram legalitetsprincipen, dvs. betydelsen av att myndighetutövning endast får ske enligt i förväg meddelade föreskrifter. Denna princip är kopplad till retroaktivitetsförbudet. Analyserar man dessa olika rättssäkerhetsprinciper närmare så kan man enligt min mening inte komma till någon annan uppfattning än att skatteflyktslagen inte kan anses uppfylla de krav som medborgarna kan ställa på rättssäkerhet.[…]”.

[1135] Se dir. 1995:11.

[1136] Se dir. 1995:11.

[1137] Se SOU 1996:44 s. 99 f.

mål.[1138] Vid ca 1 900 mål ansågs lagen vara tillämplig och i ca 1 800 mål av dessa avsåg avgörandena ett underkännande av förfaranden som inkluderade utdelningsfonder.[1139] Inte vid något tillfälle tillämpade Högsta förvaltningsdomstolen skatteflyktslagen, även om domstolen inte beviljat prövningstillstånd i ett antal mål då kammarrätten tillämpat lagstiftningen.[1140]

Mot bakgrund av rättsfallsgenomgången konstaterade kommittén att lagstiftningen vid upprepade gånger inte varit tillämplig på typiska inslag av skatteflykt.[1141] Även om skattereformen, med bl.a. bredare skattebaser och endast tre inkomstslag, minskat möjligheterna för att skatteplanera förelåg det fortfarande en möjlighet att nyttja ojämnheter och asymmetrier i skattesystemet, vilket föranledde kommittén att utreda förutsättningarna för en ny form av skatteflyktslagstiftning. [1142] Inom ramen för sitt uppdrag övervägde kommittén flera alternativa utformningar av en skatteflyktsklausul, inklusive en regel utformad utifrån den s.k. genomsynsmetoden. Dessa alternativ avfärdades dock till förmån för en justerad lydelse av den gamla lagstiftningen. Enligt kommittén var det inte lämpligt att, i likhet med utländska förlagor, utforma klausulen utifrån rekvisit såsom ”otillbörlig”, ”ovanlig” eller motsvarade.[1143] På samma sätt ansåg kommittén att det inte var lämpligt att utforma klausulen utifrån ett huvudsakligen subjektivt rekvisit.[1144] Vidare motsatte sig kommittén, med hänsyn till den enskildes rättssäkerhet, ett förslag baserat på en utvidgad genomsynsmetoden eller en närmare tolkningsanvisning.[1145] I stället föreslog kommittén en delvis ny lydelse av generalklausulen:

2 §

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

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

[1138] Se SOU 1996:44 s. 101.

[1139] Se SOU 1996:44 s. 101.

[1140] Se SOU 1996:44 s. 100.

[1141] Se SOU 1996:44 s. 10.

[1142] Se SOU 1996:44 s. 10.

[1143] Se SOU 1996:44 s. 11.

[1144] Se SOU 1996:44 s. 11.

[1145] Se SOU 1996:44 s. 11.

> *3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte såsom det kommit till uttryck i skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.*

Skatteflyktskommittén valde följaktligen att behålla lagstiftningen i sin tidigare struktur, samtidigt som regelns rekvisit reviderades i grunden.[1146] I skattekommitténs omarbetade version föreslogs, av processekonomiska skäl, rekvisitet ”inte oväsentlig” ändras till ”väsentlig skatteförmån”. [1147] Vidare motiverade kommittén ändringen från ”det huvudsakliga skälet” till det ”övervägande skälet” utifrån direktivens krav på ökad effektivitet.[1148] I syfte att göra rekvisitet tydligare och enklare att tillämpa omformulerades slutligen generalklausulens tredje och sista rekvisit från ”lagstiftningens grunder” till ”lagstiftningens syfte”.[1149] I ett sista steg föreslog kommittén även att lagstiftningen skulle tillämpas i första administrativa instans, d.v.s. redan hos skattemyndigheten, för att därigenom kunna samordnas med övriga taxeringsåtgärder och ge den enskilde ett tidigt besked om lagen var tillämplig[1150] – en ståndpunkt som inte alla kommittéledamöter stod bakom.[1151] Till utredningen motsatte sig nämligen Kerstin Nyquist, kommittéledamot tillika skatteexpert, ändringen i ett särskilt yttrande.[1152] Nyquist ansåg att det var olämpligt ur rättssäkerhetssynpunkt att skattemyndigheten, i egenskap av såväl part som beslutande instans, fick möjlighet att tillämpa skatteflyktslagen. [1153] Vidare motsatte hon sig att utredningen föreslog ett nytt avsiktsrekvisit och ett införande av rekvisitet lagstiftningens grunder utan att ha kunnat belägga att det funnits ett närmare behov av en skatteflyktsklausul efter 1990 års skattereform.[1154]

Vid sidan av Nyquist reserverade sig även Karl-Gösta Svenson, kommittéledamot tillika moderat riksdagsman, mot förslaget.[1155] Svensons invändning grundade sig dels i kommitténs ensidiga inriktning och sammansättning, vilken enligt Svenson bestod uteslutande av ”generalklausulsförespråkare”, dels den undermåliga lagstiftningsprodukten, vilken fortsatt var behäftad med de rättssäkerhetsproblem som

---

[1146] För en närmare genomgång av respektive rekvisit och dess tillämpning, se avsnitt 5.4.4.

[1147] Se SOU 1996:44 s. 136 ff.

[1148] Se SOU 1996:44 s. 134 ff.

[1149] Se SOU 1996:44 s. 127 ff.

[1150] Se SOU 1996:44 s. 10.

[1151] Se SOU 1996:44 s. 185 ff.

[1152] Se SOU 1996:44 s. 185 ff.

[1153] Se SOU 1996:44 s. 189.

[1154] Se SOU 1996:44 s. 185 f.

[1155] Se SOU 1996:44 s. 179 ff.

utredningen avsåg att läka.[1156] Vidare ansåg Svenson att den av Hultqvist (se underavsnitt 4.3.1.3 ovan) framförda kritiken kring skatteflyktslagens förenlighet med legalitetsprincipen inte bemötts på ett tillfredställande sätt.[1157]

Betänkandet, till vilket nämnda yttranden bifogats, överlämnades till regeringen i mars år 1996.

5.4.4.4 En reformerad skatteflyktslag

Efter att skatteflyktskommitténs förslag såväl remitterats som granskats av lagrådet presenterade den socialdemokratiska regeringen slutligen ett förslag till reformerad skatteflyktslag. I propositionen förespråkade regeringen i huvuddrag den lydelse som skatteflyktskommitténs tidigare föreslagit, med den materiella ändringen att den skattskyldiges medverkan närmare preciserades i p. 2:

2 §

Vid taxeringen skall hänsyn inte tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Ändringen motiverades med att den tidigare skatteflyktsbestämmelsen i några underrättsavgöranden tolkats så att den skattskyldige själv måste ha vidtagit rättshandlingen för att lagen skulle vara tillämplig.[1158] Genom ändringen avsåg regeringen att precisera att det endast räckte att den enskilde indirekt medverkat i ett förfarande för att lagen skulle vara tillämplig.[1159]

Vid sidan av identitetskravet valde regeringen att även hörsamma remissinstansernas kritik gentemot att skattemyndigheterna skulle pröva lagstiftningen i första instans. [1160]

[1156] Se SOU 1996:44 s. 179.

[1157] Se SOU 1996:44 s. 179.

[1158] Se prop. 1996/97:170 s. 41.

[1159] Se prop. 1996/97:170 s. 41 f.

[1160] Se prop. 1996/97:170 s. 48.

Enligt remissinstanserna hade det försämrat rättssäkerheten avsevärt genom att skattemyndigheten agerade både som beslutande instans och som part.[1161] Även de som inte direkt motsattes sig en överflyttning av beslutsfattanden uttryckte likväl en viss tveksamhet, vilket sammantaget föranledde regeringen till att låta länsrätten fortsättningsvis vara första instans. [1162]

Bortom den materiella bestämmelsen instämde regeringen med kommitténs betänkande. Enligt regeringen visade kommitténs kartläggning att det inte fanns något stöd för antagandet att lagstiftningen hämmat eller på annat sätt motverkat sund och affärsmässigt betingad verksamhet.[1163] De förfaranden som träffats av skatteflyktslagstiftningen framstod i hög grad som kalkylerat risktagande. Om de aktuella förfarandena inte kunnat angripas ansåg regeringen att förfarandena riskerade att underminera beskattningssystemet trovärdighet på ett allvarligt sätt. [1164]

Lagrådet gjorde en liknande bedömning och ansåg att det av varken betänkandet eller remissprotokollet framgick att skatteflyktslagen tillämpats i ”andra fall än sådana där det funnits rimlig anledning för de skattskyldiga och deras rådgivare att räkna med att en tillämpning av lagen kunde komma att aktualiseras”.[1165] Vidare motsatte sig lagrådet de argument som framförts avseende lagens förenlighet med grundlagen. Enligt Lagrådet hade inga statsrättsliga invändningar rests tidigare vid beredningen av de två olika skatteflyktsbestämmelser, vilket inte heller föranledde Lagrådet att ompröva sitt tidigare synsätt vid en revidering av lagstiftningen.[1166]

Även regeringen invände mot föreställningen om att lagstiftningen stod i strid med grundlagen. Enligt regeringen var det riksdagen som enligt lagprövningsbestämmelsen var bäst ägnad att pröva om en viss föreskrift är grundlagsenlig.[1167] Inte vid något tillfälle hade Högsta förvaltningsdomstolen heller avstått från att tillämpa lagen, vilket inte heller skett i något känt fall i domstol.[1168] Tillsammans med lagrådets yttrande ansåg regeringen att det var slutgiltigt klart att skatteflyktslagen var förenlig med grundlagen.[1169]

[1161] Se prop. 1996/97:170 s. 48 f.

[1162] Se prop. 1996/97:170 s. 48 f.

[1163] Se prop. 1996/97:170 s. 34.

[1164] Se prop. 1996/97:170 s. 34.

[1165] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1996/97:170 s. 63.

[1166] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1996/97:170 s. 63.

[1167] Se prop. 1996/97:170 s. 35.

[1168] Se prop. 1996/97:170 s. 35 f.

[1169] Se prop. 1996/97:170 s. 36.

I den följande behandlingen i skatteutskottet biföll utskottsmajoriteten, bestående av ledamöter från Socialdemokraterna, Vänsterpartiet och Centerpartiet, regeringens förslag. Utskottsminoriteten reserverade sig mot förslaget i olika konstellationer, där den största minoritetskonstellationen[1170] samlade sig bakom en reservation i vilket förslaget kritiserades för att vara otydligt och gå såpass långt att rättssäkerhets krav åsidosattes.[1171] Med undantag för ett uttalande i den följande debatten i kammaren[1172] framfördes inga statsrättsliga argument från minoriteten – i stället förordade flera ledamöter att skatteflykt i första hand skulle bekämpas genom lagstiftningsingripanden.[1173] Med stöd i såväl skatteflyktskommitténs betänkande som regerings proposition argumenterade majoriteten för att lagstiftningsförslaget skulle gå igenom, vilket sedermera bifölls av kammaren.[1174]

5.4.4.5 Kort om följande behandling och konsekvensändringar

Efter att skatteflyktslagen antogs i sin reformerade lydelse år 1997 har lagstiftningen i stort sett förblivit oförändrad. Med undantag för ett antal konsekvensändringar har lagstiftningen varken utretts eller närmare reviderats.[1175] Med det sagt har lagstiftningen varit föremål för diskussion i riksdagen. Medan en del riksdagsledamöter förespråkat en

---

[1170] Bestående av ledamöter från Moderaterna, Folkpartiet, Miljöpartiet och Kristdemokraterna.

[1171] Se SFS 1997:777.

[1172] Se den moderata riksdagsledamotens Inga Berggrens replik (anf. 43) i prot. 1997/98:21 från den 29 oktober 1997, varvid Berggren framförde: ”*Herr talman! Skatteflyktslagstiftningen är enligt både svenska och utländska forskare och experter en otjänlig lagstiftningsprodukt och borde därför aldrig ha införts. Den strider mot grundlagen och då med hänvisning till legalitetsprincipen. Ingen skall behöva betala skatt annat än under de förutsättningar som riksdagen beslutat om i form av en lagstiftning, en tydlig och klar skattelagstiftning som gör att man vet vad som är vad […]”.*

[1173] Se SkU 1997/98:3 s. 8 f.

[1174] Se SFS 1997:777.

[1175] Genom SFS 2003:714 skedde en följdändring med anledning av Riksskatteverket (RSV) omorganiserades och bytte namn till Skatteverket. I och med SFS 2007:1401 inskränktes skatteflyktslagens tillämpning med anledning av förmögenhetsskattens avskaffande. I samband med omvandlingen av de tidigare länsrätterna till förvaltningsrätter skedde en konsekvensändring genom SFS 2009:822. På samma sätt skedde en följdändring genom SFS 2011:1372 i och med införandet av en ny skatteförfarandelag. Nämnvärt i sammanhanget är att en utvidgning av lagstiftningen diskuterades i samband med införandet av moder- och dotterbolagsdirektivets nya generalklausul mot skatteflykt. Förslaget, som presenterades i finansdepartementets promemoria *Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt,* dnr 131 236178-15/112, möttes dock av så pass allvarlig kritik av remissinstanserna att förslaget aldrig lades fram för närmare behandling i riksdagen.

skärpning[1176] har andra återkommande förespråkat ett avskaffande av lagen.[1177] Nämnda motionärer har dock, oaktat ifall de förespråkat en skärpning eller ett avskaffande av lagen, konsekvent fått avslag på sina motioner, oavsett ifall regeringen letts av socialdemokrater eller moderater. Efter decennier av polemik etablerades någon form av politisk borgfred efter den reformerade skatteflyktslagen infördes, även om de olika argumentationslinjerna ligger fast. Innan en närmare analys av nämnda argumentationslinjer sker i avsnitt 5.6 presenteras i det följande en närmare redogörelse för den svenska skatteflyktslagen i syfte att bl.a. belysa de avvägningar och rekvisit nämnda diskussion resulterade i.

5.5 LAG (1995:575) MOT SKATTEFLYKT

5.5.1 SKATTEFLYKTSLAGENS TILLÄMPNINGSOMRÅDE

I skatteflyktslagens inledande bestämmelse stipuleras lagens tillämpningsområde:

§ 1

> *Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.*

För svenskt vidkommande omfattar generalklausulens tillämpningsområde enbart direkta skatter som tas ut genom den kommunala respektive statliga inkomstskatten. Beskattning av fastigheter, konsumtion, införsel av varor eller andra former av offentligrättsliga pålagor inbegrips inte.[1178] Trots att underlaget för att ta ut kommunal

---

[1176] Se t.ex. motion 1998/99:Sk2 av Marie Engström m.fl. (v), motion 2007/08:Fi11 av Mona Sahlin m.fl. (s), motion 2008/09:Sk12 av Marie Engström m.fl. (v), motion 2008/09:Sk333 av Marie Engström m.fl. (v), motion 2010/11:Sk263 av Jacob Johnson m.fl. (v), motion 2011/12:Sk399 av Jacob Johnson m.fl. (v), motion 2012/13:Sk231 av Jacob Johnson m.fl. (v), motion 2016/17:171 av Daniel Sestrajcic m.fl. (v), motion 2018/19:237 av Tony Haddou m.fl. (v), motion 2018/19:237 av Tony Haddou m.fl. (v) samt motion 2020/21:299 av Tony Haddou m.fl. (v).

[1177] Se t.ex. motion 2000/01:Sk654 av Carl Fredrik Graf m.fl. (m), motion 2001/02:Sk260 av Carl Fredrik Graf m.fl. (m), motion 2002/03:Sk367 av Lennart Hedquist m.fl. (m), motion 2003/04:N248 av Bo Lundgren m.fl. (m), motion 2004/05:N305 av Fredrik Reinfeldt m.fl. (m), motion 2007/08:Sk374 av Staffan Anger och Sten Nordin (m), motion 2008/09:Sk495 av Staffan Anger och Margareta Pålsson (m), motion 2009/10:Sk387 av Staffan Anger och Fredrik Schulte (m), motion 2010/11:Sk410 av Staffan Anger och Erik Bengtzboe (m), motion 2011/12:Sk330 av Staffan Anger (m), motion 2012/13:Sk343 av Staffan Anger (m), motion 2013/14:Sk320 av Staffan Anger (m), motion 2014/15:2538 av Fredrik Schulte (m) och motion 2015/16:1395 av Fredrik Schulte (m).

[1178] I skatteflyktslagens tidigare lydelser omfattades även utskiftningsskatt, ersättningsskatt respektive förmögenhetsskatt. Frågan om ett utvidgat tillämpningsområde har varit ett återkommande tema i såväl statliga utredningar som svensk skatterättslig litteratur, se bl.a. prop. 1982/83:84 s. 13, SOU 1987:62 s. 283 ff., SOU 1989:81 s. 61 ff., prop. 1996/97:170 s. 47 f. och Alhager, E., *Kringgående av moms* – Skattenytt 2002 s. 113.

respektive statlig inkomstskatt fastställs enligt inkomstskattelagens regler[1179] framgår det av såväl förarbeten som praxis att lagen omfattar kringgåenden av samtliga skatteregler förutsatt att det påverkar nämnda underlag.[1180]

Oaktat bestämmelsen kategoriska utformning kan skatteflyktslagen dock ha en indirekt effekt på andra skatter. Om en inkomsts karaktär t.ex. ändras med hänsyn till skatteflyktslagen kan det även påverka underlaget för egenavgifter respektive den särskilda löneskatten.[1181] Förutsatt att den indirekta effekt som följer av förfarandet inte beaktas vid fastställandet av skatteförmånens storlek (se underavsnitt 5.5.2.3 nedan) är det en accepterad följdeffekt av lagens tillämpningsområde.[1182]

5.5.2 GENERALKLAUSUL MOT SKATTEFLYKT

5.5.2.1 Klausulens övergripande struktur och ordalydelse

I skatteflyktslagens 2 § stadgas de rekvisit som kumulativt konstituerar skatteflykt:

2 §

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

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

För att generalklausulen ska vara tillämplig krävs det följaktligen att den skattskyldige, genom en eller flera rättshandlingar direkt eller indirekt, medverkat i ett förfarande som medfört en väsentlig skatteförmån, vilken vid beaktande av aktuella omständigheter

[1179] Se 1 kap. 5–11 §§ IL.

[1180] Se prop. 1996/97:170 s. 46 samt RÅ 2010 ref. 51, i vilket den skattskyldige etablerade en ägandekonstruktion varigenom han, utifrån skattereglerna om kapitalförsäkringar, tog ut upparbetade vinster i ett fåmansaktiebolag skattefritt. Förfarandet underkändes med hänsyn till att de aktuella kapitalförsäkringsreglerna fått inverkan på underlaget för statlig inkomstskatt.

[1181] Se Uggla, C.-M. & Carneborn, C., *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1 uppl., Stockholm, 2015 s. 55.

[1182] Se prop. 1996/97:170 s. 16.

kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. I det fall ett sådant förfarande är vid handen utgör det skatteflykt förutsatt att den väsentliga skatteförmånen, vid fastställande av beskattningsunderlaget, skulle strida mot skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. I syfte att närmare redogöra för de fyra kumulativa rekvisit som generalklausulen ger uttryck för följer en närmare redogörelse av de avvägningar som föranleder generalklausulens tillämpning mot bakgrund av aktuell praxis och diskussion i doktrin.[1183]

5.5.2.2 Definition av förfarande

Utan att närmare definiera vad som utgör ett ”förfarande” inbegriper nämnda rekvisit en eller flera olika rättshandlingar.[1184] Vad som i sin tur utgör en rättshandling i skatteflyktslagens mening har varken definierats i lagens förarbeten eller närmare preciserats i praxis. I allmänna juridiska ordalag kan dock en rättshandling definieras som en ensidig (t.ex. upprättande av ett testamente) eller flersidig (t.ex. ingående av ett avtal) handling som tillerkänns vissa rättsliga följder inom ramen för en rättsordning.[1185] Inom avtals- och förmögenhetsrättens område omfattas t.ex. begreppet samtliga viljeförklaringar som har till syfte att etablera, bevara, förändra eller upphäva ett rättsförhållande.[1186] Huruvida nämnda definition erkänns på inkomstskatterättens område i allmänhet och vid tillämpningen av skatteflyktslagen i synnerhet är oklart.[1187] Utan närmare diskussion kring rekvisiten ”förfarande” respektive ”rättshandling” har Högsta förvaltningsdomstolen dock tillämpat skatteflyktslagen på alltifrån leasingavtal[1188] till överlåtelseavtal[1189], vilket talar för ett vitt tillämpningsområde.[1190]

[1183] I såväl förarbeten som i praxis har lagstiftaren respektive Högsta förvaltningsdomstolen hänvisat till olika versioner av skatteflyktslagens ordalydelse och förarbeten. I den följande redogörelse har jag därför valt att hantera dessa vägledande korshänvisningar i enlighet med hur nämnda aktörer valt att referera till de olika versionerna. I det fall lagstiftaren gjort en klar distinktion mellan de olika versionerna av lagstiftning, praxis och förarbeten redogörs det löpande i texten.

[1184] Med det sagt föreligger inget kvantitativt kriterium på att ett visst antal rättshandlingar ska vara för handen, se Holstad, P., *Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?* – Skattenytt 2010 s. 304.

[1185] Jfr *Juridikens termer*, Stockholm, 2002 s. 158.

[1186] Jfr Uggla & Carneborn (2015) s. 56.

[1187] Jfr Hultqvist (2007) s. 699 f. som i nämnda artikel om rättshandlingars verkliga innebörd konstaterar att ingen närmare teoribildning av termen ”rättshandling” återfinns i svensk inkomstskatterätt.

[1188] Se RÅ 1998 ref. 58 I.

[1189] Se RÅ 2010 ref. 51.

[1190] Se Uggla & Carneborn (2015), vilka induktivt argumenterar för att Högsta förvaltningsdomstolens tillämpning av begreppet, mot bakgrund av domstolens praxis, inte bör föranleda en snävare definition än den som återfinns inom civilrätten.

Med hänsyn till den prövning som föranleder skatteflyktslagens tillämpning (se avsnitt 5.2.2.5) bör rättshandlingen, i ljuset av den enskildes agerande eller parternas förpliktelser, intentioner, avtalsförutsättningar etc., vara civilrättsligt giltig. För att en rättshandling ska prövas mot skatteflyktslagen 2 § p. 1 får rättshandlingen följaktligen inte ha tillkommit för skens skull (jfr simulerade respektive dissimilerade rättshandling) eller på annat sätt ansetts ogiltig.[1191] Vidare måste de rättshandlingar som ingår i förfarandet vara kända, vilket förvisso inte bör föranleda några svårigheter i den ordinarie taxeringsprocessen men som är av särskild vikt vid förhandsbesked.[1192]

En tämligen trivial fråga som, med anledning av skatteflyktslagens upphävande och återinförande, tidigare varit aktuell är frågan om förfarandet företagits innan eller efter skatteflyktslagens ikraftträdande. I förarbetena till första skatteflyktslagen förtydligade lagstiftaren att ett förfarande kan sträcka sig över flera beskattningsår.[1193] I det fall en rättshandling utgjorde ett led i ett sådant förfarande var det upp till det allmänna att visa vilken koppling den första rättshandlingen hade till de följande rättshandlingar som ingick i förfarandet.[1194] Om rättshandlingarna företagits innan lagens ikraftträdande var generalklausulen dock inte tillämplig. Av avgörande betydelse för vad som i sin tur utgjorde ett led i ett förfarande var om den skattskyldige på grund av åtagandet före ikraftträdandet var skyldig att fullfölja den aktuella rättshandlingen. Om t.ex. ett ifrågasatt låneavtal ingicks före skatteflyktslagen trätt i kraft men räntebetalningar löpte först efter ikraftträdandet kunde lagen inte tillämpas på förfarandet.

Sammanfattningsvis torde skatteflyktslagen vara tillämplig på en eller flera civilrättsligt giltiga rättshandlingar, vilka är kända och kan anses utgöra ett gemensamt förfarande med hänsyn till dess förpliktelser.

5.5.2.3 Definition av väsentlig skatteförmån

I förarbetena till såväl den tidigare som den nu gällande skatteflyktslagen definieras en skatteförmån som allt som vid beskattning kan medföra en lättnad eller en skattemässig fördel.[1195] Vad som i sin tur konstituerar en skattemässig fördel eller lättnad fastställs i ljuset av de materiella regler som kringgås och som därigenom har en effekt på underlaget för kommunal respektive statlig inkomstskatt. [1196] För att avgöra vad som utgör en skatteförmån måste rättstillämparen följaktligen jämföra förfarandets

[1191] Exempel på grunder som kan föranleda civilrättslig ogiltighet genom angripbarhet eller nullitet är bristande rättshandlingsförmåga, fel som uppkommit vid avtalets ingående, avtal med otillåtet eller brottsligt innehåll (d.v.s. pactum turpe), formfel (som utifrån rådande formkrav medför ogiltighet) m.fl., se del III i Adlercreutz, Gorton & Lindell-Frantz (2016) s. 256 ff.

[1192] Se RÅ 2007 ref. 52, HFD 2012 ref. 50 och HFD 2015 not. 21.

[1193] Se prop. 1980/81:17 s. 138 f.

[1194] Se prop. 1980/81:17 s. 37.

[1195] Jfr prop. 1982/83:84 s. 17 samt prop. 1996/97:170 s. 45.

[1196] Se prop. 1996/97:170 s. 45.

beskattningskonsekvenser med den skatt som hade utgått i det fall förfarandet inte kommit till stånd.[1197]

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal avgöranden uppehållit sig kring vad som utgör en skatteförmån. Motiveringen är i regel kortfattad och kan ibland vara svår att särskilja från de avvägningar som sker mot skatteflyktslagens övriga rekvisit. I ett antal fall har Högsta förvaltningsdomstolen dock särskilt berört avvägningen kring vad som utgör skatteförmån, vilket bl.a. inbegrep förfaranden där:

- skattepliktiga inkomster blivit skattefria,[1198]
- ej avdragsgilla utgifter blivit avdragsgilla,[1199]
- uppställda avdragsbegränsningar kringgåtts,[1200]
- koncernbidragsregler nyttjats på ett sätt som föranlett en förmån[1201] eller på annat sätt använts för att skapa skattemässiga underskott[1202],
- omstruktureringsregler använts på ett sätt som föranlett en förmån,[1203]
- den progressiva beskattningen undvikits i fåmansföretag.[1204]

Vid sidan av nämnda avgöranden har domstolen i ett antal tidiga, principiella, fall preciserat vad som i sin tur *inte* utgör en skatteförmån. Gemensamt för dessa domar är

---

[1197] Se prop. 1996/97:170 s. 45. Som tidigare nämnt ska skatter som indirekt påverkas av underlaget för kommunal respektive statlig inkomstskatt inte räknas in i underlaget, se prop. 1996/97:170 s. 16.

[1198] Jfr RÅ 2001 ref. 79 i vilket en kommun uppbar skattefri ränteinkomst genom en s.k. ”räntesnurra”.

[1199] Jfr RÅ 1986 ref. 54 som avsåg ränteavdrag, 1990 ref. 22 som avsåg avdrag av kapitalförlust, RÅ 1998 not. 195 som avsåg vinstandelsränta samt RÅ 2001 ref. 79 som, även om förfarandet inte ansågs strida mot lagstiftningens syfte, avsåg en förmån hänförlig till en räntesnurra.

[1200] Jfr RÅ 1990 ref. 101 I-II och RÅ 1994 ref. 56 där Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att förfaranden som innebar att den begränsade avdragsrätten kringgicks kunde utgöra en ”inte oväsentlig skatteförmån”.

[1201] Jfr RÅ 2002 ref. 24 varvid företag i intressegemenskap möjliggjorde koncernbidrag till ett av ägarföretagen genom att disponera olika aktieinnehav och konvertibla skuldebrev i ett aktiebolag.

[1202] Jfr RÅ 1989 ref. 31 som avsåg ett upparbetat underskott genom koncernbidrag inför en extern försäljning, RÅ 2000 ref. 21 I varvid ett bolag ingick ett kommissionärsavtal med ett annat nyförvärvat aktiebolag i syfte att kvitta sitt överskott mot nämnda aktiebolags tidigare underskott (vilket effektivt kringgick den spärrtid som förelåg för koncernbidrag).

[1203] Se RÅ 2001 ref. 66 i vilket ett förfarande, som innebar att två fysiska personer till underpris avyttrade andelar i ett svenskt aktiebolag genom ett av dem ägt aktiebolag (utan utländska ägarintressen) till ett annat svenskt aktiebolag (vilket ägdes av samma personer genom två holländska bolag), ansågs utgöra en skatteförmån även om det inte ansågs stå i strid med lagstiftningens syfte enl. 2 § p. 4. Se även RÅ 2001 not. 188, i vilket en underprisöverlåtelse inte stod i strid med lagstiftningens syfte men som likväl utgjorde en skatteförmån.

[1204] Jfr RÅ 2009 ref. 31 & HFD 2015 ref. 17 som avsåg upprepade interna aktieöverlåtelser av kvalificerade andelar och RÅ 2010 ref. 51 i vilket en kapitalförsäkring användes för att ta ut en kapitalvinst utan att beskattas enligt 57 kap. IL.

att de i regel inbegriper närståendetransaktioner med vissa benefika inslag.[1205] Vad som utgör en skatteförmån får sammanfattningsvis definieras som den beskattningseffekt som följer av ovan redogjorda förfaranden (om än inte uttömmande), förutsatt att det inte föreligger en närståendetransaktion med vissa benefika inslag.

Frågan om när förmånen ska ha uppkommit ska i första hand besvaras utifrån aktuella förhållanden.[1206] Skatteförmånen behöver inte ha uppstått samma år som förfarandet ingicks men måste likväl, i linje med de krav som ställs på förfarandet, vara känt för rättstillämparen.[1207] I kontrast till skatteflyktslagens förarbeten behöver inte förmånen vara realiserad för att rekvisitet i 2 § p. 1 ska vara uppfyllt.[1208] I stället räcker det att skatteförmånen, mot bakgrund av aktuella förhållanden, i framtiden kan medföra en lägre skatt.[1209]

När skatteförmånen kvalificerats, kvantifierats och periodiserats utifrån ovan nämnda avvägningar måste den slutligen härledas till rätt skattesubjekt. Av förarbetena framgår att skatteförmånen måste tillfalla den skattskyldige själv för att rekvisitet i 2 § p. 1 ska vara uppfyllt.[1210] I det fall den skattskyldige, person A, medverkar i ett förfarande som gynnar en annan skattskyldig, person B, ska prövningen följaktligen ske i förhållande till mottagaren, d.v.s. person B:s, eventuella direkta eller indirekta medverkan i förfarandet.[1211] Med det sagt är frågan om hos vem skatteförmånen de facto uppstår inte alltid lika enkel.[1212] Vid vissa företags- respektive fastighetsförsäljningar är det ibland svårt att fastställa om en skatteförmån uppkommer hos överlåtaren, i form av prisbildningen, eller mottagaren, i form av den skatteförmån som förfarandet antingen innan eller efter överlåtelsen medför. Frågan har särskilt diskuterats mot bakgrund av det s.k. Cypern-målet, HFD 2012 not. 30, där Högsta

---

[1205] Jfr RÅ 85 1:51, varvid en förmån ej förelåg när en man överlät en fastighet till sin fru i gåva i syfte för henne att avyttra den, samt RÅ 85 1:68 i vilket en far utställt ett räntefritt lån till sin dotter. Varken i det förstnämnda eller sistnämnda avgörandet förelåg en förmån.

[1206] Se prop. 1980/81:17 s. 28.

[1207] I det fall förfarandet gett upphov till skatteförmåner under flera års tid måste skatteflyktslagen i förekommande fall tillämpas på varje beskattningsår.

[1208] Jfr prop. 1996/97:170 s. 45 och RÅ 2001 ref. 21 I & II i vilket det räckte att en förlust kan dras av mot framtida intäkter för att skatteförmån skulle föreligga. Även i RÅ 2010 ref. 51 förelåg en skatteförmån trots att det aktuella förfarandet avsåg en möjlighet att disponera framtida vinstmedel skattefritt.

[1209] Nämnvärt i sammanhanget är att Högsta förvaltningsdomstolen inte krävt någon närmare utredning om hur sannolikt det är att förmånen kan realiseras i framtiden.

[1210] Jfr prop. 1980/81:17 s. 27 & prop. 1996/97:170 s. 42.

[1211] Se prop. 1996/97:170 s. 42. I det fall person A, undviker ekonomisk dubbelbeskattning genom att kringgå reglerna om uttagsbeskattning, tar ut en tillgång från det kontrollerade aktiebolaget B till underpris kan enbart överlåtaren, d.v.s. aktiebolaget B, angripas med stöd av skatteflyktslagen – jfr Uggla & Carneborn (2015) med vidare hänvisning till RÅ 2001 ref. 66 respektive RÅ 2001 not. 188.

[1212] Jfr dock RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2009 ref. 68 vari en fysisk person som skänker bort sin rätt till utdelning inte föranledde att skatteflyktslagen tillämpades.

förvaltningsdomstolen i en liknande struktur valde att inrikta sig på det förfaranden som föranledde den slutliga överlåtelsen till den externa köparen.[1213] Frågan om hos vem skatteförmånen uppstår kan därför variera beroende på vilken del av transaktionskedjan rättstillämparen väljer att rikta in sig på.[1214]

Enligt Rosander fastställs förmånen utifrån de alternativa rättsföljder som följer av lagens tillämpning, vilka kommer till uttryck i skatteflyktslagens 3 §.[1215] Med utgångspunkt i en jämförelsetransaktion prövas det aktuella förfarandets beskattningseffekt mot antingen ett tillvägagångssätt som, med hänsyn till det ekonomiska resultatet, ligger närmast till hands, eller, i det fall det inte går att fastställa, som om skatteflyktsförfarandet aldrig företagits.[1216] Följaktligen måste parterna redan i 2 § p. 1 argumentera för respektive emot att förfarandet, i jämförelse med ett konstruerat, hypotetiskt scenario, medför en skatteförmån i det uppkomna fallet. [1217] Om t.ex. ett aktiebolag, i likhet med förutsättningarna i förhandsbeskedet RÅ 2001 ref. 21 I, ingår ett kommissionärsavtal med ett annat nyförvärvat aktiebolag i syfte att kvitta sitt överskott mot nämnda aktiebolags tidigare underskott (vilket effektivt kringgår den spärrtid som föreligger för koncernbidrag) kommer den skattemässiga effekt som följer av kvittningen jämföras med att förfarandet aldrig företagits. Skatteförmånen fastställs följaktligen som skillnaden mellan underlaget för statlig inkomstskatt i det fall kvittningen godtagits vid taxeringen, jämfört med om det (i enlighet med koncernbidragsspärren) aldrig medgetts.

I samband med 1998 års omarbetning av skatteflyktslagen diskuterade lagstiftaren hur stor skatteförmånen bör vara för att anses ”väsentlig”.[1218] Diskussionen fördes mot bakgrund av ett antal kammarrättsavgöranden som enligt det dåvarande negativt uppställda rekvisitet ”inte oväsentlig skatteförmån” inbegrep belopp som understeg

---

[1213] Jfr Holstad, P., *Cypernmålet* – Skattenytt 2012 s. 568 och Nilsson, M., *Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet* – Svensk Skattetidning nr. 4 2012 s. 397 som båda kritiserade avgörandet mot bakgrund av bl.a. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av hos vem skatteförmånen uppstod.

[1214] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 63 f.

[1215] Se Rosander (2007) s. 103. För en närmare redogörelse för skatteflyktslagens rättsföljd, se avsnitt 5.4.5.

[1216]Se Rosander (2007) s. 103.

[1217] Genom att jämföra förfarandet med ett alternativt transaktionsmönster menar Rosander att generalklausulen rekvisit sammanlänkas, varvid det alternativa, hypotetiska förfarandet, blir ett uttryck för dels skatteförmånen, dels det förfarande som eventuellt avsågs med lagstiftningen, jfr Rosander (2007) s. 103. Ett ställningstagande som jag, med hänsyn till att Högsta förvaltningsdomstolen aldrig berört huruvida det alternativa transaktionsmönstret är ett uttryck för vad som avsågs med lagstiftningen, inte delar. Vidare framhåller Rosander, i motsats till dissidenten Sandströms skiljaktiga mening i RÅ 2000 ref. 21, att ”det inte finns någon tvekan om att det finns transaktioner som utgör skatteförmåner utan att strida mot lagstiftningens syften och att det även finns transaktioner som strider mot lagstiftningens syften, men som inte utgör skatteförmåner”. Jag vill, i det senare fallet, dock hävda att ett förfarande som strider mot lagstiftningens syfte rimligen bör, med hänsyn till processekonomiska skäl, föranleda en skatteförmån.

[1218] Se prop. 1996/97:170 s. 45.

5 000 kr.[1219] Med hänsyn till processekonomiska skäl ansåg lagstiftaren att det nya, i dag ännu gällande, rekvisitet ”väsentlig skatteförmån” skulle uppgå till ett större belopp än några tusentals kronor, men lämnade samtidigt det upp till rättstillämparen att, med hänsyn till det skiftande penningvärdet, precisera en beloppsmässig gräns.[1220] Av rättspraxis att döma föreligger dock ingen fastställd beloppsgräns.[1221]

5.5.2.4 Definition av den skattskyldiges medverkan

I 2 § p. 2 stadgas att den skattskyldige direkt, eller indirekt, ska medverka i den eller de rättshandlingar som föranlett den väsentliga skatteförmånen. Den skattskyldige behöver därför inte själv ha utfört rättshandlingarna i det ifrågasatta förfarandet, utan kan även genom sin passivitet inbegripas i prövningen. Medan bedömningen av en persons direkta medverkan i regel går att fastställa är det svårare att avgöra ifall en person indirekt medverkat i ett förfarande.[1222]

I skatteflyktslagens förarbeten tar lagstiftaren sikte på situationer där den skattskyldige i ett tidigare skede ingått rättshandlingar som föranlett förfarandet eller på annat sätt medverkat genom t.ex. ett eget aktiebolag, en ställföreträdare eller närstående.[1223] I det senare fallet föreligger en indirekt medverkan om det finns tillräckliga bevis som talar för att den skattskyldige haft ett sådant inflytande över den person som medverkat i rättshandlingen att det samlat bör betraktas som ett gemensamt förfarande.[1224] Bedömningen kring en persons indirekta medverkan tar följaktligen sin utgångspunkt i vad som för en utomstående betraktare kan ses som ett och samma förfarande.[1225]

Utöver personens medverkan måste även skatteförmånen tillkomma den som medverkat i förfarandet, vilket sker mot bakgrund av de avvägningar som redogjorts för ovan.

[1219] Se prop. 1996/97:170 s. 45.

[1220] Se prop. 1996/97:170 s. 45.

[1221] Med det sagt ligger det i det allmännas intresse att Skatteverket inte initierar en process på ett skattemässigt underlag som processekonomiskt inte kan rättfärdigas, något som särskilt framfördes i förarbetena till den första skatteflyktslagen – se prop. 1980/81:17 s. 28.

[1222] Som exempel på direkt medverkan kan, vid sidan av ovan redogjorda avgöranden RÅ 2001 ref. 21 I & II, RÅ 1998 not. 195 särskilt nämnas, varvid ett aktiebolag ansågs medverka direkt i ett förfarande där bolaget utställde vinstandelsbevis innan ägarrätten överfördes till en stiftelse.

[1223] Jfr prop. 1996/97:170 s. 41 f., i vilket det även stadgas en presumtion för indirekt medverkan vid transaktioner mellan närstående.

[1224] Se särskilt RÅ 2001 ref. 12, vari den skattskyldige, i egenskap av VD tillika minoritetsägare, ansågs ha medverkat i ett förfarande genom att delta i ett ledningsbeslut som föranledde en skatteförmån medan en IT-konsult, som inte deltog i ledningsbeslutet men likväl var gruppchef, inte ansågs ha medverkat i beslutet. Observera att förhandsbeskedet enbart avsåg VD:ns beskattningssituation eftersom SRN:s bedömning av IT-konsulten varken överklagades av den enskilde eller Skatteverket.

[1225] Jfr prop. 1996/97:170 s. 17.

5.5.2.5 Definition av övervägande skäl

I det fall rättstillämparen kunnat kvalificera, kvantifiera, periodisera och härleda en skatteförmån till en skattskyldig som medverkat i det ifrågasatta förfarandet följer en närmare prövning av såväl skälet med de företagna rättshandlingarna som syftet med den kringgångna lagstiftningen i 2 § p. 3 respektive 4. Prövningen övergår således från att bedöma vad som mot bakgrund av rekvisiten i p. 1 respektive p. 2 har skett, till att uppehålla sig kring, å ena sidan de skäl som föranlett den enskilde att företa de aktuella rättshandlingarna, å andra sidan det syfte som lagstiftaren haft med den eller de bestämmelser förfarandet kringgår.

Enligt 2 § p. 3 ska det övervägande skälet för förfarandet vara att uppnå den aktuella skatteförmånen. I kontrast till skatteflyktslagens tidigare formulering innebar 1998 års ändring från det ”huvudsakliga skälet” till ”det övervägande skälet” en skärpning. Vad som i sin tur utgör ett ”övervägande” skäl är, med hänsyn till rekvisitets inriktning på den enskildes bevekelsegrund, svårt att närmare kvantifiera. I jämförelse med de bestämmelser som inbegriper motsvarande rekvisit utgör en ”övervägande del” mer än hälften medan rekvisitet ”huvudsakligen” haft en varierande kvantitativ innebörd som sträcker sig från 60 till 80 procent. Även om rättstillämparen näppeligen kan kvantifiera den enskildes bakomliggande skäl i delar, procent etc. ska skatteförmånen, enligt skatteflyktslagens förarbeten, väga tyngre än samtliga övriga skäl som den skatteskyldige kan tänkas har för sitt agerande.[1226] Rekvisitet bör därför förstås som en sammanvägning, där syftet att uppnå en skatteförmån inte bara ska vara det främsta motivet till förfarandet utan även överskugga de andra skäl som kan motivera de företagna rättshandlingarna.

Avsiktsrekvisitet i 2 § p. 3 är i formell mening uppställt som ett subjektivt rekvisit – det är den enskildes avsikt med förfarandet som står i förgrunden.[1227] Trots bestämmelsens formella konstruktion behöver det dock inte föreligga något uppsåt (insiktsuppsåt, likgiltighetsuppsåt, avsiktsuppsåt etc.) för att den företagna rättshandlingen ska anses vara motiverad av skatteskäl. I stället är det en objektiv bedömning, varvid samtliga omständigheter som av en utomstående bedömare kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, som ligger för handen.[1228] Av särskild vikt för prövningen är de ursäktande omständigheter som tyder på att den skattskyldige haft affärsmässiga, organisatoriska, benefika eller andra godtagbara skäl, vilka, antingen gemensamt eller var för sig, väger tyngre än syftet att erhålla den aktuella

[1226] Se prop. 1996/97:170 s. 44.

[1227] Påhlsson, R., *Skattebetalarens avsikter – subjektiva rekvisit i skatterätten* – Skattenytt 2017 s. 9.

[1228] Se prop. 1996/97:170 s. 44.

skatteförmånen.[1229] Hur rättstillämparen ska väga nämnda omständigheter mot det skattemässiga skäl som eventuellt föranlett ett förfarande specificeras dock inte närmare.

Inte heller i Högsta förvaltningsdomstolens praxis framträder en tydlig beskrivning av de prövningsmoment som föranleder tillämpningen av 2 § p. 3. I de fåtal avgöranden Högsta förvaltningsdomstolen uppehållit sig vid den skattskyldiges bevekelsegrund redogörs inte för någon närmare motivering till varför skatteförmånen utgjort det övervägande skälet till förfarandet.[1230] I vissa fall konstaterar domstolen krasst att prövningen av skatteflyktslagens övriga rekvisit ”utgått från att ett skatteplaneringssyfte varit avgörande”.[1231] En annan återkommande motivering är att förfarandet framstår som ”meningslöst” om man bortser från den aktuella skatteförmånen.[1232] Även om ett sådant konstaterande torde uppfylla rekvisitet ”övervägande skäl” ger det ingen närmare vägledning i svårare gränsfall.[1233]

Trots begränsad vägledning i förarbeten och praxis menar Påhlsson att rekvisitet inte föranleder några större praktiska tillämpningsproblem.[1234] I de mål som aktualiserar skatteflyktslagen föreligger ofta en presumtion för ett skattedrivet syfte. [1235] I likhet med Påhlsson framhåller Uggla och Carneborn att Högsta förvaltningsdomstolen under perioden 1998–2015 aldrig uttryckligen funnit att det förelegat andra skäl bakom förfarandet än den aktuella skatteförmånen.[1236]

5.5.2.6 Definition av lagstiftningens syfte

Efter att rättstillämparen kvalificerat, kvantifierat, periodiserat samt härlett en skatteförmån till ett förfarande som den enskilde, med avsikt att uppnå nämnda skatteförmån, medverkat i ska förfarandet slutligen utvärderas mot syftet med den eller de bestämmelser som förfarandet kringgått. Prövningen övergår följaktligen från att

---

[1229] Jfr prop. 1996/97:170 s. 44, RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2009 ref. 68.

[1230] Jfr Högsta förvaltningsdomstolens motivering i RÅ 1990 ref. 101 I – ”med hänsyn till omständigheterna måste det vidare antas att denna skatteförmån utgjort i varje fall det huvudsakliga skälet för förfarandet” – samt domstolens motivering i RÅ 1994 ref. 56 – ”det får också anses klart att uppnåendet av denna skatteförmån utgjort skälet för förfarandet” – som föll tillbaka på den initiala prövningen av rättshandlingarna där domstolen (utan att diskutera frågan i ljuset av 2 § p. 3) konstaterade att ” rättshandlingarna ger emellertid tillsammans ett ekonomiskt resultat som kommer hela förfarandet att framstå som omotiverat, om det inte vore så att det leder till skattevinst”.

[1231] Se RÅ 1994 ref. 52 och RÅ 1995 ref. 33 där domstolen i båda avgöranden använde samma ordagranna formulering.

[1232] Se RÅ 1986 ref. 54, RÅ 1989 ref. 31, RÅ 2000 ref. 21 I och RÅ 2010 ref. 51.

[1233] Med det sagt är det naturligtvis motiverat att inte uppehålla sig vid 2 § p. 3 i det fall den sökanden själv medger att förfarandet vidtas för att uppnå en skatteförmån, se t.ex. förhandsbeskeden HFD 2012 not. 9 och HFD 2015 ref. 17.

[1234] Se Påhlsson (2017) s. 9.

[1235] Se Påhlsson (2017) s. 9.

[1236] Uggla & Carneborn (2015)

fokusera på den skattskyldiges agerande till att, i ljuset av det aktuella förfarandet, utvärdera lagstiftningen och dess bakomliggande syfte. Av lagtexten framgår att syftet först och främst bör utläsas utifrån skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Denna grannlaga uppgift har föranlett en ingående diskussion i såväl förarbeten som litteratur, vilket inte underlättas av de *in casu* bedömningar som bestämmelsen ger upphov till genom rekvisitets öppna konstruktion.[1237] I syfte att orientera läsaren i hur lagstiftningens syfte principiellt utvärderas mot bakgrund av 2 § p. 4 presenteras en kort redogörelse för hur rekvisitet uppfattats i förarbeten och litteratur.[1238]

Skatteflyktsklausulens sista kumulativa rekvisit har i litteraturen beskrivits som ett uttryck för den gemensamma nämnare som definierar ett skatteflyktsförfarande – att de strider mot lagstiftningens syfte.[1239] Rekvisitet är, med hänsyn till kravet på likformighet och förutsebarhet, konstruerat utifrån en objektiv avvägning mellan lagstiftningens ordalydelse och dess bakomliggande syfte.[1240] Trots avsaknaden av subjektiva rekvisit har skatteflyktslagens 2 § p. 4 likväl föranlett tillämpningssvårigheter.[1241] Rekvisitet har ansetts föranleda svåra bedömningar med olika argumentationslinjer och skiljaktiga ledamöter som följd.[1242]

I syfte att klargöra hur rekvisitet ska tillämpas har Rosander inventerat de argument som återges i lagstiftningens förarbeten. [1243] I första hand ska vikt fästas vid syftet såsom det framgår av lagens ordalydelse. Denna prövning tar sin utgångspunkt i såväl tillämpliga regler som de regler förfarandet har kringgått men kan därutöver även utgå från mer allmänna stadganden och principer. Härigenom föreligger det, enligt Rosander, en avgörande skillnad mellan fastställandet av lagstiftningens syfte i enlighet med 2 § p. 4 och de som sker vid vanlig lagtolkning eftersom skatteflyktslagen medger att syftet söks ur ett vidare perspektiv. I det fall syftet inte framgår av lagens ordalydelse

---

[1237] Se Peczenik (1995) s. 293 f. och diskussionen kring generalklausulers vaga och värdeöppna formuleringar i underavsnitt 3.2 och 4.3.1 samt de argument som på denna grund framförts emot ett införande av en skatteflyktslag i avsnitt 5.4.

[1238] För en utförligare redogörelse av rådande praxis – se Uggla & Carneborn (2015) som går igenom samtliga av de ca 75 avgöranden domstolen prövat ett förfarande mot skatteflykt sedan skatteflyktslagen introducerades i sitt första utförande.

[1239] Se Bergström, S., *Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen?* – Skattenytt 1989 samt Rosander (2007) s. 107, som delar Bergströms uppfattning och menar att denna uppfattning även är i linje med den allmänna definitionen av skatteflykt.

[1240] Se prop. 1996/97:170 s. 38 f.

[1241] Se prop. 1996/97:170 s. 38 f., i vilket lagstiftaren även diskuterar andra former av subjektiva avvägningar som tar sikte på förfaranden som t.ex. är ”otillbörliga”, ”ovanliga” eller tangerar ”rättsmissbruk”.

[1242] Se Rosander (2007) s. 106.

[1243] Se Rosander (2007) s. 107 f.

kan ledning även hämtas från de aktuella reglernas förarbeten. Samtidigt framhåller Rosander att domstolen måste ha ”klart fog” för att transaktionen strider mot lagstiftningens syfte – bestämmelsen får enbart tillämpas på situationer som inte var förutsedd av lagstiftaren. [1244]

Uggla och Carneborn anser att Rosanders modell kan ge viss vägledning vid utrönandet av lagstiftningens syfte.[1245] Samtidigt kritiserar författarna modellen för att den varken beaktar hur den enskilda lagregeln tolkats i praxis eller tar någon närmare hänsyn till hur Högsta förvaltningsdomstolens fastställt lagstiftningens syfte i domstolens avgöranden. Enligt Uggla och Carneborn är modellen för nära knuten till förarbetena och förespråkar därför en analysmodell som är närmare bunden till domstolens avgöranden.[1246] I författarnas genomgång av Högsta förvaltningsdomstolens praxis kategoriserar de domstolens avgöranden utifrån fem olika argumentationslinjer:

– *De s.k. ”typfallen”*

  I den här kategorin inordnar Uggla och Carneborn de argument som traditionellt använts mot kringgåenden av olika former av avdragsförbud.[1247] Dessa fall har exemplifierats i skatteflyktslagens förarbeten och kännetecknas av att den enskilde etablerar olika former av förmögenhetsöverföringar genom ett förfarande som därutöver medger en avdragsgill kostnad för överlåtaren.[1248] Förfarandena underkänns i regel mot bakgrund av regelsystemets konstruktion då syftet med avdragsregeln ytterst är att möjliggöra för den enskilde att kostnadsföra vissa typer av utgifter som t.ex. har koppling till att förvärva och bibehålla inkomster.[1249]

– *Avgöranden där syftet framgår direkt av lagen*

  I denna kategori inordnar Uggla och Carneborn avgöranden där domstolen ansett att en skatteförmån följt som en avsedd konsekvens av tillämplig

[1244] Se Rosander (2007) s. 107.

[1245] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 71.

[1246] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 71.

[1247] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 72 f.

[1248] Se t.ex. RÅ 1986 ref. 54 (förhandsbesked), vilket avsåg ett förfarande där ena maken A planerade att överlåta ett hus till andra maken B mot en räntebärande revers, vilken efter överlåtelsen skulle efterskänkas av A till barnen. Barnen skulle därigenom få förräntningen motsvarande 15 % årligen medan B avsåg att göra avdrag för ränteutbetalningarna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avdrag skulle strida mot de grunder (det äldre rekvisitet) som föranledde reglerna om periodiskt understöd och underkände därför ränteavdraget.

[1249] Jfr RÅ 1990 ref. 22 och RÅ 1998 not. 195.

lagstiftning.[1250] De av författarna åberopade och i kategorin inordnade avgörandena berör bl.a. olika typer av koncerninterna transaktioner[1251] och omstruktureringar[1252] vilka medförde en skatteförmån. Kategorin kännetecknas av ett flertal fall där domstolen ansett att förfarandena inte stod i strid med lagstiftningens syfte.[1253] I det fall det dock framkom direkt av lagstiftningen att t.ex. en underprisöverlåtelse avsåg en förskjutning av beskattningstidpunkten (och inte en definitiv skattelättnad) så har domstolen dock underkänt förfarandet på den grunden.[1254]

– *Avgöranden där den aktuella frågan föranletts av en uttömmande reglering*

Uggla och Carneborn har i denna grupp kategoriserat de avgöranden där Högsta förvaltningsdomstolen resonerat om lagstiftaren, genom ett mer eller mindre heltäckande utredningsförfarande, avsett att uttömmande reglera den aktuella frågan genom bestämmelsen.[1255] I denna kategorin inordnar författarna avgöranden där domstolen konstaterat att ”lagstiftaren inte ingripit”,[1256] att frågan ”blivit uttömmande behandlat under lagstiftningsarbetet”[1257] eller ”borde dock rimligen ha övervägts”[1258] vid utredningstillfället.

– *Bakomliggande principer*

Syftet bakom lagstiftningen ska i första hand utläsas utifrån den relevanta lagtextens allmänna utformning. Denna allmänna utformning kan dock vara ett uttryck för bakomliggande principer, vilket föranlett Uggla och Carneborn att inordna en del av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden under en egen kategori. De avgöranden domstolen t.ex. argumenterat utifrån kontinuitetsprincipen[1259], de bakomliggande principerna bakom

---

[1250] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 72 f.

[1251] Se t.ex. de av Uggla och Carneborn åberopade avgörandena avseende räntesnurror RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2007 ref. 85.

[1252] Se t.ex. HFD 2012 ref. 58, vilket avsåg en underprisöverlåtelse.

[1253] Se bl.a. de av Uggla och Carneborn åberopade avgörandena RÅ 2001 ref. 66, RÅ 2001 not. 199 och RÅ 2004 ref. 80.

[1254] Se RÅ 2009 not. 86, RÅ 2009 not. 89 och HFD 2012 not. 30.

[1255] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 75 ff.

[1256] Se RÅ 1994 ref. 56.

[1257] Se RÅ 1993 not. 372.

[1258] Se det av Högsta förvaltningsdomstolen fastställda bedömningen av Skatterättsnämnden i RÅ 2001 ref. 12.

[1259] Se RÅ 84 1:92.

fåmansföretagsbeskattningen (om att avkastning hänförligt till arbete ska beskattas i inkomstslaget tjänst)[1260] etc. har författarna inordnat i denna kategorin.

– *Lagstiftarens vetskap och passivitet*

Den sista kategorin baserar Uggla och Carneborn bl.a. på de uttalanden som utredarna i SOU 1989:81 gjorde kring lagstiftarens vetskap och passivitet.[1261] Enligt utredningen skulle generalklausulen inte kunna tillämpas på förfaranden som lagstiftaren haft vetskap om och möjlighet till att förhindra genom lagstiftning.[1262] Även om utredningen inte föranledde någon ändring i skatteflyktslagen (se underavsnitt 5.4.3.4 ovan) har Högsta förvaltningsdomstolen i ett antal avgöranden återgett liknande argument såväl till fördel[1263] som nackdel[1264] för den enskilde.

Vid sidan av Rosanders respektive Uggla och Carneborns genomgång av förarbeten respektive praxis har ingen enhetlig, heltäckande utvärdering av skatteflyktslagens fjärde rekvisit genomförts.[1265] Som tidigare nämnt återfinns det dock ett flertal exempel på författare som problematiserat bestämmelsen med utgångspunkt i nämnda rekvisits förenlighet med legalitetsprincipen.[1266] Oaktat nämnda kritik presenteras i det följande den rättsföljd samt processuella frågor som följer av bestämmelsens tillämpning.

[1260] Se RÅ 2010 ref. 51.

[1261] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 81 ff.

[1262] Se SOU 1989:81 s. 73.

[1263] Se det av författarna åberopade RÅ 1995 ref. 84 som avsåg aktieförsäljning, vari Högsta förvaltningsdomstolen framförde ”[a]tt denna lösning av reavinstfrågan öppnade för skatteplanering på så sätt att moderaktierna kunde säljas med förlust var lagstiftaren väl medveten om (se prop. 1989/90:110 s. 437 f.)”.

[1264] Se det av författarna åberopade och av Högsta förvaltningsdomstolen fastställda förhandsavgörandet i RÅ 2009 ref. 31, vari skatterättsnämnden yttrade att ”[m]ot bakgrunden talar enligt Skatterättsnämndens mening det förhållandet att lagstiftaren avstått från åtgärder knappast för att förfaranden av aktuellt slag numer anses godtagbara”.

[1265] Se dock Tjernberg & Newey Herrman (2011) s. 158 ff. som efter en närmare granskning av Högsta förvaltningsdomstolens praxis mellan 1995 och 2010 kunde konstatera att domstolens praxis var in casu-betonad. Bristen på en heltäckande utvärdering av skatteflyktslagen har särskilt kritiserats av Persson Österman som i Persson Österman (2020) s. 12 anför: ”*Det kan inte heller vara lämpligt om rättsvetenskapen skulle måla in sig i ett hörn och uppställa ett postulat att lagen är att jämställa med ’tomma intet’. Akademikerkåren riskerar i så fall att abdikera till förmån för praktiker när det gäller att analysera och systematisera praxis”.* Nämnvärt i det här sammanhanget är att Persson Österman i tidigare citerad artikelsvit har för ambition att genomföra en utvärdering ”regelsektor för regelsektor”, vilken i skrivande stund ännu inte är färdigställd.

[1266] Se avsnitt 4.4.

5.5.3 RÄTTSFÖLJD

I det fall skatteflyktslagens 2 § är tillämplig ska beslut om underlag för beskattning ske i enlighet med 3 § skatteflyktslagen, vilken konstituerar att:

3 §

> *Om 2 § tillämpas ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.*

Bestämmelsen inbegriper följaktligen tre skilda anvisningar för hur underlaget för beskattning ska beslutas.

Den första anvisningen föreskriver att underlaget ska fastställas som om rättshandlingen aldrig företagits. I det fall ett förfarande t.ex. underkänts med hänsyn till ett av lagstiftningens syfte stipulerat avdragsförbud skulle avdraget följaktligen inte medges.

Enligt den andra anvisningen ska underlaget fastställas utifrån de alternativa förfaranden som är vid handen. Om den enskilde t.ex. etablerat en transaktion eller ett transaktionsmönster som med hänsyn till det ekonomiska resultatet kan ses som en omväg ska underlaget fastställas utifrån det närmast till hands liggande transaktionsmönstret.[1267] I det första förslaget till skatteflyktslag ansågs metoden för att avgöra rättsföljden ligga väldigt nära de effekter som följde av principen om verklig innebörd, vilket dessvärre varken bekräftats i senare förarbeten eller avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen.[1268] Även i litteraturen föreligger olika uppfattningar om vad som ska inbegripas i en prövning utifrån ”det närmast till hands liggande förfarandet”. Gemensamt för dessa uppfattningar är att det alternativa transaktionsmönstret ska fastställas genom tolkning, utan att för den delen underkänna det ursprungliga förslagets form mot bakgrund av dess ekonomiska verklighet (jfr s.k. *substance over form*-regler i underavsnitt 3.4.3.2). [1269] Bestämmelsen ska följaktligen inte förstås som en förlängning av genomsyn (jfr underavsnitt 5.2.2.4) utan inbegriper en

[1267] Se Rosander (2007) s. 112.

[1268] I det första förslaget till skatteflyktslag ansågs metoden för att avgöra rättsföljden ligga väldigt nära de effekter som följde principen om verklig innebörd, se SOU 1975:77 s. 70 ff.

[1269] Jfr Rosander (2007) s. 112 f., Kellgren (2009) s. 954 och Uggla & Carneborn (2015) s. 86 ff.

självständig, om än inte klart definierad, anvisning som möjliggör ”en mer mångfacetterad analys”.[1270]

I det fall förfarandet leder till ett oskäligt resultat kan underlaget slutligen, enligt den tredje och sista anvisningen, fastställas till ett skäligt belopp.

5.5.4 KORT OM FRAMSTÄLLAN OCH HANDLÄGGNING

Två processuella frågor som är av vikt för skatteflyktslagens tillämpning är frågan om framställan och handläggning, vilket framgår av 4 § skatteflyktslagen:

4 §

Fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. I fråga om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och i fråga om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 66 kap. 27, 29–34 §§ skatteförfarandelagen gäller för beslut om efterbeskattning.

Medan handläggningen av mål enligt skatteflyktslagen följer de allmänna förfaranderegler som återfinns i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1224) sker det följaktligen en avvikelse genom nämnda bestämmelse från den principiella utgångspunkten om att beskattningsbeslut ska fattas av Skatteverket som första och sista administrativa instans.[1271] I stället ankommer det på förvaltningsrätten att tillämpa skatteflyktslagen efter framställan av Skatteverket.[1272] I det fall förvaltningsrätten väljer att tillämpa skatteflyktslagen efter nämnda framställan är det upp till Skatteverket att, i enlighet med allmänna förvaltningsprocessuella regler, först påvisa att rekvisiten i skatteflyktslagen är tillämpliga.[1273] Om Skatteverket i ordinarie taxering gör det sannolikt att det föreligger skatteflykt går bevisbördan över på den enskilde, som i sin

[1270] Se Kellgren (2009) s. 953 ff. och Uggla & Carneborn (2015) s. 86 ff.

[1271] Se prop. 1996/97:170 s. 48.

[1272] Denna avvikelse diskuterades ingående av 1995 års skatteflyktskommitté som ansåg i sitt betänkande, i kontrast till tidigare utredningar, att Skatteverket redan vid fastställandet av beskattningsunderlaget skulle kunna tillämpa skatteflyktslagen, se SOU 1996:44 s. 141 ff. Fördelarna med ett sådant förfarande var främst att samordna prövningen med andra beskattningsåtgärder samt att den enskilde redan på ett tidigt stadium skulle kunna få besked om lagens eventuella tillämplighet, se särskilt SOU 1996:44 s. 142. Regeringen ansåg dock att en reform av såväl skatteflyktslagens rekvisit som dess tillämpning sammantaget skulle kunna bidra med en känsla av osäkerhet hos den enskilde, vilket föranledde regeringen att avvakta i frågan om en nedflyttning, se prop. 1996/97:170 s. 48 ff.

[1273] Nämnda huvudregel innebär att det allmänna har bevisbördan för ingripande och betungande beslut medan den enskilde har bevisbördan för utverkande av förmåner – se Ragnemalm, H., *Förvaltningsprocessrättens grunder*, Stockholm, 2014 s. 111 ff. och Lindkvist, G., *Bevisfrågor i skatteprocessen: en översikt*, Stockholm, 2016 s. 25 ff.

tur ska göra det sannolikt att rekvisiten inte är uppfyllda.[1274] I det fall det rör sig om efterbeskattning är motsvarande krav att det ska vara visat/styrkt.[1275] Tidpunkten för framställan i första instans knyter an till de tidsfrister som gäller för såväl förkortad som förlängd tid för efterbeskattning, vilket förenklat innebär att en framställan kan ske inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.[1276]

Möjligheten att framställa om en tillämpning av skatteflyktslagen först i högre instans än förvaltningsrätten har även det berörts i förarbeten och litteratur.[1277] I förarbetsuttalandena till den första skatteflyktslagen framgick det att ett yrkande om skatteflyktslagens tillämpning även skulle kunna ske i en senare del av processen.[1278] Vid tillfället för uttalandet var processordningen dock utformad som en beloppsprocess, vilket möjliggjorde parterna att anföra nya omständigheter i processen förutsatt att det höll sig inom den ursprungligt fastställda beloppsgränsen.[1279] Med hänsyn till nuvarande sakprocess, vilken sätter de processuella ramarna utifrån ett specifikt skeende, finns ingen sådan möjlighet i dag om det inte föreligger särskilda skäl enligt 37 § 1 st. förvaltningsprocesslagen (1971:291).[1280] Med det sagt finns det en möjlighet för övre instans att återförvisa ett fall för ny prövning om en fullgod utredning inte presenterats.[1281]

Vid sidan av Skatteverkets möjlighet till framställan har den enskilde även en rätt att ansöka om förhandsbesked genom lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.[1282] Ett förhandsbesked meddelas av Skatterättsnämnden och är, i förhållande till den enskildes beskattningssituation, bindande för såväl Skatteverket

---

[1274] För en närmare diskussion om bevisprövningen vid tillämpningen av skatteflyktslagen – se Leidhammar, B. & Lindkvist, G., *Genomsyn, skatteflykt och bevisprövning* – Skattenytt 2010 s. 726 ff.

[1275] Enligt Rosander motiveras det högt ställda beviskravet, särskilt i bedömningen av generalklausulens p. 4, av rättssäkerhetsskäl – se Rosander (2007) s. 221 ff.

[1276] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 108.

[1277] Se Wittkull, J. & Holstad, P., *Instansordningen och skatteflyktslagen* – Svensk Skattetidning nr. 9 2008 s. 641 ff., Holstad, P. m.fl., *Skatteflyktslagen och skatteprocessen* – Svensk Skattetidning nr. 4 2014 s. 307 ff., Uggla & Carneborn (2015) s. 90 ff., prop. 1980/81:17 s. 145 och prop. 1989/90:74 s. 370 ff.

[1278] Se prop. 1980/81:17 s. 145.

[1279] Se Holstad m.fl. (2014) s. 310 f.

[1280] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 92.

[1281] Se Uggla & Carneborn (2015) s. 93.

[1282] Därutöver tillkommer även en möjlighet för Skatteverkets allmänna ombud att begära förhandsbesked. Utan att närmare redogöra för det allmänna ombudets roll följer av allmänna förvaltningsrättsliga principer att en myndighet inte kan överklaga sina egna beslut. I syfte att säkerställa likabehandling, rätta materiellt felaktiga beslut, få fram vägledande avgöranden av intresse för myndigheten samt för att etablera ett gott förtroende för beskattningsförfarandet har det allmänna ombudet inrättats vid Skatteverket, som därigenom är berättigad att överklaga beslut – jfr 67 kap. 3 § SFL.

som allmän förvaltningsdomstol.[1283] Nämnden är organisatoriskt indelad i två avdelningar (en för indirekt skatt och en för direkt skatt) och består av skatterättsligt kompetenta ledamöter utsedda av regeringen.[1284] Ansökan sker skriftligen, är förenad med en avgift och måste, vid sidan av vissa formkrav, uppfylla det s.k. angelägenhetskravet – d.v.s. att frågan som prövas är av vikt för sökanden eller att det saknas en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning i frågan.[1285]

Ett förhandsbesked kan överklagas direkt till Högsta förvaltningsdomstolen tre veckor från det att den klaganden fått del av förhandsbeskedet. [1286] För att överklaga Skatterättsnämndens besked måste det aktuella förhandsbeskedet ha gått den enskilde emot. Till skillnad från de avgöranden som kommer Högsta förvaltningsdomstolen till del genom den ordinarie taxeringsprocessen föreligger inget krav på prövningstillstånd för förhandsbesked.[1287] Detta är särskilt av vikt för EU-rättsliga spörsmål då frågor i ett förhandsbesked enbart kan underställas EU-domstolens prövning genom Högsta förvaltningsdomstolens försorg eftersom Skatterättsnämnden inte ansetts utgöra en domstol.[1288]

5.6 SAMMANFATTNING OCH TEMATISK ANALYS

5.6.1 EN GENERELL REGEL MOT SKATTEFLYKT I SVERIGE

Genom introduktionen av en generell regel mot skatteflykt har den svenska lagstiftaren medgett domstolarna en möjlighet att underkänna förfaranden som vid en slutlig prövning anses stå i strid med lagstiftningens syfte. För att nämnda prövning ska kunna aktualiseras måste dock rättstillämparen först uttolka rättsregeln samt kvalificera förfarandet som aktualiseras utifrån dess verkliga innebörd.[1289] Därefter sker en tillämpning av skatteflyktslagen, vilket inbegriper en närmare prövning av dels själva förfarandet, dels förfarandet i ljuset av lagstiftningens syfte.[1290] För att ett förfarande ska kvalificeras som skatteflykt måste rättstillämparen fastställa att den skattskyldige,

---

[1283] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 25.

[1284] Se Almgren & Leidhammar (2016) s. 25.

[1285] Förutsättningar för förhandsbesked regleras 5-8 §§ i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

[1286] Överklagandebestämmelserna återges 22-23 §§ i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

[1287] Jfr 35 § FPL.

[1288] Se *Victoria Film A/S* (mål C-134/97). För en närmare diskussion om nämnda avgörande se Matz, H., *Begreppet domstol i EU-rätten — en studie av domstolsbegreppet i bestämmelserna om förhandsavgörande*, Uppsala, 2010 s. 267 ff.

[1289] Se delavsnitt 5.2.

[1290] Se underavsnitt 5.5.2.

genom en eller flera rättshandlingar direkt eller indirekt, medverkat i ett förfarande som medfört en väsentlig skatteförmån, vilken vid beaktande av aktuella omständigheter kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. I det fall ett sådant förfarande är vid handen måste rättstillämparen därutöver fastställa att ett beviljande av den väsentliga skatteförmånen skulle strida mot skattelagstiftningens allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Prövningen övergår följaktligen från att fokusera på den skattskyldiges agerande till att, i ljuset av det aktuella förfarandet, utvärdera lagstiftningen och dess bakomliggande syfte. I det fall förfarandet står i strid med lagstiftningens syfte underkänns förfarandet och beskattningsunderlaget fastställs efter det närmast till hands liggande förfarandet, som om det aldrig företagits eller efter ett skäligt belopp. Hur nämnda syfte ska fastställas har föranlett en ingående diskussion i såväl förarbeten som litteratur, vilket inte underlättas av de *in casu* bedömningar som skett i Högsta förvaltningsdomstolens praxis. Av särskild vikt för den här studien är hur skatteflyktslagens värdeöppna rekvisit förhåller sig till de förpliktelser som följer med införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk samt EU-rättens krav på bl.a. klar och precis lagstiftning, vilket utvecklas i kapitel 9.

5.6.2 EN TEMATISK ANALYS AV ARGUMENTEN SOM FÖRANLETT DEN SVENSKA LAGSTIFTAREN ATT INFÖRA, AVSKAFFA, ÅTERINFÖRA OCH SKÄRPA EN GENERELL REGEL MOT SKATTEFLYKT

5.6.2.1 Kort om undersökningens tematik

I syfte att delvis besvara avhandlingens andra frågeställning presenteras i det följande en tematisk analys av de argument som framförts för och emot en skatteflyktslag och som slutligen motiverat den svenska lagstiftaren att introducera, avskaffa, återinföra respektive skärpa lagen mot skatteflykt.[1291] Mot bakgrund av de teman som introducerats i kapitel 1 och med stöd i den kronologiska redogörelsen i avsnitt 5.4 analyseras i det följande utredningar, remisser, förslag och efterföljande riksdagsbehandling som berört den svenska skatteflyktslagen.

5.6.2.2 Avvägningen mellan rättstillämparens respektive lagstiftarens roll

Under de närmare 90 år en generell skatteflyktsregels vara eller icke vara har diskuterats i svenskt utredningsväsende och följande riksdagsbehandling har diskussionen om

[1291] *Vilka omständigheter, intressen och argument har motiverat jämförelseländernas att anta olika strategier för att motverka skatteflykt?"*

vilken roll lagstiftaren respektive rättstillämparens ska ha tydligt stått i centrum.[1292] Temat inbegriper den essentiella frågan om *vem* som bör bära ansvaret för att motarbeta skatteflyktsproblematiken, vilket, beroende på den dominerande uppfattningen om nämnda ansvarsfördelning, skiftat genom åren och delvis påverkat det förhållande som föreligger mellan domstol och lagstiftare. Inom ramen för detta tema kan diskussionen summeras utifrån följande frågor:

- frågan om domstolarnas inaktivitet *vis-à-vis* lagstiftarens passivitet,
- frågan om att förlita sig till (eller kodifiera) domstolspraxis *vis-à-vis* att införa en åtgärd i form av en generell skatteflyktsregel,
- frågan om att överlämna lagstiftningsmakt till domstolarna genom öppna rekvisit i en generalklausul.[1293]

Den första frågan har återkommit i ett flertal av de utredningar, remisser, förslag och efterföljande riksdagsbehandling som berört olika åtgärder mot kringgående/skatteflykt. Redan i direktiven till 1953 års skatteflyktskommitté ifrågasatte departementschefen ifall det var ”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”.[1294] Kritiken har ytterst vilat på domstolarnas ovilja att underkänna de former av skatteundandraganden som skett genom civilrättsligt giltiga transaktioner.[1295] Vidare har domstolarna även kritiserats för att, vid införandet av stopplagstiftning och specifika skatteflyktsregler, avhålla sig från att komplettera lagstiftningen genom analog tillämpning.[1296] Argumentet kring

[1292] Se t.ex. SOU 1931:40 s. 350 f. i vilket 1928 års bolagsskattekommittés redan i sitt betänkande föreslog att lagstiftaren genom en generell skatteflyktsregel skulle överlåta åt ”beskattningsmyndigheternas goda omdöme” att hantera kringgåendeproblematiken, men även de olika diskussioner som förts i t.ex. SOU 1963:52 s. 53 och prop. 1982/83:84 s. 8 f.

[1293] Inaktivitet respektive passivitet ska i detta sammanhang inte ses som synonymer. Med ”lagstiftarens passivitet” menar jag att lagstiftaren inte gjort de reformer och lagstiftningsingripanden som identifierats som ett central medel mot kringgåenden/skatteflykt. I kontrast till ”lagstiftarens passivitet” så vill jag med ”domstolarnas inaktivitet” ge uttryck för de val som rättstillämparen gör i sin dömande verksamhet. Om t.ex. Högsta förvaltningsdomstolen genom en restriktiv tolkning avstår från att analogt tillämpa eller på annat sätt agera för att underkänna eller omkarakterisera ett förfarande kan domstolen inte anklagas för att vara passiv – däremot kan domstolen, genom sin hantering av ett förfarande, antingen aktivt eller inaktivt motverka kringgåenden/skatteflykt, vilket föranlett mig att särskilja mellan å ena sidan passivitet, å andra sidan inaktivitet.

[1294] Se SOU 1963:52 s. 53.

[1295] Denna ovilja föranledde till och med 1988 års skatteflyktsutredning att föreslå en särskild utfyllnadsskatt för att blidka domstolarnas skepsis mot att underkänna civilrättsligt giltiga rättshandlingar, se SOU 1989:81 s. 13.

[1296] Se Ds B 1978:6 s. 2.

domstolarnas inaktivitet vilar därför tungt på det som beskrivits och kritiserats som en formell tolkning.[1297]

Frågan om domstolarnas inaktivitet kan i sin tur kontrasteras mot de argument som framförts mot lagstiftarens passivitet. I diskussionen om att införa, avskaffa och återinföra skatteflyktslagen har avsaknaden av, eller tilltron till, olika former av lagstiftningsingripanden diskuterats.[1298] I de utredningar m.m. som argumenterat mot en generell regel mot skatteflykt har lagstiftningsingripanden beskrivits som en möjlig väg att motarbeta skatteflykt,[1299] medan de som argumenterat för införandet av en skatteflyktslag ansett att möjligheten att ”täppa till kryphål” varit tämligen begränsad.[1300] I t.ex. 1970 års företagsskatteberednings delbetänkande var ett av argumenten för en skatteflyktsregel att det allmänna inte kunnat freda sig mot de skattevinster som plockats ut innan lagstiftaren gripit in med olika lagstiftningsåtgärder.[1301]

Precis som den diskussion som förts om domstolarnas inaktivitet respektive lagstiftarens passivitet vittnar även de olika åtgärder som förordats om olika syn på lagstiftaren respektive rättstillämparens roll. I vissa utredningar och inspel har en del argumenterat för att en åtgärd bör kodifieras och vidareutvecklas utifrån Högsta förvaltningsdomstolens praxis,[1302] medan andra förordat en helt ny form av åtgärd med

---

[1297] Se t.ex. prop. 1982/83:84 s. 8 f., i vilket regeringen inledningsvis konstaterade att domstolarna ”vid den skattemässiga bedömningen av olika transaktioner har sett mycket formellt på de civilrättsliga rättshandlingar som ligger till grund för beskattningen. Man har således inte ansett sig kunna till den skattskyldiges nackdel analogt tillämpa de bestämmelser som med hänsyn till den ekonomiska innebörden av transaktionerna och skattelagstiftningens grunder ger en riktig beskattning. Denna rättstillämpning har skapat ett utrymme för skatteflyktstransaktioner och har gjort det nödvändigt med en allmän skatteflyktsklausul”.

[1298] Se t.ex. prop. 1966 s. 38 ff.

[1299] Se t.ex. SkU 1997/98:3 s. 8 f.

[1300] En i sammanhanget nämnvärd problematisering är departementschefens utlåtande i prop. 1966:85 s. 42 ff., i vilket han delade några av de farhågor som remissinstanserna framförde mot att motarbeta olika skatteflyktsåtgärder genom riktade lagstiftningsingripanden. Det främsta argumentet mot lagstiftningsingripanden var enligt honom att lagstiftningen riskerade att bli ett ineffektivt, svåröverskådligt och komplicerat lapptäcke samtidigt som lagstiftaren reaktivt, snarare än proaktivt, alltid skulle komma på efterkälke i förhållande till den ”aldrig sinande uppfinningsförmåga” som olika skatteflyktsåtgärder tidigare visat prov på. Med hänvisning till det långtgående reformarbete som fortfarande pågick på skatteområdet och med vidare hänvisning till den kontrollfunktion som dåvarande riksskattenämnd hade för att rapportera in tillämpningsproblem ansåg departementschefen dock att lagstiftningsingripanden fortsatt var att föredra vid tillfället för anmälan. Se även prop. 1980/81 s. 13, i vilket ansåg att de återkommande lagändringar som introducerats mot olika former av skatteplanering inneburit att lagstiftningen i större utsträckning anpassats efter konstlade förfaranden.

[1301] Se SOU 1975:77 s. 7.

[1302] Se t.ex. SOU 1931:40 s. 380 ff. och lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 184 och SkU 1994/95:30 s. 27 f.

utgångspunkt i lagstiftningens grunder respektive syfte.[1303] Argumentet för en kodifiering vilar ytterst på att en sådan bestämmelse är mer integrerad genom att ha växt fram i tillämpningen, medan argumenten mot ytterst vilar på att en sådan bestämmelse inte är tillräckligt effektiv för att motverka skatteflykt. Denna fråga fördes särskilt till sin spets vid införandet av den första skatteflyktslagen genom det av två lagrådsledamöter framförda och av regeringen avvisade förslaget att kodifiera den s.k. genomsynsmetoden.[1304] Nämnda kodifiering, som utgick från den i domstol utarbetade genomsynsmetoden, avfärdades av regeringen eftersom det riskerade att begränsa bestämmelsens tillämpningsområde.[1305] Regeringen föredrog i stället en ny form av lagstiftningsåtgärd, vilken kunde fyllas med ett nytt innehåll och därigenom fånga in fler skatteflyktsförfaranden.[1306] Återigen ansåg lagstiftaren att rättstillämparens svar på skatteflyktsproblematiken var otillräckligt.

Samtidigt som förespråkare för en generell regel mot skatteflykt fått stort utrymme och inflytande i diskussionen har även argument framförts mot de öppna skrivningar som tillkommit genom skatteflyktslagens generalklausul. Vid ett tillfälle yttrade den liberala utskottsminoriteten sina farhågor mot att en generell regel mot skatteflykt skulle förskjuta lagstiftningsmakt till domstolarna.[1307] Trots att nämnda uttalande enbart utgjorde en utskottsreservation bekräftar det den diskussion som länge pågått om avvägningen mellan rättstillämparens respektive lagstiftarens roll.

5.6.2.3 Frågan om det allmännas ställning gentemot den enskilde

En fråga som återkommit i utredningar och riksdagsbehandling är hur en generell regel mot skatteflykt förhåller sig till vissa centrala rättssäkerhetsaspekter.[1308] Till skillnad från de konstitutionella argument som framförts i den svenska litteraturen (se kapitel 4) har argumentationen främst uppehållit sig kring vem som bör bära den ekonomiska risken av viss form av skatteplanering – det allmänna, eftersom lagstiftaren introducerat en vag, otydlig eller osammanhängande lagstiftning (vilken möjliggör för skattearbitrage och kringgåenden) eller den enskilde, som genom sina förfaranden utmanar nämnda regelverk.[1309] I de fall argument framförts mot en generell regel mot skatteflykt har

---

[1303] Se regeringens svar på lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 196.

[1304] Se lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 18.

[1305] Se regeringens svar på lagrådets remiss, bifogat i prop. 1980/81:17 s. 196.

[1306] Se prop. 1980/81:17 s. 196 f.

[1307] Se SkU 1994/95:30 s. 28.

[1308] Se bl.a. SOU 1963:52 s. 99 ff., prop. 1980/81:17 s. 2., SkU 1982/83:20, prop. 1985/86:49 s. 6 f., dir. 1988:59 s. 5, SkU 1989/90:10 s. 170 f, SkU 1990/91:11 s. 16, prop. 1992/93:127 s. 49, prop. 1994/95:209 s. 34, dir. 1995:11, SOU 1996:44 s. 11, prop. 1996/97:170 s. 48 f.

[1309] Se t.ex. kommitténs avvägningen i SOU 1963:52 s. 94 f., i vilket kommittén konstaterade att"[f]örutsättningen för en likformig och rättvis beskattning är att de uppställda beskattningsreglerna i

argumentationen utgått från att det allmänna ytterst bör bära risken, medan de som argumenterat för en skatteflyktsregel ansett att den enskilde bör stå risken för sitt eget handlande.[1310] I takt med att lagstiftaren tydligare förespråkade en skatteflyktsregel tillkom härigenom ytterligare ett argument – den generella skatteflyktsregelns allmänpreventiva verkan.

Syftet att ha en effektiv skatteflyktsregel, som avskräcker enskilda från att etablera oönskade och utmanande förfaranden, har, såväl vid det första som det andra införandet, varit ett av de tydligaste argumenten för en skatteflyktslag.[1311] Genom argumentet om en allmänpreventiv verkan intar lagstiftaren en tydlig position för att den enskilde ytterst ska bära den eventuella kostnad som en upptaxering innebär vid en eventuell tillämpning av skatteflyktslagen. I detta sammanhang har frågan om statens inkomstbortfall och vikten av likabehandling särskilt lyfts fram som tydliga argument för att etablera nämnda effekt.[1312] Att avskräcka den enskilde från att skatteplanera minskar benägenheten att skatteplanera i och med att den enskilde därigenom måste överväga den risk som ett förfarande medför samtidigt som det kollektiv av skattebetalare som avstått från att utmana regelverket inte missgynnas genom sin regelefterlevnad.[1313] Samtidigt har argumenten emot denna avskräckande effekt framförts utifrån frågan om förutsebarhet.

Svårigheterna med att utforma en generell skatteflyktsregel som är förutsebar har tagits upp i en överväldigande majoritet av de inlagor som berört diskussionen om en skatteflyktsregels vara eller icke vara.[1314] Utan att närmare redogöra för de många turer som varit kring hur en skatteflyktsregel ska se ut har den centrala frågeställningen varit hur man avgränsar skatteflykt mot de förfaranden där den enskilde inte avsåg att uppnå en skattefördel.[1315]

---

möjligaste mån ges en sådan utformning att tillfälle inte beredes vissa skattskyldiga att genom olika transaktioner undgå eller erhålla minskning i den avsedda beskattningen. Det råder inte något tvivel om att ju högre skattetrycket är, desto starkare gör sig den tendensen från de skattskyldigas sida gällande att söka helt eller delvis undgå beskattningen. Med nuvarande mycket höga skattetryck ställs därför stora krav på skattelagstiftningens effektivitet. Å andra sidan kräver i en rättsstat hänsynen till de skattskyldiga, att beskattningsreglernas innehåll är sådant, att konsekvenserna av ett handlande med rimlig säkerhet kan förutses av de skattskyldiga. Såsom i andra sammanhang ofta framhållits måste således vid utformningen av beskattningssystemet en avvägning äga rum mellan å ena sidan rättssäkerhetskravet och å andra sidan kravet på effektivitet".

[1310] Se SOU 1975:77 s. 51.

[1311] Se t.ex. SOU 1975:77 s. 50 ff., prop. 1980/81:17 s. 32 f. och prop. 1994/95:209 s. 34 f.

[1312] Se t.ex. SOU 1975:77 s. 50 f.

[1313] Se t.ex. SOU 1975:77 s. 50 f. och SkU 1982/93:20 s. 11 f.

[1314] Se t.ex. SOU 1963:52 s. 94 ff., prop. 1980/81:17 s. 18 och prop. 1992/93:127 s. 49.

[1315] Se SOU 1975:77 s. 8.

Diskussionen om fördelarna respektive nackdelarna med objektiva kontra subjektiva rekvisit vittnar även i detta led om en förstärkning av det allmännas position.[1316] Genom att rättstillämparen inte behöver konstatera att den enskilde haft uppsåt att uppnå den skattefördel som identifieras mot bakgrund av skatteflyktslagen räcker det med en objektiv bedömning, varvid samtliga omständigheter som av en utomstående bedömare kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, som ligger för handen. Samtidigt har lagstiftaren vid flera tillfällen vidhållit att förfaranden som kan motiveras utifrån affärsmässiga grunder inte ska träffas av lagstiftningen.[1317] Detta har, vid sidan av tydliga förarbetsuttalanden, ytterst tillförsäkrats genom förhandsbeskedsinstitutet, vilket ständigt återkommit i lagstiftarens argumentation för hur en skatteflyktslag kan uppfylla kravet på förutsebarhet.

5.6.3 AVSLUTANDE SLUTSATS TILL STÖD FÖR STUDIENS FÖRKLARANDE DEL

Mot bakgrund av de teman som etablerats i kapitel 1 har en representation av den diskussion som förts i utredningar, remisser, förslag och efterföljande riksdagsbehandling presenterats i syfte att delvis besvara undersökningens andra frågeställning. Även om ett nyanserat svar på denna fråga förutsätter en närmare läsning av ovan redogjorda tematiska analys (mot bakgrund av den kronologiska redogörelsen i avsnitt 5.4) kan införandet av den svenska skatteflyktslagen delvis tillskrivas den kritik som riktats mot domstolarnas inaktivitet i att motarbeta kringgåenden/skatteflykt. Med stöd i nämnda kritik breddade den svenska lagstiftaren den ensidiga strategin med olika former av lagstiftningsingripanden till att inbegripa en öppet formulerad generalklausul. I avvägningen mellan den enskildes förutsebarhet och skatteflyktsregelns effektivitet har ett av de tyngst vägande skälen varit att uppnå en effektiv (om än förutsebar) allmänpreventiv verkan, varigenom den enskilde bär risken för de förfaranden som utmanar den svenska lagstiftningen.

[1316] Se t.ex. SOU 1963:52 s. 94 ff., SOU 1975:77 s. 55 ff. och Ds B 1978:6 s. 81.

[1317] Se t.ex. SOU 1963:52 s. 94 ff., prop. 1980/81:17 s. 18 och prop. 1992/93:127 s. 49.

6 ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT I DANMARK

6.1 INLEDNING

I DETTA KAPITEL identifierar och analyserar jag hur skatteflyktsproblematiken hanterats i Danmark innan skatteflyktsdirektivets införlivande. Med stöd i den följande framställningen besvaras delvis avhandlingens första och andra frågeställning.[1318] Med det sagt föreligger vissa framställningstekniska svårigheter som inledningsvis bör beröras.

Utan att föregripa framställningens identifierande (se kapitel 9) respektive förklarande del (se kapitel 10) föreligger det en tydlig skillnad i hur jämförelseländerna diskuterat och hanterat skatteflyktsproblematiken innan skatteflyktsdirektivets genomförande. Medan den svenska lagstiftaren introducerat en generell åtgärd har den danska lagstiftaren, vid sidan av vissa specifika skatteflyktsregler, avhållit sig från en sådan lösning.[1319] Som en följd härav skiljer sig den svenska diskussionen om generella åtgärder mot skatteflykt från den som förts i den danska litteraturen, som av förklarliga skäl inte intagit samma regelorienterade utgångspunkt. I stället har den danska litteraturen uppehållit sig vid hur de danska domstolarna hanterat dispositioner som utmanat skattelagstiftningen och som inte fångats upp av specifika skatteflyktsregler. Medan vissa danska författare menar att nämnda hantering ska hänföras till ett inledande tillämpningsmoment, genom den s.k. *realitesgrundsætningen*, menar andra att det ytterst rör sig om en tolkningsfråga, vilket medför vissa utmaningar i den följande framställningen. I kontrast till föregående kapitels regelorienterade presentation måste den följande framställningens disposition närmare motiveras.

Att ge en rättvisande och korrekt bild av hur olika former av skatteflykt motverkats i en dansk kontext är en grannlaga uppgift. Detta etablerade redan Thøger Nielsen i

---

[1318] Se avsnitt 1.2, vari följande frågeställning presenteras: *1) vilka rättsliga likheter och skillnader kan identifieras i jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt såväl före som efter införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk?* och *2) vilka omständigheter, intressen och argument har motiverat jämförelseländernas att anta olika strategier för att motverka skatteflykt?*

[1319] I vissa sammanhang har arve- og gaveafgiftslovens § 5 c omnämnts som ett exempel på en generell skatteflyktsregel. Nämnda riktade skatteflyktsregel tar dock sikte sikte på arvs- och gåvoskatt och faller därmed utanför denna undersökning (se avsnitt 1.6)

artikeln *Beregningsgrundlag og ligningsgrundlag – bemærkninger om nogle skattretlige grundproblemer* publicerad år 1963, i vilken han själv gjorde ett försök till att kartlägga kringgåendeproblematiken.[1320] I artikeln konstaterar Nielsen att frågan kan identifieras utifrån flera olika perspektiv och angreppssätt. Inspirerad av Henry Ussings diskussion om avtalsrättens kringgåendeproblematik sammanfattar Nielsen, med stöd i en kortfattad genomgång av anglo-amerikansk, tysk, svensk och dansk rätt, *skattelovsomgåelse* i tre centrala strömningar, vilka skiljer sig åt i såväl problemformulering som förespråkad lösning. Utifrån Nielsens uppställning kan ett angripande av kringgåendeproblematiken uppfattas som en 1) fråga om lagtolkning, 2) en behandling av diskrepansen mellan juridisk form och ekonomisk realitet eller 3) ett underkännande av en rättshandling utifrån en utvidgad förståelse av vad som utgör en skenrättshandling.[1321] Även om Nielsen själv vidhåller att kringgåendeproblematiken ytterst hanteras genom sedvanlig lagtolkning vittnar hans tidiga distinktion om hur svårinrättad diskussionen om kringgåenden är, vilket fordrar en närmare motivering av följande framställning.

Först presenteras den förklaringsmodell som hänför lösningen av skatteflyktsproblematiken till tolkningsmomentet i avsnitt 6.2. I anslutning därtill redogörs även för de angränsande tolknings- och tillämpningsfrågor som följer av det interdisciplinära samspelet mellan civilrätt och skatterätt. Därefter följer, i avsnitt 6.3, en närmare redogörelse för de argument som talar för respektive emot behandlingen av skatteflykt som en diskrepans mellan juridisk form och ekonomisk realitet i ljuset av Jan Pedersens kategorisering av Højesterets praxis i *realitetsgrundsætningen*. Jag vill i det här sammanhanget särskilt understryka att jag genom behandlingen av nämnda *realitetsgrundsætning* i ett eget avsnitt varken argumenterar för eller emot dess existens, utan avser endast att redogöra för de framförda argument som talar för respektive emot att det föreligger en sådan tolkningsdoktrin. Med det sagt är jag medveten om att jag genom att utgå från *realitetsgrundsætningen* på ett eller annat sätt kan framstå som partisk eftersom diskussionen presenteras utifrån en kontext som förespråkas av det ena lägret. Med anledning av de närmare trettio år som *realitetsgrundsætningen* diskuterats finns det dock goda skäl att utgå från Pedersens argumentation, inte minst då diskussionen för respektive emot *realitetsgrundsætningen* tagit utgångspunkt i Pedersens texter. Vidare är det av vikt för framställningen att närmare introducera *realitetsgrundsætningen* för läsaren. I avsnitt 6.4 presenteras kort några exempel på specifika skatteflyktsregler följt av en i avsnitt 6.5 närmare genomgång av de förskjutna initiativ till en generell skatteflyktsregel som behandlats i folketinget. Slutligen sker, i

[1320] Nielsen, T., *Beregningsgrundlag og ligningsgrundlag – bemærkninger om nogle skattretlige grundproblemer* – Tidsskrift for Rettsvitenskap 1963 s. 347 ff.

[1321] Nielsen (1963) s. 375 ff.

komparationens inledande *identifierande fas*, en tematisk analys av kapitlet i avsnitt 6.6 i syfte att delvis besvara avhandlingens andra frågeställning

6.2 ATT MOTVERKA SKATTEFLYKT GENOM LAGTOLKNING

6.2.1 TOLKNING, KRINGGÅENDEN OCH SKENRÄTTSHANDLINGAR I LJUSET AV SKATTEFLYKTSPROBLEMATIKEN

Begreppet *omgåelse* har i den danska rättsvetenskapen traditionellt vigts åt att beskriva situationer där två eller flera parter utnyttjar "et 'hul' i loven" och kringgår en tvingande rättsregel genom att ingå ett giltigt, reellt och ömsesidigt bindande avtal som "ikke omfattes af lovens ord, men nok af dens mening".[1322] Kringgåendebegreppets begreppsinnehåll har definierats utifrån tre kännetecken, varvid det 1) måste föreligga en tvingande rättsregel, som ger uttryck för ett sanktionerat förbud eller en förpliktelse i form av ett påbud, vilken 2) kringgås genom en "reel disposition" som 3) strider mot "den umiddelbare og sædvanlige forståelse" av nämnda rättsregels syfte och mening. Vad som i sin tur utgör "den umiddelbare og sædvanlige forståelse" av en rättsregel uttolkas med stöd i allmänna tolkningsprinciper, vilket föranlett vissa författare att definiera kringgåendeproblematiken som en tolkningsfråga som hanteras av domstol utifrån en "udvidende fortolkning og analogi".[1323]

För att definiera ett förfarande som *omgåelse* måste den utgöra "en reel disposition". Kringgåendebegreppet knyter härigenom an till frågan om skenrättshandlingar. Dispositionen får inte vara ett uttryck för *denominatio falsa* (även benämnt *forkert etikette/skrømteerklæring*) eller utgöra en disposition *pro forma* (som i den danska förmögenhetsrätten även betecknas en *simuleret retshandel*). I det fall en disposition, i form av en *skrømterklæring* (jfr dissimilerad rättshandling) eller *simuleret retshandel* (jfr simulerad rättshandling), utgör en skenrättshandling avfärdas den på den grunden att den "ikke er udtryk for en realitet", varvid frågan om kringgående följaktligen aldrig aktualiseras.[1324]

Oaktat den traditionella distinktionen mellan kringgåenden och skenrättshandlingar har frågan om hur Højesteret hanterar olika former av skatteflykt inneburit en utveckling av begreppsbildningen. I centrum för denna nyansering vilar

---

[1322] Se Lassen, J., *Nogle bermærkninger om proformaværk og omgaaelse* – Ugeskrift for retsvæsen 1890 s. 615, Ussing, H., *Aftaler paa formuerettens omraade*, 3 uppl., Köpenhamn, 1950 s. 233 ff., Nielsen (1963) s. 375 ff., Feilberg Jørgensen, J., *Omgåelse af retsregler*, Köpenhamn, 1966 s. 185 ff., Koch-Nielsen, R., *Omgåelse og pro forma* – Ugeskrift for retsvæsen 1971 s. 104 f.

[1323] Se Lassen (1890) s. 615, Ussing (1950) s. 233 ff., Nielsen (1963) s. 375 ff., Feilberg Jørgensen (1966) s. 185 ff., Koch-Nielsen (1971) s. 104 f.

[1324] Se Koch-Nielsen (1971) s. 105.

frågan om domstolen, i syfte att motverka skatteflykt, antingen utvecklat kringgåendebegreppet till att inbegripa en särskild *omgåelsesklausul* på skatteområdet, om domstolen lagt den enskildes *omgåelsehensigt* som en faktor vid en utvidgad lagtolkning, eller om domstolen i ett särskilt mellansteg etablerat en tolkningsdoktrin (jfr *realitetsgrundsætningen*). Även om det föreligger en klar konsensus i litteraturen om att domstolen inte utvecklat en särskild *omgåelsesklausul* på skatteområdet föreligger det desto större oenighet om huruvida Højesteret hanterar skatteflykt genom en utvidgad lagtolkning eller en omkvalifikation/underkännande av dispositionen utifrån den s.k. *realitetsgrundsætningen*.[1325]

Vid en första anblick kan frågan om var skatteflyktsproblematiken ska inordnas framstå som sekundärt – Højesteret hanterar ju olika former av skatteflykt oaktat i vilket moment domstolens argumentation hänförs till – men det är av yttersta vikt för hur man, i ljuset av skatteflyktsproblematiken, uppfattar tolkning, kringgåenden och skenrättshandlingar. Som exempel kan nämnas ett antal av de författare, vilka menar att Højesteret hanterar skatteflykt genom *realitetsgrundsætningen* (se avsnitt 6.3), som framhåller att distinktionen mellan *omgåelse* och *pro forma* inte är praktisk möjlig.[1326] Genom att hänföra Højesterets behandling av skatteflyktsproblematiken till *realitetsgrundsætningen* blir *omgåelseterminologien* ytterst en beteckning av de dispositioner som varken kunnat hanteras genom det initiala fastställande av rättsfaktum (*realitetsgrundsætningen*) eller lagtolkning.[1327] Dessa dispositioner får i stället hanteras genom ny lagstiftning.[1328] I kontrast härtill menar de författare som hänför skatteflyktsproblematiken till tolkningsmomentet att skatteflykt är en form av kringgåenden som ytterst hanteras av Højesteret utifrån en särskild *omgåelsehensigt*.[1329]

[1325] Se Nielsen (1963) s. 375 ff., Feilberg Jørgensen (1966) s. 185 ff., Koch-Nielsen (1971) s. 112, Strobel, I. A., *Konvertible obligationer og skat* – Ugeskrift for retsvæsen 1976 s. 24, Lauesen, N., *Er generalklausulen rykket nærmere?* – TfS 1988,365, Nielsen, T., *Demaskering af generalklausulen* – TfS 1988, 402, Pedersen (1989) s. 261 och 295, Lauesen, N., *Om generalklausulen i dansk skatteret og praksis* – TfS 1993, 85, Pedersen, J. m.fl., *Skatteretten*, 8 uppl. vol. 1, Köpenhamn, 2018 s. 119 ff. och Michelsen m.fl. (2019) s. 139.

[1326] Se Pedersen m.fl. (2018) s. 131, i vilket författarna framhåller: *"Selvom det i teorien er muligt at definere begreberne og heraf udlede retlige normer til brug for bedømmelsen af skattudnyttelse, kan disse resultater ikke overføres til det praktiske liv. Ud over at begge begreber rummer en betydelig usikkerhed, må det konstateres, at det ikke er muligt at holde dem adskilt. Dette skyldes, at dispositionerne ligner hinanden, uanset om de må betegnes som udslag af proforma eller omgåelse."*

[1327] Se Pedersen m.fl. (2018) s. 131, i vilket författarna konstaterar: *"Det må således fremføres, at omgåelseterminologien nok er velegnet til retlig karakteristik af en særdeles relevant problemstilling, men ikke egnet til en skattemæssig underkendelse af skatteudnyttelse, idet en traditionel lovfortolkning i mangfoldige tilfælde ikke giver mulighed herfor. Dispositionen er netop tilrettelagt således, at den formelt set er omfattet af en gunstig skatteregel eller omvendt ikke omfattet af en bebyrdende skatteregel. I stedet må skatteudnyttelsesproblemet løses på andet retligt grundlag, jf. nedenfor om 'realitetsgrundsætningen'".*

[1328] Pedersen m.fl. (2018) s. 131 ff.

[1329] Se delavsnitt 6.2.2 nedan.

I syfte att närmare belysa dessa olika ståndpunkter presenteras i det följande den gängse uppfattningen om lagtolkning följt av en presentation av de argument som talar för att skatteflykt hanteras i tolkningsmomentet, vilket i sin tur kontrasteras mot motsatta utgångspunkt i avsnitt 6.3.

6.2.2 ALLMÄNNA TOLKNINGSPRINCIPER, UTVIDGANDE TOLKNING OCH ANALOGI

Den gängse uppfattningen i såväl dansk förvaltningsrättslig litteratur som skatterättslig doktrin är att Højesteret inte gör någon skillnad mellan tolkning av skattelag och annan lagstiftning.[1330] De offentligrättsliga krav som uppställs inom det skatterättsliga området vad gäller rättssäkerhet, förutsebarhet och likabehandling (se kapitel 4) vägs följaktligen in och hanteras inom ramen för de allmänna tolkningsprinciper som etablerats i den danska rättsordningen. Även om det framträder vissa särdrag inom det skatterättsliga området, vilka kommer redogöras för i det följande, uppställs ingen särskild *fortolkningsmaksime* med en särskild inskränkande eller utvidgande verkan till förmån eller nackdel för det allmänna eller den enskilda.[1331]

I första hand ska lagstiftningens uttolkas med stöd i dess ordalydelse, varvid kompletterande tolkningsdata först får konsulteras i det fall bestämmelsens ordalydelse är oklar.[1332] Av central betydelse för detta initiala steg är följaktligen att utreda huruvida en bestämmelse är mångtydig utifrån ”den naturlige eller sædvanlige forståelse” av den aktuella bestämmelsen.[1333] Den sedvanliga förståelsen av en bestämmelse beror i sin tur på ordets lexikaliska innebörd, i vilket eller vilka sammanhang ordet används och om det mot bakgrund av nämnda sammanhang har en varierande betydelse.[1334] Vid denna prövning har Højesteret särskilt sett till hur bestämmelsens ordalydelse ”naturligt må

[1330] Se Graff Nielsen (2003) s. 321, Michelsen m.fl. (2019) s. 124 och Pedersen m.fl. (2018) s. 117 ff. Se även højesteretsdommer Jon Stokholms uttalande i Stokholm (2011) i vilket Stokholm uttalade: ”*Højesteret ser det nok også som sin opgave at bevare et overblik over det samlede retssystem og indpasse skatteretten på en naturlig måde i dette og dermed virke imod, at skatteretten får 'sit eget indre liv'. En sådan opgave ligger lige for for Højesterets 'hold' af generalister og er vel overhovedet det centrale argument for at tildele Højesteret en rolle på skatteområdet*”.

[1331] Se Graff Nielsen (2003) s. 321.

[1332] Se bl.a. von Eyben, W. E., *Juridisk grundbog*, 5 uppl., Köpenhamn, 1991 s. 15 ff., Wegener, M., *Juridisk metode*, 3 uppl., Köpenhamn, 2000 s. 283 ff. och Evald, J., *Juridisk teori, metode og videnskab*, Köpenhamn, 2016 s. 49.

[1333] Jfr Evald (2016) s. 50 och Jørgensen, S., *Retsafgørelsen og dens begrundelse* – Tidsskrift, utgiven av Juridiska Föreningen i Finland 1979 s. 329, som i stället talar om ordalydelsens ”naturlige (og fornuftige) forståelse”.

[1334] Se Evald (2016) s. 50.

förstås" utifrån lagstiftningens systematik.[1335] Samtidigt föranleder en sådan tolkning även en avvägning om i vilket och-/eller vilka rättsområden bestämmelsen aktualiseras, vad bestämmelsen har för funktion men även när lagstiftningen kom till i tid, vilket angränsar till och i vissa fall fordrar en närmare tolkning av sekundära tolkningsdata.[1336]

I det fall en bestämmelses ordalydelse är mångtydig tolkas lagstiftningen mot bakgrund av de förarbeten som föranlett och motiverat lagstiftningens antagande.[1337] Av särskild vikt för tolkningen är de förarbeten som lagts fram i form av lagmotiv samt där tillhörande ändringar som eventuellt sker i folketingets följande behandling.[1338] Dessa supplementära tolkningsmedel har historiskt sett haft en mycket framträdande roll i Højesterets argumentation,[1339] vilket även bekräftas i flera avgöranden på skatteområdet.[1340] Hur förarbetena i sin tur konsulteras varierar beroende på lagstiftningens ordalydelse. Medan t.ex. bestämmelsen om inkomstbegreppet i 4 § statsskatteloven ska förstås, med stöd i dess ordalydelse och förarbeten, utifrån en utvidgad tolkning ska 6 §, avseende avdragsberättigade utgifter, i samma lag tolkas inskränkande.[1341] Sambandet mellan lagstiftningen och dess förarbeten är följaktligen

---

[1335] Se MAD 1999.61, som avsåg hur rekvisitet "husdyrgødning" skulle utläsas, i vilket majoriteten (tre mot två) i Højesteret uttalade: "*Ordlyden af § 19, stk. 1, 2. pkt. kan - hvis bestemmelsen læses isoleret - også omfatte husdyrgødning. Det er imidlertid naturligt at læse bestemmelsen, der bruger de kemiske betegnelser P og K til at beskrive den ikke-tilladte gødskning, i sammenhæng med 1. pkt., som alene omfatter handelsgødning og fastsætter et maksimum for anvendelse af N. Det fremgår herefter ikke klart af ordlyden af § 19, stk. 1. at 2. pkt. også omfatter husdyrgødning*". Nämnvärt i sammanhanget är att minoriteten kom till motsatta slutsats vilket samtidigt vittnar om att en "naturlig läsning" av en bestämmelse kan leda till olika slutsatser beroende på hur man förstår bestämmelsens sammanhang.

[1336] Se Evald (2016) s. 51 ff.

[1337] Förarbeten inbegriper i en dansk kontext utredningar, ministerns kommentarer till lagförslaget, betänkanden från folketingets utskott (*udvalg*) med där tillhörande utlåtanden från utskottsordföranden, protokoll från förhandlingar i folketinget etc. För en närmare redogörelse av nämnda kategorier av förarbeten – se von Eyben (1991) s. 27 ff.

[1338] Se Wegener (2000) s. 88 f.

[1339] Se Jørgensen (1979) s. 329 ff. och särskilt kartläggningarna under 1980-talet i Bergholdt Brorly, E., *Retskilderne i praksis* – Justitia vol. nr. 3 9 1986 s. 32 (och särskilt s. 25 f. rörande skatt) samt 1990-talet i von Eyben (1991) s. 73 ff., vilka även bekräftades i Pagter Kristensen, L., *Højesterets arbejde 1961-2011* i Højesteret - 350 år, Magid, P. (red.), Köpenhamn, 2011, där Pagter Kristensen särskilt framhåller att *"[a]ngår sagen et tvivlsomt lovfortolkningsspørgsmål, er det i dag sædvanligt – hvis det ikke allerede er sket i den indankede dom – at medtage et afsnit i Højesterets dom, hvori der redegøre for – og citeres fra – relevante lovforarbejder"*. Ett uppmärksammat och belysande fall är den s.k. "Føtex-sagen" U 2005.126 H, i vilken dagligvarukedjan Føtex införda förbud mot religiösa huvuddukar inte ansågs diskriminerande. I nämnda avgörande citerade Højesteret långa utdrag från förarbetena för att precisera den aktuella bestämmelsen i forskelsbehandslingsloven.

[1340] Se t.ex. TfS 1994.812 H, TfS 1996.654H och det uppmärksammade Aage Haugland-fallet i TfS 1998.485 H, i vilka Højesteret i samtliga fall tog utgångspunkt i ordalydelsen för att därefter konsultera förarbetena.

[1341] Se Pedersen m.fl. (2018) s. 119 f.

av central vikt och kan föranleda såväl ett inskränkt som ett utvidgat tolkningsslut beroende på vad nämnda bestämmelses mångtydiga ordalydelse inrymmer.[1342]

De författare som framhåller att Højesteret ytterst hanterar frågor om kringgåenden genom en utvidgad tolkning inordnar skatteflyktsproblematiken till detta moment. Denna utvidgade tolkning sker med stöd i allmänna tolkningsprinciper och väger in den enskildes *skatteomgåelses- eller skatteudnyttelsehensigt* som ytterligare en faktor i tolkningsmomentet.[1343] I det fall nämnda *omgåelsehensigt* framstår som uppenbar och utgör det enda eller det mest väsentliga syftet bakom en given disposition ”kan denne tilsidesættes ud fra en bredere og mindre explicit formuleret antagelse om, hvad der må antages at have været lovgiverens hensigt med de pågældende lovregler”.[1344] Genom denna utvidgade tolkning prövas dispositionen mot det bakomliggande syftet med lagstiftningen, vilket enligt dess företrädare är i linje med hur andra former av kringgåenden tidigare hanterats i den danska rättsordningen.[1345] Med det sagt menar nämnda företrädare att det är vanskligt att generellt beskriva hur och i vilken utsträckning en utvidgande tolkning kommer till uttryck vid olika former av kringgåenden, vilket avhållit nämnda företrädare från att företa en närmare systematisering av praxis.[1346]

Hur långt en bestämmelses ordalydelse kan utvidgas har på skatterättens område även problematiserats mot bakgrund av grundlovens § 43 och möjligheten till analogitolkning. Även om nämnda grundlagsbestämmelse inte ger uttryck för ett analogiförbud väcker en analogitolkning av skattelag flera centrala frågor om såväl den enskildes möjlighet till förutsebarhet som rättstillämparens roll under grundlagens delegationsförbud.[1347] Vad gäller den senare frågan måste en distinktion, i likhet med diskussionen i kapitel 4, ske mellan skattemyndigheter och domstol. Medan en myndighet har en starkare bundenhet till lagstiftningen kan en domstol med stöd i

---

[1342] I det fall förarbetena inte ger någon vägledning och/eller står i strid med ordalydelsen får lagstiftningen dock företräde – se Graff Nielsen (2003) s. 326 och däri hänvisade TfS 1998.397. Se även TfS 1996.654 H, i vilket Højesteret underkände skatteministeriets tolkning av dåvarande § 6 stk. 8 i aktieavancebeskatningsloven eftersom nämnda tolkningsslut utgick från förarbeten som inte hade en direkt koppling till den aktuella bestämmelsen utan enbart avsåg närliggande bestämmelser.

[1343] Se Bjørn, O., *Udvalgte afgørelser fra domstolene, landsskatteretten, skatteministeriet og told- og skattestyrelsen* – SR-Skat 1998.75, Michelsen, A., *Højesterets betydning for skatteretten i de seneste 10 år* i Hyldestskrift til Jørgen Nørgaard, Nørgaard, J. f. m.fl. (red.), 1 uppl., Köpenhamn, 2003 s. 235 f., som även delas av Michelsen m.fl. (2019) s. 141 ff.

[1344] Denna utvidgande tolkning begränsas emellertid av vad som var känt för lagstiftaren vid tillfället för lagstiftningen antagande – se Michelsen m.fl. (2019) s. 141 f.

[1345] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 133 ff.

[1346] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 134 f.

[1347] Se Graff Nielsen (2003) s. 329. Denna utgångspunkt motsatte sig dock Thøger Nielsen, som medvetet utelämnade analogislutet som ett möjligt tolkningsslut i sina läroböcker, se Nielsen, T., *Indkomstbeskatning*, 2 uppl. vol. 1, Köpenhamn, [1965] 2019 s. 34 ff. men även Hermann, A. B., *Skatteretlig analogi - et debatoplæg* – TfS 1998, 661 som gör en poäng av detta utelämnande.

allmänna tolkningsprinciper utvidga en bestämmelses ordalydelse i större utsträckning. En förutsättning för en analogitolkning är dock, enligt nämnda tolkningsprinciper, att ”årsegernes lighed” medger en utvidgning av en bestämmelse till att inbegripa ett ”retstomt rum”.[1348] Av vikt vid denna bedömning är vilket bakomliggande syfte respektive skyddsföremål bestämmelsen är ett uttryck för. Först när rättstillämparen kan argumentera för att nämnda syfte respektive skyddsföremål talar för att omständigheterna kan inordnas under lagstiftningens ordalydelse kan ett analogislut rättfärdigas.[1349]

Oaktat de allmänna tolkningsprincipernas erkända möjlighet till analogislut föreligger det en konsensus om att analogier nyttjas i ringa omfattning på skatteområdet för att täppa till ”hul i lovgivningen”. I kontrast till den dispositiva, i många fall oreglerade, civilrätten, där allmänna rättsprinciper utgör utfyllnad, kan den indispositiva lagstiftningen på skatteområdet inte i samma grad betraktas som ett uttryck för allmänna rättsprinciper.[1350] I de fall Højesterets likväl tolkat skattelagstiftningen analogt förekommer det exempel där analogislutet varit såväl till fördel[1351] som till nackdel för den enskilde. [1352]

[1348] Genom en analogitolkning utvidgas följaktligen en bestämmelse till att inbegripa ett fall som väsentligt liknar de omständigheter som nämnda bestämmelse är avsedd för, även om bestämmelsen inte direkt är tillämplig på de aktuella omständigheterna. Följaktligen kan en laganalogi definieras dels utifrån tolkningens resultat (jfr utvidgningens av bestämmelsens ordalydelse till att fylla ett ”hul i lovigningen”), dels efter dess metod (jfr åberopandet av ”årsagernes likhed”), vilket medför att laganalogin uppehåller sig i gränslandet mellan tolkning och tillämpning – jfr Evald (2016) s. 59 ff.

[1349] Nämnvärt i sammanhanget är att de författare som hänför skatteflyktsproblematiken till *realitetsgrundsætningen* delvis motsätter sig möjligheten till analogislut. Enligt nämnda författare kan ett analogislut, mot bakgrund av grundlovens § 43, endast rättfärdigas i det fall det inte ”danner en ny retskilde” eller på annat sätt läker ofullständigheter, motsägelser eller andra oklarheter i lagstiftningen – se Pedersen m.fl. (2018) s. 119.

[1350] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 124.

[1351] Se TfS 1996.297 H, i vilket en butiksägare fick rätt till avdrag för en förlust hänförlig till en kassastöld genom en av *Højesteret* uttrycklig hänvisning till statsskattelovens § 6a stk. 1 d) utifrån ”denne bestemmelses analogi”.

[1352] Se TfS 2001.272 H, i vilket majoriteten (tre mot två) i Højesteret tolkade kildeskattelovens § 2 stk. 1 j) p. 2 analogt för att kvalificera utländska sjömän som seglade på danskägda fartyg under utländsk flagg såsom begränsat skattskyldiga. Ett i sammanhanget nämnvärt om än inte fullt lika aktuellt avgörande är UfR 1940.644 H, i vilket Højesteret analogt tillämpade reglerna för sjömän på en flygkapten med hänsyn till att ”lofgivningsmagten på forskillige andre områder anerkendet – lighed mellem luftfartsvirksomheder og søfart”.

6.2.3 ANGRÄNSADE TOLKNINGSFRÅGOR AVSEENDE FÖRHÅLLANDET MELLAN SKATTERÄTT OCH CIVILRÄTT

6.2.3.1 Frågan om skatterättens avhängighet eller autonomi

En central och återkommande fråga vid tolkning av skattelag är hur de rekvisit som hänvisar till civilrättsliga figurer och institut ska uppfattas i ett skatterättslig sammanhang. Frågan, som löper som en röd tråd i den danska diskussionen om hur skatteflyktsproblematiken bör, har och kan hanteras, har uppehållit många forskare och praktiker genom åren och berör såväl offentligrättsliga teman om relationen mellan stat och individ som privaträttsliga spörsmål kring utformandet och tolkningen av avtal. I litteraturen framträder två läger, varvid det ena menar att skatterättsliga regler är avhängig civilrättsliga figurer och kvalifikationer, medan det andra framhåller skatterätten som ett självständigt rättsområde med egna termer och begrepp. Även om nämnda författare inte är överens om hur nämnda samspel ser ut är de dock överens om att det inte finns någon klart svar att finna i rättspraxis, vilket föranlett mig att utgå från den diskussion som förts i litteraturen.[1353] I det följande kommer därför dessa två lägers respektive argumentationslinjer att närmare presenteras.

6.2.3.1.1 *Skatterättens autonomi*

De två författare som tydligast argumenterat för skatterättens oavhängighet är I.A. Strobel och Jakob Bundgaard. Medan den förstnämnde diskuterar frågan om skatterättens autonomi med stöd i praxis utvecklar Bundgaard en särskild teori för att överbrygga de två självständiga rättsområdena.

I artikeln *Forholdet mellem skatteret og civilrett* motsätter sig I.A. Strobel föreställningen om att skatterätten är bunden av civilrättsliga begrepp och termer.[1354] Enligt Strobel vittnar den bristande kongruens som föreligger mellan skatterättsliga och civilrättsliga begrepp om skatterättens fulla autonomi.[1355] Precis som ett civilrättsligt begrepp inte har en entydig betydelse i samtliga civilrättsliga sammanhang kan inte de begrepp och termer som hämtats ur nämnda sammanhang förstås på ett och samma sätt inom skatterätten.[1356] Samtidigt medger Strobel att civilrättens historia och funktion förvisso givit skatterätten en kärna av begrepp och definitioner som influerat rättsområdet, men att dessa måste förstås i det skatterättsliga sammanhang de

[1353] Se t.ex. Pedersens och Strobels diskussion i avnistt 6.3, i vilket författarna åberopar samma avgöranden för två diametralt motsatta slutsatser men även diskussionen mellan Bundgaard, Graff Nielsen, Feldthusen, Werlauff och Vinther m.fl., som framförde olika tolkningar utifrån Ligningsrådets förhandsbesked i SKM 2003.7 LR, publicerat i TfS 2003.113.

[1354] Se Strobel, I. A., *Forholdet mellem skatteret og privatret* – SR-Skat 1991.377.

[1355] Se Strobel (1991) s. 377 vid 4.3.

[1356] Se Strobel (1991) s. 377 vid 9.1.

inkorporerats i.[1357] Som en följd härav är skattemyndigheterna inte bundna av den civilrättsliga figur den enskilde och hans medkontrahent tidigare etablerat, utan kan fritt pröva dispositionen i det skatterättsliga sammanhang figuren verkar.[1358]

En annan författare som särskilt behandlar samspelet mellan skatterätt och civilrätt är Jakob Bundgaard. I sin avhandling Skatteret & civilret – et bidrag om skatte- og civilrettens interdisciplinære relationer til videreudvikling af skatterettens almindelige del försöker Bundgaard överbrygga de diametralt motsatta utgångspunkter som etablerats i dansk doktrin rörande samspelet mellan skatterätt och civilrätt.[1359] Inspirerad av den tyska respektive schweiziska rättsteoretiska diskursen om rättslig koordination presenterar Bundgaard en teori, den s.k. koordinationsteorin, där skatterätten respektive civilrätten erkänns som likvärdiga, autonoma om än koordinerade discipliner.[1360] Genom detta antagande upprätthålls skatterättens autonomi samtidigt som civilrättsliga begrepp tillerkänns en viss verkan i det skatterättsliga regelverket.[1361]

Enligt Bundgaard är och bör skatterätten vara en självständig, oavhängig och fullt likvärdig rättsdisciplin i förhållande till civilrätten då:

- det föreligger olika tolkningsmetoder i skatterätt respektive civilrätt,
- disciplinerna erkänner olika skyddsintressen,
- skatteflyktsproblematiken inte återfinns i civilrätten,
- det föreligger en skillnad i hur man ser på frågor om form respektive innebörd,
- civilrätten inte är konstruerad efter att hantera skatteoptimeringsstrategier medan, skatterätten inte alltid kan fånga upp den ekonomiska verklighet ur vilken näringslivet fritt disponerar sina rättshandlingar och att det därför är orimligt att erkänna samma möjligheter, koncept och förutsättningar i respektive disciplin,
- att det föreligger en avsiktlig eller oavsiktlig brist på koordination mellan disciplinerna,

---

[1357] Se Strobel (1991) s. 377 vid 4.2.

[1358] Se Strobel (1991) s. 377 vid 7.7.1.

[1359] Se Bundgaard, J., *Skatteret & civilret - et bidrag om skatte- og civilrettens interdisciplinære relationer til videreudvikling af skatterettens almindelige del*, 1 uppl., Köpenhamn, 2006 som i nämnda verk utvecklar de idéer Bundgaard tidigare presenterat i Bundgaard, J., *On Tax Law and Private Law Relations* – Scandinavian Studies in Law vol. 44 2002 s. 523, Bundgaard, J., *Lidt mere om konvertible obligationer i skatte- og civilretten – TfS 2003, 113 revisited* – TfS 2003, 553 och Bundgaard, J., *Debat ; Skatteret og civilret : nok en gang* – TfS 2003, 995.

[1360] Se Bundgaard (2006) s. 1058 f.

[1361] Se Bundgaard (2006) s. 204 ff.

- det i rättspraxis förekommer skatterättsliga felbedömningar av civilrättsliga begrepp,
- det föreligger en fragmentarisk lagstiftningsteknik vid anpassningen av skattelagstiftning och,
- att det finns historiska argument för att särskilja de olika disciplinerna.[1362]

Som en följd av respektive disciplins autonomi får varken skatterätten eller civilrätten åsidosätta de grundläggande värden som framgår av respektive rättslig disciplin.[1363] I de fall de inte överensstämmer bör rättstillämparen finna en begreppskongruens mellan de olika rättsområdena.[1364] Den interdisciplinära koordinationen bör, enligt Bundgaard, ske efter en avvägning mellan följande, icke-uttömmande, parametrar:

- ju viktigare och mer grundläggande ett civilrättsligt koncept, institut eller värde är,
- ju mer klarlagt och uppenbart ett civilrättsligt fenomen har utvecklats i såväl lag som rättspraxis (vilket inte lämnar något, eller litet, tolkningsutrymme),
- ju bättre civilrätten avspeglar den ekonomiska substansen av de aktuella transaktionerna och,
- inget tyder på att lagstiftaren eller rättstillämparen förutsatt att den skatterättsliga definitionen bör baseras på annat än den civilrättsliga definitionen…

… desto större genomslag och styrande verkan bör/ska civilrätten ha inom skatterätten.[1365] I de fall en civilrättslig disposition är för handen och ingen relevant skatterättslig definition går att finna så bör civilrätten följaktligen få en utfyllande verkan i skatterätten. På så sätt menar Bundgaard att Strobels föreställning om skatterättens autonomi kan kombineras med antagandet om civilrättens styrning[1366] – en ståndpunkt som redan inledningsvis bemöttes med kritik och som i dag inte fått något större erkännande i den danska litteraturen.[1367]

[1362] Se Bundgaard (2006) s. 155 ff., 184 ff. och särskilt 1061 f.

[1363] Se Bundgaard (2006) s. 204 ff. För en grafisk presentation av Bundgaards *koordinationsteori* – se särskilt s. 208.

[1364] Se Bundgaard (2006) s. 1060.

[1365] Se Bundgaard (2006) s. 161 f. & 1059.

[1366] Se Bundgaard (2006) s. 219 f., vari Bundgaard framhåller att man genom *koordinationsteorin* "… kan argumenteres for et resultat, der ligger mellem det som Strobel og Jan Pedersen hver især har argumenteret for på retsanvendelseområdet." För en närmare presentation av Jan Pedersens syn på förhållandet mellan skatterätt och civilrätt, se delavsnitt 6.3.2.2.

[1367] Se Vinther, N. & Werlauff, E., *Når civilretten fraviges i skatteretlig sammenhæng* – TfS 2003,345 och Vinther, N. & Werlauff, E., *Skatteretten må ikke vilkårligt afvige fra civilretten* – TfS 2003,705 och Feldthusen, R. K. & Graff Nielsen, J., *Forankring eller løsrivelse - om forholdet mellem civilretten og*

6.2.3.1.2 *Skatterättens avhängighet och civilrättens styrande verkan*

Den alltjämt etablerade föreställningen inom den danska litteraturen är att inkomstbeskattningen, mot bakgrund av Højesterets avgöranden, ytterst är avhängig civilrätten.[1368] Genom skattereglernas osjälvständiga begreppsapparat och hänvisning till civilrättens terminologi konstitueras och avgränsas inkomstbeskattning till dispositioner som kvalificerats utifrån civilrättsliga figurer och institut.[1369] Först efter att den enskildes förehavanden civilrättsligt kvalificerats följer de konsekvenser som skatterättsligt etablerats.

Två författare som tydligt argumenterar för civilrättens styrande verkan är Nikolaj Vinther och Erik Werlauff.[1370] Enligt nämnda författare ska skatterätten, som i förhållande till civilrättens flera hundra år långa historia är ett förhållandevis ungt rättsområde, eftersträva samstämmighet i det fall det inte föreligger en särskild skatterättslig definition. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det enligt Vinther och Werlauff helt oförsvarligt att, i det fall det inte föreligger en skatterättsligt etablerad definition, fastställa en persons beskattningsunderlag utan att ta intryck av den civilrättsliga figur som ger mening till den enskildes disposition. Enligt Vinther och Werlauff måste rättstillämparen, i det fall en bestämmelses ordalydelse är oklar, tolka ordalydelse ”hvordan det pågældende begreb i almindelighed forstås”.[1371]

---

skatteretten i Festskrift til Ole Bjørn, Pedersen, S., Friis Hansen, S. och Jul Clausen, N. (red.), Köpenhamn, 2004 s. 211 ff.

[1368] Se bl.a. Polack, E., *Skatterettens kilder* – Revision & regnskabsvæsen 1975 s. 135, Pedersen (1989) s. 436, Hansen, S. J., *Købe- og salgsretter i relation til afståelse* – TfS 1997,409, Pedersen, J., *Realitetsgrundsætningen i 10 år* – TfS 2000,142, Vinther & Werlauff (2003) s. 305, Vinther & Werlauff (2003) s. 705, Pedersen, J., *Form og indhold i dansk skatteret* – Skat udland nr. 4 2003 s. 294, Guldmand Hansen, J., *Skattemæssig omkvalifikation af selskabsstiftelser, kapitalforhøjelser, kapitalnedsættelser og udbytte - Er praksis i bevægelse?* – SR-Skat 2003.208, Vinther, N., *Civilrettens styring af skatteretten*, Köpenhamn, 2004 s. 415 ff., Feldthusen & Graff Nielsen (2004) s. 222 och Pedersen, J., *Omgåelse og misbrug i skatteretten: før, nu og i fremtiden* i Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Köpenhamn, 2015 s. 108.

[1369] Denna centrala utgångspunkt har föranlett vissa författare att likna det skatterättsliga ämnet vid en blind mans famlande efter vägen – se Ramskov, B., *Skillelinien mellem lovlig skattetænkning og ulovlig skatteudnyttelse ved intern selskabsomstrukturering* – SR-Skat 2001.293 avsnitt 2.2 i vilket författaren framhärdar att ”[s]katteretten er i en vis grad blind og ville have store vanskeligheder ved at ’finde vej’, såfremt civilretten ikke var til stede som den ’hvide kæp’”. Även Pedersen ansluter sig till denna liknelse i Pedersen (2003) s. 311 och menar att skatterätten är ett ”uselvstændigt retsområde, som ikke er i stand til at tage vare på sig selv, men behøver en styring fra privatretten på samme måde, som førerhunden leder den blinde mand”.

[1370] Vinther & Werlauff (2003) s. 705 ff.

[1371] Vinther & Werlauff (2003) s. 705 ff.

Även Søren H. Mørup argumenterar för att civilrätten har en form av styrande verkan – om än i varierande grad och i olika sammanhang.[1372] Mørup menar att detta interdisciplinära inomjuridiska samspel tar sig olika uttryck beroende på om det rör sig om ett fastställande av faktum eller rättsfaktum.[1373] I det fall det rör sig om att fastställa vad som har skett, d.v.s. vilka faktum som är för handen, medför civilrätten en långtgående styrning på skatterätten. I det fall det rör sig om ett fastställande av rättsfaktum, d.v.s. hur nämnda faktum förhåller sig till en skatterättslig regel, är den inte fullt ut lika styrande. Enligt Mørup präglas detta tolkningsmoment av flera olika tolkningsdata, vilket inte enbart inbegriper lagstiftningens ordalydelse utan även dess förarbeten, sammanhang och systematik.[1374] Mørup motsätter sig därför beskrivningen av civilrätten som styrande, eftersom det rör sig om en sedvanlig lagtolkning, varvid skatterätten hämtar definitioner från andra rättsområden.[1375]

I likhet med Mørup argumenterar Jacob Graff Nielsen och Rasmus Feldthusen med stöd i skatterättens funktion och metod.[1376] Enligt Graff Nielsen och Feldthusen medför skatterättens grundläggande funktion – att knyta en skatterättslig rättsföljd till civilrättsliga dispositioner – att skatterättsliga regler måste tolkas utifrån en civilrättslig prövning. [1377] Endast i det fall lagstiftningen uttryckligen avviker från ett civilrättsligt begrepp, eller det föreligger en form av skatteflykt, kan en skatterättslig regel få ett annat innehåll:

> *"De to led i den juridiske metode, der består dels i en afklaring af, hvor de relevante juridiske argumenter skal findes (retskildelæren) dels i spørgsmålet om, hvorledes retskilderne kan og skal anvendes (fortolkingslæren), indeholder svaret på hvorfor skatteretten er bundet til civilretten: meningsholdet af de civilretlige begreber, der anvendes i skattelovgivningen, skal findes i civilretten og ikke i skatteretten. Den eneste situation – foruden udtrykkelig lovregulering – hvor en klar civilretlig binding kan bryders, er efter vor opfattelse skatteudnyttelsessager."* [1378]

Även om inkomstskattereglernas osjälvständiga konstruktion i många fall föranleder en interdisciplinär, inomjuridisk prövning är det följaktligen omdiskuterat hur långtgående civilrättens styrande verkan sträcker sig – särskilt i situationer som innefattar och/eller tangerar olika former av skatteflykt. Just frågan om skatteflykt har

---

[1372] Se Mørup, S. H., *Begrebet frivillig akkord i kursgevinstlovens § 24 - nogle bemærkninger om fortolkning af skattelovsbestemmelser* – TfS 2002,665.

[1373] Se Mørup (2002) vid s. 665 avsnitt 1.

[1374] Se Mørup (2002) s. 665 avsnitt 1.

[1375] Se Mørup (2002) s. 665 avsnitt 1.

[1376] Se Feldthusen & Graff Nielsen (2004) s. 211 ff.

[1377] Se Feldthusen & Graff Nielsen (2004) s. 248 ff.

[1378] Se Feldthusen & Graff Nielsen (2004) s. 252.

föranlett en diskussion om hur beskattningen ska ske i det fall den enskilde uppnår en skattefördel med hjälp av dispositioner som, samtidigt som det formellt återspeglar ett civilrättsligt giltigt avtal, inte reflekterar de ekonomiska omständigheter som är för handen.[1379] Innebär civilrättens styrande verkan att den enskildes dispositioner ska läggas till grund för beskattning oavsett nämnda konflikt, eller kan den omkarakteriseras? Hur denna fråga besvaras i litteraturen mot bakgrund av Højesterets avgöranden presenteras i det följande.

6.2.3.2 Möjligheten att göra avsteg från civilrättslig form

6.2.3.2.1 *Diskrepans mellan form och innehåll*

Vid sidan av tolkningsmomentet har förhållandet mellan skatterätt och civilrätt även diskuterats i ljuset av de argument Højesteret framfört vid prövningen av den enskildes dispositioner. Nämnda argumentation har i litteraturen hänförts till fastställandet av faktum och inbegriper en närmare prövning av dispositionens form i ljuset av dess innehåll. I de fall den enskilde etablerar ett civilrättsligt giltigt avtal som, samtidigt som den medför en skattefördel, ger uttryck för en diskrepans mellan dess form och innehåll, har Højesteret prövat och i vissa fall underkänt dispositionen mot bakgrund av dess bakomliggande ”økonomiske grundlag”.[1380]

Den av Højesteret erkända möjligheten att göra avsteg från civilrättslig form har i litteraturen tillskrivits domstolarnas ”realistiske tilgang til retsanvendelsen”.[1381] Genom att domstolarna ”ikke lader sig binde af en formalistisk tilgang” åsidosätter den danska rättstillämparen ”tomme og kunstige skattebetingede dispositioner” genom ett avsteg från civilrättslig form.[1382] Hur nämnda prövning sker är, som tidigare nämnt, omdiskuterat.[1383] Medan vissa vidhåller att Højesterets argumentation är ett uttryck för ett naturligt samspel mellan fastställande av rättsfaktum respektive tolkningen av

---

[1379] Denna form av disposition korresponderar terminologiskt med s.k. formell skatteplanering – jfr distinktionen mellan formell/substantiell skatteplanering i avsnitt 2.2.2

[1380] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 144.

[1381] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 144.

[1382] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 144 f.

[1383] Med det sagt föreligger det en konsensus om att det i dansk nationell praxis skett avsteg från civilrättslig form se Ramsdahl Jensen, D., *Misbrugsprincippet - djævelen i skyggerne* i Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Bundgaard, J., Ramsdahl Jensen, D. och Winther-Sørensen, N. (red.), 1 uppl., Köpenhamn, 2015 s. 58, i vilket Ramsdahl Jensen sammanfattar: *”Uanset om man måtte tilslutte sig det ene eller det andet synspunkt i relation til national dansk praksis, synes domstolenes eksplicitte retorik at afspejle en villighed til at kvalificere faktum anderledes i en skatteretlig henseende end den kvalifikation, der følger af civilretten, når transaktionerne alene eller i alt overvejende grad er tilrettelagt af skatteyder med det hovedformål at reducere skattebyrden.”*

rättsregeln,[1384] menar andra att domstolens praxis kan systematiseras i en *realitetsgrundsætning*.[1385] Utan att föregripa den följande framställningen har många av *realitetsgrundsætningens* kritiker motsatt sig möjligheten att systematisera Højesterets praxis och i stället nöjt sig med att konstatera att domstolen i ett antal avgöranden gjort avsteg från civilrättslig form.[1386]

6.2.3.2.2 *Kort om vilkårskorrektion och dispositionskorrektion*

Kännetecknande för vissa av de dispositioner som ger uttryck för en diskrepans mellan form och innehåll är att de ingående parterna agerar i intressegemenskap.[1387] Vid dessa tillfällen har den civilrättsliga formen även kunnat åsidosättas genom andra former av åtgärder, vilket föranlett vissa författare i litteraturen att göra en distinktion mellan s.k. *vilkårskorrektion* respektive *dispositionskorrektion*.[1388]

I den danska litteraturen råder det dock delade meningar kring vad som menas med *vilkårskorrektion* respektive *dispositionskorrektion*.[1389] Medan vissa författare använder de två begreppen för att beskriva och dela upp momenten i *læren om rette indkomstmodtager* i en ”allokering af indkomst” (*dispositionskorrektion*) respektive ”fiksering af indkomst” (*vilkårskorrektion*) använder andra det som en distinktion mellan en korrigering genom reglerna om internprissättning (*vilkårskorrektion*) och underkännandet av den enskildes disposition utifrån *realitetsgrundsætningen* (*dispositionskorrektion*).[1390]

Oaktat den begreppskonflikt som föreligger i dansk litteratur har distinktionen i *vilkårskorrektion* respektive *dispositionskorrektion* samtidigt kritiserats för att vara intetsägande. I Henrik Dams avhandling *Rette indkomstmodtager* framhåller författaren att definitionen är cirkulär:

> *”En korrektion af vilkårene for en transaktion vil derfor altid indirekte være en korrektion af de dispositioner, som har ført til de aftalte vilkår. Begreberne er derfor reelt intetsigende og fører ikke til nogen erkendelse af, hvorledes en korrektion kan finde sted i henhold til reglerne om allokering og fiksering af indkomst. Det, der korrigeres, er således ikke dispositionen eller vilkårene, men derimod den aftalte allokering eller fiksering af indkomsten, hvad enten denne antages at tage udspring i*

[1384] Se Michelsen (2003) s. 231 ff och Michelsen, A., *Misbrug og omgåelse i dansk inkomstskatteret - oversigt over retsudviklingen og bud på den fremtidige udvikling* i Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Winther-Sørensen, N., Ramsdahl Jensen, D. och Bundgaard, J. (red.), Köpenhamn, 2015 s. 140 ff.

[1385] Se avsnitt 6.3.

[1386] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 144 f.

[1387] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 144 ff. och Pedersen m.fl. (2018) s 133 ff.

[1388] Nämnda åtgärder inbegriper såväl specifika skatteflyktsregler (se avsnitt 6.4) som de tolkningsdoktriner som presenteras i det följande.

[1389] Se Dam, H., *Rette indkomstmodtager, allokering og fiksering*, Köpenhamn, 2005 s. 92 ff.

[1390] Se Dam (2005) s. 92 ff.

> *en disposition eller i et vilkår. For det andet anvendes begreberne som det ses i forskellig betydning af forskellige forfattere. Dette kan give anledning til tvivl om, hvad der egentlig forstås ved dispositions- og vilkårskorrektioner."*[1391]

Även om uppdelningen i litteraturen har varit omdiskuterad och kritiserad är den viktig för att förstå de åsidosättanden som hänförs till *realitetsgrundsætningen* (se avsnitt 6.3).

6.2.3.2.3 *Åsidosättanden genom læren om rette indkomstmodtager*

Højesterets hantering av skatteflykt har av vissa författare diskuterats utifrån *læren om rette indkomstmodtager*.[1392] Även om nämnda lära inte förutsätter att det föreligger någon form av *omgåelsehensigt* hos den enskilde har möjligheten att allokera och fixera inkomster till rätt skattskyldig använts för att förklara Højesterets rättstillämpning i vissa skatteflyktssituationer. Den form av skatteflykt som särskilt berörs i det här sammanhanget är s.k. *inkomstforvridning*, varigenom skattskyldiga i intressegemenskap t.ex. disponerar och fördelar den skattepliktiga inkomsten mellan sig för att uppnå så låg form av beskattning som möjligt.[1393] Läran, som även benämns *princippet om rette indkomstmodtager*, har ingen självständig innebörd utan är ett samlingsbegrepp för de frågor som uppstår vid hänförandet av intäkter och kostnader till rätt inkomstmottagare respektive utgiftsbärare.[1394] Principen är inte direkt definierad och det kan därför inte "deduceres løsninger fra samlebegrebet".[1395] Med det sagt har principens ursprung hänförts till 4 § statsskatteloven, vilken sedermera utvecklats i olika former av lagstiftningsåtgärder genom 4-6 §§ statsskatteloven och 2 respektive 10-12B §§ ligningsloven. Nämnda bestämmelser är uttryck för specifika skatteflyktsregler mot olika former av felaktig internprissättning, inkomstfördelning och inkomstfixering, vilka översiktligt presenteras i avsnitt 6.4 nedan.

6.2.4 SUMMERING

Hur Højesteret har hanterat olika former av skatteflykt är mycket omdiskuterat. Av redogörelsen ovan framträder flera förklaringsmodeller som tar sikte på alltifrån

---

[1391] Se Dam (2005) s. 94.

[1392] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 714.

[1393] Vad som inbegriper "inkomstforvridning" är dock omdiskuterat – se Vinther (2004) s. 209 och Dam (2005) s. 508 f. Jfr även Pedersen, J., *International skatteflugt : del I : skatteflugtsproblemet - juridisk, økonomisk og politisk* – Revision & regnskabsvæsen vol. nr. 6 2017 vid avsnitt 4.2, som i stället använder begreppet indkomstoverforsel för situationer som avser frågan om "rette indkomstmodtager", medan han därefter använder begreppet "indkomstforvridning" till vad han betecknar fastställandet av "rette indkomstform".

[1394] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 714 och Bundgaard (2006), i vilket Bundgaard beskriver læren om rette indkomstmodtager som "udelukkende et fremstillningsteknisk hjælpebegreb".

[1395] Se Michelsen m.fl. (2019) s. 714.

Højesterets tolkningstradition till skatterättens regelkonstruktion. Gemensamt för nämnda författare är att de tillskriver domstolen en icke-formalistisk tolkningsstil, vilken medger en möjlighet till utvidgande tolkning och analogi, ett underkännande av dispositioner som inbegriper en *omgåelsehensigt* och/eller ger uttryck för en diskrepans mellan form och innehåll. Samtidigt motsätter sig nämnda författare att Højesteret utvecklat en särskild *omgåelsesklausul* på skatteområdet och vidhåller att en närmare systematisering av Højesterets praxis varken är önskvärd eller möjlig, vilket står i tvärt kontrast till Jan Pedersens *realitetsgrundsætning* som presenteras i det följande.

6.3 REALITETSGRUNDSÆTNINGEN

6.3.1 ”KRAVET OM SKATTERETLIG REALITET” – EN ÖVERBLICK

6.3.1.1 Inledning

Realitetsgrundsætningen, eller ”kravet om skatteretlig realitet”, är, enligt Pedersen, en av dansk domstol utarbetad åtgärd mot skatteflykt.[1396] Den beskrivs av Pedersen såsom en icke lagfäst *omgåelseklausul*, vilken begagnats i flera av Højesterets domar.[1397] Den är ett uttryck för allmänna rättsprinciper, vilka underkänner förfaranden där det föreligger en diskrepans mellan en rättshandlings form respektive innehåll.[1398] Genom *realitetsgrundsætningen* intar danska domstolar en rättspolitisk ställning i syfte att säkra den danska skattebasen samt upprätthålla en i skattepolitiskt hänseende jämn fördelning av skattebördan.[1399] Samtidigt innebär inte ”kravet om skatteretlig realitet” en utvidgning av varken lagtextens ordalydelse eller skattebasens bredd – genom *realitetsgrundsætningen* fastställs blott vad som skett mot bakgrund av de ekonomiska (och inte enbart juridiska) förhållanden som följer av dispositionen.[1400]

I såväl sin avhandling som i senare forskning har Pedersen, om än inte oemotsagd, argumenterat för *realitetsgrundsætningens* existens, härkomst, innehåll och rättsföljd, vilket presenteras närmare i den följande framställningen. I syfte att underlätta redogörelsen för de argument som Pedersen framför presenteras först *realitetsgrundsætningens* rättsliga sammanhang och ursprung mot bakgrund av författarens rättsteoretiska antaganden, för att därefter närmare presentera generalklausulens rättsliga innehåll, kriterier och rättsföljd.

[1396] Se Pedersen (2003) s. 299, vilket är en återpublicering på danska av Pedersens landrapport i Pedersen (2002). Jfr även Pedersen (1989) s. 435 som i sin avhandling benämner *realitetsgrundsætningen* synonymt med ”kravet om skatteretlig realitet” respektive ”generalklausul om skatterettens realitetskrav”.

[1397] Se Pedersen (2000) s. 142 ff.

[1398] Se Pedersen (2000) s. 142 ff.

[1399] Se Pedersen, J. f., *Fortsættelse ; International skatteflugt : del II : imødegåelse af skatteflugt* – Revision & regnskabsvæsen vol. nr. 7 2017 s. 47.

[1400] Se Pedersen (2017) s. 47.

6.3.1.2 Rättsteoretiska utgångspunkter och antaganden

Ett viktigt antagande och en central förutsättning för *realitetsgrundsætningen* är att inkomstbeskattningen vilar på civilrätten.[1401] Genom inkomsttaxeringens anknytning till civilrättsliga dispositioner och skattereglernas pragmatiska hänvisning till den privaträttsliga begreppsapparaten föreligger, enligt Pedersen, ett prejudiciellt förhållande, varvid den civilrättsliga kvalifikationen föregriper den skatterättsliga prövningen.[1402] Skatterätten är enligt Pedersen ett osjälvständigt rättsområde som är avhängigt civilrättsliga rättsfigurer, vilka måste utrönas för att fastställa de skatterättsliga konsekvenser som följer av inkomstskatterättens regler.[1403]

Oaktat skatterättens avhängighet skiljer sig rättsområdets syfte från det civilrättsliga.[1404] Huvudsyftet med inkomstbeskattningen är att ytterst identifiera och fastställa en persons skattepliktiga inkomst utifrån ekonomiska flöden mellan enskilda fysiska och juridiska personer.[1405] Identifikationen vilar emellertid inte på det faktiska ekonomiska förloppet, utan utgår från den rättsliga form som en disposition tillskrivs.[1406] Om en person t.ex. mottagit en summa pengar från ett aktiebolag är i skatterättsligt hänseende inte relevant. Först när transaktionen kunnat definieras som en ersättning för lönearbete, en utdelning, ett uttag etc. aktualiseras de skatterättsliga effekterna av dispositionen.[1407] Den skattskyldige kan därigenom påverka och styra skatteuttaget efter önskad beskattningseffekt förutsatt att han eller hon förfogar över sina ekonomiska dispositioner i enlighet med den rättsliga figur som ger önskat utfall.[1408]

Enligt Pedersen är det främst i mötet mellan en transaktions ekonomiska substans och dess rättsliga form som förutsättningarna för skatteflykt uppstår.[1409] Genom att dra nytta av den diskrepans som föreligger mellan civilrätten och skatterätten kan den enskilda etablera en disposition med en inneboende konflikt mellan en transaktions rättsliga form och dess ekonomiska innehåll. På så sätt kan den enskilde tillskansa sig skattemässiga fördelar även om förfarandet, mot bakgrund av den ekonomiska

---

[1401] Se Pedersen (1989) s. 436, Pedersen (2000) s. 142, Pedersen (2003) s. 294, Notera att jag, i likhet med Pedersens bidrag i denna del, växlingsvis använder *civilrett* respektive *privatrett*, vilket direkt översatts till motsvarande rättsområden i svensk rättsvetenskap, d.v.s. civilrätt respektive privaträtt.

[1402] Se Pedersen (2003) s. 294.

[1403] Se Pedersen (1989) s. 436 och Pedersen (2003) s. 294.

[1404] Se Pedersen (2003) s. 294.

[1405] Se Pedersen (2003) s. 294.

[1406] Se Pedersen (2003) s. 294.

[1407] Se Pedersen (2003) s. 294 och Pedersen (2015) s. 108.

[1408] Se Pedersen (2003) s. 294.

[1409] Se Pedersen (2003) s. 294 f.

realiteten, inte nödvändigtvis kvalificerar för den fördel som den rättsliga formen medför.[1410]

Även om skatterättens hänvisning till privaträttsliga termer och begrepp är såväl pragmatisk som funktionell finns det en yttre gräns för civilrättens styrning.[1411] Nämnda ytterlighet angränsar enlig Pedersen till frågor som rör *omgåelse og proforma* samt teorin om *denominatio falsa* – d.v.s. frågor som rör civilrättslig ogiltighet på grund av dissimilerade respektive simulerade rättshandlingar.[1412] Medan nämnda civilrättsliga prövningsmoment används för att omkarakterisera skenrättshandlingar respektive felaktigt rubricerade rättshandlingar är de dock otillräckliga för att angripa dispositioner som till sin rättsliga form är giltiga men som till sin ekonomiska substans framstår som manipulerade.[1413] Det är i denna ytterlighet Højesteret, enligt Pedersen, utvecklat ”kravet om skatteretlig realitet”, mer känd som *realitetsgrundsætningen*, vilket under vissa omständigheter medger ett avsteg från civilrättens styrning av skatterätten.

Enligt Pedersen sker nämnda avsteg redan vid fastställandet av rättsfaktum.[1414] Givet den *retlige subsumtionens systematik*, varvid man först definierar rättsligt relevanta faktum, för att därefter subsumera nämnda rättsfakta under en uttolkad rättsregel, rör det sig följaktligen inte om lagtolkning.[1415] I stället föregriper *realitetsgrundsætningen* själva tolkningsmomentet, varvid den aktuella dispositionen värderas mot bakgrund av dess rättsliga form och ekonomiska innehåll.[1416] Eftersom ”kravet om skatteretlig realitet” hänför sig uteslutande till fastställandet av rättsfaktum vidgar *realitetsgrundsætningen* inte lagens ordalydelse, vilket är av särskild vikt med hänsyn till de konstitutionella krav som stadgas i den danska grundlagen.[1417]

Utan att här gå in på den diskussion som förts kring *realitetsgrundsætningens* förhållande till den danska legalitetsprincipen är det Pedersens starka övertygelse att ”kravet om skatteretlig realitet”, såsom det kommer till uttryck i Højesterets avgöranden, inte står i strid med det danska legalitetskravet.[1418] I stället framhåller Pedersen *legalitetsprincippets* krav på förutsebarhet och den danska grundlagens uppställda föreskriftkrav som argument för *realitetsgrundsætningens* existens och rättsteoretiska inordning. I det fall Højesterets kvalificering, i motsats till det av

[1410] Se Pedersen (2003) s. 295.

[1411] Se Pedersen (2003) s. 295.

[1412] Se Pedersen (1989) s. 437.

[1413] Se Pedersen (1989) s. 437.

[1414] Se Pedersen (2015) s. 108.

[1415] Jfr avsnitt 6.2.

[1416] Se Pedersen (2003) s. 300 och Pedersen (2015) s. 108.

[1417] Se Pedersen (2003) s. 300.

[1418] Se delavsnitt 6.3.3.

Pedersen formulerade ”kravet om skatteretlig realitet”, skulle hänföras till det följande subsumtions- respektive tolkningsmomentet skulle de aktuella avgörandena från Højesteret vara ett uttryck för antingen ett analogislut utanför lagens ordalydelse, en särskild tolkningsmetod, eller en icke lagfäst *omgåelseregel*, vilka samtliga skulle stå i strid med nämnda legalitetskrav.[1419] Eftersom Højesterets avgöranden enligt Pedersen innebär ett avsteg från civilrättens styrning upprätthålls legalitetskravet samtidigt som domstolarna tillerkänns rätten att fastställa dispositionernas reella och verkliga innehåll.[1420] Något som å ena sidan tillerkänner *realitetsgrundsætningens* förenlighet med de författnings- och förvaltningsrättsliga ramarna, å andra sidan tangerar avtalsrättsliga spörsmål.[1421]

Vid sidan av *realitetsgrundsætningens* förhållande till legalitetskravet uppehåller sig Pedersen därför även vid möjligheten att ingå avtal.[1422] Enligt Pedersen står det den enskilde fritt att disponera sina förehavande samt själv bestämma en dispositions form respektive innehåll. Samtidigt vidhåller Pedersen att parternas möjlighet att ingå avtal inte medger dem att själva förfoga över hur ett förfarande rättsligen bör kvalificeras – lika lite som en sammanslutning av personer kan välja att beskattas som ett aktiebolag utan närmare dokumentation och registrering, lika lite kan två parter fullt ut fastställa hur ett avtal i slutändan bör kvalificeras av en domstol.[1423] Något som kommer till uttryck genom t.ex. teorin om *denominatio falsa* samt *omgåelse og proforma* inom civilrätten samt genom *realitetsgrundsætningen* i skatterätten.

”Kravet om skatteretlig realitet” är, till syvende och sist, en integrerad del av rättstillämpningen. *Realitetsgrundsætningen* behöver, enligt Pedersen, därför inte något närmare lagstöd utan är, i ljuset av inkomstskatterättens syfte respektive innehåll, ett uttryck för inkomstbeskattningens rättsliga natur.[1424] Genom *realitetsgrundsætningen* har Højesteret etablerat en *substance over form*-maxim varigenom domstolen bortser från fiktiva förfaranden till förmån för dispositionens reella innehåll. [1425] Vad som i sin tur kännetecknar en sådan maxim presenteras i det följande.

[1419] Jfr Pedersen (2000) s. 142 och Pedersen, J., *Skattetaenkning, skatteunddragelse og skattesvig - Retsmisbrug i skatteretten* – Revifora Skatteorientering 2000 s. 18 f.

[1420] Jfr Pedersen (2000) s. 142 och Pedersen (2000) s. 18 f.

[1421] Se Pedersen (2017) s. 47 vari Pedersen klart summerar *realitetsgrundsætningens* förhållande till grundlovens krav på stöd i lag: *”Realitetsgrundsætningen er derfor snarere udtryk for en retsanvendelsesmetode til bestemmelse af det faktum, som skattereglen skal anvendes på end en skatteretlig fortolkningsregel om det nærmere indhold af denne skatteregel. Herved sikres det uantastelige krav om beskatningens lovhjemmel.”*

[1422] Se Pedersen (2003) s. 296.

[1423] Se Pedersen (2003) s. 296.

[1424] Se Pedersen (1989) s. 441 & 628.

[1425] Se Pedersen (1989) s. 628 och Pedersen (2017) s. 47.

6.3.1.3 Rättsligt innehåll, kännetecknande kriterier och rättsföljd

Redan i sin avhandling konstaterar Pedersen att en närmare utfyllnad av *realitetsgrundsætningens* innehåll är förenad med flera svårigheter.[1426] Även om generalklausulen, med varierande intensitet och verkan, återkommer som en tydlig tendens i Højesterets avgöranden är det svårt att definiera och avgränsa de prövningsmoment som föranleder en omkarakterisering eller ett underkännande av en dispositions form. [1427] Med undantag för ”enklare former” av skatteflykt, vilka i regel inbegriper transaktioner mellan juridiska och/eller fysiska personer i intressegemenskap, menar Pedersen att det inte är möjligt att fullt ut fastställa de prövningsmoment *realitetsgrundsætningen* inbegriper.[1428] Med det sagt har Pedersen i såväl sin avhandling som följande bidrag redogjort för ett antal kännetecknande kriterier som framträder i Højestrets praxis.[1429] Dessa kriterier är varken schematiskt uppställda eller konsekvent återkommande i domstolens argumentation men ger likväl en indikation på vad domstolen diskuterar i sin strävan att upprätthålla ”kravet om skatteretlig realitet”. Innan en närmare redogörelse kan ske av *hur* nämnda kriterier ser ut bör dock en närmare presentation ske av *vad* som enligt Pedersen faller under nämnda prövning.

Enligt Pedersen medger *realitetsgrundsætningen* en helhetsbedömning av det aktuella förfarandet.[1430] Prövningen sker inte stegvis utan inbegriper samtliga transaktioner som är för handen.[1431] Genom *realitetsgrundsætningen* medges följaktligen ett avsteg från den självständiga form respektive rättshandling ger uttryck för, till förmån för en utvärdering av hela transaktionskedjan.[1432] Helhetsbedömningen förutsätter dock att det föreligger en inneboende konflikt mellan dispositionens form respektive substans, vilket effektivt knyter an till en av *realitetsgrundsætningens* centrala kriterier – att dispositionens form framstår som *osedvanlig, fiktiv, konstlad* etc. i ljuset av dess verkliga ekonomiska innehåll.[1433]

Vad som i sin tur utgör en fiktiv, konstlad, osedvanlig disposition är, enligt Pedersen, svårdefinierat men kan enklast kontrasteras mot andra reella, sedvanliga och

---

[1426] Se Pedersen (1989) s. 439 f.

[1427] Se Pedersen (1989) s. 439 f.

[1428] Se Pedersen (1989) s. 439 f., vari Pedersen särskilt nämner interna aktieöverlåtelser i koncerner, transaktioner från aktiebolag till ägarkretsen i form av t.ex. förtäckt utdelning, kringgående situationer i familjesfären genom gåvor etc.

[1429] Se Pedersen (1989) s. 438 f.

[1430] Se Pedersen (2003) s. 302.

[1431] Se Pedersen (2003) s. 302.

[1432] Se Pedersen (1989) s. 436 och Pedersen (2003) s. 302.

[1433] Jag har valt att översätta ordet *kunstig* till konstlad, i bemärkelsen artificiell, eftersom den svenska direktöversättningen ”konstig” medför andra, till viss del missvisande, konnotationer såsom ”underlig” respektive ”märkvärdig”.

affärsmässiga dispositioner.[1434] Pedersen medger att dessa programmässiga förklaringar förvisso inte ger någon närmare vägledning om prövningsmomentet men vidhåller att de summerar den underliggande bedömning som sker mellan dispositionens ekonomiska substans och dess rättsliga form.[1435] Som exempel på en disposition med en konstlad, osedvanlig form framhåller Pedersen ett förfarande där en försäljning maskeras som ett långvarigt låne- eller nyttjandeavtal med löpande, avdragsgill förräntning, även om överlåtaren, mot bakgrund av t.ex. en hundraårig löptid, de facto överlåtit egendomen.[1436] Genom dispositionen undviker parterna den egentliga, tillsvarande civilrättsliga följden av transaktionen – att det sker en överlåtelse – för att tillgodogöra sig skattemässiga fördelar genom ett låne- eller nyttjandeavtal. [1437] I dessa fall medger ”kravet om skatteretlig realitet” en närmare värdering av dispositionens innehåll och form, varvid ett sammanvägt fastställande av relevanta rättsfaktum utifrån ekonomiska, civilrättsliga och skatterättsliga värderingar möjliggör en omkvalifikation från det ifrågasatta låne- eller nyttjandeavtalet till en faktisk överlåtelse.[1438]

Vid sidan av förfarandets osedvanliga form och motstridiga innehåll uppehåller sig Pedersen vid motivet att uppnå en skattefördel. Denna bedömning ska enligt Pedersen inte ske utifrån den enskildes subjektiva uppfattning utan uteslutande avgöras utifrån de objektiva omständigheter som är för handen.[1439] Samtidigt är det inte tillräckligt att ett förfarande medför en skattefördel för att domstolen ska kunna omkarakterisera dispositionens form.[1440] Först när det är klarlagt att den enskilde etablerat en osedvanlig disposition med en inneboende konflikt mellan förfarandets form och innehåll medger *realitetsgrundsætningen* ett avsteg från dispositionens form med hänsyn till den skattefördel förfarandet medför. [1441]

I det fall *realitetsgrundsætningens* förutsättningar är uppfyllda kan domstolen välja att antingen omkarakterisera eller underkänna dispositionen. Medan det senare innebär att beskattning utgår som om dispositionen aldrig företagits vilar en omkvalifikation på den tidigare sammanvägning som skett vid fastställandet av dispositionens ekonomiska

[1434] Se Pedersen (1989) s. 438.

[1435] Se Pedersen (1989) s. 438 f.

[1436] Se Pedersen (2000) s. 142.

[1437] Se Pedersen (2000) s. 142

[1438] Se Pedersen (1989) s. 440.

[1439] Jfr Pedersen (1989) s. 440 och Pedersen (2003) s. 302, vari författaren förvisso medger att den enskildes avsikt inte fullt ut är irrelevant eftersom det på ett sätt kan föranleda en prövning av dispositionens form respektive innehåll.

[1440] Se Pedersen (2003) s. 302.

[1441] Se Pedersen (2003) s. 302.

substans.[1442] Denna omkarakterisering, s.k. *dispositionskorrektion*, måste enligt Pedersen ta sikte på hela förfarandet och får inte, genom en s.k. *vilkårskorrektion*, inrikta sig på enskilda villkor.[1443] Om t.ex. prisbilden vid en koncernintern överlåtelse framstår som konstlad medger inte *realitetsgrundsætningen* en korrigering av de ifrågasatta villkoren.[1444] I stället är det upp till domstolen att pröva förfarandet mot andra villkorskorrigerande åtgärder, såsom internprissättningsregler i 2 § ligningsloven.[1445]

6.3.1.4 Summering

Enligt Pedersen är *realitetsgrundsætningen* en integrerad del av rättstillämpningen. Genom *realitetsgrundsætningen* har Højesteret etablerat en *substance over form*-maxim som medger avsteg från civilrättens styrande verkan i de fall det föreligger en konflikt mellan en dispositions ekonomiska substans och dess rättsliga form. Nämnda avsteg sker vid fastställandet av rättsfaktum och berör därför inte det följande tolknings- och subsumtionsmoment.

Av redogörelsen ovan framträder ett antal gemensamma kännetecken för de dispositioner som enligt Pedersen faller under *realitetsgrundsætningens* tillämpningsområde. Nämnda kännetecken kan, mot bakgrund av Højesterets avgöranden, svårligen ställas upp som klara rekvisit utan måste förstås som ett antal karakteristiska kriterier som till viss mån är inflätade i varandra. Mot bakgrund av Pedersens ovan redogjorda argument kännetecknas förfaranden som faller inom *realitetsgrundsætningens* tillämpningsområde av:

- att dispositionens rättsliga form framstår som konstlad, osedvanlig eller fiktiv i kontrast till t.ex. sedvanliga affärsmässiga dispositioner,
- att det föreligger en diskrepans mellan dispositionens reella ekonomiska innehåll och dess yttre rättsliga form, samt
- att nämnda disposition medför en skattefördel som utifrån en objektiv bedömning anses vara det bakomliggande syftet med förfarandet.

I det fall en disposition kännetecknas av nämnda kriterier medger *realitetsgrundsætningen* en omkarakterisering eller ett underkännande av dispositionens rättsliga form till förmån för dess underliggande ekonomiska substans. Genom *realitetsgrundsætningen* fastställs följaktligen blott vad som förlupit mot bakgrund av de ekonomiska (och inte enbart juridiska) förhållanden som följer av dispositionen.

[1442] Se Pedersen (1989)

[1443] Pedersen (2003) s. 301 f. Distinktionen mellan vilkårskorrektion och dispositionskorrektion har kritiserats i den danska litteraturen, se delavsnitt 6.2.3.2.2.

[1444] Pedersen (2003) s. 301 f.

[1445] Pedersen (2003) s. 301 f.

6.3.2 MOTTAGANDE OCH KRITIK

6.3.2.1 Två diametralt olika utgångspunkter

Kritiken mot *realitetsgrundsætningen* kan delas in i de som erkänner respektive motsätter sig dess existens. Denna distinktion vilar ytterst i det faktum att en del författare argumenterar som om den inte är en del av den danska rättsordningen medan andra väljer att kritisera (och i vissa fall dödförklara) *realitetsgrundsætningen* utifrån t.ex. rättssäkerhetsargument. Eftersom en grundförutsättning för att kritisera en teori, princip eller rättsregels förenlighet med en annan del av rättsordningen är att den de facto existerar, ser jag det som en grundläggande argumentationsanalytisk indelning. Den första indelningen motiveras följaktligen utifrån de som menar att *realitetsgrundsætningen* inte finns och de som menar att den gör det. I det fall en författare tillhör den senare kategorin har jag därefter valt att presentera författarens synpunkter tematisk. Den tematiska redogörelsen tar sikte på de argument som framförs och följer därför ingen kronologisk ordning. Därefter presenteras Pedersens huvudargument mot den kritik som framförts.

6.3.2.2 Frågan om *realitetsgrundsætningens* faktiska existens

Realitetsgrundsætningens vara eller icke vara har i dansk doktrin diskuterats ingående sedan Pedersens avhandling publicerades år 1989. En tidig kritiker, som själv deltog vid Pedersens disputation i egenskap av opponent, är Thøger Nielsen. I artikeln *Den evige udfordring* lägger Nielsen fram sin kritik mot Pedersens avhandling.[1446] Nielsen medger förvisso att avhandlingen är en ambitiös och väl genomarbetad systematisering av dansk praxis men motsätter sig såväl Pedersens rättsteoretiska antaganden som hans argument för *realitetsgrundsætningens* faktiska existens.[1447] Föreställningen om att Højesteret skulle fastställa taxeringsunderlaget i ett konceptuellt, oklart mellansteg mellan tillämpning och tolkning har, enligt Nielsen, inget uttryckligt stöd i domstolens praxis.[1448] Mot bakgrund av en handfull av de domar Pedersen redogör för i sin avhandling går Nielsen i polemik och menar, i kontrast till Pedersen, att domstolen enbart uppehållit sig vid traditionell lagtolkning och fastställande av rättsfaktum.[1449] Nielsen medger förvisso att

[1446] Se Nielsen, T., *Den evige udfordring - bemærkninger om nogle skatteretlige grundproblemer* i Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, Askholt, S. (red.), Köpenhamn, 1990 s. 46 ff.

[1447] Se Nielsen (1990) s. 51.

[1448] Se Nielsen (1990) s. 54 ff.

[1449] Se Nielsen (1990) s. 54 ff., vari författaren går i polemik med Pedersens redogörelse med utgångspunkt i TfS 1988.404 Ø som berörde kapitalbeskattning, U 1986.289 H som avsåg ränteintäkter och skattefria kapitalvinster, U 1982.738 Ø respektive U 1984.749 H som avsåg till verksamheten hörande tillgångar, U 1983.699 H som avsåg avgränsningen mellan s.k. ”selskabsindkomst” och ”personindkomst”, U 1989.1064 H som avsåg inkomstöverföring till ett utländskt fast driftställe samt U 1984.784 H som avsåg internationell beskattning.

rättsvetenskap inte är en exakt vetenskap utan förändras i takt med att nya argument, normer och principer introduceras på området.[1450] En sådan förändring förutsätter dock att det den som motsätter sig den rådande ordningen framför klara argument som talar för det alternativ han eller hon argumenterar för. Denna bevisbörda har, enligt Nielsen, Pedersen inte uppfyllt.[1451]

Vidare kritiserar Nielsen Pedersen för att det uppställda ”kravet om skatteretlig realitet” är oklart. Med utgångspunkt i en anekdotisk redogörelse för Alf Ross festskriftbidrag till Henry Ussing, vari Ross presenterar begreppet *tûtû* som ett exempel på en oklar semantisk referens vilken nyttjas av det ”primitiva” *Noit-kif* folket för vissa tabuföreställningar, menar Nielsen att *realitetsgrundsætningen* är ett uttryck för en liknande oklar referens.[1452] Enligt Nielsen är innebörden av *realitetsgrundsætningen*, precis som begreppet *tûtû*, intetsägande och introducerar blott ett formuleringstekniskt hjälpmedel för att beskriva det man avser att motverka – med risk för att ytterligare bidra till rättsosäkerheten på skatteområdet.[1453]

En annan recensent, som även han medverkade vid Pedersens disputation i egenskap av opponent, är Isi Foighel.[1454] I Foighels anmälan av Pedersens avhandling framhåller recensenten framställningen som ett betydelsefullt och välskrivet bidrag till det skatterättsliga ämnet. Med en enligt Foighel väl genomarbetad och omfattande redogörelse för de tre avhandlade huvudområdena – skatteplanering, skatteflykt och skattebrott – lyckas Pedersen att etablera en klar begreppsapparat som passar sig väl för såväl akademiker som praktiker.[1455] Framställningens huvudtes, *realitetsgrundsætningen*, framhåller Foighel dock som avhandlingens styrka och svaghet.[1456] Samtidigt som Pedersen genom *realitetsgrundsætningen* lyckats att analysera praxis från en ny spännande synvinkel menar Foighel att formuleringen av en generell åtgärd mot skatteflykt inte tillför något nytt.[1457] Det är för Foighel en banal självklarhet att en

---

[1450] Se Nielsen (1990) s. 54.

[1451] Se Nielsen (1990) s. 54 ff.

[1452] Se Nielsen (1990) s. 64 ff. med vidare hänvisning till Ross, A., *Tûtû* i Festskrift til professor, dr. juris Henry Ussing 5. maj 1951, Borum, O. A. och Illum, K. (red.), Köpenhamn, 1951 s. 468 ff. Den observante läsaren kan med enkelhet notera vad *Noit-kif* stavar baklänges.

[1453] Se Nielsen (1990) s. 54 ff.

[1454] Till skillnad från det svenska förfarandet vid framläggande av doktorsavhandling intar samtliga medlemmar av *bedømmelseudvalget*, d.v.s. betygsnämnden, rollen som opponenter. Nämnda ledamöter genomför först den muntliga opponeringen för att därefter, med full rösträtt, delta i beslutet att tillstyrka eller avstyrka en rekommendation att godkänna avhandlingen.

[1455] Se Foighel, I., *Skatteudnyttelse - betydningsfuld disputats på skatteretsområdet* – Revision & regnskabsvæsen 5 1991 s. 60. För en närmare beskrivning av hur jag valt att inordna de danska begreppen *skattetænkning*, *skatteundandragelse* respektive *skattesvig* se kapitel 2.

[1456] Se Foighel (1991) s. 60.

[1457] Se Foighel (1991) s. 61 f.

domstol har möjlighet att se till den ekonomiska verkligheten vid bedömningen av ett förfarande – det är snarare hur domstolen fastställer denna verklighet som är intressant, vilket Pedersen inte ger något svar på.[1458] Anmälaren avslutar dock i dur och framhåller att Pedersen lagt grunden för att i framtiden ge *realitetsgrundsætningen* ett mer substantiellt innehåll.[1459]

En av *realitetsgrundsætningens* främsta kritiker är Aage Michelsen som i flera artiklar motsatt sig tanken om *realitetsgrundsætningens* faktiska existens.[1460] Michelsens huvudkritik riktar sig främst mot *realitetsgrundsætningens* inordning i den juridiska metodiken.[1461] Enligt Michelsen föreligger det ett naturligt samspel mellan fastställandet av rättsfaktum respektive tolkningen av rättsregeln. Detta dialektiska samspel kan enligt Michelsen omöjligen, i likhet med vad Pedersen förespråkar, delas upp och isoleras i två olika delmoment.[1462] Med utgångspunkt i begreppen ”ränta”, ”fastighet” respektive ”affärsmässiga skäl” exemplifierar Michelsen sin ståndpunkt och anför att nämnda begrepp först får sin mening i ljuset av de rättsregler som nämnda rättsfaktum hänförs till.[1463] Subsumtionsmomentet, d.v.s. hänförelsen av rättsfaktum till relevant rättsregel, kan därför inte ske isolerat utan en närmare uttolkning av rättsregeln.[1464]

I det fall *realitetsgrundsætningen* enbart uppfattas som ett samlingsbegrepp för de tillfällen domstolen väger in förfarandets ekonomiska realitet motsätter sig Michelsen inte Pedersens systematisering.[1465] I likhet med Pedersen menar Michelsen att

---

[1458] Se Foighel (1991) s. 62.

[1459] Se Foighel (1991) s. 62. Foighel har inte i senare bidrag uttalat sig om *realitetsgrundsætningen* givits ett klarare innehåll. I dansk litteratur har dock Foighels inledande skepsis medfört att en handfull författare tagit Foighels anmälning som intäkt på att han sällar sig till *realitetsgrundsætningens* skeptiker, jfr t.ex. Graff Nielsen (2003) s. 343 fotnot 806 samt Michelsen (2015) s. 141. Jag har därför valt att redogöra Foighels kritik under det aktuella avsnittet.

[1460] Se Michelsen, A., *Kommentarer til udvalgte afgørelser - fradrag for renter, non-recourse lån, skattearrangement, ”realitetsgrundsætning”, administrativ praksis som retskilde, lighedsgrundsætning* – Revision & regnskabsvæsen 5 2000 s. 130 ff., Michelsen (2003) s. 221 och Michelsen (2015) s. 135. Den uppmärksamma läsaren kan i nämnda bidrag notera att Michelsen konsekvent hänvisar till Pedersens bidrag som ”den såkaldte ’realitetsgrundsætningen’”.

[1461] Se Michelsen (2003) s. 231 ff och Michelsen (2015) s. 140 ff.

[1462] Se Michelsen (2003) s. 231 ff och Michelsen (2015) s. 140 ff.

[1463] Se Michelsen (2003) s. 231 ff och Michelsen (2015) s. 140 ff., varifrån jag fritt översatt begreppen *rente*, *ejendomsret* och *forretningsmæssig begrundelse* till ”ränta”, ”fastighet” och ”affärsmässiga skäl”.

[1464] Se Michelsen (2003) s. 231 ff och Michelsen (2015) s. 140 ff.

[1465] Se Michelsen (2015) s. 141. Se även Michelsen (2003) s. 233 f., vari författaren instämmer i Pedersens uppfattning om att det är rättsvetenskapens roll att systematisera den praxis som *Højesteret* utarbetat kring bedömningen av ett förfarandes realitet. Med det sagt menar Michelsen att *realitetsgrundsætningen*, som uttryck för en systematisering, enbart kan erkännas som ett framställningstekniskt stödbegrepp ett s.k.

Højesteret vid flera tillfällen underkänt den juridiska formen till förmån för förfarandets underliggande ekonomiska substans.[1466] Från den synvinkeln tillför Pedersen, enligt Michelsen, ingenting nytt. Ett överhängande problem Michelsen återkommer till är dock det faktum att kammaradvokaten vid åtskilliga tillfällen åberopat *realitetsgrundsætningen* som grund för att omkarakterisera respektive underkänna olika förfaranden, vilket sker utan stöd i någon egentlig rättskälla.[1467] Till skillnad från de kritiker som under delavsnitt 6.3.2.2 erkänner *realitetsgrundsætningens* existens använder Michelsen det danska legalitetskravet som argument för varför *realitetsgrundsætningen* inte existerar.[1468] Enligt Michelsen är ”kravet om skatteretlig realitet” varken erkänt i någon rättskälla eller för den tillräckligt specificerad för att vara förenlig med legalitetsprincipen. I det fall *realitetsgrundsætningen* skulle erkännas, i linje med de kännetecken Pedersen uppställer, skulle det enligt Michelsen vara oförenligt med nämnda legalitetskrav.[1469]

I kontrast till Michelsens invändningar mot Pedersens realitetsgrundsætning riktar I. A. Strobel in sig på ett av Pedersens centrala antaganden. I den tidigare refererade artikeln *Forholdet mellem skatteret og civilrett* motsätter sig Strobel Pedersens uppfattning om civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten. Enligt Strobel är det sedan tidigt fastställt att skatterätten inte vilar på civilrätten. [1470] I det fall skatterätten hänvisar till ett civilrättsligt begrepp måste det istället tydas utifrån det sammanhang det inkorporerats – inte minst då civilrättsliga begrepp sällan är helt entydiga. Som stöd för sin utgångspunkt redogör Strobel för en handfull av de avgöranden Pedersen även åberopar i sin avhandling.[1471] Samtidigt tillstår Strobel att han, i likhet med Pedersen, är bunden av en förförståelse för ämnet och som möjligtvis skiljer de båda författarna åt:

”samlebegreber”, vilket står i tvärt kontrast till de av Michelsen kritiserade ”almenbegreber”, d.v.s. begrepp som enligt Michelsen felaktigt uppfattats som enhetliga och varur man kan härleda en given lösning eller metodik – se Michelsen, A., *Domstolskontrollen med skatteforvaltningen* – Revision & regnskabsvæsen 6 1973 s. 284 f. och Michelsen (2000) s. 132.

[1466] Se Michelsen (2015) s. 141.

[1467] Se Michelsen (2000) s. 133.

[1468] Se Michelsen (2015) s. 140.

[1469] Se Michelsen (2015) s. 140.

[1470] Se Strobel (1991) s. 377, vari författaren särskilt hänvisar till U 1919.601 H, U 1976.981 Ø och U 1977.964 H samt Pedersen (1989) s. 249.

[1471] Utöver de av Nielsen åberopade U 1982.738 Ø, U 1983.699 H, TfS 1988.404 Ø, nämner Strobel ett antal avgöranden som enligt författaren visar på att det inte föreligger en civilrättslig styrning – se bl.a. SKDM 1976.161 V, SKDM 1985.83 V, SKDM 1985.622 Ø, TfS 1986.21 V, TfS 1986.58 LSR, U 1950.7 H, U 1960.535 H, U 1975.788 H, U 1976.925 H, U 1977:405 Ø, U 1983.699 H, U 1986.22 H, U 1986.435 U och U 1990:526 H i Strobel (1991) s. 378 f.

> *"Ved min fortolkning af de gennemgåede afgørelser har jeg overalt valgt den udlægning, som forekommer mig at stemme bedst med tilvante juridiske principper - også selv om nogle af afgørelserne er begrundet anderledes. Det har jeg gjort ud fra den betragtning, at man ikke skal tage større eller mere radikale midler i brug end nødvendigt for at forklare afgørelser, der umiddelbart kan overraske dem, der ikke er fortrolige med skatterettens særegne natur. Det ligger i udgangspunktet for hele diskussionen, at Jan Pedersen har læst mange af afgørelserne anderledes - og andre vil måske være uenige med os begge."* [1472]

Utifrån nämnda insikt prövar Strobel därefter de premisser Pedersens uppställt i sin realitetsgrundsætning.[1473] Med stöd i ett antal av de avgöranden Pedersen presenterar i sin avhandling konstaterar Strobel att *realitetsgrundsætningens* premisser enbart är uppfyllda i en handfull av dem, vilket föranleder följande slutsats:

> *" Min konklusion af gennemgangen ovenfor er, at praksis for længst har frigjort sig for den postulerede binding til privatrettens begreber. Min bevisførelse angår jo næsten udelukkende domstolene, og læserne må tage mit ord for, at også Landsskatteretten og de administrative myndigheder har frigjort sig.*
>
> *Er navlestrengen først klippet over, er der ikke brug for nogen særlig realitetsgrundsætning eller anden generalklausul til at forklare praksis. I den gængse juridiske metode indgår en række komponenter, som vægtes forskelligt på de forskellige retsområder, og når blot man holder sig for øje, at skatteretten er en selvstændig juridisk disciplin, der lægger stor vægt på komponenter, som på andre retsområder spiller en mere tilbagetrukken rolle, er den traditionelle metode efter min bedømmelse tilstrækkelig. Min indstilling til den af Jan Pedersen forfægtede realitetsgrundsætning er, at den ikke alene ikke stemmer med praksis, men heller ikke har støtte i forholdets natur."* [1474]

En annan författare som diskuterar *realitetsgrundsætningen* vara eller icke vara med utgångspunkt i frågan om civilrättens styrning är Jakob Bundgaard. Som tidigare nämnt försöker Bundgaard överbrygga de diametralt motsatta utgångspunkter Pedersen respektive Strobel ger uttryck för genom sin *koordinationsteori*.[1475] Vid inordnandet av *realitetsgrundsætningen* i nämnda teori konstaterar Bundgaard, mot bakgrund av såväl dansk litteratur som aktuell praxis, att Højesteret utan tvivel nyttjar någon form av

[1472] Se Strobel (1991) s. 383.

[1473] Se Strobel (1991) s. 383 ff.

[1474] Se Strobel (1991) s. 384.

[1475] Se Bundgaard (2006) som i nämnda verk utvecklar de idéer Bundgaard tidigare presenterat i Bundgaard (2002) s. 523, Bundgaard (2003), 553 och Bundgaard (2003), 995.

”realitetsbedømmelse”.[1476] Hur vidsträckt denna bedömning är, eller för den delen hur den kommer till uttryck, vill Bundgaard inte fullt ut ta ställning till men avslutar avsnittet ”Realitetsgrundsætningen – en realitet?” med följande:

> *”Sammenfattende må det dog konstateres, at realitetsgrundsætningen er en bestanddel af dansk skatteret. Hermed kan spørgsmålstegnet i afsnittets overskrift fjernes, så den rette overskrift i stedet bør være: 'Realitetsgrundsætningen – en realitet'.*
>
> *Efterfølgende er spørgsmålet blot, i hvilken udstrækning det allerede skitserede indhold af realitetsgrundsætningen er og bør være det gældende indhold. Det er ikke hensigten i foreliggende afhandling af afdække de nærmere grænser for realitetsgrundsætningen, blot skal det anføres, at noget tyder på, at den hidtidige formulering af realitetsgrundsætningen i visse henseender er formuleret for snæver og i andre for bred. Hertil kommer, at der tilsyneladende blandt praktikere florerer den holdning, at 'vilddyret' må tæmmes, idet skattemyndighederne alt for ofte søger realitetsgrundsætningen bragt i anvendelse også i situationer, hvor noget sådant ikke forekommer relevant og passende. Der er formentlig i denne henseende nødvendigt at betone, at der er tale om en konkret realitetsbedømmelse, frem for en generel realitetsgrundsætning, hvorfra der kan deduceres skatteretlige løsninger.”* [1477]

Ett centralt antagande i Bent Ramskovs avhandling *Internselskabsomstrukturering* är att *realitetsgrundsætningen* existerar.[1478] Redan i avhandlingens inledande metodkapitel diskuterar Ramskov *realitetsgrundsætningens* vara eller icke vara och ansluter sig till Pedersens uppfattning. [1479] Med stöd i Højesterets avgörande i *Havnemølledommen*, som såväl Michelsen som Pedersen åberopar som argument för sina respektive utgångspunkter, motsätter sig Ramskov Michelsens kritik mot *realitetsgrundsætningens* vida tillämpningsområde.[1480] Mot bakgrund av *Bohartdommen* och det nedan citerade uttalandet från *højesteretsdommer* Jørgen Nørrgaard konstaterar Ramskov att

---

[1476] Jfr Bundgaard (2006) s. 554 och Bundgaard, J., *Internationale omgåelses- og misbrugsklausuler i national skatteret - om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose Test som bestanddele af dansk skatteret* i Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Bundgaard, J., Ramsdahl Jensen, D. och Winther-Sørensen, N. (red.), 1 uppl., Köpenhamn, 2015 s. 241 f., vari Bundgaard tydligt positionerar sig mot att det föreligger en ”generel omgåelselære” i dansk rätt samtidigt som han framhåller att *Højesteret* vid flera tillfällen använt sig av en ”realitetsbetragtning”. Enligt Bundgaard är denna ”realitetsbetragtning” helt i linje med den internationellt erkända principen *substance over form,* se Bundgaard (2015) s. 242.

[1477] Se Bundgaard (2006) s. 554 f.

[1478] Se Ramskov, B., *Intern selskabsomstrukturering*, 1 uppl., Köpenhamn, 2001 s. 39, som tidigt statuerar att ”realitetsgrundsætningen udgøre væsentlige elementer i denne afhandlings behandling af intern selskabsomstrukturering”.

[1479] Se Ramskov (2001) s. 39. Se även Ramskov, B., *Rentefiksering hos långiver* – TfS 1998, 523 och Ramskov, B., *Fikseret vederlag* – TfS 2000,834 där Ramskov även hänvisar till realitetsgrundsætning.

[1480] Se Ramskov (2001) s. 36 f., vari Ramskov åberopar den s.k. ”Havnemølledommen” U 1960.535 H, vilket även återges som ett viktigt avgörande i såväl Pedersens realitetsgrundsætning, se Pedersen (1989) s. 352 ff., som ”læren om rette indkomstmodtager”, se delavsnitt 6.2.4.3.

realitetsgrundsætningen är ”fast knæsat i dansk skatteretlig praksis”.[1481] En slutsats som enligt Erik Werlauff går för långt, vilket han framhåller i sin anmälan av Ramskovs avhandling.[1482] Enligt Werlauff övervärderar Ramskov ”kravet om skatteretlig realitet” och kritiserar författaren för att ”bruge 'realitetsgrundsætningen' som en slags universalmiddel i en lang række situationer”. [1483]

I kontrast till Ramskov sällar sig Werlauff till dem som vill beskriva *realitetsgrundsætningen* som ett samlingsbegrepp.[1484] Enligt Werlauff är Pedersens bidrag en värdefull systematisering av Højesterets praxis men framhåller samtidigt att *realitetsgrundsætningen* inte kan erkännas som en självständig norm.[1485] Werlauff intar härigenom en mittenposition där han å ena sidan argumenterar för *realitetsgrundsætningens* existens, å andra sidan motsätter sig den normativa funktion ”kravet om skatteretlig realitet” är ett uttryck för. [1486]

Slutligen bör *højesteretsdommer* Jørgen Nørgaards uttalande om realitetsgrundætningen särskilt framhållas. I artikeln Højesterets *rolle i skattesager* redogör Nørgaard för sin syn på Højesterets hantering av skattemål.[1487] Efter en närmare presentation av ett antal avgöranden där domstolen uttryckligen tagit hänsyn till vissa arrangemangs realitet konstaterar Nørgaard:

> *”Det er klart, at Højesetret længst muligt – som det også fremgår af dommen U 2000.1509 H – konsoliderer en skatteretlig realitetsbedømmelse med henvisning til traditionelle retskilder, men der er, så vidt jeg kan se, ikke anledning til at mene, at* Højesteret *viger tilbage fra ud fra en almindelig skatteretlig realitetsgrundsætning at*

[1481] Se Ramskov (2001) s. 37 ff.

[1482] Se Werlauff, E., *Anmeldelse af Bent Ramskov: 'Intern selskabsomstrukturering'* – Ugeskrift for retsvæsen B 2001 s. 420 ff.

[1483] Se Werlauff (2001) s. 420 ff.

[1484] Se Werlauff, E., *Realitet i selskabs- og skatteretten - om realitetsgrundsætningens berettigelse og begrænsninger* i Festskrift til Jan Pedersen, Kerzel, M. (red.), Köpenhamn, 2011 s. 460. Se även Werlauff, E., *Selskabsskatteret 2016/17*, 18 uppl., Köpenhamn, 2016

[1485] Se Werlauff (2011) s. 462.

[1486] Se Werlauff (2011) s. 460, 462 och 467 f., varvid Werlauff å ena sidan liknar *realitetsgrundsætningen* med andra former av etablerad rättslig sedvänja från aktiebolagsrätten (s. 461), å andra sidan motsätter sig *realitetsgrundsætningen* som en självständig norm (s. 462) för att därefter lägga fram läran om ”rette indkomsttager” som en alternativ förklaringsmodell (s. 466). Se även s. 468 varvid Werlauff framhåller att ”det ikke var Jan Pedersen, der opfandt realitetsgrundsætningen; han påviste den som et brugbart samlebegrep for et skatteretligt korrektionsbehov”.

[1487] Se Nørgaard, J., *Højesterets rolle i skattesager* – Juristen årg. 83, nr. 2 2001.

> *tilsidesætte et arrangement som ulovlig skatteunddragelse, jf. herved professor Jan Pedersens disputats 'Skatteudnyttelse' fra 1989.* "[1488]

Nørgaards inlaga har av Pedersen m.fl. tagits som intäkt för att domstolen använder sig av *realitetsgrundsætningen*, vilket särskilt bemötts av Michelsen, som anser att uttalandet ytterst bör ses som Nørgaards personliga uppfattning om Højesterets förhållningssätt till *realitetsgrundsætningen*.[1489]

6.3.2.3 Frågan om *realitetsgrundsætningens* förenlighet med det danska legalitetskravet

Utöver ovan redogjorda bidrag har ett antal författare diskuterat *realitetsgrundsætningen* i ljuset av det danska legalitetskravet. I jämförelse med den av Michelsen redogjorda kritiken ovan har de följande författarna problematiserat realitesgrundsætningens förenlighet med det danska legalitetskravet utifrån antagandet att "kravet om skatteretlig realitet" är en del av den danska rättsordningen.

I Jacob Graff Nielsens avhandling *Legalitetskravet ved beskatning* viger författaren ett särskilt avsnitt åt skatteflyktsproblematiken i ljuset av det danska legalitetskravet.[1490] I avsnittet redogör han för såväl Pedersens realitetsgrundsætning som de argument som talar för att skatteflyktsproblematiken löses genom sedvanlig lagtolkning.[1491] Efter en närmare presentation av de olika uppfattningarna konstaterar Graff Nielsen att det "er vanskeligt at vælge en af de to retsteoretiske løsninger".[1492] Enligt Graff Nielsen leder såväl realitetetsgrundsætningen som dess kritikers tolkningsargument till samma resultat – att domstolen vid vissa tillfällen åsidosätter eller korrigerar dispositioner på ett sätt som inte alltid speglar den uppfattning den enskilde har av samma disposition.[1493] Samtidigt menar Graff Nielsen att det finns visst fog för den kritik som riktats mot *realitetsgrundsætningen*. Först och främst är *realitetsgrundsætningen* inte tillräckligt specificerad för att kunna prövas mot det danska legalitetskravet.[1494] Vidare finns det inte några givna normer för hur man bör kvalificera rättsfaktum i det mellansteg Pedersen argumenterar för.[1495] Samtidigt konstaterar Graff Nielsen att:

[1488] Se Nørgaard (2001) s. 61

[1489] Jfr Pedersen m.fl. (2018) s. 126 och Michelsen (2003) s. 232.

[1490] För en närmare presentation av Graff Nielsens huvudsakliga bidrag i nämnda avhandling, se avsnitt 4.3.3.

[1491] Se avsnitt XV - Legalitetskravet i skatteudnyttelsessager i Graff Nielsen (2003) s. 335 ff.

[1492] Se Graff Nielsen (2003) s. 347.

[1493] Se Graff Nielsen (2003) s. 347.

[1494] Graff Nielsen (2003) s. 345.

[1495] Se Graff Nielsen (2003) s. 347.

> *"Retsanvendelsen inden for skatteretten er særdeles dynamisk. På trods af § 43, 1. led, er tilladelser- og dispensation lovgivning, forligsmæssig skatteansættelse, appelbegrænsning samt retlig polycentri i det skatteretlige retskildebillede forekommende. Fortolkning af skattelovgivningen er ikke indskrænket til fordel for skatteyderen eller til fordel for skattemyndighederne og analog anvendelse af skattelovgivningen til ulempe for skatteyderen finder der sågar eksempler på. Disse tilfælde er imidlertid alle undtagelser til det altovervejende udgangspunkt om skærpet hjemmel ved beskatning, men i sammenligning med disse, forekommer retsanvendelsen i skatteudnyttelsesager ikke utilstedelig. Det er ganske vist domsolene, der i det konkrete tilfælde fastlægger retningslinjerne for kvalifikation af faktum, men denne bedømmelse skal foretages inden for de rammer, som retsfaktum eller retsfølge – d.v.s. skattelovgivningen – opstiller."* [1496]

Även om Højesteret, enligt Graff Nielsen, inte medger en omkvalifikation eller ett underkännande på grund av att dispositionen uteslutande eller till en väsentlig del motiverats av att uppnå en skattefördel finns det en möjlighet för domstolar att på saklig grund komplettera skattelagstiftningen.[1497] Enligt Graff Nielsen är det svårt att föreställa sig att lagstiftaren inte skulle dra nytta av domstolens utfyllande funktion i skatteflyktssituationer.[1498] Följaktligen menar Graff Nielsen att såväl *realitetsgrundsætningen* som dess kritikers tolkningsargument inte står i strid med legalitetskravet:

> *"Bedømmelsen af realiteten bag de skatterelevante oplysninger, som skatteyderne forelægger skattemyndighederne, skal såvel ifølge Jan Pedersens realitetsgrundsætning og ifølge kritikernes opfattelse ske på baggrund en skatteretlig vurdering. Den kritiske vurdering af skatterelevante oplysninger, der foretages med udgangspunkt i materiel skatteret, er en så indarbejdet del af den skatteretlige retsanvendelse, at den ikke kan anses for at stride mod grundlovens § 43, 1. led, eller legalitetskravet ved beskatning."* [1499]

[1496] Se Graff Nielsen (2003) s. 348.

[1497] Graff Nielsen (2003) s. 349.

[1498] Se Graff Nielsen (2003) s. 351 f. Nämnvärt i sammanhanget är att Graff Nielsen varken sällar sig till Pedersens *realitetsgrundsætning* eller kritikernas uppfattning om att skatteflyktsmomentet ingår som ett självständigt tolkningsmoment. I stället menar Graff Nielsen att domstolen "på et sagligt grundlag supplerer skattelovgivningen". Denna utfyllnad är domstolens nödgad till att göra för att stävja skatteflyktsproblematiken, vilket enligt Graff Nielsen sker inom ramen för § 43 i grundloven – se särskilt slutsatserna kring avhandlingens fjärde tes på s. 352.

[1499] Graff Nielsen (2003) s. 350.

Søren Friis Hansen intar en mer skeptisk hållning i frågan om *realitetsgrundsætningens* förenlighet med det danska legalitetskravet.[1500] Med stöd i ett antal konstitutionella argument hämtade från såväl grundlovens § 43 som europarätten (se nedan) går Friis Hansen i polemik med Pedersen.[1501] Även om Friis Hansen inte motsätter sig Pedersens rättsteoretiska inordning av *realitetsgrundsætningen* i steget innan subsumtionsmomentet utifrån en nationell kontext menar Friis Hansen att europarätten inte tillåter ett fastställande av rättsfaktum som står i strid med europarätten. Som stöd för Friis Hansen argument antyder författaren att om *realitetsgrundsætningen* inte är förenlig med europarätten, är den inte heller förenlig med grundlovens § 43, vilket utvecklas närmare nedan.[1502]

I likhet med Friis Hansen delar Nikolaj Vinther Pedersens rättsteoretiska antaganden men vidhåller i kontrast till Friis Hansen att *realitetsgrundsætningen* ryms inom leagalitetskravet. I sin avhandling, *Civilrettens styring af skatteretten*, positionerar sig Vinther tidigt genom att konstatera att det inte föreligger något ”tvivl om, at det er nødvendigt at skelne mellem faktum og retsfaktum ved bedømmelsen af, i hvilken omfang civilretten er styrende for skatteretten”.[1503] Med stöd i Pedersens antagande om civilrättens styrande funktion inordnar därefter Vinther *realitetsgrundsætningen* till fastställandet av rättsfaktum.[1504] I avhandlingen diskuterar Vinther även frågan om

---

[1500] Se Friis Hansen, S., *Om italienske dommeres erstatningsansvar, elevatorer og "realitetsgrundsætningen"* – Skattepolitisk oversigt årg. 63 nr. 1 2007, Friis Hansen, S., *Nekrolog over "realitetsgrundsætningen"* – Skattepolitisk oversigt årg. 63 nr. 265 2007, Friis Hansen, S., *Skatteydere er også en slags mennesker! : "Realitetsgrundsætningen" er i strid med menneskerettighederne* – Ugeskrift for retsvæsen årg. 142 nr. 6 2008 och Friis Hansen, S., *Debat ; Realitetsgrundsætningen naturgivne retsusikkerhed* – Ugeskrift for retsvæsen årg. 142 nr. 44 2008.

[1501] Se avsnitt 6.3.3.4.

[1502] Jfr t.ex. Friis Hansen (2007) avsnitt 4.4, i vilket Friis Hansen konstaterar att: *”EF-domstolens afgørelse i sag C-173/03, giver grundlag for at rejse det principielle spørgsmål, om ikke også grundlovens § 43 giver den enkelte danske skatteyder en retsbeskyttelse, der afhænger af, at subsumptionen af fakta sker i henhold til de relevante skatteretlige lovbestemmelser. Grundlovens § 43 synes med sit krav om lovhjemmel ikke at levne plads til inddragelse af skattepolitiske betragtninger eller "økonomiske" vurderinger af de "realøkonomiske realiteter", der som dokumenteret af Henrik Dam foretages på subjektivt grundlag.”*, Friis Hansen (2007) avsnitt 3.5, vari Friis Hansen återigen uttalar sig trots att han inte har någon närmare ambition att redogöra för *realitetsgrundsætningens* förenlighet med grundlovens § 43: *”Det kan således konstateres, at pligten til at anvende fællesskabsretten er relevant i en lang række tilfælde omfattende såvel grænseoverskridende sager som rent interne danske forhold. I alle disse tilfælde kan det med sikkerhed slås fast, at “realitetsgrundsætningen” er uanvendelig, jf. ovenfor afsnit 3.3 og 3.4. Under disse forudsætninger giver det ikke megen mening at opretholde “realitetsgrundsætningen” som en generalklausul til bekæmpelse af skatteunddragelse, uanset om man i øvrigt måtte nå til det resultat, at den kan anses for forenelig med grundlovens § 43.”.*

[1503] Se Vinther (2004) s. 17.

[1504] Se Vinther (2004) s. 48, i vilket Vinther framhåller: *”Jan Pedersen har i sin disputats: Skatteudnyttelse, udviklet en realitetsgrundsætning, hvorefter man tilsidesætter det fiktive forhold at lægge det reelle forhold til grund. Denne realitetsvurderingen foretages ved bedømmelsen af faktum, ikke ved bedømmelsen af jus. På dette grundlag har han utvivlsomt ret.”* Med det sagt redogör Vinther även för de olika uppfattningar som återfinns i dansk skatterätt och konstaterar att det utöver *realitetsgrundsætningen* finns tendenser som talar

realitetsgrundsætningens förhållande till grundlovens § 43 och konstaterar att den av "Jan Pedersens udviklede realitetsgrundsætning er efter denne forfatters betragtninger ikke i konflikt med grundlovens § 43, idet *realitetsgrundsætningen* foretager en kvalifikation af faktum".[1505] Vinther menar, i likhet med Graff Nielsen, att det ligger inom ramen för domstolarnas kompetens att fritt pröva och, i det fallet en disposition tangerar omgåelse, omkarakterisera en rättshandling. Højesterets utarbetade praxis är, enligt Vinther, i nära relation till den frihet domstolen tagit inom det avtalsrättsliga området, inte minst mot bakgrund av den praxis som utarbetats kring 36 § aftaleloven.[1506] Med stöd i såväl ett antal *højesteretsdommers* enskilda uttalanden som Højesterets praxis på det avtalsrättsliga området menar Vinther att motsvarande avsteg från av avtalens form till fördel för dess innehåll även kan ske inom inkomstskatterätten, utan att det för den delen medför en inskränkning av legalitetskravet.[1507] *Realitetsgrundsætningen* är, enligt Vinther, en legitimerad domstolsskapad rätt som utgör grunden för att åsidosätta omgåelsedispositioner.[1508]

6.3.2.4 Frågan om *realitetsgrundsætningens* förenlighet med europarätten

En av *realitetsgrundsætningens* mest uttalade kritiker, Søren Friis Hansen, har i fyra artiklar diskuterat, underkänt och sedermera dödförklarat *realitetsgundsætningen*. Artiklarna, som efter hand utvecklades till en skriftväxling mellan Pedersen och Friis Hansen, tar sin utgångspunkt i ett antal europarättsliga argument vilka underkänner *realitetsgrundsætningens* 1) rättsteoretiska inordning, 2) förenlighet med såväl den unionsrättsliga missbruksprincipen som den av EU-domstolen utarbetade principen om rättssäkerhet och förutsebarhet samt 3) dess förenlighet med EKMR.

I sin inledande artikel utgår Friis Hansens från EU-domstolens avgörande *Traghetti del Mediterraneo SpA* (mål C-173/03). Målet berörde huruvida den italienska staten var

---

för att domstolens agerande mot skatteflykt teoretiskt kan inordnas i såväl en extensiv tolkningsmetod som i vissa former av analogislut – se Vinther (2004) s. 192 ff., särkilt summeringen på s. 209.

[1505] Vinther (2004)

[1506] Se Vinther (2004) s. 193. Nämnvärt i sammanhanget är att den danska respektive svenska generalklausulen i respektive lands 36 § inte full ut efterliknar varandra – varken i utförande eller tillämpning. För en närmare redogörelse för de skillnader som föreligger mellan de båda ländernas generalklausul, se Bryde Andersen, M. m.fl., *Aftaleloven 100 år : baggrund, status, udfordringer, fremtid*, Köpenhamn, 2015, Håstad, T., *The Nordic Contracts Act: Essays in Celebration of its One Hundredth Anniversary*, Köpenhamn, 2015, Bruserud, H., *Changed Circumstances* i The Nordic Contracts Act : essays in celebration of its one hundredth anniversary, Håstad, T. (red.), Köpenhamn, 2015 s. 68 ff. och särskilt Hauge, H., *Unfair Contract Terms in Nordic Contract Law* i The Nordic Contracts Act : essays in celebration of its one hundredth anniversary, Håstad, T. (red.), Köpenhamn, 2015 s. 162 för en uppställning och ansats till jämförelse mellan de nordiska ländernas respektive generalklausul.

[1507] Se Vinther (2004) s. 193 ff., varvid Vinther särskilt uppehåller sig vid Mogen Munchs och Torben Jensens uttalanden i frågan.

[1508] Se Vinther (2004) s. 193 och 209.

skyldig att erlägga skadestånd för ett åsidosättande av en begäran av förhandsavgörande enl. art. 267 FEUF efter det att italiensk domstol, såväl i underrätt som överrätt, avstått från att begära in förhandsavgörande i ett statsstödsmål med hänsyn till att frågan enbart berörde fastställande av rättsfaktum, vilket av den italienska rättstillämparen ansågs ligga inom ramen för den nationella domstolens skön. EU-domstolen, som delade generaladvokatens ståndpunkt, konkluderade i p. 41:

> *[…] Att utesluta skadeståndsansvar för staten på detta område enbart av det skälet att en överträdelse av gemenskapsrätten som en nationell domstol har gjort sig skyldig till är hänförlig till en bedömning av faktiska omständigheter medför en risk för att de processuella garantier som tillkommer enskilda försvagas, eftersom säkerställandet av enskildas rättigheter enligt relevanta fördragsbestämmelser ofta är beroende av rättsliga kvalificeringar av faktiska omständigheter i flera led. Om skadeståndsansvar för staten vore helt uteslutet på grund av en domstols bedömning av faktiska omständigheter skulle enskilda stå utan rättsligt skydd när en nationell domstol som dömer i sista instans begår ett uppenbart fel vid prövningen av sådana rättsliga kvalificeringar av faktiska omständigheter.*

Mot bakgrund av *Traghetti del Mediterraneo SpA* konstaterar Friis Hansen att de rättigheter som erkänns genom fördraget även inbegriper subsumtionen av rättsfaktum.[1509] I syfte att överbrygga denna ”fællesskabsretlige princip om forholdet mellem faktum og jus” till de gemenskapsrättsliga direktiv som utarbetats på det direkta skatteområdet argumenterar Friis Hansen därefter med stöd i det arbetsrättsliga avgörandet *Pfieffer m.fl.* (mål C-397/01-403/01). Nämnda mål berörde hur arbetstiden skulle beräknas för en anställd i tyska räddningstjänsten. Enligt det då gällande arbetstidsdirektivet (direktiv 93/104) fick den maximala arbetsveckan inte överstiga 48 timmar och frågan rörde om definitionen av arbetstid även inbegrep jourhavande pass.[1510] Målet gav, enligt Friis Hansens, upphov till en given subsumtion av en omständighet – i det här fallet den jourhavande tiden – som skulle subsumeras under direktivets definition av ”arbetstid”, vilket enligt Friis Hansen framkom särskilt i p. 115 i domen:

> *”Även om den princip som följer av gemenskapsrätten, att nationell rätt skall tolkas direktivkonformt, i första hand rör bestämmelser i nationell rätt som antagits för att införliva direktivet i fråga, är denna princip emellertid inte begränsad till tolkningen av dessa bestämmelser, utan den kräver även att den nationella domstolen beaktar 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 (se, för*

[1509] Friis Hansen (2007) avsnitt 1.4.

[1510] Se rådets direktiv 93/104/EG av den 23 november 1993 om arbetstidens förläggning i vissa avseenden.

> *ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Carbonari m.fl., punkterna 49 och 50).”*

Friis Hansen överför samma resonemang till moder- och dotterbolagsdirektivets bestämmelser och drar slutsatsen att:

> *Domstolens konklusioner i sag C-173/03 vedrørende forholdet mellem jus og faktum gælder således tilsvarende ved fortolkning af nationale retsregler, som angår et forhold reguleret i et direktiv, der giver borgerne en retsbeskyttelse. Såfremt eksempelvis et datterselskab, der er skattepligtigt til Danmark, overfor de danske skattemyndigheder anfægter opkrævning af kildeskat baseret på overskud, der er overført til dets moderselskab, er de danske myndigheder forpligtet til at foretage subsumptionen af sagens faktum under hensyntagen til artikel 5 og 6 i Direktiv 90/435/EØF, og de deri anvendte begreber, som "udlodder", "overskud", "udbytte", "moderselskab" og "kildeskat".(3) Det er således ikke muligt for en dansk skattemyndighed at adskille bedømmelsen af faktum fra de relevante fællesskabsretlige retsregler i de tilfælde, hvor den skatteretlige behandling af et selskab, som er skattepligtigt til Danmark, afhænger af, hvorledes en betaling mellem to selskaber subsumeres i relation til de bestemmelser i dansk ret, der omhandler forhold, som er omfattet af direktiv 90/435/EØF.* [1511]

Enligt Friis Hansen kan en särskild skatterättslig subsumtion, i stil med *realitetsgrundsætningen* ”præjudiciel fastlæggelse af faktum”, inte användas i de gränsöverskridande situationer som aktualiserar moder- och dotterbolagsdirektivet. Friis Hansen menar att de rättsgarantier som tillkommer medborgarna genom unionsrätten utestänger alla möjligheter att ersätta ett mot unionsrätten fastställt rättsfaktum med ett ”’nyt retsfaktum’, der femkommet på baggrund af en subjektiv vurdering af sagens ’realøkonomiske realiteter’”.[1512] *Realitetsgrundsætningens* rättsteoretiska fundament vilar följaktligen på en så svag grund att den inte kan användas vid uttolkandet av rättsfaktum i en EU-rättslig kontext, vilket enligt Friis Hansen även bekräftas i EU-domstolens senare avgörande *Kofoed* (mål C-321/05).[1513] Utan att föregripa redogörelsen nedan (se avsnitt 8.4) avsåg *Kofoed* dels en tolkningsfråga om huruvida ett utbyte av bolagsandelar föll inom ramen för fusionsdirektivet, dels huruvida ett eventuellt rättsmissbruk kan underkänna förfarandet trots att den danska lagstiftaren inte införlivat den riktade regeln mot skatteflykt som etablerats i fusionsdirektivet. Enligt Friis Hansen utgjorde domstolens

[1511] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 1.4.

[1512] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 4.3.

[1513] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 4.3 i vilket författaren, vid sidan av *realitetsgrundsætningen*, även underkänner Bundgaards koordinationsteori med stöd i resonemanget ovan då ”det teoretiske fundament, som ’realitetsgrundsætningen og ’koordinationsteorien hviler på, er således funderet på mosejord”. För den svenska läsaren kan ”mosejord” närmast översättas till sankmark.

hantering av den första frågan ett skolexempel på hur EU-domstolen i regel gör en snävare definition av rättsfaktum i förhållande till en bedömning i stil med *realitetsgrundsætningen*. Något som indirekt underkänner en vidare och i lagstiftningen ej förankrad ”præjudiciel fastlæggelse af faktum”.[1514]

Med stöd i den andra delfrågan i *Kofoed* ifrågasätter Friis Hansen även *realitetsgrundsætningens* förenlighet med såväl missbruksprincipen som den av EU-domstolen utarbetade principen om rättssäkerhet och förutsebarhet. Enligt Friis Hansen är det EU-rättsliga missbruksbegreppet ”meget snævert” i förhållande till *realitetsgrundsætningens* vidare tillämpningsområde, vilket leder till ”[…] at en medlemsstat kun helt undtagelsesvis vil kunne nægte en borger adgang til at påberåbe sig fællesskabsretten under henvisning til, at der foreligger misbrug af fællesskabsretten”.[1515] Att tillämpa *realitetsgrundsætningen* på de gränsöverskridande situationer som faller under moder- och dotterbolagsdirektivet står, enligt Friis Hansen, därför i strid med den snävare definition av missbruk som uppställs i EU-rätten.[1516] Författaren medger förvisso att EU-domstolen genom p. 46 i *Kofoed* erkänner möjligheten att implementera direktivet genom såväl skrivna som oskrivna missbruksregler men vidhåller att den ska uttolkas i linje med EU-rätten, vilket enligt Friis Hansen är omöjligt med hänsyn till *realitetsgrundsætningens* vidare tillämpningsområde. [1517]

Utöver det avvikande missbruksbegreppet menar Friis Hansen att ”kravet om skatteretlig realitet” inte överensstämmer med principen om rättssäkerhet och förutsebarhet. I artikeln återkopplar han till Pedersens avhandling och ifrågasätter Pedersens uttalande om att ”kravet om effektivitet og praktikabilitet i skattesystemet bør have en ikke ubetydlig inflydelse på retsanvendelsen”. Enligt Friis Hansen är ett sådant uttalande inte förenligt med EU-domstolens utarbetade rättssäkerhetsprincip såsom den kommer till uttryck i *Gondrand Freres* (mål 169/80).[1518] Att Pedersen själv problematiserar den bristande förutsebarhet som följer av *realitetsgrundsætningen* tar

[1514] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 3.3.

[1515] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 3.2.

[1516] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 3.2.

[1517] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 3.1.

[1518] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 3.4. Se även p. 17 i EU-domstolen dom i *Gondrand Freres* (mål 169/80), varvid domstolen framhåller att rättssäkerhetsprincipen kräver att en regel som ålägger den enskilde en skattemässig börda måste vara klar och tydlig så att den enskilde, utan minsta form av tvivel, ska vara fullt införstådd med sina rättigheter och skyldigheter så att han kan agera därefter (författarens översättning med anledning av att den inte officiellt översatts).

Friis Hansen som en vidare intäkt för att ”kravet om skatteretlig realitet” var oförenlig med rättssäkerhetsprincipen redan när det utarbetades av Pedersen själv.[1519]

I Friis Hansens slutliga artiklar utvecklar han även sin kritik med utgångspunkt i EKMR. Med stöd i det egendomsskydd som statueras i art. 1 i första tilläggsprotokollet konstaterar Friis Hansen att skatt enbart kan tas ut med stöd i klart stipulerade rättsregler.[1520] Eftersom *realitetsgrundsætningen* tar sikte på ”fiktiva” förfaranden som inte överensstämmer med dess ”realitet” utan att närmare precisera vad som är ”fiktivt” eller ”reellt” står *realitetsgrundsætningen* i strid med det förutsebarhetskrav som stipuleras i art. 1 i första tilläggsprotokollet.[1521] Utifrån en kort redogörelse för Europadomstolens avgöranden i *Spacek s.r.o. mot Tjeckiska Republiken* (Application no 26449/95) och *Hentrich mot Frankrike* (Application no 13616/88) konstaterar Friis Hansen:

> *”Af EMRK P1, artikel 1, følger et krav om, at der skal foreligge et retsgrundlag for opkrævning af skat. Det følger af EMD's praksis, at der stilles visse kvalitative krav til retsgrundlaget (ovenfor 3.3 og 3.4), idet de nationale regler, som udgør retsgrundlaget for opkrævning af skat, skal være dels tilgængelige for borgerne, dels så præcise og forudsigelige, at den enkelte skatteyder i rimeligt omfang kan forudse de skatteretlige konsekvenser af en given disposition.”*[1522]

Sammanfattningsvis har Friis Hansen, utifrån ovan redogjorda argument, underkänt *realitetsgrundsætningens* rättsteoretiska inordning, dess förenlighet med såväl det EU-rättsliga missbruksbegreppet som den av EU-domstolen utarbetade principen om rättssäkerhet och förutsebarhet samt dess förenlighet med EKMR. I artikelseriens sista inspel konkluderar Friis Hansen i sin sammanfattning:

> *”Det er min opfattelse, at såvel fællesskabsretten som EMRK er relevant ved vurderingen af en dansk regel til bekæmpelse af skatteunddragelse, og at det på grundlag af Jan Pedersens egne udsagn kan slås fast, at »realitetsgrundsætningen « medfører en sådan ‘naturgiven uklarhed og dermed retsusikkerhed', at denne ikke*

[1519] Se Friis Hansen (2007) avsnitt 3.4 där författaren kritiserar Pedersens uttalande om att ”det er næppe muligt på nuværende tidspunkt at foretage nogen dækkende systematisering af den foreliggende praksis om afgrænsningen af fiktion og realitet”.

[1520] Se Friis Hansen (2008) avsnitt 3.4. Nämnvärt i sammanhanget är att författaren principiellt motsätter sig generalklausuler på skatteområdet och jämför det med dess civilrättsliga regeltekniska motsvarigheter: *”I civilretten anvendes generalklausuler ofte, hvilket er uproblematisk, da civilretten regulerer forholdet mellem borgere. For så vidt angår statens indgreb i borgernes fundamentale rettigheder må hensynet til den enkelte borger derimod indebære, at et indgreb, hvis retsgrundlag er en generalklausul, ikke giver borgeren tilstrækkelig mulighed for at forudsige sin retsstilling. Dette indebærer, at anvendelse af en generalklausul som retsgrundlag for indgreb i borgernes fundamentale rettigheder er i strid med såvel fællesskabsretten som EMRK”.*

[1521] Se Friis Hansen (2008) avsnitt 3.4.

[1522] Se Friis Hansen (2008) avsnitt 6.

lever op til de krav om retsgrundlagets præcision og forudsigelighed, der følger af EF-domstolens og Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols faste praksis. "[1523]

6.3.3 PEDERSENS SVAR PÅ KRITIKEN

Under de närmare 30 år *realitetsgrundsætningen* diskuterats har Pedersen vid ett antal tillfällen valt att bemöta de kritiker som framfört invändningar mot "kravet om skatteretlig realitet". I dessa artiklar väljer Pedersen att dels kumulativt underbygga *realitetsgrundsætningen* med ny över- och underrättspraxis, dels gå i polemik med vissa av dess kritiker. Eftersom presentationen av *realitetsgrundsætningen* ovan (se delavsnitt 6.3.2) inbegriper hänvisningar till de artiklar Pedersen kumulativt underbygger sin ståndpunkt kommer den följande framställningen uppehålla sig vid de argument han framför mot *realitetsgrundsætningens* kritiker.

Som svar på den kritik Nielsen m.fl. framfört – att *realitetsgrundsætningen* inte tillför något nytt – vidhåller Pedersen att "kravet om skatteretlig realitet" är ett nytt rättsligt angreppssätt på ett gammalt problem.[1524] Pedersen medger att kringgåendeproblematiken i allmänhet och skatteflykt i synnerhet angränsar till centrala tolkningsfrågor men att de svar som tidigare getts i doktrin inte räckt till.[1525] Vid all form av skatterättslig tolkning föreligger en avvägning mellan "'lovens bogstav' og 'lovens ånd'" men för att hantera kringgåendeproblematiken måste man anlägga ett nytt synsätt och erkänna att det föreligger en konflikt mellan de två.[1526] Först då kan frågan vidgas till att inbegripa de kringgåendesituationer där denna konflikt utnyttjas. *Realitetsgrundsætningen* bör därför ses som en förklaringsmodell som avser att systematisera och förklara de domstolsavgöranden som inte tidigare kunnat förklaras utifrån t.ex. sedvanlig tolkningsmetodik.[1527]

Pedersen motsätter sig beskrivningen av *realitetsgrundsætningen* som juridisk voodoo och anser att kritiken mot *realitetsgrundsætningens* och dess hänförelse till fastställandet av rättsfaktum är ogrundad.[1528] Enligt Pedersen är den initiala prövningen som sker vid fastställandet av rättsfaktum central för att förstå domstolarnas sätt att hantera skatteflykt, vilket som bekant inbegriper ett första steg – ett fastställandet av rättsfaktum utifrån "en præjudiciel realitetsbedømmelse".[1529] Pedersen medger att det föreligger en

[1523] Se Friis Hansen (2008) avsnitt 5.

[1524] Se Pedersen (2000) s. 142.

[1525] Se Pedersen (2000) s. 142.

[1526] Se Pedersen (2000) s. 142 och se Pedersen, J., *Debat ; Om den skatteretlige realitetsgrundsætning og grundlovens § 43, de europæiske menneskerettigheder samt EU-rettens retsgarantier for borgerne* – Ugeskrift for retsvæsen 2008 s. 201.?

[1527] Se Pedersen (2000) s. 142 samt Pedersen (2008) s. 200.

[1528] Se Pedersen (2000) s. 142.

[1529] Se Pedersen (2000) s. 142.

svår gränsdragningen mellan fastställandet av rättsfaktum och följande tolkningsmoment men vidhåller likväl att Højesteret inte kan ha företagit en sedvanlig tolkning av de bestämmelser som aktualiseras i sina prejudikat utan att ha utgått från en ”en præjudiciel realitetsbedømmelse” av rättsfaktum.[1530] De invändningar som framförts mot att domstolen de facto aldrig åberopat *realitetsgrundsætningen* i sin argumentation avvisar han utifrån det danska domstolsväsendets domskrivning:

> *”I overensstemmelse med dansk tradition har domstolene ikke i deres præmisser foretaget nærmere udredninger om betegnelsen af deres anvendte metode og dennes nærmere retlige karakter, men koncentreret sig om deres givne opgave: nemlig at afgøre den konkrete sag. Det er således ikke forventeligt, at domspræmisser henviser til realitetsgrundsætningen og refererer dennes nærmere indhold. Også her gælder, at realindholdet prioriteres forud for den blotte form.”* [1531]

Vad gäller kravet på förutsebarhet bemöter Pedersen redan i sin avhandling en del av de invändningar som skett mot *realitetsgrundsætningens* förenlighet med nämnda krav.[1532] Pedersen tillstår att *realitetsgrundsætningen* förvisso kan försvåra för den enskilde att förutse en transaktions skattemässiga konsekvenser men vidhåller samtidigt att denna inverkan begränsas av regelns åberopsbörda.[1533] För att tillämpa *realitetsgrundsætningen* måste skattemyndigheterna, med stöd i en utförlig dokumentation, kunna påvisa att det föreligger ett förfarande som i relation till dess inneboende realitet är fiktivt.[1534] Detta förutsätter en utförlig bedömning av ett förfarandes såväl ekonomiska som skatterättsliga konsekvenser, vilket enligt Pedersen utgör ett högt ställt beviskrav och en försäkran om att förutsebarheten inte inskränks längre än nödvändigt.[1535]

Kritiken mot *realitetsgrundsætningens* centrala förutsättning – civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten – besvarar Pedersen särskilt i artikeln *Mere om forholdet mellem skatteret og privatret*.[1536] I nämnda artikel bemöter Pedersen Strobels

---

[1530] Se Pedersen (2000) s. 142.

[1531] Se Pedersen, J., *Debat ; Duplik om den skatteretlige realitetsgrundsætning* – Ugeskrift for retsvæsen 2009 s. 221.

[1532] Se Pedersen (1989) s. 446 ff.

[1533] Se Pedersen (1989) s. 446 f. Vid sidan av nämnda bevisbörda föreslog Pedersen, vid tillfället för avhandlingens utgivning, en utvidgning och ett bredare nyttjande av förhandsbeskedsinstitutet för att initialt hantera de oklarheter som *realitetsgrundsætningen* eventuellt skulle bidra till.

[1534] Se Pedersen (1989) s. 446.

[1535] Se Pedersen (1989) s. 446 f. Nämnvärt i sammanhanget är att Pedersen, i likhet med den diskussion som förts i sin avhandling, återkommer till den restriktiva tillämpningen av *realitetsgrundsætningen* och konstaterar att domstolarna vid flera tillfällen valt att underkänt myndigheternas tillämpning, se Pedersen (2008) s. 199 f.

[1536] Se Pedersen, J., *Mere om forholdet mellem skatteret og privatret* – SR-Skat 1992.101.

invändningar mot civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten och nyanserar sin ståndpunkt om civilrättens styrande verkan:

> *"'De lege lata' hersker der tilsyneladende enighed mellem Strobel og mig om, at skatteretten ikke uden videre og pr. omgående er kongruent med civilretten i henseende til den retlige kvalificering og karakteristik af indholdet og udstrækningen af økonomiske dispositioner. Skatteyderne kan således ikke uden videre manipulere med det skattemæssige resultat og frembringe i øvrigt uopnåelige skattefordele ved at arrangere mere eller mindre sammenhængende transaktioner. Det gælder, selv om transaktionernes ordlyd rent faktisk har civilretlig retsvirkning mellem parterne. Skatteretten og civilrettens brug af de samme termer og begreber kan således udløse vidt forskellige skatteretlige henholdsvis civilretlige følger. Der hersker tilsyneladende også enighed om, at denne problemstilling i mange tilfælde er af diffus karakter, idet civilretten i Danmark kendetegnes ved at bestå af funktionelle begreber, som højst har et definérbart kerneindhold, men hvor dispositioner, som falder uden for kerneindholdet, alligevel må anses for omfattet af begrebet."* [1537]

Med det sagt motsätter sig Pedersen Strobels föreställning om att det inte föreligger ett samspel mellan skatterätt och civilrätt.[1538] Enligt Pedersen är skatterätten ett osjälvständigt rättsområde som vilar på civilrättsliga kvalifikationer. I det fall dispositioner, som inom civilrätten betecknas som köp, lån, hyra, gåva etc., inte medför de skatterättsliga konsekvenser som följer av den civilrättsliga kvalifikationen riskerar skattesystemets inre sammanhang och systematik att undermineras.[1539] Endast vid vissa tillfällen kan skatterätten, i enlighet med *realitetsgrundsætningen*, få ta en egen väg:

> *"Når den formelle tilknytning til privatretten ophører, træder den driftsøkonomiske tilknytning i stedet. Det skatteretlige regelgrundlag skal derfor anvendes i forhold til dispositionernes virkelige og reelle indhold i henseende til, hvilke realøkonomiske rettigheder og forpligtelser den givne disposition udløser de facto. Herved fastholdes de skatteretlige konsekvenser til skatterettens egentlige fundament, den underliggende driftsøkonomi, fremfor den i den konkrete situation misvisende civilretlige form."* [1540]

De invändningar som Friis Hansen gjort gällande mot *realitetsgrundsætningens* förenlighet med grundloven, EU-rätten och EKMR bemöter Pedersen i två artiklar.[1541]

I såväl den första som andra artikeln avvisar Pedersen Friis Hansens argument mot *realitetsgrundsætningens* förenlighet med grundlovens § 43 och legalitetsprincipens krav

[1537] Se Pedersen (1992) s. 101 ff.

[1538] Se Pedersen (1992) s. 101 ff.

[1539] Se Pedersen (1992) s. 101 ff.

[1540] Se Pedersen (1992) 101 ff.

[1541] Se Pedersen (2008) 197 ff. och Pedersen (2009) s. 220 ff.

på förutsebarhet och stöd i lag.[1542] ”Kravet om skatteretlig realitet” är enligt Pedersen en integrerad del av det skatterättsliga subsumtionsmomentet och kan varken avfärdas som en odefinierad eller subjektivt betingad rättsregel.[1543] Genom *realitetsgrundsætningen* sker en objektiv bedömning av det civilrättsliga innehållet i den enskildes ekonomiska dispositioner i syfte att utröna förfarandets ”realøkonomiske indhold”.[1544] Pedersen medger att ”kravet om skatteretlig realitet” är ett utslag av starka rättspolitiska krafter, vilket föranlett en långtgående diskussion om dess rättspolitiska räckvidd, men vidhåller att *realitetsgrundsætningen* likväl uppfyller kravet på förutsebarhet.[1545] Att *realitetsgrundsætningen*, i likhet med de normativa regler som utarbetats kring spekulationsbeskattning, beskattning av förvärvsmässig verksamhet etc., inbegriper en skönsmässig bedömning förtar inte dess förenlighet med grundlovens krav på förutsebarhet. [1546] Med stöd i Højesterets praxis avfärdar Pedersen även Friis Hansens argument mot *realitetsgrundsætningens* förenlighet med grundlovens krav på lagstöd.[1547] Enligt Pedersen underkände Højesteret Friis Hansens argument i avgörandet SKM 2009. 168 H, i vilket den enskilde argumenterat utifrån Friis Hansens linje:

> *”Det er overraskende, at dommen slet ikke omhandler skatteyderens udtrykkelige anbringende om beskatningens manglende hjemmel og modstrid med Grundlovens § 43. Denne i sig selv oplysende tavshed må tages som udtryk for, at domstolene - bestemt - ikke er enig med Søren Friis Hansen på dette punkt. Endelig er det bemærkelsesværdigt, at der i en domsnote er udførlige henvisninger til Søren Friis Hansens mange artikler om realitetsgrundsætningens mangler. Nu kan der vel næppe sluttes ret meget fra indholdet af en domsnote i Ugeskrift for Retsvæsen, men domsnoten indeholder en angivelse af, hvilken teori og praksis der har været forelagt* Højesteret *i sagen. Søren Friis Hansens teoretiske støtte for realitetsgrundsætningens manglende hjemmel og strid mod Grundlovens § 43 har altså været forelagt* Højesteret. *Som det kan konstateres af domskonklusion og præmisser dog uden megen succes.”* [1548]

[1542] Se Pedersen (2008) s. 200 och Pedersen (2009) s. 223.

[1543] Se Pedersen (2008) s. 200.

[1544] Se Pedersen (2008) s. 200.

[1545] Se Pedersen (2008) s. 200.

[1546] Se Pedersen (2008) s. 201.

[1547] Se Pedersen (2009) s. 223.

[1548] Se Pedersen (2009) s. 223.

Vid sidan av kritiken mot *realitetsgrundsætningens* förenlighet med grundloven berör Pedersen även den kritik som framförts av Friis Hansen på europarättslig grund.[1549] Pedersen ifrågasätter Friis Hansens tolkning av EU-domstolens avgöranden. Att helt avvisa *realitetsgrundsætningen* utifrån två avgöranden om statsstöd respektive skadeståndsansvar vid en underlåtelse av att begära förhandsavgörande är enligt Pedersen en för långtgående tolkning av EU-domstolens praxis.[1550] I det fall EU-domstolen de facto underkänt den danska *realitetsgrundsætningen* måste det, enligt Pedersen, föreligga entydiga argument, vilka Friis Hansens inte kan påvisa utifrån de åberopade avgörandena.[1551] Att, i likhet med Friis Hansen, läsa EU-domstolens resonemang utanför sitt sammanhang för att därefter översätta dem till ett rättsområde i vilket kravet på subsidiaritet är högt ställt är inte gångbart. Vidare finner Pedersen det motsägelsefullt att Friis Hansen anser att *realitetsgrundsætningen* strider mot EU-rättens grundläggande principer om klarhet, förutsebarhet, rättssäkerhet etc. samtidigt som han framhåller EU-domstolens egna åtgärder mot skatteflykt.[1552] Utan att närmare gå in på EU-domstolens missbruksprincip menar Pedersen att nämnda doktrin inte uppfyller de högt ställda krav som Friis Hansen själv förespråkar:

> *"[…] EU-rettens misbrugsklausul udgør en normativ grundsætning. På det generelle plan deler EU-rettens misbrugsklausul derfor skæbne med andre normative retsgrundsætninger, som alene lader sig definere ved den overordnede beskrivelse og først ved sin konkrete retsanvendelse får sit endelige indhold. EU-rettens misbrugsklausul indeholder derfor også em »naturgiven retssikkerhed«. Også i henseende til denne misbrugsklausul er det sådan, at den konkrete udfyldelse »venter ude i fremtiden«. Selve dette faktum medfører selvsagt ikke, at EU's misbrugsklausul ikke opfylder fornødne krav til klarhed, retssikkerhed, forudseelighed etc. - heller ikke selvom sådanne krav i øvrigt måtte kunne udledes af EF-domstolen […] praksis."*[1553]

Även Friis Hansens kritik mot *realitetsgrundsætningens* förenlighet med EKMR avfärdar Pedersen som ogrundad. Det av Friis Hansen anförda egendomsskyddet i första tilläggsprotokollets art. 1 inbegriper, genom det undantag som stipuleras i art. 1.2, inte skatter.[1554] Vidare berör de av Friis Hansen åberopade avgörandena från Europadomstolen varken inkomstskatterätten eller några frågor om skatteflykt.[1555] Pedersen medger att EKMR:s krav på preciserad och förutsebar lagstiftning även

[1549] Se Pedersen (2008) s. 200 f.

[1550] Se Pedersen (2008) s. 200 f.

[1551] Se Pedersen (2008) s. 200 f.

[1552] Se Pedersen (2009) s. 223 f.

[1553] Se Pedersen (2009) s. 224.

[1554] Se Pedersen (2008) s. 202.

[1555] Se Pedersen (2008) s. 202.

inbegriper inkomstskatterätten men att Europadomstolens argument måste läsas i sitt sammanhang.[1556] Att, i likhet med Friis Hansen, ha en för ”fundamentalistisk” uppfattning av begreppen ”rättssäkerhet”, ”klarhet” och ”förutsebarhet” kan paradoxalt medföra en större oklarhet och oförutsebarhet:

> *”Søren Friis Hansen bygger sin kritik på abstrakte begreber. Problemet ved udtryk som »retssikkerhed«, »klarhed«, »forudseelighed« er vel, at alle er tilhænger heraf, men at vandene hurtigt skilles, når disse skal overføres til vurdering på konkrete tilfælde i det praktiske retsliv. Paradoksalt nok fører en fundamentalistisk prioritering af klarhed og forudseelighed selv til uklarhed og uforudseelighed.*
>
> *Som det også drøftes af Søren Friis Hansen, om end med en anden konklusion end undertegnede, må det haves for øje, at begrebet retssikkerhed ikke er entydigt. Begrebet kan i hvert fald splittes op i to underbegreber, nemlig den absolutte og den relative retssikkerhed. Den absolutte retssikkerhed er den enkelte skatteyders beskyttelse mod en ulovhjemlet og dermed uforudseelig beskatning af skatteyderen selv. Herved sikres skatteyderen mod at »betale for meget i skat«. Dette helt elementære krav er udtrykt i grundlovens § 43 og er heldigvis også - som påvist af Søren Friis Hansen - en del af menneskerettighederne. Den relative retssikkerhed er den enkelte skatteyders beskyttelse mod, at andre skatteydere ved spidsfindige skatteudnyttelser unddrager sig deres skattemæssige pligter. Herved sikres skatteyderen mod, »at andre betaler for lidt i skat«, og sikres mod, at andre undergives en uforudseelig beskatning, nemlig en beskatning, som i kraft af de foretagne omgåelsesdispositioner er i modstrid med formål og hensigt med den omgåede lovgivning.”* [1557]

Slutligen konstaterar Pedersen att ett påstående om att en i domstolspraxis etablerad åtgärd mot skatteflykt står i strid med mänskliga rättigheter förutsätter ett starkt och övertygande dokumentationsunderlag, vilket Friis Hansen, enligt Pedersen, inte kunna påvisa.[1558]

6.3.4 SUMMERING

Realitetsgrundsætningen är, enligt Pedersen, en av dansk domstol utarbetad åtgärd mot skatteflykt. Genom *realitetsgrundsætningen* kan rättstillämparen underkänna förfaranden där det föreligger en diskrepans mellan en rättshandlings form respektive innehåll. I syfte att säkra den danska skattebasen och upprätthålla en i skattepolitiskt hänseende jämn fördelning av skattebördan intar danska domstolar en rättspolitisk ställning genom ”kravet om skatteretlig realitet”. *Realitetsgrundsætningen*, vars existens även har ifrågasatts, har diskuterats och kritiserats flitigt i dansk doktrin. I centrum för

[1556] Se Pedersen (2008) s. 202.

[1557] Se Pedersen (2008) s. 202.

[1558] Se Pedersen (2008) s. 202.

kritiken står argument om *realitetsgrundsætningens* förenlighet med den danska grundlagen och europarätten, vilket närmare bemötts av Pedersen.

Oaktat *realitetsgrundsætningens* existens och dess förenlighet med den danska grundlagen respektive europarätten har den danska lagstiftaren infört en uppsjö av specifika skatteflyktsregler, vilka kort exemplifieras i följande avsnitt.

6.4 KORT OM SPECIFIKA OCH RIKTADE REGLER MOT SKATTEFLYKT

Utan att närmare gå in på vad som motiverat den danska lagstiftaren att avfärda de förslag till generella regler mot skatteflykt som presenteras i avsnitt 6.5 bör de specifika skatteflyktsregler som folketinget valt att introducera kort beröras. Dessa åtgärder har ibland påkallats som ett svar på internationell skatteplanering i form av t.ex. skattearbitrage eller inkomstförflyttningar och ibland på grund av uppkomna ”luckor” i lagstiftningen. Gemensamt för dessa regler är att de introducerats för att motverka situationer där lagstiftaren identifierat vissa former av förhållanden och/eller dispositioner som möjliggör skatteundandraganden.

En sådan situation är t.ex. när moder- och dotterbolag i intressegemenskap handlar med varandra. I syfte att reglera dessa transaktioner har den danska lagstiftaren introducerat internprissättningsregler i 2 § ligningsloven, vilka syftar till att motverka att nämnda företag förflyttar värden och/eller inkomster mellan sig genom *vilkårlige afregningspriser*, d.v.s. oriktig prissättning.[1559] Med stöd i internationellt överenskomna riktlinjer ska prissättningen ske utifrån *armlængdeprincippet*, vilket lite förenklat innebär att marknadsmässigt jämförbara priser ska utgöra norm mellan närstående företag. [1560] Genom denna specifika skatteflyktsregel hindras bl.a. inkomstförflyttningar till utlandet.[1561]

En annan form av specifik skatteflyktsregel är det s.k. CFC-regelverk som återfinns i 32 § selskabsskatteloven.[1562] Även om dessa har kommit att ändras genom skatteflyktsdirektivet (se kapitel 8) introducerades de redan år 1995 för att motverka eroderingen av den danska skattebasen.[1563] Genom nämnda CFC-regler avsåg

[1559] Se Wittendorff, J., *Transfer pricing*, 1 uppl., Köpenhamn, 2016 s. 73 ff. Motsvarande regelverk återfinns för svenskt vidkommande i 14 kap. 19 § IL – se avsnitt 5.4.

[1560] Se Wittendorff (2016) s. 128 ff.

[1561] Se Wittendorff (2016) s. 26 ff.

[1562] Se Koerver Schmidt, P., *Dansk CFC-beskatning : i et internationalt og komparativt perspektiv*, Köpenhamn, 2013 s. 77 ff. Motsvarande regelverk återfinns för svenskt vidkommande i 39a kap. IL – se avsnitt 5.4.

[1563] Se Koerver Schmidt (2013) s. 36 ff.

lagstiftaren att bl.a. motverka att danska företag förflyttade inkomster och tillgångar till utländska dotterbolag situerade i lågbeskattade länder. [1564]

Särskilt nämnvärt i sammanhanget är de två riktade skatteflyktsregler som introducerades år 2015, d.v.s. året innan skatteflyktsdirektivet antogs. Medan den första i 3 § 1-4 stk. ligningsloven, vilken tog sikte på olika former av missbruk av EU-direktiv, kom att ändras vid införlivandet av skatteflyktsdirektivet (se kapitel 9), har den andra i 3 § 5 stk. ligningsloven, som tar sikte på missbruk av dubbelbeskattningsavtal, förblivit oförändrad. För en närmare presentation om hur nämnda regler förhåller sig till skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk se avsnitt 9.3.1.

Utan att ge en uttömmande presentation av de olika specifika och riktade regler som introducerats för att motverka skatteflykt har den danska lagstiftaren valt att hindra dispositioner som utmanar lagstiftningen genom att identifiera de situationer där det föreligger en risk att lagstiftningen kringgås. Genom nämnda skatteflyktsregler medges den enskilde en bättre möjlighet att förutse vad som blir konsekvenserna av dennes agerande i dessa situationer, även om det i viss utsträckning bidrar till ett mer omfattande och i många fall mer tekniskt komplicerat regelverk.

6.5 AVFÄRDADE FÖRSLAG TILL EN GENERELL REGEL MOT SKATTEFLYKT

6.5.1 INLEDNING

Vid sidan av de många specifika skatteflyktsregler som introducerats i dansk rätt har frågan om införandet av en generell regel mot skatteflykt även behandlats i folketinget. Vid en närmare genomgång av de utredningar och register som framgår av folketingets årsböcker fr.o.m. första världskrigets slut t.o.m. EU:s introduktion av gemensamma skatteflyktsregler (se kapitel 8) har frågan om en generell regler mot skatteflykt diskuterats vid flera tillfällen i kammaren under främst 1980- och 1990-talet.[1565] Frågan, som initierades efter det att Sverige utrett och sedermera introducerat en generell regel mot skatteflykt (se avsnitt 5.4), har diskuterats utifrån frågan om rättssäkerhet, vertikal respektive horisontell rättvisa, lagstiftarens kontra rättstillämparens roll etc., vilket i det följande kommer att presenteras för att delvis besvara frågan ”varför har Danmark inte infört en generell regel mot skatteflykt?”.

[1564] Se Koerver Schmidt (2013) s. 45 ff.

[1565] Undersökningen har inbegripit en grundlig genomgång av de register som bifogats folketingets *rigsdagsårsbøger* och *folketingsårsbøger*, vari jag särskilt slagit upp och undersökt förslagen som lagts fram under orden *finans-*, *skatte-* och *omgåelse*.

6.5.2 ETT FÖRSTA FÖRSLAG OM ATT UTREDA INFÖRANDET AV EN OMGÅELSESKLAUSUL

Under folketingsåret 1982/83[1566] motionerade Socialistisk Folkeparti för första gången om att utreda införandet av en generell regel mot skatteflykt. *Beslutningsforslaget* var mycket kortfattat och uppdrog regeringen att initiera en utredning om en *omgåelsesklausul* utifrån följande princip:

> *"Hvis en skatteyder gennemfører transaktioner, der udelukkende er begrundet i skattemæssige fordele, men som ud fra handelsmæssige eller tillsvarende synspunkter er en omvej, skal skattemyndighederne kunne tilsidesætte de pågældende transaktioner og beskatte efter de omgåede bestemmelser."* [1567]

Enligt motionärerna var det hög tid att initiera ett lagstiftningsarbetet för att kodifiera de åtgärder som Højesteret utarbetat mot maskerad utdelning, dispositioner med "manglende økonomisk realitet" och andra former av kringgåenden. [1568] Som skäl härtill anförde motionärerna i Socialistisk Folkeparti att det dåvarande rättsläget var "præget af betydelig retsusikkerhed og af, at skattemyndighederne i en række tilfælde må opgive at forhindre skatteunddragelse". Vidare konstaterade motionärerna att såväl Sverige som Finland infört en motsvarande bestämmelse i deras inhemska lagstiftning och att Danmark borde följa deras nordiska grannländers exempel på att skapa "ordnede forhold på området". [1569]

[1566] Efter att den socialdemokratiska minoritetsregeringen under Anker Jørgensen avgått den 2 september år 1982 utan att utlysa nyval tillträdde den konservativt ledda fyrklövsregeringen, bestående av De Konservative, Venstre, Centrum-Demokraterne og Kristeligt Folkeparti den 10 september under Poul Schlüters ledning. Minoritetsregeringen samlade sammanlagt 65 mandat, vilket gjorde dem avhängiga Det Radikale Venstre och Fremskridspartiet för att uppnå de 90 mandat som krävdes för majoritet. Regeringsperioden, vilken sträckte sig t.o.m. den 10 januari 1984, präglades av flera ekonomiska utmaningar i oljekrisens spår – vid regeringens tillträde låg inflationen på över 10 % samtidigt som arbetslösheten motsvarade 12,4 %. Även om samarbetet med Det Radikale Venstre och Fremskridtspartiet inledningsvis accepterade fyrklöverns ekonomiska politik skulle minoritetsregeringen vid ett antal tillfällen möta hårt motstånd av oppositionspartierna, som bl.a. tvingande regeringen att, i strid med sin egen uppfattning, föra en annan utrikespolitik genom den s.k. *fodnotepolitikken* (inkl. flera uppmärksammade NATO-frågor inbegripet försvarsalliansens kärnvapenpolitik) – se Wium Olesen & Borring Olesen (2019) s. 23. För en överblick av det politiska läge som föranledde Jørgensens avgång och Schlüters tillträde, se Borring Olesen & Wium Olesen (2019) s. 493 ff.

[1567] Se beslutningsforslag nr. B 2. Fremsat den 7. oktober 1982 af Rahbæk Møller (SF), Alice Faber (SF), Kirsten Fog Hjort (SF), Kalnæs (SF) og Ebba Strange (SF) i Folketingstidende 1982/83 Tillæg A sp. 525 ff.

[1568] Se Folketingstidende 1982/83 Tillæg A sp. 527 ff.

[1569] Se Folketingstidende 1982/83 Tillæg A sp. 527 ff.

Efter att förslagets introducerats till folketinget[1570] debatterades det vid en första behandling[1571] i kammaren den 20 oktober år 1982.[1572] Regeringen, företrädd genom "ministern for skatter og afgifter" Isi Foighel, avstyrkte förslaget i sin helhet. Regeringen ansåg att en *omgåelsesklausul* skulle inverka negativt på den enskildes möjlighet att förutse dennes agerande.[1573] Regeringen medgav förvisso att en *omgåelsesklausul* skulle få en viss preventiv verkan men menade samtidigt att en tillämpning av nämnda regel, i likhet med det svenska exemplet, till syvende och sist skulle bli en fråga om "domstolsskøn" som riskerar att bidra till än större osäkerhet för den enskilde. [1574] I stället ansåg regeringen att det bästa sättet att motarbeta skatteflykt var att utarbeta en enklare och bättre samordnad lagstiftning för att på den vägen möjliggöra för rättstillämparen att agera mot skatteflykt genom sedvanlig lagtolkning – en ståndpunkt som understöddes av regeringens stödpartier.[1575] Vid sidan av regeringens argumentation uttryckte vissa ledamöter av minoritetsregeringens stödpartier även en skarp skepsis mot att överlåta lagstiftningsmakt till domstolarna.[1576]

Oaktat invändningar mot förslaget ställde sig en majoritet i kammaren bakom förslaget att utreda ett eventuellt införande av en *omgåelsesklausul*. Nämnda majoritet var inte övertygad om att en revidering och närmare samordning av lagstiftningen ytterst skulle lösa skatteflyktsproblematiken.[1577] I stället borde de svenska och finska åtgärderna mot skatteflykt närmare studeras i åtgärdernas respektive sammanhang, varpå det svenska förhandsbeskedsinstitutet särskilt nämndes som en möjlig lösning för att bemöta regeringens farhågor kring den enskildes inskränkta möjlighet till

---

[1570] Se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 107.

[1571] Enligt § 41 grundloven måste ett lagförslag behandlas tre gånger för att kunna antas av folketinget. Vid den första läsningen sker en principiell diskussion, varefter förslaget hänvisas till berört utskott. Efter att utskottet har berett lagförslaget tas det upp för en andra läsning, varvid folketinget antingen kan återförvisa lagförslaget till utskottet eller därefter hänskjuta den till en tredje läsning. Vid den tredje läsningen tar folketinget slutgiltig ställning till förslaget.

[1572] Se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 933.

[1573] Se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 933 f.

[1574] Se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 934 f.

[1575] Se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 937 ff.

[1576] Se särskilt Fremskridtspartiets ledamot Mogens Glistrups, som i sitt inledande anförande ställde sig kritisk till att domstolarna skulle bedöma vad som skulle utgöra *omgåelse*: "*Det skal altså afgøres af en dommerstand, som kommer med en meget speciel baggrund. De har ikke særlig megen indsigt i skattemæssige og økonomiske forhold, for de har levet hele deres puppeliv i noget, som ligger fuldstændig uden for den pulveriserende verden, hvori dette formodes at foregå.*" – se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 940.

[1577] Se bl.a. Socialdemokratiets ledamot tillika f.d. skatteministern Mogens Lykketoft, som i fråga om att samordna och revidera lagstiftning särskilt uttalade: "*Jeg taler af egen erfaring, når jeg siger, at nye skatteministre altid er meget optimistiske med hensyn til, hvad de kan udrette i skattelovgivningen.*" – se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 935 f.

förutsebarhet.[1578] Efter en första behandling hänvisades förslaget till skatteutskottet ("skatte- og afgiftsudvalget") för vidare beredning.[1579]

Efter att utskottet vid ett antal tillfällen beretts möjlighet att såväl ställa frågor till skatteministern som diskutera möjligheten att vidare utreda frågan beslutade utskottsmajoriteten att utfärda en särskild *beretning*,[1580] i vilken ministern uppdrogs av utskottet att undersöka om och i så fall hur en generell skatteflyktsregel skulle kunna införlivas i det danska skattesystemet.[1581]

6.5.3 SOCIALDEMOKRATIETS FÖRSLAG TILL SKATTEREFORM

Vid det följande folketingsåret första samling[1582] 1983/1984 presenterade Socialdemokratiet ett omarbetat förslag till en omfattande skattereform.[1583] Förslaget, som i huvuddrag utgick från den av partiet tidigare framlagda skattereformen, inbegrep den här gången även ett yrkande om att införa en "generel omgåelsesklausul".[1584] Förslaget innefattade inget direkt lagförslag utan gav endast uttryck för följande principstadgande om att "[…] visse dispositioner, der forretningsmæssigt er en 'omvej', [skal] nægtes skattemæssig virkning."[1585]

I reformförslagets följande kommentarer skedde inte heller någon närmare precisering:

[1578] Se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 945 f.

[1579] Se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 950 f.

[1580] Innan ett lagförslag läggs fram för en andra behandling i kammaren bereder folketingets utskott i regel förslaget genom ett särskilt utskottsbetänkande (betænkning). I det fall utskottet inte vill frånskilja sig frågan utan önskar att arbeta vidare med förslaget i den följande folketingssamlingen (jfr riksdagsår), vilken i regel löper (med undantag för valår) från den första tisdagen i oktober till den andra tisdagen i oktober följande år, kan utskottet i stället välja att utställa en särskild *beretning*. I en *beretning* förkunnas utskottsledamöterna ståndpunkt i frågan samt eventuella instruktioner som t.ex. utställs till ansvarig minister.

[1581] Uttalandet i *beretningen* speglade såväl diskussionen som majoritetsförhållandet i kammaren, varvid utskottsmajoriteten bestående av ledamöter från Socialdemokratiet, Socialistisk Folkeparti och Det Radikale Venstre (med ett tillerkännande av Venstresocialisterne som inte tilldelats platser i utskottet) tillstyrkte förslaget, medan regeringens utskottsminoritet bestående av ledamöter från Det Konservative Folkeparti, Venstre, Centrum-Demokraterna och Kristeligt Folkeparti motsatte sig förslaget. I ett eget yttrande avstyrkte även Fremskridtspartiets ledamot förslaget, se "Beretning afgivet af skatte- og afgiftsudvalget den 8. Juli 1983" i Folketingstidende 1982/83 Tillæg B sp. 2979-2980.

[1582] I det fall statsministern väljer att utlysa nyval under en sittande folketingssamling delas folketingsåret upp i en första och en andra samling.

[1583] Se Beslutningsforslag nr. B 1. Fremsat den 5. oktober 1983 af Lykketoft (S), Bakholt (S), Camre (S), Hjortnæs (S), Egon Jensen (S), Karl Nielsen (S), Stavad (S) og Tastesen (S) i Folketingstidenden 1983/84 (1. samling) Tillæg A sp. 187 ff.

[1584] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Tillæg A sp. 188.

[1585] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Tillæg A sp. 188.

> *"Omgåelse af skattelovenes ånd og hensigt er i et vist omfang blevet tilsidesat af domstolene ved konkrete afgørelser i de seneste år. Men der synes at være behov for en generel omgåelsesklausul, som kendes fra Sverige og Finland. Arrangementer, der forretningsmæssigt er en omvej, og som alene har til formål at spare skat ved at udnytte forskellige regelkombinationer, skal kunne nægtes skattemæssig gyldighed."*[1586]

Efter att lagförslaget introducerats för folketinget[1587] debatterades det i kammaren den 15 november år 1984.[1588] Skatteminister Foighel inledde debatten genom en grundlig genomgång av reformens huvuddrag men kommenterade inte frågan om en "generel omgåelsesklausul". Med undantag för Socialistisk Folkepartis företrädare, som noterade att Socialdemokratiet hedrat föregående års "udvalgsberetning" genom att inlemma förslaget till en *omgåelsesklausul* i partiets reformförslag, avstod från att kommentera förslaget närmare.[1589] Efter kammarens första behandling hänvisades förslaget till skatteutskottet, som på grund av nyval aldrig kom att behandla förslaget.[1590]

Efter valet den 10 januari 1984[1591] presenterade Socialdemokratiet sitt reformförslag en andra gång till folketinget, som den här gången sammanträdde i sin andra samling.[1592] Även detta förslag, som till väsentlig del var detsamma som folketinget behandlat innan valet, inbegrep ett yrkande på att införa en *generel omgåelsesklausul*,

---

[1586] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Tillæg A sp. 200.

[1587] Se Folketingstidenden 1983/84 (1. samling) Forhandlingerne sp. 77.

[1588] Se Folketingstidenden 1983/84 (1. samling) Forhandlingerne sp. 1703 ff.

[1589] Se Folketingstidenden 1983/84 (1. samling) Forhandlingerne sp. 1715.

[1590] Se Folketingsårsbog 1983/84 (1. samling) s. 485.

[1591] Vid valet den 10 januari 1984 stärkte Schlüters fyrklövsregering sitt inflytande i kammaren, även om de inte uppnådde en majoritet genom sina sammanlagt 77 mandat. Med stöd av Det Radikale Venstre och tre av de fyra nordatlantiska mandaten (vilka enligt grundloven särskilt tilldelas representanter från Färöarna och Grönland) kunde fyrklöverregeringen regera vidare utan stöd av Fremskridtspartiet, som stött på hårt motstånd efter det att partiledaren Mogens Glistrup dömts för grovt skattebrott år 1983. Regeringsperioden, vilken sträckte sig t.o.m. den 8 september 1987, präglades även den av ekonomiska utmaningar med arbetslöshet och ett underskott i den danska ekonomins betalningsbalans. Tillsammans med såväl Socialdemokratiet som Det Radikale Venstre lyckades dock regeringen med ett antal ekonomiska reformer. Vidare vann nämnda regering folkomröstningen om den s.k. "EF-pakken" (vilken avsåg antagandet av Europeiska enhetsakten). Med undantag för folkomröstningen skulle den danska utrikespolitiken i allmänhet och säkerhetspolitiken i synnerhet dock fortsatt utgöra konfliktämnen med oppositionen där regeringen vid flera tillfällen mötte hårt motstånd och vars företrädare vid flera tillfällen tilldelades en och annan "næse" (d.v.s. en av folketinget politisk markering mot en minister, vilket i en svensk kontext närmast kan liknas vid en kombination av riksdagens möjlighet att utställa tillkännagivanden och möjligheten att granska statsrådens tjänsteutövning genom riksdagens kontrollmakt i KU) – se Wium Olesen & Borring Olesen (2019) s. 159 ff.

[1592] Se Beslutningsforslag nr. B 79. Fremsat den 23. marts 1984 af Lykketoft (S), Bakholt (S), Camre (S), Jytte Hilden (S), Hjortnæs (S), Egon Jensen (S), Stavad (S) og Tastesen (S) i Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Tillæg A sp. 3353 ff.

vilken var ordagrann med förslaget som presenterats vid folketingsårets första samling.[1593]

Efter att lagförslaget introducerats[1594] debatterades det i kammaren den 22 februari år 1985.[1595] Skatteminister Foighel inledde debatten med att konstatera att förslaget närmast var identiskt med det som tidigare lagts fram.[1596] Foighel, som ytterst såg förslaget som en protokollsmässig återintroduktion,[1597] avhöll sig från att kommentera förslaget närmare utan hänvisade till tidigare inlägg.[1598]

I den följande debatten diskuterades inte förslaget till *omgåelsesklausul* i sak. Socialistisk Folkeparti konstaterade återigen att förslaget till en *omgåelsesklausul* ursprungligen lagts fram av dem och att de välkomnade Socialdemokratiets initiativ till skattereform i denna del.[1599] I en avslutande kommentar valde även Venstre Socialisternas företrädare att kort kommentera möjligheten till att introducera en *omgåelsesklausul*, som de såg som ett nödvändigt ont mot bakgrund av rådande skattesystems komplexitet.[1600] Efter kammarens första behandling hänvisades förslaget till skatteutskottet, som avstod från att lämna något betänkande över den föreslagna kringgåenderegel.[1601]

6.5.4 SOCIALISTISK FOLKEPARTIS MOTIONERADE LAGFÖRSLAG

Folketingsåret 1984/1985 presenterade Socialistisk Folkeparti ett eget utarbetat förslag till *omgåelsesklausul*.[1602] Lagförslaget var en uttrycklig reaktion på att skatteminister Isi Foighel varken återkommit med en närmare utredning av en *omgåelsesklausul* eller ett skarpt lagförslag.[1603] Syftet med Socialistisk Folkepartis föreslagna lagstiftning var att ge såväl skattemyndigheter som domstolarna ett uttryckligt lagstöd för att ingripa mot

---

[1593] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Tillæg A sp. 3354 & 3368.

[1594] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Forhandlingerne sp. 2905.

[1595] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Forhandlingerne sp. 4963 ff.

[1596] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Forhandlingerne sp. 4963 ff.

[1597] Enligt den konstitutionella *diskontinuitetsprincippet* faller samtliga förslag som tidigare introducerats till kammaren vid utlysandet av nyval, vilket stadgas i § 41 stk. 4 i grundloven i vilken det framgår att det ”[v]ed nyvalg og ved folketingsårets udgang bortfalder alle forslag til love og andre beslutninger, der ikke forinden er endeligt vedtaget”. För att ett förslag som tidigare förfallit ska kunna tas upp till behandling måste förslaget följaktligen återintroduceras i kammaren.

[1598] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Forhandlingerne sp. 4963 f.

[1599] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Forhandlingerne sp. 4969.

[1600] Se Folketingstidenden 1983/84 (2. samling) Forhandlingerne sp. 4973.

[1601] Se Folketingsårsbog 1983/84 (2. samling) s. 567 f.

[1602] Se lovforslag nr. L 173. Fremsat den 12. februar 1985 af Rahbæk Møller (SF), Ruth Olsen(SF) og Ebba Strange (SF) i Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3445 ff.

[1603] Se Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3447.

dispositioner som innebar ett kringgående av skattelagstiftningen.[1604] Förslaget inbegrep följande fem bestämmelser:

§ 1.

Denne lov finder anvendelse ved påligning, beregning og opkrævning af indkomst og formueskatter samt afgifter, som kan sidestilles hermed (beskatning).

§ 2.

En disposition kan ikke ved beskatningen lægges til grund i den form og med det indhold, hvormed den umiddelbart fremstår, hvis dispositionen herved indebærer en omgåelse af skattelovgivningen.

§ 3.

Omgåelse af skattelovgivningen foreligger, hvis

1) dispositionen i den valgte udformning ved beskatningen vil medføre en ikke uvæsentlig fordel for den skattepligtige, dennes ægtefælle eller barn eller selskab fond m.v., hvorpå den skattepligtige har væsentlig indflydelse, og

2) dispositionen i det væsentligste er gennemført med henblik på opnåelse af denne fordel, samt

3) dispositionen i den valgte udformning vil medføre en beskatning, der med hensyn til sin art og omfang må anses for at stride imod en eller flere beskatningsregler.

§ 4.

Ved beskatningen skal anvendes de regler, som svarer til dispositionens reelle økonomiske og retlige indhold, virkning og betydning for den skattepligtige og de i § 3, nr. 1, nævnte personer m.v.

Stk. 2 Såfremt bestemmelsen i stk. 1 ikke kan anvendes eller den fører til et urimeligt resultat, skal der ved beskatningen anvendes de regler, som ville være blevet anvendt, hvis der ikke var gennemført en disposition.

§ 5.

Loven træder i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende.

Enligt de kommentarer som bifogades lagstiftningens enskilda paragrafer skulle kringgåenderegeln ta sikte på såväl enskilda transaktioner som hela transaktionskedjor

[1604] Se Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3447.

som ”må anses for at stride” mot lagstiftningens syfte.[1605] Av särskild vikt för *omgåelsesklausulens* tillämpning var att det förelåg en skattefördel, vilken var det ”væsentligste motiv for dispositionens gennemførelse” och som genom den aktuella dispositionen kom den skattskyldige till del.[1606] Med skattefördel menades ”enhver konskevens af dispositionen i retning af en lavere beskatning, uanset om skattebesparelsen er endlig eller blot foreløbig”. I det fall *omgåelsesklausulen* ansågs tillämplig skulle dispositionen omkarakteriseras utifrån dispositionens underliggande ”økonomiske og/eller retlige realiteter”. Hur en sådan prövning i sin tur skulle gå till utvecklades dock inte.[1607]

Genom nämnda reglering avsåg motionärerna, som i huvudsak anförde samma motivering som vid förslaget till utredning folketingsåret 1982/83, att hantera det osäkra rättsläge som uppstått vid kringgåendesituationer.[1608] Enligt motionärerna präglades domstolarnas hantering av kringgåenden av för stort tolkningsutrymme, vilket skulle kunna begränsas genom en lagstadgad *omgåelsesklausul*. Företrädarna för Socialistisk Folkeparti erkände samtidigt att lagstiftaren måste ta ett större ansvar för lagstiftningsprodukten och medgav att en närmare skattereform var önskvärd. Samtidigt vidhöll de att man omöjligen skulle kunna etablera ”et skudsikkerst system”. Även om en ”kraftig fradragssanering” skulle medföra ett mer effektivt och rättvist skattesystem ansåg motionärerna att kringgåendeproblematiken likväl skulle göra sig gällande.[1609] För att motverka ”usædvanlige og unormale” dispositioner krävdes ett effektivt, preventivt och föregripande regelverk varigenom den enskilde avhålls från att disponera sina förfaranden i syfte att uppnå ej tilltänkta fördelar.[1610]

Efter att lagförslaget introducerats för folketinget[1611] debatterades det i kammaren den 22 februari år 1985.[1612] Skatteministern Isi Foighel inledde debatten, avstyrkte förslaget och framförde kritik å regeringens vägnar. Enligt Foighel hade ett införande av det aktuella lagförslaget medfört en större rättsosäkerhet för den enskilde. Utifrån en genomgång av *omgåelsesklausulens* kriterier kritiserade Foighel förslaget, som enligt honom skulle göra det ännu svårare för den enskilde att förutse de skattemässiga effekterna av dennes agerande. [1613] Denna osäkerhet befarade han i sin tur skulle

[1605] Se Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3452.

[1606] Se Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3452 f.

[1607] Se Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3454.

[1608] Jfr Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3447 ff.

[1609] Se Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3449 .

[1610] Se Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3450 .

[1611] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 5761.

[1612] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6557.

[1613] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6557 ff.

medföra att skattemyndigheterna belastades med fler begäranden om förhandsbesked, vilket sammantaget hade inneburit en mindre önskvärd situation för såväl myndigheter som skattebetalare.[1614] Med det sagt motsatte sig Foighel inte syftet med att motverka olika former av kringgående.[1615] Lösningen på kringgåendeproblematiken skulle dock, enligt Foighel, uppnås genom den av regeringen initierade skattereform, vilken särskilt inbegrep en utredning i den s.k. *B 50-udvalg* om åtgärder mot olika former av kringgående. Vidare var skatteministern rädd för att en *omgåelsesklausul* skulle "[…] blive betragtet som en stor sovepude for folketinget og for dets skatte- og avgiftsudvalg, fordi man ikke længere behøver at præcisere reglerne, da man altid har en omgåelsesklausul".[1616] I väntan på att skattereformen väl kommit på plats, och med särskild hänsyn till att *B 50-udvalgets* skulle överlämna sin utredning under våren, avstyrkte regeringen förslaget.[1617]

Efter ministerns inledande anförande följde en diskussion om vad folketingets roll som lagstiftare skulle innebära i det fall den föreslagna kringgåenderegeln infördes.[1618] Medan företrädare för Socialdemokratiet och Socialistisk Folkeparti[1619] ansåg att regeln borde införas eftersom folketinget svårligen kunde förutse eller uppdaga alla former av kringgående, framhöll företrädare för Konservative Folkeparti, Fremskridtspartiet, De Frie Demokraterne,[1620] Radikal Venstre och Venstresocialisterne farorna med ett sådant förslag, som riskerade att lamslå lagstiftningsarbetet, vars kvalité skulle sjunka i takt med att kringgåenderegeln användes för att lappa och laga en illa utredd och genomförd lagstiftning.[1621] Det motionerade lagförslaget kritiserades även för att inskränka möjligheten för den enskilde att förutse effekterna av sitt agerande och att förfaranden som snarare var en följd av skattelagstiftningens svåröverskådlighet än kringgående riskerade att träffas av den aktuella regeln.[1622] Socialdemokratiet och Socialistisk Folkeparti delade inte dessa farhågor och betonade samtidigt att en kringgåenderegel inte ersatte behovet av en skattereform. I stället var det vikten av att etablera en preventiv verkan som ytterst motiverade regelns införande, vilken skulle avhålla den

[1614] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6559.

[1615] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6559.

[1616] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6560.

[1617] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6560.

[1618] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6560 ff.

[1619] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6560 ff.

[1620] De Frie Demokraterne var en utbrytarfalang av Fremskridspartiet som bröt sig ur partiet år 1984. Efter uppbrottet upplöstes De Frie Demokraterne två år senare.

[1621] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6565 ff.

[1622] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6565 ff.

minoritet av skattskyldiga som, på bekostnad av det stora flertal som inte skatteplanerade, utmanade lagstiftningen.[1623]

Efter debatten hänvisades förslaget till skatteutskottet, som avstod från att lämna något betänkande över den föreslagna kringgåenderegel.[1624] I stället skulle möjligheten att införa en kringgåenderegel komma att utredas närmare inom ramen för "B 50-udvalgets betænkning".

6.5.5 B 50-UDVALGETS BETÆNKNING NR. 1060

I juni år 1985 ingick fyrklövsregeringen, Socialdemokratiet och Det Radikale Venstre en sakpolitisk överenskommelse om att genomföra en omfattande skattereform. Skattereformen, som bl.a. skulle resultera i sänkta marginalskatter, införandet av specifika regler mot skatteflykt och etablerandet av ett dualt inkomstskattesystem,[1625] föranleddes av flera utredningar, vilket bl.a. inbegrep *B 50-udvalgets* betänkande *Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af Skattepligten til Danmark – betænkning nr. 1060*. Nämnda utredning, som redan år 1983 sammankallats för att utreda olika internationella skattefrågor, uppdrogs i anslutning till överenskommelsen att undersöka hur internationell skatteflykt kunde motverkas, vilket även inbegrep en närmare utredning om, och i så fall hur, en generell regel mot skatteflykt borde se ut för att motverka såväl gränsöverskridande som rent nationella skatteflyktsdispositioner.[1626]

Utredningen, som avlämnade sitt betänkande i december år 1985, tog sin utgångspunkt i ett antal principer som utredningen identifierat i dansk domstolspraxis. Med stöd i en närmare systematisering av domar från såväl Højesteret som Landsretterne identifierade utredningen ett antal *dispositionsfortolkningsprinciper* som utarbetats i praxis.[1627] Enligt utredningen innebar nämnda principer en omkarakterisering av dispositionen och tog varken stöd i allmänna tolkningsprinciper eller hänsyn till den enskildes eventuella *omgåelsehensigt*:

> *"Selv om det traditionelt fremhæves, at omgåelsesdispositioner tilsidesættes på grundlag af en fortolkning af skattereglerne, synes praksis ikke at kunne bekræfte denne betragtning. Snarere synes der at være tale om en fortolkning af dispositionen, der resulterer i, at denne omformuleres, og at andre skatteregler herefter anvendes direkte. Domstolenes omformulering af dispositionen i skattemæssig sammenhæng er således*

[1623] Se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6560 ff. & 6570.

[1624] Se Folketingsårsbog 1984/85 s. 311 f.

[1625] För en kort introduktion till reformens huvuddrag se Pedersen m.fl. (2018) s. 51 ff.

[1626] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 1 ff.

[1627] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 167 ff., i vilket en sammanvägning av bl.a. *Tørvemosedommen* U 1954.511 H, *Havnemølledomen* U 1960.535 H, *Helgstrandsdommen* U 1982.738 H, *Bohartdommen* U 1983.699 H och *Japanandadommen* U 1984.499 H åberopades.

> *snarere udtryk for, at den civilretlige kvalifikation af dispositionen ikke uden videre lægges til grund ved anvendelsen af skattereglerne, selv om skattereglerne i vid udstrækning er udformet ved hjælp af den civilretlige terminologi. En disposition kan civilretligt have én betegnelse, mens den i skatteretlig sammenhæng har en anden."*[1628]

Mot bakgrund av nämnda konstaterande avstod utredningen från att lägga fram ett lagförslag.[1629] I stället identifierade utredningen, med stöd i såväl en nordisk utblick som en genomgång av de former av skatteflykt som identifierats i praxis, ett antal principer som kunde utgöra vägledning vid ett senare lagstiftningsarbete. [1630] I det fall lagstiftaren i framtiden avsåg att etablera en *omgåelsesklausul* föreslog utredningen att nämnda lagstiftning, i likhet med identifierade *dispositionsfortolkningsprinciper*, tog sikte på om dispositionens "realitet" var i överensstämmelse med dess form. Nämnda "realitet" skulle i sin tur fastställas utifrån de "reelle forrettningsmæssige, driftsmæssige, økonomiske og retlige indhold, virkning og betydning" för såväl den skattskyldige som de övriga intressenter som ingick och/eller påverkades av dispositionen. [1631] Medan utredningen klart definierade att en disposition utgjorde en eller flera rättshandlingar valde utredningen emellertid att endast illustrera två situationer då dispositionens form inte återspeglades i dess inre "realitet". I det fall:

a) dispositionen var etablerad och genomförd av, alternativt hade en ekonomisk och skattemässig betydelse för, fysiska eller juridiska personer som inte kunde antas ha motstående intressen – d.v.s. agerade i intressegemenskap ("intressefællesskab"), och
b) dispositionen inte medförde några, eller endast ringa, affärsmässiga eller andra, icke-skattemässiga, ekonomiska fördelar för de fysiska eller juridiska personer som har företagit dispositionen (eller för vilka dispositionen kan ha haft en ekonomisk eller skattemässig betydelse) – d.v.s. att dispositionen saknade "forretningsmæssig og ikke-skattemæssig realitet",

… förelåg det en indikation på att dispositionens form inte överensstämde med dess "inre realitet", varvid rättstillämparen skulle kunna pröva och "give dispositionen en fremtrædelseform, der dækker dens reelle indhold m.v.".[1632] Enligt utredningen skulle

[1628] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 179.

[1629] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 180.

[1630] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 180.

[1631] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 180 f.

[1632] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 181 f., i vilket utredarna även diskuterade varför de, i kontrast till de nordiska grannländernas respektive lösningar, avhöll sig från att föreslå en princip som inriktade sig på huruvida den enskilde avsåg att uppnå en skattefördel. Enligt utredningen skulle en sådan lösning framstå

det vara upp till skattemyndigheterna att påvisa att förhållandena i a) respektive b) var förhanden. Först efter att skattemyndigheterna gjort det sannolikt att ovan nämnda förhållande förelåg var det upp till den enskilde att påvisa att dispositionens ”realitet” återspeglades i dess form.[1633]

Utifrån ovan utarbetade principer avrådde utredningen från att införa en *generel omgåelsesklausul*. [1634] Enligt utredningen skulle ett lagförslag med stöd i föreslagna principer väsentligen åsidosätta den enskildes rättssäkerhet. Att introducera en kringgåenderegel på skatteområdet, vilket redan präglades av en komplicerad, svåröverskådlig och omfattande lagstiftning, skulle utgöra ett för långtgående ingripande för den enskilde för att kunna rättfärdigas. Vidare skulle en sådan regel riskera att verka ”som en ’sovepude’ for folketinget”, som inte skulle ha samma incitament att utforma genomarbetade lagförslag i det fall brister i nämnda lagstiftning kunde läkas i efterhand.[1635] I utredningens sammanfattande konklusion framhölls att:

> *”Det er selvfølgelig ikke muligt i alle situationer på forhånd at forudse ’huller’, men udvalget finder, at de danske domstole har en tradition for at foretage en realistisk og reel lovfortolkning på skatteområdet, modsat det om Sverige anførte i afsnit 8.2.a. ”*[1636]

Utredningen avstyrkte, mot bakgrund av utredningen och domstolarnas hantering av skatteflyktsproblematiken, därför förslaget till en generell skatteflyktsregel.[1637]

6.5.6 ETT ANDRA FÖRSLAG OM ATT UTREDA INFÖRANDET AV EN OMGÅELSESKLAUSUL

Efter *B 50-udvalget* utrett och sedermera avstyrkt ett förslag till *omgåelsesklausul* dröjde det till 1990-talet innan frågan återigen skulle tas upp i folketinget. Under folketingsåret

som främmande eftersom det saknade närmare stöd i de *dispositionsfortolkningsprinciper* som enligt utredningen utvecklats i praxis.

[1633] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 182.

[1634] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 185.

[1635] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 186.

[1636] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 185. Det utredningen i det här sammanhanget refererar till är den korta komparativa utblick som redogörs för i avsnitt 8.2.a., i vilket följande problemformulering identifierats i förhållande till de svenska förhållandena: *”Problemet i Sverige er således i meget høj grad, at der er en stærk juridisk tradition for en formalistisk fortolkning af regler, hvor formelle forhold tillægges afgørende betydning uden hensyn til de realiteter, som disse formelle forhold udtrykker eller dækker over. Muligheden for at kunne hindre omgåelse ligger derfor i at ændre fortolkningsmetoden i retning af en realistisk og resultatorienteret fortolkning i stil med den, der kendes i Norge og Danmark.”*

[1637] Se betænkning nr. 1060/1985 s. 186.

1992/1993[1638] väckte Socialistisk Folkeparti förslaget att på nytt utreda införandet av en *omgåelsesklausul*.[1639] I likhet med det första förslaget till utredning föreslogs den att utgå från följande princip:

> *"Hvis en skatteyder eller virksomhed gennemfører transaktioner, der ud fra almindelige handelsmæssige eller tilsvarende synspunkter er en omvej med det hovedformål at udnytte skattemæssige fordele, herunder især asymmetriske beskatningsregler, skal skattemyndighederne kunne tilsidesætte de pågældende transaktioner og beskatte efter de omgåede regler."*[1640]

I de kommentarer som bifogats förslaget motiverade motionärerna varför frågan återigen skulle utredas.[1641] I likhet med tidigare initiativ tog företrädarna för Socialistisk Folkeparti sin utgångspunkt i rättviseargument.[1642] Enligt motionärerna borde folketinget, i syfte att skydda den majoritet som inte skatteplanerar, särskilt ingripa mot den minoritet som utmanar skattesystemet genom skattminimerande upplägg. Dessa upplägg hade, enligt motionärerna, under de senaste årens ökat i omfattning i takt med att internationalisering möjliggjorde för fler och mer kreativa sätt att planera sin skattemässiga situation.[1643] I syfte att möta de utmaningar som riskerade att följa av

---

[1638] Folketingsåret 1992/1993 präglades, i likhet med de folketingsår som följde efter valet den 12 december 1990, av svårigheter att bilda en stark majoritetskoalition i kammaren. Efter valet hade Poul Schlüter (KF) bildat sin fjärde regering, bestående av Det Konservative Folkeparti och Venstre, delvis på grund av Socialdemokratiet inte lyckats etablera en koalitionsregering inbegripet mittenpartierna. Som en följd härav nödgades Schlüters regering att vid flera tillfällen genomföra ekonomiska och miljöpolitiska reformer som de egentligen inte stödde. Regeringsperioden präglades även av folkomröstningen om Maastricht-fördraget, som efter att ha underkänts av danska folket resulterade i en omförhandling med stöd i "den nationale kompromis", vilket inbegrep fyra förbehåll om det överstatliga samarbetet på det penningpolitiska, brottsbekämpande samt försvars- och utrikespolitiska områdena. Efter att den s.k. *tamilsagen*, som avsåg regeringens behandlingen av tamilska flyktingar år 1987-1988, uppdagats i *Tamilrapporten* i januari år 1993 avgick Poul Schlüters regering, som efterträddes av Socialdemokratiets Poul Nyrup Rasmussen. Frågan om Maastricht-fördragets godkännande fick ett slut efter att ett kompromissförslag lagts fram (inbegripet nämnda förbehåll) i *Edinburgh-aftalen*, vilket godkändes vid folkomröstningen år 1993. *Tamilrapporten* skulle i sin tur resultera i en riksrättsprocess mot regeringen Schülters justitieminister Ninn-Hansen, som dömdes till fyra månader fängelse för brott mot ministeransvarlighedsloven – se Wium Olesen & Borring Olesen (2019) 469 ff. och särskilt 410 ff. & 564 ff. för en närmare redogörelse för *Tamilsagen*.

[1639] Se Beslutningsforslag nr. B 19. Fremsat den 12. november 1992 af Jens Thoft (SF), Tommy Dinesen (SF), Birthe Hansen (SF) og Birgitte Husmark (SF) i Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 3397 ff.

[1640] Se Folketingstidende 1992/1993 Tillæg A sp. 3397 f.

[1641] Se Folketingstidende 1992/1993 Tillæg A sp. 3399 f.

[1642] Se Folketingstidende 1992/1993 Tillæg A sp. 3399 f.

[1643] Se Folketingstidende 1992/1993 Tillæg A sp. 3399.

nämnda internationalisering behövde folketinget, i likhet med Sverige och Finland, rusta sig för framtiden.[1644]

Efter att motionen introducerats[1645] till folketinget debatterades förslaget i kammaren den 26 november år 1992.[1646] Skatteminister Peter Brixtofte inledde debatten med att konstatera att det var tredje gången Socialistisk Folkeparti tog initiativet till att utreda och/eller införa en *omgåelsesklausul* och att regeringen inte heller denna gång kunde stödja förslaget.[1647] Enligt regeringen företog domstolarna en fullgod prövning av olika former av skattearrangemang, som i det fall de deras form inte återspeglades i de ”reelle økonomiske forhold”, effektivt kunde åsidosättas utifrån gällande praxis. Enligt skatteministern riskerade en *omgåelsklausul* att ersätta denna praxis med en möjlighet för myndigheterna att beskatta individer utan stöd i lag.[1648] Denna bedömning, vilken riskerade att variera mellan myndigheter, skulle även inskränka den enskildes möjlighet att förutse sina förehavanden. Vidare påtalade skatteministern att det är folketinget som, enligt grundlovens § 43, ska stifta lag om skatt. Det skulle därför vara ”dybte tænkligt at indføre en omgåelsesklausul, som SF foreslår, for det vil i realiteten indebære, at folketinget overlader dele af sin logvigningskompetence til skattemyndigheterne”.[1649] I det fall en sådan regel skulle införas, skulle den även agera som en ”sovepude” för folketinget, vilket inte var önskvärt med hänsyn till det reformbehov som återfinns på rättsområdet.[1650]

I den följande debatten argumenterade företrädare för Socialdemokratiet och Socialistisk Folkeparti för förslaget. Medan Socialdemokratiet insisterade på att frågan borde utredas närmare argumenterade Socialistisk Folkeparti även för ett senare införande av en *omgåelsesklausul*.[1651] De argument som framfördes i motionen utvecklades närmare, varvid Sverige lyftes fram som ett föredöme genom att ha introducerat en skatteflyktslag som inte stod i strid med de principer som definierar en rättsstat.[1652] Enligt företrädarna för Socialistisk Folkeparti inrymde

[1644] Se Folketingstidende 1992/1993 Tillæg A sp. 3400.

[1645] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 1522.

[1646] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2638.

[1647] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2638.

[1648] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2638.

[1649] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2639.

[1650] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2640.

[1651] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2640 ff.

[1652] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2650, i vilket Jens Thoft (SF) i sitt inlägg även beklagade att det Det Radikale Venstre hade svängt i frågan: *”Jeg er ked af, at Det Radikale Venstre har ændret holdning til dette spørgsmål. Jeg konstaterer, at da vi senest behandlede forslaget, var Det Radikale Venstre faktisk med i en beretning, som sagde, at skatteministeren blev opfordret til at undersøge, om en sådan klausul kunne indpasses i lovgivningen. Jeg gør også opmærksom på, at man i den svenske lovgivning har en ganske tilsvarende klausul. Er der nogen der, opfatter svensk skattelovgivning som værende et brud på retssikkerheden? Nej, vel?”*

rättssäkerhetsbegreppet även en rättssäkerhet för de individer som inte utmanade skattesystemet genom olika former av skatteplanering och menade att det var genant att ta ut mer skatt av individer som redan betalade sin andel bara för att en liten krets människor utmanade och kringgick regelverket.[1653]

En företrädare för Det Radikale Venstre medgav att det var provocerande att behöva betala någon annans skatt – men att även överfall, stöld och andra former av ageranden provocerade i samma utsträckning utan att de för den delen ville inskränka den enskilde rättssäkerhet för att komma till bukt med problemen.[1654] Även ledamoten från Det Konservative Folkeparti motsatte sig tanken på en *omgåelsesklausul* och ansåg att den domstolspraxis som utarbetats på området upprätthöll ett tillräckligt gott skydd mot de dispositioner som Socialistisk Folkeparti ville angripa med stöd i en kringgåenderegel.[1655] Företrädaren för Venstre, som uttryckte partiets motstånd till en sådan regel som närmast självklar, påtalade ironin i det fall folketinget, i egenskap av lagstiftare, införde en *omgåelsesklausul* för att stävja kringgåenden som uppkommit till följd av deras egna komplicerade lagstiftningsprodukt.[1656] Fremskridspartiets ledamot avstyrkte även han förslaget till kringgåenderegel, som ytterst såg kringgåendeproblematiken som ett uttryck för att skattetrycket i Danmark var så högt att det resulterade i skatteplanering.[1657] Slutligen konkluderade företrädaren för Kristeligt Folkeparti att det är förkastligt att etablera arrangemang ”hvor man snyder andre” men att folketinget likväl måste upprätthålla de rättsprinciper som skyddar medborgarna från godtycke.[1658]

Efter kammarens första behandling hänvisades förslaget till skatteutskottet, som varken lämnade något betänkande eller någon närmare *beretning* om att utreda frågan i enlighet med förslaget.[1659]

6.5.7 SUMMERING

Den danska lagstiftaren har under 1980- samt 1990-talen avfärdat ett antal förslag om att utreda och/eller införa en generell regel mot skatteflykt. Gemensamt för de lagförslag, som delvis tagit intryck av eller avstånd ifrån dess svenska och finska förlagor,

---

[1653] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2650 f. & sp. 2653.

[1654] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2653.

[1655] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2642, i vilket Flemming Hansen (KF) framförde: *”Som Skatteministeren var inde på, har vi allerede en domstolspraksis, som sikrer, at der bliver beskattet efter f.eks. udbytteskatteloven, selv om en transaktion formelt ikke er en gennemført og forventet beskattet som sådan.”*

[1656] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2643 f.

[1657] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2647 f.

[1658] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2653 f.

[1659] Se Folketingsårsbog 1992/1993 s. 272.

är att de aldrig lagts fram för en andra respektive tredje läsning i folketinget. I stället har de vid den följande utskottsbehandlingen avfärdats eller hänskjutits för vidare utredning. På samma sätt har de av *B50-udvalget* framlagda och avstyrkta principerna aldrig kommit att prövas i folketinget. Samtidigt framträder flera tydliga argument för respektive emot en sådan regel vilka, med stöd i den tidigare framställningen, närmare kommer att sammanfattas och analyseras i det följande.

6.6 SAMMANFATTNING OCH TEMATISK ANALYS

6.6.1 EN GENERELL ÅTGÄRD MOT SKATTEFLYKT I DANMARK?

Hur skatteflykt kan respektive bör motverkas har uppehållit och engagerat många forskare, lagstiftare, rättstillämpare m.fl. genom åren. Av redogörelsen ovan presenteras dels de förklaringar som framförts om hur rättstillämparen motverkat olika former av kringgåenden, dels de argument som framförts för- respektive emot att införa en generell regel mot skatteflykt. I centrum för båda diskussionerna vilar de åtgärder som utarbetats i Højesterets domstolspraxis.[1660] I såväl utredningsväsendet som i litteraturen har olika argument framförts om vad det är rättstillämparen gör, om det verkligen går att kartlägga, och i så fall hur. Nämnda systematiseringar speglar i sin tur olika antaganden om hur det interdisciplinära inomjuridiska samspelet mellan skatterätt och civilrätt kommer till uttryck,[1661] på olika uppfattningar om huruvida Højesteret kan underkänna en dispositions form mot bakgrund av dess ”realitet”,[1662] på olika föreställningar om hur domstolen tolkar lagstiftningen[1663] men även om domstolen tagit hänsyn till en särskild *omgåelsehensigt*.[1664] Utan att själv argumentera för en eller flera förklaringsmodeller, vilket faller utanför undersökningens syfte, kan man dock klart konstatera att Højesteret hanterat skatteflyktsproblematiken inom ramen för sitt mandat som rättstillämpare och prejudikatinstans. Hur denna roll respektive åtgärd förhåller sig till införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk utvecklas i kapitel 9.

[1660] Se särskilt avsnitt 6.2, 6.3 samt utredningens kartläggning i delavsnitt 6.5.5.

[1661] Se de argument som presenteras i delavsnitt 6.2.3 samt utredningen i delavsnitt 6.5.5.

[1662] Se avsnitt 6.3.

[1663] Se avsnitt 6.1 men även de som i kritiken mot *realitetsgrundsætningen* ytterst argumenterar för att *Højesteret* tolkar skattelagstiftningen i delavsnitt 6.3.2.

[1664] Se delavsnitt 6.2.2.

6.6.2 EN TEMATISK ANALYS AV ARGUMENTEN SOM FÖRANLETT DEN DANSKA LAGSTIFTAREN ATT AVSTÅ FRÅN ATT INFÖRA EN GENERELL REGEL MOT SKATTEFLYKT

6.6.2.1 Kort om studiens empiriska underlag i denna del

I jämförelse med det empiriska underlag som analyseras i avsnitt 5.6 har den danska lagstiftaren varken gett samma utredningsresurser eller allmänpolitiska utrymme för att ge en fullt jämförbar bild med den diskussion som föranlett det svenska införandet, avskaffandet och återinförandet av skatteflyktslagen. Detta begränsar inte enbart analysavsnittets omfång utan även möjligheterna till jämförbara slutsatser i denna del. Även om de i jämförelse få initiativ som tagits av den danska lagstiftaren kan ses som ett uttryck i sig ger det empiriska underlaget i avsnitt 6.5 inget stöd för att dra några slutsatser om varför den danska lagstiftaren avstått från att införa en generell regel mot skatteflykt i denna del. I stället står argumentationen, i linje med de metodologiska avvägningarna som presenteras i kapitel 1, i centrum för komparationen.

Ytterligare en fråga som är av vikt för den tematiska analysen är det rättsdogmatiska värde som kan tillskrivas avstyrkta utredningsförslag och avfärdade lagstiftningsinitiativ i komparationens deskriptiva respektive identifierande del. Inga av de avfärdade förslagen har de facto röstats ned av folketinget vid en tredje behandling och argumentationen utgår i stora drag från utskottsledamöters uttalanden i kammaren. Detta kan i sin tur kontrasteras mot den svenska behandlingen, vilken inbegriper såväl utredningar, propositioner, utskottsbehandlingar, debatter följt av omröstningar i kammaren och direkt lagstiftning, vilka utifrån ett rättsdogmatisk perspektiv har ett erkänt värde i rättskällehierarkin. Även om denna skillnad inte direkt påverkar svaret på undersökningens andra frågeställning har den viss inverkan på hur långtgående slutsatser som kan dras i förhållande till komparationens fjärde frågeställning,[1665] vilket närmare utvecklas i kapitel 9 respektive 10.

I syfte att delvis besvara avhandlingens andra frågeställning följer en närmare analys av de argument för- respektive emot som framförts i det danska folketinget mot bakgrund av den tematisering som presenterats i kapitel 1.[1666]

6.6.2.2 Avvägningen mellan rättstillämparens respektive lagstiftarens roll

Vid en närmare analys av den behandling och beredning som förts i såväl utredningsväsendet som folketingets kammare och utskott framträder ett antal argumentationslinjer som talar för respektive emot ett införande av en generell regel

[1665] Se avsnitt 1.2, vari följande frågeställning presenteras: *4) Hur kan jämförelseländernas skilda strategier för att motverka skatteflykt inverka på skatteflyktsdirektivets mål om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt genom införlivandet av dess allmänna regel mot missbruk?*

[1666] Se avsnitt 1.2, vari följande frågeställning presenteras: *2) vilka omständigheter, intressen och argument har motiverat jämförelseländernas att anta olika strategier för att motverka skatteflykt?*

mot skatteflykt. I centrum för denna diskussion vilar rollfördelningen mellan rättstillämparen respektive lagstiftaren och frågan om vem som ytterst bör ta ansvar för att läka de brister som uppkommer vid olika former av kringgåenden.

I diskussionen om en generell skatteflyktsregels vara eller icke vara har folketingets ansvar för lagstiftningsprodukten återkommande lyfts fram. Även om argumentationen delvis har präglats av de föreslagna skattereformer som parallellt debatterats i kammaren har det funnits en etablerad konsensus om behovet av en närmare revidering och samordning av skattelagstiftningen.[1667] Med det sagt har tilltron till vad som kan åstadkommas genom nämnda revision och samordning varierat. Medan en del menar att en generell regel mot skatteflykt ytterst skulle vara överflödig, argumenterar andra för motsatsen, i det att folketinget, oavsett hur väl genomarbetad en lagstiftningsprodukt är, inte kan förutse alla typer av förfaranden.[1668] Samtidigt har en generell regel mot skatteflykt målats upp som en åtgärd som potentiellt riskerar att lamslå lagstiftningsprocessen och därigenom sänka kvalitén på lagstiftningen, vilket föranlett vissa av skatteflyktsregelns kritiker att avstyrka de förslag som introducerats i såväl motioner som utredning.[1669]

Diskussionen om lagstiftarens ansvar för lagstiftningsprodukten har även varit tätt knuten till de åtgärder mot skatteflykt som introducerats av rättstillämparen i praxis. I detta sammanhang framträder det olika syn på såväl rättstillämparens roll som dess kompetens. En del menar att hanteringen av kringgåenden präglas av för stort tolkningsutrymme, vilket ger upphov till en skönsmässig bedömning som inskränker den enskildes möjlighet till förutsebarhet (se 6.6.3 nedan).[1670] Ytterligare misstro har även riktats mot domstolsväsendet i allmänhet och domarkåren i synnerhet, som ytterst kritiserats för att sakna verklighetsförankring.[1671] Oaktat denna kritik har en klar majoritet uttryckt ett förtroende för domstolarna, som av vissa ledamöter ansetts ha gett prov på en realistisk och reell lagtolkning.[1672] I såväl utredningen som den debatt

---

[1667] Ett tydligt exempel på denna konsensus framträder redan första gången ett förslag till utredning presenterades, där det förelåg en klar konsensus i kammaren, oaktat frågan rörande en *omgåelsesklausul*, om behovet av en närmare revidering revision av skattelagstiftningen – se Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 933 ff.

[1668] Jfr t.ex. regeringens uttalade entusiasm till att hantera skatteflyktsproblematiken genom ändringar i skattelagstiftningen i Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 933 f. och den skepsis som framförs av Socialdemokratiet och Socialistisk Folkeparti, som menar att folketinget omöjligen kan förutse alla tänkbara upplägg, se Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6560 ff.

[1669] Se t.ex. de farhågor som lyfts fram av regeringen i Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6559 men även *B50-udvalgets* som delvis avstyrkte ett införande av en *omgåelsesklausul* med hänsyn till att det skulle kunna utgöra en ”sovepude” för folketinget – se betænkning nr. 1060/1985 s. 186.

[1670] Se t.ex. det första förslaget till att initiera en utredning Folketingstidende 1982/83 Tillæg A sp. 527 ff.

[1671] Se företrädaren för Fremskridtspartiets som ställde sig kritisk till att domstolarna skulle bedöma vad som utgjorde *omgåelse* i Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 940.

[1672] Se t.ex. regeringens uttalande i Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2638.

som föranledde och följde i kammaren har domstolarnas insatser mot olika former av kringgåenden framställts som adekvata.[1673]

6.6.2.3 Frågan om det allmännas ställning gentemot den enskilde

Den enskildes möjlighet att förutse de skattemässiga effekterna av sitt agerande har vid samtliga tillfällen stått i centrum för folketingets debatt.[1674] Frågan, som ytterst knyter an till vilken ställning den enskilde har gentemot det allmänna vid skatteuttag, har i kammaren, utskotten men även i den till folketinget återrapporterade utredningen löpt som en röd tråd i argumentationen *mot* en generell regel mot skatteflykt. Argumentet mot ett införande har baserats på 1) svårigheterna för den enskilde att förutse de skattemässiga konsekvenserna av sitt agerande och 2) svårigheterna för rättstillämparen att avgränsa vilka förfaranden som utgör godtagbar skatteplanering respektive otillåten skatteflykt. Medan den förstnämnda dimensionen ytterst berör frågan om förutsebarhet knyter den sistnämnda även an till möjligheten till en rättssäker prövning. Genom en skatteflyktsregel får den enskilde en sämre möjlighet att förutse konsekvenserna av sitt agerande som riskeras att prövas på olika sätt beroende på hur domstolen väljer att tillämpa *omgåelsesklausulen*. Denna osäkerhet har av vissa framhållits som någonting önskvärt, i det att den allmänpreventiva effekt som uppkommer genom en sådan osäkerhet avhåller den enskilde från att utmana lagstiftningen.[1675] Kritikerna mot nämnda åtgärd, som även de menar att arbetet mot skatteflykt är viktigt, vidhåller dock att de förslag som presenterats i kammaren inte stått i proportion till målet med att motverka skatteflykt.[1676] Ett införande av en sådan regel skulle helt enkelt innebära ett för långtgående ingrepp i den enskildes rättssäkerhet, som snarare borde skyddas av folketinget än inskränkas genom en generell skatteflyktsregel.[1677]

Vid en närmare genomgång av argumenten för respektive emot en generell regel mot skatteflykt kan även olika definitioner av rättssäkerhet skönjas. Medan en tydlig majoritet definierar det som en fråga om att skydda individens ställning mot det allmänna argumenterar vissa för att den enskildes rättssäkerhet även borde stå i relation till andras. [1678] Enligt vissa av *omgåelsesklausulens* förespråkare borde den enskildes

---

[1673] Jfr *B50-udvalgets* konkluderande slutsatser i betænkning nr. 1060/1985 s. 186 samt uttalandet i Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2642.

[1674] Se avsnitt 6.5.

[1675] Se t.ex. Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne sp. 6560 ff.

[1676] Se t.ex. avvägningen och jämförelsen med andra typer av brott i Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2653.

[1677] Se t.ex. uttalandet från företrädaren för Kristeligt Folkeparti i Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2653 f.

[1678] Jfr t.ex. skatteminister Isi Foighels uttalande i Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne sp. 933 ff. varvid han framför: ”*Til de mest fundamentale danske retsprincipper hører, at der skal sikres borgerne størst*

rättssäkerhet vägas mot övriga skattebetalares, som på grund av av vissa individers skatteplanering åläggs att betala mer skatt än de som utmanar lagstiftningen[1679]. Detta argument har i vissa fall framförts som ett uttryck för en vidgad definition av rättssäkerhetsbegreppet och i andra som ett uttryck för horisontell rättvisa.[1680]

Oaktat den utvidgade definitionen av rättssäkerhetsbegreppet har *omgåelsesklausulens* förespråkare även argumenterat för hur en generell regel mot skatteflykt även kan förstärka den enskildes rättssäkerhet. Argumentationen vilar ytterst på antagandet om att en kodifiering av en i praxis utarbetad åtgärd mot skatteflykt inskränker rättstillämparens skönsmässiga bedömning och därigenom möjliggör en större förutsebarhet.[1681] Hur en sådan förstärkning förhåller sig till den allmänpreventiva effekt som motionärerna samtidigt vill åstadkomma har inte berörts i debatten.[1682]

6.6.3 AVSLUTANDE SLUTSATS TILL STÖD FÖR STUDIENS FÖRKLARANDE DEL

Utifrån de teman som introducerats i kapitel 1 har en representation av den utredning samt föregripande och följande folketingsdebatt presenterats för att delvis besvara undersökningens första och andra frågeställning. Även om ett fullgott svar fordrar, i likhet med den konklusion som sker i undersökningens svenska del, en närmare läsning av den tematiska analys som presenterats ovan formuleras i det följande ett svar till stöd för studiens förklarande del.

Den danska lagstiftaren har vid upprepade tillfällen gett uttryck för att domstolarnas arbete för att motverka kringgåenden/skatteflykt är tillräckligt. I valet mellan att kodifiera domstolspraxis, införa en helt ny generell regel mot skatteflykt eller upprätthålla *status quo* har det senare alternativet förespråkats vid sidan av omfattande reformarbete för att ”täppa till luckor” i lagstiftningen. De förslag till lagstiftning som har lagts fram i folketinget har kritiserats för att riskera den enskildes rättssäkerhet och inskränka den enskildes möjlighet till förutsebarhet, vilket sammantaget med övriga argument om rättstillämparens roll, riskerna för en sämre lagstiftningsprodukt etc.

---

mulig forudberegnelighed med hensyn til deres retsstilling” och den vidgade definitionen som framförs av Jens Thoft i Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2649: ”*Jeg synes, at retssikkerhed også er, at jeg ikke betaler de andres skat. Jeg synes, at retssikkerhed er, at almindelige mennesker ikke betaler slamberternes skat. Men sådan forholder det sig. Virkeligheden i vort samfund er, at en lang række mennesker gør sig selv skattefrie*”.

[1679] Se Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 2649 f.

[1680] Jfr citatet av Thoft i fotnot 1030 och de bifogade kommentarerna till förslaget om *omgåelsesklausul* i Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3448 f.

[1681] Se motiveringen till en *omgåelsesklausul* i Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3447 f.

[1682] Jfr den inneboende konflikt som återfinns i Socialistisk Folkepartis diskussion om rättssäkerhet i Folketingstidende 1984/85 Tillæg A sp. 3447 f. och den följande diskussionen om en *omgåelsesklausuls* preventiva verkan i 3451 f.

avhållit majoriteten i folketinget från att avvisa de förslag till generella regler mot skatteflykt som presenterats i kammaren.

– DEL III –

SKATTEFLYKTSDIREKTIVET ALLMÄNNA REGEL MOT MISSBRUK SAMT DESS INFÖRLIVANDE

7 ALLMÄNT OM UNIONSRÄTTEN

7.1 INLEDNING

I DETTA KAPITEL, som inleder avhandlingens tredje del, sker en översiktlig presentation av det unionsrättsliga sammanhang vari skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk tillkommit. I likhet med kapitel 4 utgör kapitel 7 ett stödkapitel där rättsregelns sammanhang presenteras för att kunna följas upp av en närmare analys. Kapitlet inleds med en allmän redogörelse för den inre marknadens funktion följt av en kortfattad redogörelse för hur medlemsstaterna tillnärmar sig varandra på ett policyområdet som präglats av en begränsad harmoniseringsambition. I syfte att delvis besvara avhandlingens tredje frågeställning sker därefter en närmare presentation av de utmaningar som följer av tillnärmande genom direktiv, inbegripet funktionsfördragets krav på införlivanden och direktivkonform tolkning.[1683] Kapitlet avslutas med en redogörelse för de direktiv som tillkommit innan skatteflyktsdirektivets antagande.

7.2 DEN INRE MARKNADEN

7.2.1 INTEGRATION OCH FUNKTION

Ett av EU:s främsta medel för att uppnå unionens mål om fred, främjandet av gemensamma värden och folkens välfärd är att inrätta och upprätthålla en gemensam inre marknad.[1684] På den inre marknaden ska fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital råda i syfte att främja en gränsöverskridande ekonomisk, social och territoriell sammanhållning mellan medlemsstaterna.[1685] För att upprätthålla den inre marknaden etablerar fördragen en självständig rättsordning, varigenom medlemsstaterna avstår viss lagstiftningskompetens till förmån för en gemensam och integrerad rättsutveckling inom unionsrätten.

[1683] *"3) Vilken konstruktion, funktion och ställning har skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk i en unionsrättslig kontext?"*

[1684] Se art. 1 FEU.

[1685] Se art. 3 FEU och art. 26 FEUF.

Integrationen på den inre marknaden sker i huvudsak genom unionsrättens skriftliga rättsakter, vilka delas in i primära respektive sekundära rättskällor.[1686] De primära rättskällorna (den s.k. primärrätten) består av fördragen (FEU, FEUF) med tillhörande bilagor och protokoll, rättighetsstadgan samt unionsrättens allmänna rättsprinciper, medan de sekundära rättskällorna (den s.k. sekundärrätten) utgör de rättsakter (förordningar, direktiv och beslut) som med stöd i fördragen utfärdats av EU:s institutioner.[1687] Till skillnad från de primära rättsakterna, vilka reglerar vissa principiella, konstitutionella (FEU) och funktionella frågor (FEUF) för den inre marknaden, möjliggör de sekundära rättsakterna en närmare och mer detaljerad harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning genom s.k. positiv integration.[1688] Medan negativ integration ytterst innebär ett undanröjande av nationella regler som försvårar för marknadsintegrationen innebär positiv integration att medlemsstaterna inför nya och gemensamma regler för att förverkliga och vidareutveckla EU:s inre marknad.[1689]

Möjligheten till en positiv integration på den inre marknaden regleras ytterst i fördragen, vilka stadgar gemensamma områden med varierande grad av integrationsambitioner – från full harmonisering och exklusiv unionsrättslig kompetens till begränsad harmonisering med större utrymme för medlemsstaterna att själva lagstifta.[1690] Utan att närmare redogöra för de många områden som integrerats för att utveckla den inre marknaden kan nämnda tillnärmanden delas in i förhållande till den inre marknadens externa respektive interna funktion.[1691] På områden som reglerar den inre marknadens externa funktion, t.ex. unionens handelsrelationer till tredje land, föreligger en gemensam ambition med en full harmonisering av vissa tull- och handelsfrågor.[1692] De områden som i sin tur berör den inre marknadens interna funktion, d.v.s. reglerar gränsöverskridande aktiviteter mellan unionens medlemsstater,

---

[1686] Se Kieran, B., *Legislating in the European Union* i European Union law, Peers, S. och Barnard, C. (red.), Oxford, 2017 s. 99 ff. Vid sidan av de skriftliga rättsakter som introducerats kan även nämnas de administrativa och juridiska, av EU-domstolen initierade, tillnärmanden som skett för att etablera den inre marknaden, se Craig, P. & De Búrca, G., *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 5 uppl., Oxford, 2011 s. 581 ff.

[1687] Se art. 288 FEUF, i vilket de centrala sekundära rättsakterna räknas upp och beskrivs närmare.

[1688] Se Helminen, M., *EU Tax Law: Direct Taxation*, 4 uppl., Amsterdam, 2015 s. 10.

[1689] Se Terra, B. J. M. & Wattel, P. J., *European Tax Law*, 6 uppl., Alphen aan den Rijn, 2012 s. 36 ff. och Helminen (2015) s. 10.

[1690] Se Snell, J., *The Internal Market and the Philosophies of Market Integration* i European Union law, Barnard, C. och Peers, S. (red.), Oxford, 2014 s. 321 ff.

[1691] Se Brederode, R. F. v. & Meussen, G., *Legal Interpretation of Tax Law: The European Union* i Legal interpretation of tax law, Brederode, R. F. v. och Krever, R. (red.), Alphen aan den Rijn, 2017 s. 136.

[1692] Se t.ex. FEUF:s tredje del, avdelning II avseende tullunion och tullsamarbete samt FEUF:s femte del, avdelning II avseende berör den gemensamma handelspolitiken.

föreligger istället en varierande grad av harmonisering. Gemensamt för de initiativ som introducerats på nämnda områden är att de alla syftar till att förverkliga och närmare utveckla den inre marknaden.

Samspelet mellan den positiva respektive negativa integrationen, som den kommer till uttryck genom unionsrätten, uttolkas ytterst av EU-domstolen.[1693] Genom principen om unionsrättens företräde är medlemsstaternas nationella lagstiftning underordnad den inre marknadens regelverk i den utsträckning det framgår av fördragen och EU-domstolens rättspraxis.[1694] I det fall det inte föreligger en ambition om att positivt integrera medlemsstaternas lagstiftning är det dock fritt fram för de enskilda staterna att introducera nationella regler som berör de aktörer som verkar på den inre marknaden – förutsatt att det inte begränsar förutsättningarna på den gemensamma marknad där nämnda aktörer verkar.

Av särskild vikt för den här avhandlingen är de bestämmelser som berör direkta skatter, d.v.s. skatter som tas ut direkt på inkomster eller i relation till ett objekts värde eller egenskaper.[1695] Även om nämnda skatter bl.a. påverkar personers anställnings-, etablerings- och investeringsbeslut uppställer fördraget ett i sammanhanget begränsat utrymme för tillnärmning genom art. 114 respektive 115 FEUF.[1696] I kontrast till den långtgående harmonisering som skett för att etablera en tullunion krävs det full enighet mellan unionens medlemsstater för att introducera nya och gemensamma regler på det direkta skatteområdet.[1697] Denna begränsade möjlighet till positiv integration har flera förklaringar. Ett av de mest centrala skäl till varför medlemsstaterna motsätter sig en närmare integration har i litteraturen tillskrivits frågan om nationell suveränitet, till

---

[1693] EU-domstolen initieras först genom att en medlemsstats domstol begär ett förhandsavgörande (se art. 267 FEUF) eller att enskilda stater eller kommissionen (jfr art. 258 & 259 FEUF) inleder en talan om fördragsbrottstalan mot en annan medlemsstat.

[1694] Se bl.a. *van Gend & Loos* Mål 26/62 och *Costa v. Enel* mål 6/64 samt förklaringen om företräde (nr 17) i regeringskonferensens slutakt, EUT C 306, 17.12.2007, s. 231–271.

[1695] Distinktionen mellan direkta och indirekta skatter utgår ytterst från medlemsstaternas nationella skattesystem och är vida omdiskuterad se Kingston (2007) s. 288 f. En distinktion som erkänts i litteraturen är generaladvokat Stix-Hackls distinktion, vilken lades fram i förslaget till avgörande i *Banca poplare di Cremona Soc. Coop. Arl v Agenzi Entrate Ufficio Cremona* (mål C-475/03) p. 53-54: *"Man bör i detta sammanhang erinra sig att fördraget inte innehåller någon definition av skillnaden mellan direkt och indirekt skatt och det är allmänt godtaget att ingen uttömmande, otvetydig och universellt giltig definition kan formuleras. Den centrala skillnaden är givetvis uppenbar: en direkt skatt tas ut direkt av den person som bär den ekonomiska bördan, medan en indirekt skatt inkluderas i det belopp som betalas av en person till en annan, vilken inte bär den ekonomiska bördan, men som redovisar skatten."*

[1696] Se Terra & Wattel (2012) s. 198 f.

[1697] Denna avvägning kan, vid sidan av art. 114 respektive 115 FEUF, även härledas till principen om tilldelade befogenheter, vilken framgår av art. 5.2 i FEU. Lite förenklat etablerar nämnda princip vad unionen får besluta om, medan de i art. 5.1 FEU stipulerade subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna begränsar själva utövandet av den kompetens som tilldelats, se Craig & De Búrca (2011) s. 95 ff.

vilken rätten att beskatta är nära knuten.[1698] Vidare skulle en harmonisering av den direkta beskattningsrätten innebära såväl en inskränkning av de nationella parlamentens möjlighet till politisk styrning som en indirekt harmonisering av välfärdsambitioner.[1699] Eftersom den direkta beskattningen utgör en så stor del av medlemsstaternas samlade skatteintäkter hade en harmonisering av den direkta beskattningen inneburit ett tillnärmande av alltifrån finansieringen av pensionssystem till möjligheten till fri sjukvård.[1700] Det är därför upp till medlemsstaterna att t.ex. definiera skattesubjekt (vem som ska beskattas), skatteobjekt (vad som ska beskattas) och fastställa skattesatser (hur mycket det ska beskattas) på det direkta skatteområdet, förutsatt att det inte inverkar negativt på den inre marknaden.[1701]

Möjligheten att påverka den inre marknadens funktion genom direkt beskattning har föranlett EU-domstolen att ingripa mot nationella regler som direkt eller indirekt resulterar i otillåtna restriktioner för den fria rörligheten eller riktade stöd. Med grund i fördragens förbud mot olika former av handelshinder och begränsningar av den fria konkurrensen har EU-domstolen helt eller delvis underkänt såväl medlemsstaternas skatteregler[1702] som dess skatteuppbörd.[1703] I det fall en person t.ex. gynnas genom att en skatteregel eller ett myndighetsbeslut 1) minskar den skattskyldiges effektiva skatt eller ger upphov till en skattefördel,[1704] vilken 2) medges genom en stats agerande eller direkta/indirekta resurstilldelning[1705] och 3) nämnda stöd påverkar handeln mellan unionens medlemsstater[1706] på ett sätt som 4) snedvrider eller riskerar att snedvrida

---

[1698] Se Kingston (2007) s. 287 f.

[1699] Se Kingston (2007) s. 291.

[1700] Se Kingston (2007) s. 290 f.

[1701] Se Kingston (2007) s. 291 f.

[1702] Jfr t.ex. EU-domstolens underkännande av den begränsade tyska avdragsrätten för leasingavgift i *Eurowings* (mål C-294/97), underkännandet av de svenska underprisöverlåtelsereglernas krav på inhemskt bolag i *X & Y* (mål C-436/00), underkännandet av den tyska begränsade avdragsrätten för donationer till i utlandet i *Persche* (mål C-318/07), underkännandet av de tyska underkapitaliseringsreglerna i *Lankhors-Hohorst* (mål C-324/00), underkännandet av de svenska uppskovsreglernas krav på inhemsk ersättningsbostad i *Kommissionen mot Sverige* (mål C-104/06) m.fl.

[1703] Nämnvärt i sammanhanget är, vid sidan av de avgöranden rörande statsstöd som tas upp i följande fotnoter, är de medialt uppmärksammade processer som just nu pågår mellan kommissionen och stora teknikjättarna såsom Amazon.

[1704] Se t.ex. *Cassa di Risparmio di Firenze mfl.* (mål C-222/04) och vidare hänvisade rättsfall i p. 113.

[1705] Notera att det inte krävs någon faktisk överföring av statliga medel för att denna grund ska föreligga, det räcker att det rör sig om en förlorad intäkt för staten – se 2006/269/EG: Kommissionens beslut av den 8 februari 2006 — Statligt stöd nr C 22/2004 (f.d. N 648/2001) om skatteavdrag för yrkesfiskare (Sverige).

[1706] Se bl.a. *Konungariket Spanien mot Europeiska gemenskapernas kommission* (mål C-278/92, mål C-279/92 och mål C-280/92) och Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, EGT C 384, 10.12.1998, p. 11.

konkurrensen på den inre marknaden[1707] har EU-domstolen underkänt det med stöd av unionsrättens regler om statsstöd.[1708] På samma sätt får medlemsstaterna inte missgynna aktörer som nyttjar den fria rörligheten, vilket jag närmare redogör för i det följande.

7.2.2 DE GRUNDLÄGGANDE FRIHETERNA OCH DIREKTA SKATTER

Den fria rörligheten för personer,[1709] varor,[1710] tjänster[1711] och kapital[1712] utgör en grundläggande förutsättning för den Europeiska unionens inre marknad.[1713] I syfte att upprätthålla den fria rörligheten har EU-domstolen i ett antal avgöranden underkänt nationella skatteregler som hindrat eller försvårat för individer att verka inom ramen för den inre marknaden. Gemensamt för dessa nationella skatteregler är att de behandlat gränsöverskridande förhållanden på ett mindre förmånligt sätt än motsvarande inhemska förhållanden genom att antingen hämma utländska etableringar och transaktioner eller försvåra för inhemska aktörer att röra sig till eller verka i en annan medlemsstat. Det kan t.ex. röra sig om att utländska aktörer beskattas med en högre bolagsskatt än andra inhemska personer,[1714] vilket kan ha en avskräckande effekt på utländska investeringar och etableringar i det egna landet, eller att moderbolag inte medges avdrag för slutliga förluster i utländska dotterbolag, vilket effektivt avhåller det inhemska bolaget att etablera sig i en annan medlemsstat.[1715]

EU-domstolens kontroll av interna skattereglers förenlighet med funktionsfördraget har i litteraturen beskrivits som en schematisk, stegvis prövning.[1716] Mot bakgrund av

---

[1707] Se *Adria-Wien Pipeline GmbH och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH mot Finanzlandesdirektion für Kärnten* (mål C-143/99) och *Portugisiska republiken mot europeiska kommissionen*(mål C-88/03).

[1708] Se ovan anförda avgöranden samt art. 107-109 FEUF.

[1709] Se art. 45 FEUF, som förbjuder inskränkningar av den fria rörlighet för arbetstagare och art. 49 FEUF som berör den fria etableringsrätten för såväl fysiska och juridiska personer (jfr art. 54 FEUF).

[1710] Se art. 28 FEUF.

[1711] Se art. 56 FEUF som förbjuder inskränkningar av den fria rörligheten för tjänster, vilket vidare definieras i art. 57 FEUF.

[1712] Se art. 63 FEUF som förbjuder inskränkning av den fria rörlighet för kapital.

[1713] Se även portalstadgandet i art. 26 FEUF.

[1714] Se t.ex. *Royal Bank of Scotland* (mål C-311/97).

[1715] Se t.ex. *Marks & Spencer* (mål C-446/03).

[1716] Se bl.a. De Broe (2008) s. 835, Bammens, N., *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam, 2012 s. 503 f och Terra & Wattel (2012) s. 890 ff. som i olika former av uppställningar diskuterar ovan redogjorda frågor.

de aktuella eller potentiella[1717] omständigheterna som är för handen prövar domstolen de interna skattereglerna fördragsförenlighet stegvis.[1718] Prövningen har i litteraturen inordnats i tre olika steg,[1719] vilka mycket kortfattat kan sammanfattas i följande uppställning:

1. *Aktualiserar omständigheterna i det aktuella (eller potentiella) fallet någon fördragsfrihet?*
   I detta inledande steg prövar domstolen om den skattskyldiges aktivitet skyddas av fördragsfriheterna. För att EU-domstolen ska kunna pröva den nationella bestämmelsen måste det föreligga ett gränsöverskridande moment som aktualiserar någon av fördragsfriheterna. En intern skatteregel som enbart berör en medlemsstats inhemska förhållanden kan följaktligen inte underkännas med stöd i fördraget regler om fri rörlighet.

2. *Utgör den interna skatteregeln ett faktiskt (eller potentiellt) hinder mot de aktualiserade fördragsfriheterna?*
   I det andra steget sker den s.k. restriktionsprövningen. Om det föreligger ett gränsöverskridande moment undersöker domstolen ifall den inhemska skatteregeln behandlar den gränsöverskridande aktiviteten sämre i jämförelse med motsvarande inhemska aktivitet. Det måste typiskt sätt röra sig om negativ särbehandling.[1720] I det fall den inhemska skatteregeln negativt särbehandlar en utländsk etableringar/transaktion eller försvårar för en inhemsk aktör att verka i eller flytta till en annan medlemsstat föreligger det ett hinder mot de grundläggande friheterna.

[1717] Potentiella omständigheter kan t.ex. aktualiseras i de fall kommissionen eller en enskild medlemsstat för talan utifrån ett hypotetiskt fall med stöd av art. 258-259 FEUF. Gränsen för hur hårdraget ett hypotetiskt hinder får vara har t.ex. diskuterats av EU-domstolen i *Hans Moser mot Land Baden-Württemberg* (mål 180/83), där domstolen konstaterade att en rent hypotetisk möjlighet till att få en anställning i ett annat land inte är tillräckligt för att aktualisera den fria rörligheten för arbetstagare.

[1718] Med det sagt är det inte alltid domstolen strukturerar sin argumentation utifrån de distinkta steg som identifierats i litteraturen, vilket närmare problematiseras av Bammens i Bammens (2012) s. 503 ff. Nämnvärt i sammanhanget är att författaren ytterst avser att problematisera detta i ljuset av avhandlingens syfte – att identifiera en generell princip om icke-diskriminering – vilket skiljer sig från det här avsnittets översiktliga presentation av EU-domstolens hanterande av frågan.

[1719] Se t.ex. De Broe (2008) s. 835, Ståhl, K., Persson Österman, R. & Hilling, M., *EU-skatterätt*, 3 uppl., Uppsala, 2011 s. 70 ff., Lodin m.fl. (2019) s. 23 och Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, Lund, 2020 s. 395 ff.

[1720] Kravet på negativ särbehandling hindrar inte medlemsländerna från att parallellt utöva sin beskattningsrätt – se *Damseaux* (mål C-128/08) p. 27-30.

3. *Kan den hindrande skatteregeln rättfärdigas?*
   Trots att den aktuella skatteregeln utgör ett hinder för den skattskyldige att faktiskt, eller potentiellt, nyttja någon av de grundläggande friheterna har domstolen i undantagsfall tillåtit vissa skatteregler som hindrar den fria rörligheten.[1721] Om ett viktigt nationellt intresse väger tyngre än intresset av att upprätthålla den fria rörligheten har EU-domstolen tillåtit skatteregler som, trots att de inverkar negativt på den inre marknaden, kan rättfärdigas på ”mycket goda grunder”. I det fall en regel är motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse och är tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt kan regeln rättfärdigas förutsatt att den effektivt säkerställer förverkligandet av regelns syfte utan att gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå regelns målsättning.[1722] Av särskild vikt för den här avhandlingen är de rättfärdigandegrunder som EU-domstolen utvecklat för att motverka skatteflykt och bevara den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten, vilket närmare diskuteras i kapitel 8.[1723]

Vid sidan av EU-domstolens insatser för att negativt integrera medlemsstaternas regelverk på det direkta skatteområdet har medlemsstaterna kommit överens om ett antal direktiv för att förverkliga och vidareutveckla EU:s inre marknad, vilket bl.a. inbegriper framställningens huvudfokus – skatteflyktsdirektivet. I syfte att beskriva den rättsliga miljö ur vilken nämnda direktiv antagits följer en kort presentation av hur den positiva integrationstanken kommer till uttryck genom direktiv, hur nämnda rättsakter uttolkas samt vilka övriga direktiv som introducerats på det direkta skatteområdet.

7.3 TILLNÄRMNING GENOM DIREKTIV

7.3.1 ALLMÄNT OM DIREKTIV OCH DESS INFÖRLIVANDE

7.3.1.1 Direktivens funktion och struktur

Möjligheten till positiv integration på det direkta beskattningsområdet är, som tidigare nämnt, begränsat genom art. 115 FEUF. Enbart genom ett av rådet enhälligt godkänt direktiv medger funktionsfördraget, om det bidrar till den inre marknadens upprättande och funktion, en tillnärmning på det direkta beskattningsområdet. Som unionsrättsligt verktyg utgör därför direktiv en viktig, om än i begränsad omfattning

[1721] Nämnvärt i sammanhanget är att EU-domstolen ännu inte medgett de fördragsundantag, rörande allmän ordning, säkerhet och hälsa (vilka kommer till uttryck i respektive fördragfrihets artikel), på det direkta beskattningsområdet.

[1722] Se *Gebhard* (mål C-55/94) p. 37.

[1723] Se avsnitt 8.4.

begagnad, möjlighet till att harmonisera och gemensamt reglera frågor som berör direkta skatter.[1724]

Ett direktiv är, enl. art. 288 FEUF, bindande för varje medlemsstat med avseende på det resultat som direktivet avser att uppnå. Förutsatt att direktivet bidrar till den inre marknadens upprättande och funktion föreligger följaktligen inga begränsningar för vad ett direktiv kan reglera på det direkta beskattningsområdet – det kan avse alltifrån materiella skatteflyktsregler till förfarandefrågor rörande informationsutbyten. Oaktat direktivens varierade innehåll och avsedda resultat inbegriper ett direktiv i regel följande delar:

– *Direktivets ingress och materiella regler*

  I centrum för direktivets införlivande står den ingress och det regelverk som introduceras genom dess artiklar. Artiklarna kan avse såväl materiella som processuella bestämmelser och föreskriva olika former av påbud[1725] eller förbud[1726] för att reglera olika aktörers beteenden. Direktivets artiklar kan introducera såväl nya former av regler som föreskriva en förändring av medlemsstaterna nuvarande nationella lagstiftning. Bestämmelserna inbegriper ofta en viss form av tolkningsutrymme om hur direktivet bör införlivas,[1727] vilket i vissa fall t.o.m. sträcker sig till en möjlighet för medlemsstaterna att själva uttolka vissa begrepp.[1728] Utan att föregripa avsnittet om tolkning inbegriper en sådan regleringsteknik ofta någon form av uppföljning, antingen av unionsrättsliga organ eller medlemsstaterna själva, vilket kommer till uttryck i olika former av underliggande åtaganden.

[1724] Se avsnitt 7.3.3 nedan.

[1725] Se t.ex. principerna för upphandling i art. 36.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/25/EU av den 26 februari 2014 om upphandling av enheter som är verksamma på områdena vatten, energi, transporter och posttjänster och om upphävande av direktiv 2004/17/EG, som stadgar att ”[m]edlemsstaterna ska vidta lämpliga åtgärder för att säkerställa att ekonomiska aktörer vid fullgörande av offentliga kontrakt iakttar tillämpliga miljö-, social- och arbetsrättsliga skyldigheter […]”.

[1726] Se t.ex. art. 1.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG, som föreskriver att ”[m]edlemsstaterna ska säkerställa att penningvätt [*sic!*] och finansiering av terrorism förbjuds”.

[1727] Enligt Prechal kommer detta till uttryck genom skrivningar såsom ”’does not prevent the Member States from’ [applying differen provisions]’”, ”without prejudice to the right of the Member States to…”, eller “the Member States may…” – se Prechal, S., *Directives in EC law*, Oxford, 2005 s. 43 fotnot 28.

[1728] Se t.ex. art. 12.3 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

– *Anknytande förpliktelser för medlemsstaterna*

Utöver direktivets huvudsakliga reglering inbegriper ett direktiv vissa underliggande åtaganden för medlemsstaterna. Syftet med dessa bestämmelser är att närmare precisera förutsättningarna för att direktivet ska anses korrekt införlivat. Dessa bestämmelser kan, vid sidan av en preciserad genomförandeperiod, t.ex. inbegripa åter- och inrapporteringskrav,[1729] krav på löpande konsultation[1730] (i det fall medlemsstaterna får precisera ett begrepp själva), krav på informationsutbyten mellan medlemsstaterna/kommissionen,[1731] en begäran om utförandet av vissa studier/konsekvensanalyser[1732] eller krav på att löpande återrapportera hur de införlivade bestämmelserna tillämpas.[1733] Med det sagt är dessa bestämmelser inte mindre viktiga eller av mindre betydelse än de artiklar som tar sikte på direktivets huvudområde. I EU-domstolens praxis har domstolen understrukit att även dessa bestämmelser ska efterlevas för att direktivet ska ha ansetts införlivat fullt ut. [1734]

– *Bestämmelser riktade till EU:s institutioner*

Även om ett direktiv uttryckligen ska rikta sig till medlemsstaterna enl. art. 288 FEUF är det inte ovanligt att de även inbegriper vissa bestämmelser riktade till EU:s olika institutioner. Dessa bestämmelser vänder sig ofta till kommissionen

---

[1729] Se t.ex. art. 10 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.

[1730] Se t.ex. *Direct Cosmetics* (mål 5/84).

[1731] På det direkta beskattningsområdet finns var det numera upphävda sparandedirektivet ett gott exempel på ett sådant krav – se art. 9 i rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

[1732] Se t.ex. art. 31 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/54/EG av den 5 juli 2006 om genomförandet av principen om lika möjligheter och likabehandling av kvinnor och män i arbetslivet (omarbetning)

[1733] Se t.ex. art. 60 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer.

[1734] Se t.ex. *Europeiska gemenskapernas kommission mot Italienska republiken* (mål C-274/83) p. 42: *"In that respect it is necessary to declare that even if the Commission was aware of Law no 741 when it delivered its reasoned opinion, the fact remains that the Italian government has not notified it officially of the text of the law as it is obliged to do under article 33. It should be emphasized in that respect that the member states are obliged, by virtue of article 5 of the EEC treaty, to facilitate the achievement of the Commission's tasks which , under article 155 of the EEC treaty, consist in particular of ensuring that the provisions of the treaty and the measures adopted by the institutions pursuant thereto are applied. It is for those reasons that article 33 of the directive in question, like other directives, imposes upon the member states, an obligation to provide information. In the absence of such information, the Commission is not in a position to ascertain whether the member state has effectively and completely implemented the directive".*

för olika former av uppföljning och kontroll[1735] men kan även ge uttryck för ett framtida åtagande för t.ex. rådet att diskutera, utvärdera eller revidera ett direktiv efter en fastställd period.[1736] Vidare kan direktivet uppdra åt kommissionen att anta eller koordinera arbetet med olika former av riktlinjer,[1737] vidta olika informationsåtgärder etc.[1738]

Nämnda innehåll ska sedermera införlivas i inhemsk lagstiftning, vilket berörs i det följande.

7.3.1.2 Översiktligt om kraven på genomförande

I centrum för införlivandeprocessen står den i art. 4.3 FEU etablerade lojalitetsprincipen. Genom nämnda princip förbinder sig medlemsstaterna att säkerställa EU-rättens effektiva genomslag, vilket ålägger ett särskilt ansvar för medlemsstaterna att efterse införlivandeprocessen. Införlivandet av ett direktiv har i litteraturen beskrivits som en trestegsprocess.[1739] Först och främst måste medlemsstaterna på ett eller annat sätt förverkliga direktivets mål, vilket fordrar någon form av rättsligt bindande åtgärd från den nationella lagstiftaren.[1740] Fullgörandet förutsätter, i kontrast till t.ex. en förordning, ingen förespråkad rättslig lösning men fordrar likväl att medlemsstaternas nationella lagstiftning respektive praxis fogar sig efter den målsättning som kommer till uttryck i direktivet.[1741] Därefter måste medlemsstaten, i det andra steget, försäkra sig om att tillämpningen av de introducerade åtgärderna, såsom det kommer till uttryck i nationell lagstiftning, är konform med direktivets mål och syfte(n).[1742] Detta ansvar sträcker sig även över det slutliga, tredje

---

[1735] Se t.ex. art. 8 i rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

[1736] Se Prechal (2005) s. 48 f.

[1737] Se t.ex. art. 84 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/83/EG av den 6 november 2001 om upprättande av gemenskapsregler för humanläkemedel.

[1738] Se t.ex. art. 6-7 i Europaparlamentets och rådets direktiv 98/70/EG av den 13 oktober 1998 om kvaliteten på bensin och dieselbränslen och om ändring av rådets direktiv 93/12/EEG.

[1739] Införlivandeprocessen har, beroende på de förpliktelser som följer av direktivet, i litteraturen även delats in i andra former och steg, se Prechal (2005) s. 5.

[1740] Se Prechal (2005) s. 5.

[1741] Se *Royer* (mål 48/75) p. 75, i vilket EU-domstolen uttalade att ”[…] medlemsstaterna [är] fria att välja form och tillvägagångssätt för genomförandet av direktiv. Detta påverkar dock inte deras förpliktelse att välja de former och tillvägagångssätt som är bäst lämpade för att säkerställa direktivens ändamålsenliga verkan”.

[1742] Se Prechal (2005) s. 6.

steget, i vilket medlemsstaten är förpliktad att löpande utvärdera om den införda åtgärden fortsatt är konform med direktivets syfte(n) och mål.[1743]

Trots det handlingsutrymme som tillerkänts medlemsstaterna innebär såväl lojalitetsprincipens krav på EU-rättens effektiva genomslag som medlemsstaternas skyldighet att säkerställa att direktivets syfte får full verkan enligt art. 288 FEUF att höga krav ställs på medlemsstaternas införlivande av ett direktiv.[1744] Det räcker inte att t.ex. inkorporera direktivtexten i inhemsk lagstiftning – direktivet måste även tillämpas på ett effektivt sätt och i praktiken efterföljas.[1745] Med stöd i EU-domstolens praxis har tre centrala, om än delvis överlappande, kriterier identifierats för att avgöra om en medlemsstats införlivande uppfyller art. 288.

Först och främst måste den nationella åtgärden vara tillräckligt *klar och precis*.[1746] Genom åtgärden ska en medlemsstats inhemska rättsläge, den s.k. ”rättsliga situationen”, kunna utläsas så att den enskilde kan förutse effekten av dennes agerande.[1747] Förutsatt att den nationella åtgärden är lika klart och precist formulerad som direktivtexten behöver den nationella åtgärden inte följa direktivets struktur eller artiklarnas ordagranna formulering.[1748] Samtidigt får den nationella åtgärden inte vara så generellt formulerad att den föranleder olika tolkningsslut – ett spörsmål som närmare utvecklas i avsnitt 7.3.2 nedan.[1749]

Vid sidan av kravet på klarhet och precision måste åtgärden även vara *rättsligt bindande*.[1750] Att införliva ett direktiv genom administrativ praxis eller andra former av åtgärder, som på grund av sin natur fritt kan ändras av en myndighet, har inte ansetts

---

[1743] Se Prechal (2005) s. 6.

[1744] Skyldigheten att säkerställa att ett direktivs syfte får full verkan har särskilt betonats av EU-domstolen i *von Colson* (mål 14/83) p. 26, i vilket domstolen konstaterade att en medlemsstat är skyldig att ”[…] vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att denna skyldighet fullgörs”, vilket även ”[…] *åligger alla myndigheter i medlemsstaterna, även domstolarna inom ramen för deras behörighet. Härav följer att den nationella domstolen, vid tillämpningen av nationell rätt och i synnerhet de bestämmelser i en nationell lag som har införts särskilt för genomförandet av ett direktiv, är skyldig att tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i artikel 189* [i dag art. 288 FEUF] *tredje stycket uppnås”*.

[1745] Se Prechal (2005) s. 51 ff.

[1746] Se *Kommissionen mot Tyskland* (mål 29/84) p. 23.

[1747] Jfr *Kommissionen mot Tyskland* (mål C-131/88), *Kommissionen mot Tyskland* (mål C-59/89), *Kommissionen mot Nederländerna* (mål C-144/99).

[1748] Se *Kommissionen mot Nederländerna* (mål 339/87) p. 6.

[1749] Frågan om bestämmelser som är för generellt formulerade har särskilt berörts av EU-domstolen i ett flertal överträdelseförfaranden mot Italien – se *Kommissionen mot Italien* (mål 116/86), *Kommissionen mot Italien* (mål C-360/87) och *Kommissionen mot Italien* (mål C-455/00).

[1750] Se Prechal (2005) s. 82.

tillräckligt.[1751] Åtgärden måste få någon form av bindande verkan, varigenom den enskilde får full kännedom om sina rättigheter och kan göra dessa gällande vid domstolar och andra myndigheter.[1752] Kravet på rättsligt bindande åtgärder har i litteraturen beskrivits som ett indirekt krav på att introducera någon form av reglering eller preciserat rättsligt ramverk i syfte att tillförsäkra den enskilde en rättssäker och förutsebar prövning i sak.[1753] Utan en rättsligt bindande åtgärd riskerar den enskilde att, i det fall det rör sig om en skyldighet, förutse effekterna av sitt agerande och, i det fall det rör sig om en rättighet, förlora möjligheten att åberopa nämnda rätt inför myndighet och domstol.[1754] Samtidigt måste denna rätt, med hänsyn till medlemsstaternas *processuella och institutionella autonomi*,[1755] också ta hänsyn till den frihet som medlemsstaterna har i att utforma såväl de processuella regler som den instansordning som ska tillvarata nämnda rättigheter.[1756]

Kravet på rättsligt bindande åtgärder knyter även an till åtgärdens *verkställighet*. För att en medlemsstat ska uppfylla art. 288 FEUF skyldighet att säkerställa att direktivets syfte får full verkan måste den nationella åtgärden vara förenad med sanktioner för att motverka eventuella överträdelser.[1757] Även om direkta sanktioner sällan anges i direktivtexten är det upp till medlemsstaten att introducera en åtgärd, inklusive någon

---

[1751] Jfr *Kommissionen mot Italien* (mål C-316/96) p. 16, i vilket domstolen framhöll att ett införlivande genom "[…] vanlig administrativ praxis – som genom sin natur fritt kan ändras av förvaltning och som inte kungörs på ett fullgott sätt" inte utgjorde ett giltigt fullgörande av skyldigheterna i funktionsfördraget, vilket även bekräftades i *Kommissionen mot Italien* (mål C-315/98) p. 10. Även införlivande genom domstolspraxis har ifrågasatts av domstolen då det i vissa fall "[…] inte kan vara så klar och precis att den uppfyller kraven på rättssäkerhet, se p. 21 *Kommissionen mot Nederländerna* (mål C-144/99).

[1752] Se Ensig Sørensen, K. & Runge Nielsen, P., *EU-retten*, Köpenhamn, 2014 s. 99 f. och Prechal (2005) s. 81 ff.

[1753] Jfr Prechal (2005) s. 83 f. och Kieran (2017) s. 100 f. Med det sagt föreligger det, som tidigare nämnt, inget strikt krav på att ett direktivs föreskrifter ska återges i en uttrycklig lagbestämmelse. Ett nämnvärt exempel är den hänsyn som givits i EU-domstolens praxis för den svenska, inhemska rättstraditionen i vilket Sverige ansågs ha införlivat ett direktiv genom hänvisning till förarbeten, se *Kommissionen mot Sverige* (mål C-478/99) p. 23. Detta kan i sin tur kontrasteras mot EU-domstolens avgörande i *Kommissionen mot Danmark* (mål 143/83) i vilket domstolen underkänner det danska införlivandet, vilket delvis skedde genom hänvisning till förarbeten. För en närmare diskussion om den svenska, inhemska rättstraditionen i ljuset av införlivanden genom förarbeten och kollektivavtal, se Hettne, J. & Otken Eriksson, I., *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Stockholm, 2011 s. 180 f. och för motsvarande danska diskussion Ensig Sørensen & Runge Nielsen (2014) s. 99.

[1754] Se Prechal (2005) s. 83 f.

[1755] Principen om institutionell respektive processuell autonomi är fastställd i praxis och kan närmast härledas ur art. 4.2 FEU, där de skilda förvaltningsrättsliga traditionerna skyddas av ambitionen att upprätthålla kulturella diversitet inom EU och därigenom respektera medlemsstaternas nationella identitet – se Reichel, J., *God förvaltning i EU och i Sverige*, Stockholm s. 115 f.

[1756] Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 194 ff.

[1757] Se *von Colson* (mål 14/83) p. 15.

form av sanktion, som kan tillförsäkra att direktivet i praktiken efterföljs.[1758] Samtidigt som sanktionen måste vara effektiv, i det att den ger direktivet fullt genomslag och verkar avskräckande för den enskilde, måste den även vara proportionell, i det att sanktionen inte går utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till direktivets mål och syfte(n).[1759] Ett korrekt införlivande förutsätter följaktligen en välavvägd sanktion som dels medger ett effektivt genomslag för direktivet (jfr art. 4.3 FEU lojalitetsprincipen), dels står i rimlig proportion till det mål som direktivet avser att uppnå (jfr proportionalitetsprincipen art. 5 FEU).

7.3.1.3 Period för genomförande

I det fall åtgärden är rättsligt bindande och på ett tillräckligt klart och precist sätt ger full verkan för direktivets syfte uppfyller den art. 288 FEUF – förutsatt att den införlivats inom direktivets genomförandeperiod. Tidsfristen, som i regel anges i direktivets sista artiklar, ska bereda medlemsstaterna en möjlighet att införliva direktivet och kan sträcka sig från ett par månader till flera år.[1760] Oaktat den klart angivna tidsfristen har medlemsstaterna vid åtskilliga tillfällen misslyckats med att införliva olika direktiv i tid. Vid dessa tillfällen har medlemsstaterna försökt rättfärdiga förseningen utifrån såväl praktiska som materiella omständigheter. Dessa invändningar har inbegripit alltifrån inhemska finansiella, politiska och administrativa svårigheter till direkta tolkningsproblem förenliga med det direktiv som ska införlivas.[1761] EU-domstolen har i samtliga fall underkänt olika försök till rättfärdiganden eftersom medlemsstaternas regeringar själva medverkat i förberedelserna av direktiven, fastställt genomförandeperioden och underlåtit i ett senare skeende att anhålla om förlängning av införlivandeperioden hos kommissionen.[1762] EU-domstolens strikta praxis har i litteraturen tillskrivits de risker som följer av ett försenat införlivande, varvid en okoordinerad och haltande harmonisering kan ge upphov till diskriminering och riskera att den uniforma tillämpningen av EU-rätten inskränks.[1763]

[1758] Se Ensig Sørensen & Runge Nielsen (2014) s. 100.

[1759] Se Prechal (2005) s. 90 f.

[1760] Se Prechal (2005) s. 18 f.

[1761] Se t.ex. *Kommissionen mot Nederländerna* (mål 100/81), *Kommissionen mot Belgien* (mål 390/85), *Kommissionen mot Grekland* (mål C-45/91), *Kommissionen mot Frankrike* (mål C-351/01), *Kommissionen mot Italien* (mål C-22/02).

[1762] Se Prechal (2005) s. 25. Med det sagt har EU-domstolen i *Statistical Returns* (mål 101/84) p. 16 medgett att ett bombdåd kan utgöra ett fall av *force majeure*, även om det i nämnda fall inte kunde åberopas av den italienska regeringen eftersom det i det uppkomna fallet passerat flera år mellan nämnda bombdåd och genomförandeperiodens slut.

[1763] Se Prechal (2005) s. 23 ff.

7.3.1.4 Kort om konsekvenserna vid bristande införlivande

I det fall ett direktiv inte korrekt införlivats åvilar det kommissionen att inleda ett överträdelseförfarande. Om kommissionen, efter närmare skriftväxling med medlemsstaten, finner att direktivets syfte inte fått full verkan och/eller inte har genomförts inom ramen för angiven tidsfrist kan kommissionen, genom art. 258 FEUF, väcka talan mot en medlemsstat för bristande införlivande. Nämnda fördragsbrottstalan får, med stöd i art. 260.3 FEUF, kombineras med ett yrkande på böter (enligt standardbelopp) och vite.[1764] Även enskilda har, i det fall deras rättigheter inskränkts på grund av bristande införlivande, i vissa fall beretts möjlighet att rikta skadeståndstalan gentemot en medlemsstat.[1765]

I syfte att motverka att en medlemsstat ensidigt undandrar sig de skyldigheter som stipuleras i art. 288 FEUF har EU-domstolens, med stöd i lojalitetsprincipens krav på unionsrättens effektiva genomslag, tillerkänt direktiv *direkt effekt* i det fall det inte införlivats inom ramen för angiven tidsfrist.[1766] För att de rättigheter som kommer till uttryck i ett direktiv ska ges direkt effekt måste den aktuella bestämmelsen vara tillräckligt precis och ovillkorlig[1767] samt beröra ett vertikalt förhållande mellan en enskild individ och en stat,[1768] varvid den enskilde tillerkänns rättigheter och staten korresponderande skyldigheter.[1769] I det fall direktivet berör förpliktelser mellan två enskilda individer har EU-domstolen dock inte utsträckt möjligheten till att även gälla s.k. horisontell direkt effekt, eftersom den rättighet som i det läget åberopas utifrån direktivet står i konflikt med den andres rätt att kunna förlita sig på en medlemsstats

---

[1764] Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 181.

[1765] En förutsättning för att beviljas skadestånd är att direktivet 1) innebär att den enskilde tilldelas en rättighet, 2) innehållet i dessa rättigheter kan utläsas på grundval av direktivets bestämmelser och 3) att det föreligger ett orsakssamband mellan åsidosättandet av statens skyldighet och den skada som den enskilde lidit, se *Frankovich m.fl.* (förenade målen C-6/90 & C-9/90) särskilt p. 40.

[1766] I *Vand Duyn v. Home Office* (mål 41/74) kom EU-domstolen att för första gången tillerkänna en direktivbestämmelse vertikal direkt effekt. Denna princip medger även en möjlighet att underkänna och åsidosätta nationella regler som inte är i linje med direktivets syfte, se *Connect Austria Gesellschaft für Telekommunikation GmbH v Telekom-Control-Kommission and Mobilkom Austria AG* (mål C-462/99). En ovillkorlig och absolut förutsättning för att tillerkänna ett direktiv direkt effekt är dock att genomförandetiden gått ut, se *Inter-Environnement Wallonie* (mål C-129/96) p. 43.

[1767] För en närmare diskussion kring vad som betingar en tillräckligt precis och ovillkorlig direktivbestämmelse, se Prechal (2005) s. 243 ff.

[1768] Vad som konstituerar en stat kan i detta sammanhang förstås i en vidare bemärkelse och inbegriper även en eller flera enheter som är underställda staten, står under dess tillsyn eller har särskilt erkända befogenheter utöver dem som följer av de rättsregler som gäller för enskilda, se *Foster v British Gas* (mål C-188/89) p. 18-20.

[1769] Distinktionen mellan horisontell respektive vertikal direkt effekt preciserades i avgörande *Marshall* (mål 152/84) och bekräftades även i det senare avgörandet *Faccini Dori* (mål C-91/92).

inhemska lagstiftning.[1770] Kopplingen mellan en medlemsstats skyldighet att införliva direktivet och de rättigheter som tillerkänns den enskilde är följaktligen av central vikt för att kunna medge en direktivbestämmelse direkt effekt.[1771] Den part som, på grund av bristande införlivande, förlorat en rättighet i förhållande till en annan enskild får i första hand väcka en skadeståndstalan mot den medlemsstat som är förpliktigad att införliva direktivet.[1772]

Vid sidan av möjligheten att inleda en skadeståndstalan har domstolen, genom direktivkonform tolkning, även gett direktivbestämmelser som berör förpliktelser mellan två enskilda s.k. ”indirekt” effekt.[1773] Samtidigt som dessa situationer (se avsnitt 7.3.2) medför negativa återverkningar för den ena av parterna innebär det ett bättre genomslag för EU-rätten, vilket är i linje med den ambition som följer av EU-domstolens praxis om direktivkonform tolkning.[1774] Frågan om tolkning är därför av central vikt för att belysa ett direktivs införlivande, vilket berörs i det följande.

7.3.2 TOLKNING AV DIREKTIV

Vid åtskilliga tillfällen har EU-domstolen understrukit medlemsstaternas skyldighet att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att direktivets syfte får full verkan.[1775] Denna förpliktelse inbegriper, som tidigare nämnt, även nationella domstolars tillämpning och tolkning inom ramen för deras behörighet.[1776] Den nationella domstolen måste därför tolka den nationella rätten mot bakgrund av ett direktivs ordalydelse, sammanhang och syfte även om nämnda bestämmelser inte införlivats på

[1770] Ytterligare ett argument, vid sidan av denna konkurrerande rättighet som EU-domstolen bl.a. diskuterat utifrån rättssäkerhetsprincipen i *Wells* (mål C-201/02) p. 56, är att ett erkännande av horisontell direkt effekt även skulle underminera distinktionen mellan förordningar och direktiv, se Craig & De Búrca (2011) s. 195 f. Med det sagt finns det situationer då en direktivkonform tolkning sätter nationella regler ur spel, se följande avsnitt 7.3.2.

[1771] EU-domstolens inriktning på medlemsstaterna skyldighet att, vid bristande införlivande, erkänna rättigheter men inte ålägga enskilda skyldigheter har i litteraturen tillskrivits det s.k. estoppelargumentet, se Prechal (2005) s. 220 ff., vilket utvecklats i *Enka* (mål 38/77), *Vand Duyn v. Home Office* (mål 41/74) och särskilt *Ratti* (mål C-148/78) p. 22, vari domstolen framhöll att *”[d]en medlemsstat som inte inom föreskriven tid har vidtagit de i direktivet föreskrivna åtgärderna för genomförandet av detta, kan följaktligen inte gentemot de enskilda åberopa sin egen underlåtenhet att fullgöra de skyldigheter som direktivet innehåller*”.

[1772] Se *Frankovich m.fl.* (förenade målen C-6/90 & C-9/90).

[1773] Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 187.

[1774] Se *von Colson* (mål 14/83) p. 26, *Kolpinghuis Nijmegen* (mål 80/86) p. 12-13, *Beentjes* (mål 31/87) p. 39, *Marleasing* (mål C-106/89) p. 6, *Faccini Dori* (mål C-91/92) p. 26, *Pfeiffer m.fl.* (förenade målen C-397 – 403-01) p. 110-116, *Impact* (mål C-268/06) p. 40-43.

[1775] Se bl.a. *Mau* (mål C-160/01) p. 34, *Henkel* (mål C-218/01) p. 60 och *Pfeiffer m.fl.* (förenade målen C-397 – 403-01) p. 114.

[1776] Se *Marleasing* (mål 106/89) p.8, *von Colson* (mål 14/83) p. 26

ett korrekt sätt och/eller överhuvudtaget inte införlivats efter genomförandeperiodens utgång.[1777]

En direktivkonform tolkning förutsätter inte enbart att de antagna bestämmelserna tolkas mot det direktiv som ska införlivas – det måste även tolkas mot övrig unionsrätt och EU:s allmänna rättsprinciper.[1778] De allmänna rättsprinciperna har i litteraturen beskrivits som unionsrättens ryggrad och oskrivna konstitution, vilken syftar bl.a. till att ge en *tolkningsbakgrund* till EU-domstolens resonemang.[1779] Utan att uttömmande redogöra för samtliga av unionsrättens allmänna principer har EU-domstolen, vid tolkning av direktiv, lagt särskild vikt vid de allmänna principerna om rättssäkerhet och retroaktivitetsförbud. I syfte att motarbeta de rättssäkerhetsproblem som riskerar att uppstå i det fall ett direktiv inte korrekt införlivats har EU-domstolen återkommande hänvisat till nämnda principer för att skydda den enskildes rättsliga position gentemot det allmänna.

Även om det i första hand är de antagna åtgärderna som ska tolkas mot unionsrätten och dess principer förutsätter en direktivkonform tolkning att hela den nationella rätten beaktas för att säkerställa att ett direktivs målsättning får full verkan.[1780] Nämnda skyldighet innebär i förlängningen att en enskild inte fullt ut kan förlita sig på att en nationell bestämmelse tolkas i enlighet med den nationella praxis som tidigare gällt på det område som ett direktiv berör.[1781] En direktivkonform tolkning får samtidigt inte leda till en så vidsträckt tolkning att den står i strid med en bestämmelses direkta ordalydelse.[1782] Om nämnda ordalydelse är så pass klar och tydlig att den omöjligen går att omtolka till ett direktivkonformt resultat får en sådan tolkning, med hänsyn till

---

[1777] Se *Merck* (må l292/82) p. 12, *Kolpinghuis Nijmegen* (mål 80/86) p. 12, *Marleasing* (mål C-106/89) p. 8.

[1778] Se *Marks & Spencer* (mål C-62/00).

[1779] I likhet med framställningen ovan (se t.ex. lojalitetsprincipen) kommer de allmänna rättsprinciper som aktualiseras vid besvarandet av avhandlingens frågeställning att löpande redogöras för nedan. För en närmare redogörelse och diskussion om unionsrättens allmänna principer och dess inverkan på direktivkonform tolkning se Schermers, H. G. & Waelbroeck, D., *Judicial protection in the European Union*, Haag, 2001 s. 28 ff., Groussot, X., *General Principles of Community Law*, Groningen, 2006 s. 17, Hettne, J., *Rättsprinciper som styrmedel: allmänna rättsprinciper i EU:s domstol*, Stockholm, 2008 särskilt s. 199 ff.

[1780] Se *Pfeiffer m.fl.* (förenade målen C-397/01-403/01) p. 113.

[1781] Se t.ex. *Björnekulla* (mål C-371/02) p. 13, i vilket EU-domstolen betonade att den svenska domstolen var skyldig att tolka en nationell bestämmelse direktivkonformt, oavsett vad som framgick av de svenska förarbetena till bestämmelsen.

[1782] Se *Impact* (mål C-268/06) p. 100, vari domstolen särskilt framhöll de allmänna rättsprinciperna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning som skydd mot en tolkning som står i tvärt kontras med lagens ordalydelse: *"[d]en nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen och tillämpningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt begränsas likväl av allmänna rättsprinciper, särskilt av principerna om rättssäkerhet och förbud mot retroaktiv lagstiftning, och den kan inte tjäna som grund för att nationell rätt tolkas contra legem"*.

kravet på rättssäkerhet, inte ske.[1783] På samma sätt får inte en direktivkonform tolkning medföra att en enskild föreskrivs en skyldighet och/eller ett straffrättsligt ansvar som inte införlivats i nationell rätt.[1784]

Även om principen om rättssäkerhet begränsar den effekt som följer av en direktivkonform tolkning har EU-domstolen accepterat att det i vissa fall uppstår negativa åverkningar.[1785] I det fall en nationell bestämmelse, som reglerar ett förhållande mellan två enskilda parter och/eller tredje man, underkänns genom en direktivkonform tolkning, kan det uppstå en s.k. *triangulär situation*.[1786] Vid dessa tillfällen har EU-domstolen godtagit att vissa negativa åverkningar åsamkas en av parterna och/eller tredje man.[1787] I det fall t.ex. en myndighet, på grund av en icke-konform tolkning av en införlivad bestämmelse, måste göra om en upphandling, har EU-domstolen likväl godtagit att en enskild lider skada (i det här fallet den part som vunnit den upphandling som måste tas om).

Frågan om såväl införlivande som tolkning av direktiv kan, mot bakgrund av den allmänna redogörelsen ovan, beskrivas som ett komplext och mångbottnat företag, vilket jag återkommer till i diskussionen om införlivandet av skatteflyktsdirektivets art. 6. Innan en närmare redogörelse sker av nämnda direktiv i kapitel 8 följer dock en kort introduktion till de direktiv som introducerats på det direkta skatteområdet i syfte att beskriva den rättsliga miljö i vilken skatteflyktsdirektivet antagits.

7.3.3 DIREKTIV PÅ DET DIREKTA SKATTEOMRÅDET

De direktiv som introducerats på det direkta skatteområdet kan delas in i två kategorier – en som ytterst reglerar gränsöverskridande omstruktureringar och mellanhavanden mellan företag i intressegemenskap (fusionsdirektivet, moder- och dotterbolagsdirektivet samt ränte- och royaltydirektivet) och en som berör vissa skatteflyktsfrågor (skatteflyktsdirektivet). Med anledning av den utförliga redogörelse som presenteras i kapitel 8 rörande skatteflyktsdirektivet och de angränsande åtgärder mot skatteflykt som introducerats i de övriga tre direktiven kommer detta avsnitt enbart uppehålla sig vid den förstnämnda kategorin och dess huvudsyften.

Historien bakom moder- och dotterbolagsdirektivet respektive fusionsdirektivet sträcker sig ända tillbaka till år 1969. I ett försök att harmonisera de dåvarande medlemsländernas lagstiftning kring vissa gränsöverskridande aktiviteter väckte

---

[1783] Se *Kolpinghuis Nijmegen* (mål 80/86) p. 13.

[1784] Se *Arcaro* (mål C-168/95) p. 42 med vidare hänvisning till ovan nämnda avgörande *Kolpinghuis Nijmegen* (mål 80/86) p. 13-14.

[1785] Se *Fratelli Constanzo* (mål 103/88) p. 28-33, *CIA Security International* (mål C-194/94) p. 69-71, *Unilever* (mål C-443/98) p. 45-52 och *Wells* (mål C-201/02) p. 57.

[1786] Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 192 ff.

[1787] Se bl.a. *Wells* (mål C-201/02) p. 57.

kommissionen två förslag[1788] för att hantera såväl beskattningen av utdelningar som de beskattningskonsekvenser som följer av vissa omstruktureringar. Förslagen avfärdades av medlemsländerna som först 21 år senare antog två omarbetade versioner av de ursprungliga förslagen år 1990.[1789] I likhet med moder- och dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet skulle även de första förslaget till ränte- och royaltydirektivet att avfärdas.[1790] Från det att kommissionen presenterade ett första förslag med gemensamma skatteregler för räntor och royalties år 1990 till det att direktivet antogs år 2003 tog det sammanlagt 13 år och flera omarbetade versioner[1791] innan medlemsländerna slutligen godkände förslaget till ränte- och royaltydirektiv.[1792]

Gemensamt för moder- och dotterbolagsdirektivet samt ränte- och royaltydirektivet är att de båda berör beskattningen av koncerninterna, gränsöverskridande transaktioner mellan två eller flera företag situerade i olika medlemsstater. Syftet med direktiven är att säkerställa att transaktioner mellan unionens medlemsstater inte träffas av internationell juridisk dubbelbeskattning. Medan ränte- och royaltydirektivet stipulerar att utbetalning av ränta respektive royalty endast ska beskattas i mottagarstaten[1793] koordinerar moder- och dotterbolagsdirektivets undanröjandet av kedjebeskattning av utdelning i den medlemsstat dit utdelningen utbetalas (mottagarstaten) och förbjuder uttag av källskatt i den medlemsstat där utbetalningen sker ifrån (utbetalarstaten).[1794]Utan att närmare gå in på direktivens respektive tillämpningsområden uppställer direktiven (vid sidan av definitionen av utdelning,

---

[1788] Se COM(69) 5 final och COM(69) 6 final.

[1789] Se rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (90/435/EEG) och rådets direktiv av den 23 juli 1990 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 (90/434/EEG). Dessa två direktiv skulle sedermera revideras och antas i en ny utformning genom rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater och 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. I det följande hänvisar jag till de gällande direktiven.

[1790] Se COM(90) 571 final.

[1791] Se t.ex. KOM(98) 67 slutlig.

[1792] Se rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

[1793] Se art. 4 i ränte- och royaltydirektivet.

[1794] Se art. 5-6 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

ränta och royalty) krav på hemvist[1795], associationsform[1796] och ägarsamband[1797] för att transaktioner mellan två koncernbolag ska omfattas av direktivens skattelindrande funktion.

I kontrast till nämnda direktivs inriktning på löpande, gränsöverskridande koncerninterna transaktioner berör fusionsdirektivet olika former av företagsombildningar. Genom fusionsdirektivet säkerställs att vissa omstruktureringar (fissioner, partiella fissioner, fusioner, överföring av tillgångar och utbyten av aktier eller andelar) kan företas utan att utlösa någon form av beskattning.[1798] Direktivet berör enbart gränsöverskridande företagsombildningar och uppställer krav på vem som utför omstruktureringen (krav på associationsform), var omstruktureringen sker (krav på hemvist) samt hur omstruktureringen genomförs (krav på själva utförandet).[1799] I det fall nämnda krav är uppfyllda för den aktuella företagsombildningen förskjuts tidpunkten för beskattning på företags- och/eller ägarnivå. Avsikten med direktivet är följaktligen inte att medge en definitiv skattefrihet utan att, genom medgivande av full kontinuitet, förskjuta tidpunkten för beskattning till ett senare tillfälle.

Samtliga av ovan nämnda direktiv är s.k. minimidirektiv, vilket inte hindrar medlemsstaterna från att, i antingen intern rätt eller genom skatteavtal, medge en längre gående skattefrihet än den som föreskrivs i direktiven. Vidare kan medlemsstaterna, med hänsyn till direktivens art, gör avkall på vissa av de krav och villkor som nämnts ovan. Frågor som i det följande närmare belyses mot bakgrund av avhandlingens huvudfokus – skatteflyktsdirektivet.

7.4 SAMMANFATTNING

Tillnärmningen på det direkta beskattningsområdet präglas av funktionsfördragets begränsade möjligheter till positiv integration. Genom kravet på enhällighet och tillnärmning genom direktiv har de initiativ som tillkommit på det direkta beskattningsområdet inte bara föranletts av långa förhandlingar utan även i slutändan varit få till antalet. Som en följd av att tillnärmningen sker genom direktiv är det upp till medlemsstaterna att försäkra sig om att de åtgärder som följer av direktivet är införlivade i linje med de mål och syften som det aktuella instrumentet ger uttryck för. Dessa krav inriktar sig inte enbart på själva genomförandet utan även den tillämpning som följer av unionsrättens krav på bl.a. direktivkonforma tolkning. I förevarande stödkapitel har dessa krav presenterats i syfte att möjliggöra en närmare diskussion om

[1795] Se art. 1 i moder- och dotterbolagsdirektivet samt art. 1 i ränte- och royaltydirektivet

[1796] Se art. 2 i moder- och dotterbolagsdirektivet samt art. 3 i ränte- och royaltydirektivet.

[1797] Se art. 3 i moder- och dotterbolagsdirektivet samt art. 3 i ränte- och royaltydirektivet.

[1798] Fusionsdirektivet inbegriper även vissa bestämmelser flyttning av säte i europeiska kooperativa föreningar och europabolag – se art. 12-14.

[1799] Se art. 4-14 i fusionsdirektivet.

jämförelseländernas olika införlivanden i kapitel 9 samt bereda underlag för den komparativa analys som presenteras i kapitel 10.

8 SKATTEFLYKTSDIREKTIVET OCH DESS ALLMÄNNA REGEL MOT MISSBRUK

8.1 INLEDNING

I SYFTE ATT BESVARA avhandlingens tredje frågeställning diskuteras i förevarande kapitel missbruksregelns bakgrund, rekvisit och ställning i ljuset av direktivets förarbeten, EU-domstolens praxis samt den diskussion som förts i litteraturen. I centrum för framställningen är ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt – ett skydd mot regleringskonkurrens som först i svallvågorna efter 2007–2008 års finanskris initierades och påskyndades genom flera koordinerade initiativ på EU-nivå. I oktober år 2008, strax efter att finanskrisen nått de europeiska marknaderna i september samma år, gav EU:s stats- och regeringschefer uttryck för att de stödåtgärder som riktades mot finansinstitut och banker också skulle följas av insatser för att skydda de skattebetalare som genom skattsedeln finansierade de räddningspaket som riktades till nämnda aktörer.[1800] Arbetet kom snart att inrikta sig på olika typer av beteenden och optimeringsstrategier som banker och finansinstitut deltagit i genom aggressiv skatteplanering, skatteflykt och (i vissa fall) skattebrott.[1801] I

[1800] Se *Ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådets möte i Bryssel den 15–16 oktober 2008* (14368/08) p. 4 i vilket rådet framhåller ”att stödåtgärder för finansinstitut i svårighet bör åtföljas av åtgärder för att säkerställa skyddet för skattebetalare, ansvarsskyldighet för ledare och aktieägare samt skydd av övriga marknadsaktörers legitima intressen”.

[1801] Se kapitel 2, vari nämnda beteenden bl.a. diskuteras i ljuset av det arbetet som skedde inom OECD och EU efter 2007-2008 års finanskris. Notera att de aktuella åtgärderna inte initierades för att stävja finanskrisen utan som ett sätt för att skydda de skattemedel som finansierade de åtgärder som i sin tur räddade banker och finansinstitut. Med det sagt har frågan om vilken effekt beskattning i allmänhet och vissa skattepolitiska avvägningar i synnerhet haft på finansmarknaderna. I Arachi, G. & Alworth, J., *Taxation and the Financial Crisis*, 1 uppl., Landham, 2012 s. 3 f. & 9 ff. framhåller författarna fyra faktorer som bidragit till att destabilisera finanssektorn: a) möjligheten att göra ränteavdrag för bolån, b) utbredd nyttjande av lånefinansierade företagstransaktioner, c) finansinstituts aggressiva utveckling och introduktion av nya hybrida finansiella instrument, d) nyttjandet av lågskattejurisdiktioner. Sett i ett större sammanhang vidhåller dock författarna att nämnda faktorer enbart kan ses som sekundära i förhållande till andra faktorer såsom t.ex. makroekonomiska obalanser, riskkoncentrationen i finanssektorn samt stigande bostadsbubblor med omfattande kreditgivning och låga räntelägen i framförallt USA och Storbritannien.

ett första steg initierade EU, inom ramen för G20-mötet i april 2009, ett samarbete som inbegrep informationsutbyten och en gemensam redovisningsstandard.[1802] Samarbetet skulle sedermera utvecklas i OECD:s försorg och därutöver kompletteras med ett omfattande arbete för att motarbeta skatteundandragande.[1803]

Parallellt med OECD:s arbete fullföljde kommissionen ett antal initiativ för att koordinera utflyttningsbeskattning samt underkapitaliserings- respektive CFC-regler på den inre marknaden. Arbetet hade tidigare påskyndats av EU-domstolen, som ett antal år tidigare hanterat frågor om skatteundandragande i ljuset av fördragsfriheterna i t.ex. *Cadbury Schweppe*s (mål C-196/04) respektive *Thin Cap Group Litigation* (mål C-524/04).[1804] I kort följd godkände rådet för ekonomiska och finansiella frågor kommissionens föreslagna åtgärder genom två resolutioner, vilket även följdes upp av ett konsensusbeslut i uppförandekodgruppen för företagsbeskattning i november 2010.[1805]

Mot bakgrund av de initiativ som följde i spåren av finanskrisen presenterade kommissionen i mars 2011 även ett direktiv på det direkta beskattningsområdet med ett förslag till en gemensam företagsskattebas inom EU, en s.k. *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB).[1806] Förslaget skulle ses som ett komplement till de direktiv som tidigare införlivats i medlemsstaternas inhemska lagstiftning och innefattade även ett antal specifika skatteflyktsregler (art. 81-83) samt en generell

---

[1802] Se Leaders of the Group of Twenty, *The Global Plan for Recovery and Reform* (2 april 2009) p. 15 i vilket G20:s stats- och regeringschefer uttryckte: ”In particular we agree […] to take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over.” samt att de därutöver ”call on the accounting standard setters to work urgently with supervisors and regulators to improve standards on valuation and provisioning and achieve a single set of high-quality global accounting standards”.

[1803] OECD:s arbete med informationsutbyten och en gemensam redovisningsstandard mynnade sedermera ut i den s.k. *Common Reporting Standard*, vilken i skrivandets stund är utgiven i en andra upplaga, jfr OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, 2017.

[1804] Arbetet med ovan nämnda åtgärder mot skatteundandragande hade, rådets senare inramning till trots, till viss mån redan påbörjats, jfr Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén – *Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem på den inre marknaden* COM(2006) 823 – slutlig samt Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén – *Om tillämpning av åtgärder för att motverka missbruk i fråga om direkt beskattning – inom EU och i förhållande till tredjeland* COM(2007) 785 – slutlig.

[1805] Se rådets resolution av den 2 december 2008 om samordning av utflyttningsbeskattning (2008/C 323/01), rådets resolution av den 8 juni 2010 om samordning av reglerna för CFC-bolag och underkapitalisering inom Europeiska unionen och europeiska unionens råd - uppförandekodgruppen för företagsbeskattning doc. 16766/10 p. 16.

[1806] Se *Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas* COM(2011) 121 slutlig – 2011/0058 (CNS).

missbruksregel (art. 80).[1807] Nämnda missbruksregel avvek från de åtgärder som tidigare introducerats inom fusions- respektive ränte- och royaltydirektivet. I stället för att ta sikte på transaktionens huvudsakliga syfte (eller ett av huvudsyftena) utgick missbruksregeln i art. 80 från att den ”artificiella transaktionen” ska ha utförts enbart för att undvika skatt. I det fall transaktionen ansågs artificiell skulle den, vid beräkningen av den gemensamma skattebasen, ignoreras.

Trots att projektet inledningsvis hade medvind togs kommissionens slutliga förslag till en gemensam företagsskattebas kyligt emot av medlemsstaterna. Förslaget, som vid sidan av nämnda skatteflyktsregler bl.a. reglerade hur periodiseringsfrågor, möjligheten till kvittning av gränsöverskridande förluster, omstruktureringar m.m. bör hanteras, avfärdades av medlemsstaternas som ett för stort steg från den begränsade harmonisering som tidigare skett på företagsskatteområdet. Inte ens i de följande samtalen om ett *fördjupat samarbete* lyckades kommissionen, varken i dess dåvarande eller dess nuvarande konsoliderade version, få gehör för förslaget.[1808] Som en följd av att nämnda förslag hamnade i malpåse förlorades även momentum i kommissionens initiativ till att motverka skatteflykt.[1809] I stället skulle vägen till koordinerade unionsrättsliga åtgärder mot skatteflykt dels gå via ett kortare innerspår, genom rekommendationer och direktivändringar, dels ett längre ytterspår genom de diskussioner som skulle inledas inom OECD:s reformarbete mot skatteerodering och förflyttning av vinster i projektet *Base Erosion and Profit Shifting*, härefter BEPS-projektet.

Redan innan BEPS-projektet inleddes presenterade kommissionen år 2012 en handlingsplan med ett antal identifierade reformåtgärder för att bl.a. motverka skatteflykt.[1810] I anslutning till den nya handlingsplanen presenterades även ett förslag till generell skatteflyktsregel, i ett försök att harmonisera medlemsstaternas åtgärder mot

---

[1807] De specifika skatteflyktsregler som presenterades i förslaget rörde ränteavdragsbegränsningar respektive CFC-regler. Nämnvärt i sammanhanget är att den generella missbruksregel som presenterades i förslaget avvek från de åtgärder som tidigare introducerats inom fusions- respektive ränte- och royaltydirektivet. I stället för att ta sikte på transaktionens huvudsakliga syfte (eller ett av huvudsyftena) utgick missbruksregeln i art. 80 från att den ”artificiella transaktionen” ska ha utförts enbart för att undvika skatt.

[1808] I art. 20 FEU respektive art. 326-334 FEUF medges medlemsstater möjligheten till att ingå fördjupade samarbeten inom unionen, vilka enbart är bindande för de (minst 9) medlemsstater som gemensamt ingår i det fördjupade samarbetet. För en närmare diskussion kring de möjligheter som Lissabonfördraget medförde för ett fördjupat samarbete kring CCCTB, se Cerioni, L., *Postponement of the Commission's Proposal for a CCCTB Directive: Possible Ways Forward* – Bulletin for International Taxation vol. 64 2 2010 s. 98 ff.

[1809] Nämnvärt i sammanhanget är att initiativet till en gemensam företagsskattebas är, i skrivandets stund, fortfarande i malpåse – se Khan Niazi, S. U., *Re-Launch of the Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A Shift in Paradigm* – Legal Issues of Economic Integration vol. 44 3 2017 s. 293.

[1810] Se Meddelande från kommissionen till europaparlamentet och rådet – En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, COM(2012) 722 final.

skatteflykt.[1811] Den frivilliga rekommendationen, som i stora drag utgick från EU-domstolens avgörande i *Cadbury Schweppes,* inbegrep en utvärdering av ett arrangemangs ekonomiska innehåll:

> *"Ett eller flera konstlade arrangemang som har inrättats med det huvudsakliga syftet att undvika beskattning och som leder till en skatteförmån ska ignoreras. De nationella myndigheterna ska skatterättsligt behandla dessa arrangemang utifrån deras ekonomiska innehåll."*[1812]

Trots rekommendationens tydliga koppling till EU-domstolens praxis och CCCTB var det arbetet inom OECD som skulle influera det följande reformarbetet.[1813] Medan förhandlingarna om förslaget om en konsoliderad skattebas fortsatte i långsam takt gjordes flera förändringar i de specifika skatteflyktsreglerna som antagits inom ramen för moder- och dotterbolagsdirektivet.[1814] Förslagen till revideringar var märkbart influerade av de pågående diskussionerna inom BEPS-projektet, som redan vid förslaget till en ändring i moder- och dotterbolagsdirektivets art. 4(1)(a) innebar en anpassning till BEPS-projektets utkast till åtgärder mot hybrida missmatchningar. På samma sätt tog förslaget till en riktad skatteflyktsregel i art. 1(2) intryck av BEPS-projektets föreslagna skatteflyktsregel:

> *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.*[1815]

Nämnda influenser av BEPS-projektet, som utgick från ett *principal purpose*-test, skulle sedermera kompletteras med den tidigare rekommendationens hänvisning till Cadbury Schweppes, som i sin slutliga lydelse även inbegrep följande stycke:

[1811] Se kommissionens rekommendation (EU) 2012/772 av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering p. 4.2 respektive 4.6 vari kommissionen framhåller ett arrangemang som huvudsakligen motiverat av en skattefördel i de fall "alla andra syften som skulle kunna tillskrivas de berörda arrangemangen på sin höjd förefaller försumbara i ljuset av alla omständigheter i fallet".

[1812] Se kommissionens rekommendation (EU) 2012/772 av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering p. 4.2.

[1813] Se Vanistendael, F., *From Abuse to Base Erosion, How Did it Come to This?* i A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Haslehner, W. m.fl. (red.), Cheltenham, 2020 s. 26.

[1814] För en närmare presentation av ändringsförslaget i moder- och dotterbolagsdirektivet se 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 ff,.

[1815] Se rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändringar i direktiv 2011/96/EU.

> *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.* [1816]

Med stöd i de initiativ som introducerades parallellt med arbetet med BEPS presenterade kommissionen i januari år 2016 det s.k. *Anti Tax Avoidance Package* som ett svar på de åtaganden EU och dess medlemsstater åtagit sig inom BEPS-projektet.[1817] Skatteflyktspaketet inbegrep fyra åtgärder mot skatteflykt: 1) ett meddelande om en ny extern strategi för effektiv beskattning,[1818] 2) en skärpning av det direktiv som reglerade det automatiska informationsutbytet om gränsöverskridande arrangemang,[1819] 3) en rekommendation till medlemsstaterna att introducera vissa åtgärder mot missbruk av skatteavtal[1820] och 4) ett förslag till ett nytt skatteflyktsdirektiv.[1821] I det sedermera antagna förslaget till skatteflyktsdirektiv introducerade kommissionen ett antal gemensamma åtgärder mot skatteflykt, vilka tog sikte på möjligheten till ränteavdragsbegränsningar (art. 4), utflyttningsbeskattning (art. 5), åtgärder mot kontrollerade utländska bolag (art. 7 och 8) och hybrida missmatchningar (art. 9).[1822] Direktivet inbegrep även den för förevarande framställning relevanta missbruksregeln i direktivets art. 6, vilken skulle kunna tillämpas på såväl inhemska som gränsöverskridande aktiviteter på den inre marknaden. Genom direktivets allmänna regel mot missbruk avsåg kommissionen, som en följd av direktivets minikaraktär, att definiera en lägsta nivå för vad som utgjorde skatteflykt inom EU, vilket närmare utvecklas i det följande.

[1816] Se rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändringar i direktiv 2011/96/EU.

[1817] För en närmare policyanalys av antagandet av skatteflyktsdirektivet se Fritz (2020) s. 288 ff. som ser direktivet som ett tecken på ”ordoliberalismens återkomst”, d.v.s. ambitionen om att återigen försöka etablera och upprätthålla reglerings- eller konkurrensneutralitet mellan medlemsstaterna.

[1818] COM(2016) 24 final, meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om en extern strategi för effektiv beskattning.

[1819] COM(2016) 25 final, rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang.

[1820] COM(2016) 271 final, kommissionens rekommendation av den 28.1.2016 om genomförandet av åtgärder mot missbruk av skatteavtal.

[1821] COM(2016) 26 final, rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion.

[1822] Observera att artiklarna i förslaget inte överensstämmer med det slutligt antagna förslaget – jfr COM(2016) 26 final, förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion och rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

8.2 SKATTEFLYKTSDIREKTIVETS SYFTE OCH STRUKTUR

8.2.1 ATT MOTVERKA EN SNEDVRIDNING PÅ DEN INRE MARKNADEN

Som en följd av de positionsförflyttningar som skett på företagsskatteområdet de senaste tio åren har nya politiska ambitioner och juridiska positioner medfört en förskjutning av perspektiv. Medan tidigare direktiv på företagsskatteområdet tillkommit för att underlätta gränsöverskridande aktiviteter innebär skatteflyktsdirektivets ett viktigt komplement för att hantera nämnda aktiviteters avigsidor.[1823] Genom direktivet förbinder sig medlemsstaterna att säkerställa en rättvis och effektiv företagsbeskattning på den inre marknaden genom att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt och därigenom hämma såväl regleringskonkurrens som eroderingen av medlemsstaternas skattebas – något som förutsätter gemensamma lösningar.

Skatteflyktsdirektivets uttalade syfte är följaktligen att ”förbättra effektiviteten hos den inre marknaden som helhet genom att motverka skatteflyktsmetoder”.[1824] Med stöd i de åtgärder som utarbetats inom OECD avser medlemsstaterna att genom direktivet samordna de åtgärder som krävs för att ”maximera de positiva effekterna av initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster” och ”förhindra en fragmentering av marknaden och få ett slut på nuvarande bristande överensstämmelse och snedvridning av marknaden”.[1825]

Även om direktivet materiellt inriktar sig på att motverka aggressiv skatteplanering så motiveras den koordinerade unionsrättsliga insatsen av behovet av att hindra en snedvridning (engelska *market distortions*, danska *markedsforvridninger*) på den inre marknaden. Med snedvridning menas i det här sammanhanget den s.k. regleringskonkurrens (som föreligger mellan medlemsstater och som riskerar att inverka negativt på den inre marknaden.[1826] Nämnda utveckling och följande utmaningar har i litteraturen tillskrivits ett antal avgöranden från EU-domstolen under slutet av 1990-talet.[1827] I bl.a. *Centros* konstaterade domstolen att den fria etableringsrätten medför att

[1823] Jfr direktiven som presenteras i delavsnitt 7.3.3.

[1824] Se p. 3 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

[1825] Se p. 2 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

[1826] Se Stark (2019) s. 17 ff. Se även avsnitt 2.2 för en närmare diskussion om vilka val nämnda regleringskonkurrens kan föranleda och i vissa fall leda till bl.a. skattearbitrage.

[1827] Se t.ex. *Centros* (mål C-212/97) och *Inspire Art* (mål C-167/01), som utgör referenspunkter i bl.a. Enriques, L., *EC Company Law and the Fears of a European Delaware* – European Business Law Review

medlemsstater måste erkänna associationer som är etablerade i andra medlemsstater oaktat de de krav som uppställts i nationell rätt.[1828] Samtidigt som domstolen upprätthåll etableringsfriheten öppnade den även upp för möjligheten till regelarbitrage – något som enligt generaladvokaten var en oundviklig följd av den avsaknad på harmoniserad åtgärder som förelåg på bolagsrättens område.[1829]

Även om frågan om regleringskonkurrens aktualiserades på allvar under 2000-talets början har frågan om skattekonkurrens varit i centrum för den internationella skatterätten i årtionden.[1830] Som en följd av medlemsstaternas autonomi på skatteområdet (se delavsnitt 7.2.1) har frågan om skattekonkurrens, bortom ett antal försök till koordination, inte medfört någon närmare möjlighet att stävja den konkurrens som sker mellan medlemsstaterna genom skattesystemens olika nivåer och konstruktioner.[1831] När fokus väl skiftade från statsaktörers illojala skattekonkurrens till att även inkludera multinationella företags aggressiva skatteplanering breddades synen på vad som utgör en snedvridning av den inre marknaden till att även inkludera regleringskonkurrens. Genom att dels ta sikte på medlemsstaternas förmånliga skatteuppgörelser med nämnda aktörer, dels ta sikte på regleringskonkurrens genom bl.a. skatteflyktsdirektivet har unionen försökt stävja den snedvridning som skett på den inre marknaden.

8.2.2 ETABLERINGEN AV EN LÄGSTA SKYDDSNIVÅ

Genom direktivet åtar sig medlemsstaterna att koordinera sina inhemska bolagsskattesystem för att undvika att de konkurrerar med varandra genom att upprätthålla inhemska regelverk som, av regleringsteknisk försummelse eller direkt

---

vol. 15 6 2004 s. 1259 ff., Kirchner, C., Painter, R. W. & Kaal, W. A., *Regulatory Competition in EU Corporate Law after Inspire Art: Unbundling Delaware's Product for Europe* – European Company and Financial Law Review vol. 2 2005 s. 159 ff., Schön, W., *Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared* – Common Market Law Review vol. 42 no. 2 2005 s. 331 ff.

[1828] Se *Centros* (mål C-212/97), som avsåg en brittisk vinimportör/exportör som ansökte om att registrera sin verksamhet i Danmark. Företaget nekades emellertid registrering av verksamhetens filial, eftersom det brittiska aktiebolaget, som var registrerat i Storbritannien som ett *private limited company* (Ltd) med ett aktiekapital om 100 £, inte hade det aktiekapital motsvarande 200 000 DKK som krävdes för att registrera ett bolag i Danmark. Efter en närmare avvägning mellan den fria etableringsrätten och risken för missbruk av nämnda fördragsfrihet konstaterade EU-domstolen att de danska reglerna utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten. För en närmare redogörelse för domstolens avvägningar kring missbruk i Centros se delavsnitt 8.4.2.

[1829] Se generaladvokat La Pergolas förslag till avgörande i *Centros* (mål C-212/97) p. 47, vari generaladvokaten konstaterar att "[i] avsaknad av en harmonisering måste konkurrensen mellan olika rättssystem få verka fritt, även på bolagsrättens område".

[1830] Se Stark (2019) s. 34 ff.

[1831] Jfr t.ex. försöket att koordinerat motverka skadlig skattekonkurrens genom ekofinrådets antagna "Code of Conduct for Business Taxation" – se EKOFIN-RÅDETS SLUTSATSER av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01).

avsikt, möjliggör för aggressiv skatteplanering.[1832] Syftet med direktivet är följaktligen att motverka att medlemsstaterna illojalt konkurrerar på den inre marknaden genom att locka till sig etableringar som eroderar medlemsstaternas bolagsskattebas och förflyttar vinster i strid med ambitionen att skatt ska betalas där vinster och mervärden skapas.[1833]

Direktivets inriktning på enskilda aktörer är formulerad i så vida ordalag som möjligt, i det att direktivets regler ”är tillämpliga på alla skattskyldiga som är föremål för företagsbeskattning i en medlemsstat”.[1834] Genom direktivets inriktning på skattskyldigheten för bolagsskatt så träffas samtliga entiteter, oaktat ifall de är från en medlemsstat eller tredje land, av direktivets regler.[1835] Samtidigt innebär skatteflyktsdirektivets art. 3 att bestämmelserna i direktivet endast etablerar en lägsta skyddsnivå. Det står medlemsstaterna följaktligen fritt att anta ”nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till [att] säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebaser”. Ambitionen med direktivet kan därför beskrivas som en brett etablerad lägsta skyddsnivå på företagsskatteområdet – något som inte minst kommer till uttryck genom direktivets missbruksregel i art. 6, vilket redogörs för i det följande.

8.3 MISSBRUKSREGELNS UPPBYGGNAD

8.3.1 INTRODUKTION

Skatteflyktsdirektivets missbruksregel är formulerad i direktivets sjätte artikel och inbegriper tre punkter:

[1832] För en närmare definition av aggressiv skatteplanering, se avsnitt 2.3.

[1833] Se p. 1 ff. i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

[1834] Följt av ingressens vida formulering räknas ett antal situationer och entiteter upp som ska träffas av direktivet, vilket i litteraturen har föranlett en diskussion om direktivets faktiska tillämpningsområdet. Den gängse uppfattningen är emellertid att nämnda uppräkning ytterst utgör exempel och är följaktligen inte ett uttryck för en avgränsning av direktivets tillämpningsområde – se Fayos, C., *The Scope of the Directive and the Principle of Subsidiarity* i Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation, Hernández González-Barreda, P. A., Ferreras Gutiérrez, J. A. och Almudí Cid, J. M. (red.), Alphen aan den Rijn, 2019 s. 101 ff., Smit, D., *The Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)* i European Tax Law, Terra, B. J. M. m.fl. (red.), 7 uppl. vol. 1, Alphen ann den Rijn, 2019 s. 245 ff. och Haslehner, W., *The General Scope of the ATAD and Its Position in the EU Legal Order* i A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Haslehner, W. m.fl. (red.), Cheltenham, 2020 s. 34 f.

[1835] Nämnvärt i sammanhanget är att direktivet i sin andra version - rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer – även kallat ATAD II, inbegriper ett än vidare tillämpningsområde för omvända hybrida missmatchningar i artikel 9a. Nämnda ändring avser emellertid inte missbruksregelns tillämpningsområde.

Art. 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.

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

För att missbruksregeln ska vara tillämplig måste det följaktligen 1) föreligga ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang, vilka 2) etablerats med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att uppnå en skattefördel som, vid ett erkännande av nämnda fördel, 3) hade motverkat målet eller syftet med tillämplig bestämmelse och som 4) vid en prövning av nämnda arrangemangs bakomliggande kommersiella syfte inte kan anses vara genuina i ljuset av arrangemangets ekonomiska verklighet. I syfte att närmare redogöra för de fyra kumulativa rekvisit som missbruksregeln ger uttryck för följer en närmare redogörelse av de avvägningar som föranleder missbruksregelns eventuella tillämpning.

8.3.2 ARRANGEMANG (ELLER EN UPPSÄTTNING AV ARRANGEMANG)

I likhet med moder- och dotterbolagsdirektivets regel mot missbruk tar skatteflyktsdirektivets art. 6 sikte på ”arrangemang” (engelska ”arrangement”, danska ”arrangementer”) utan att närmare definiera vilka förfaranden som avses. Varken i skatteflyktsdirektivets art. 6 eller dess ingress specificeras termen och vid en närmare jämförelse av språkbruket i det tidigare implementerade fusionsdirektivets missbruksregel avviker skatteflyktsdirektivets inriktning på arrangemang från nämnda direktivs inriktning på ”transaktioner”.[1836] I brist på närmare vägledning i såväl ingress som kommissionens ursprungliga förslag till art. 6 är man därför nödgad att se till det

[1836] Jfr art. art. 15 (1) fusionsdirektivet 2009/133/EG.

tillfälle termen först introducerades för att finna en närmare vägledning om vad som avses med termen arrangemang.[1837]

På det direkta beskattningsområdet var det först i moder- och dotterbolagsdirektivets ursprungliga förslag till missbruksregel som termen arrangemang introducerades.[1838] Enligt nämnda förslag inbegrep arrangemang ”en transaktion, ordning, åtgärd, verksamhet, avtal, samförstånd, löfte eller åtagande”, vilket tyder på en bred definition av de förfaranden som täcks av termen.[1839] Huruvida nämnda definition går att direkt överföra till skatteflyktsdirektivets definition av arrangemang är dock oklart.

Oaktat den uteblivna definitionen av termen fastslår art. 6 (1) att ett arrangemang kan bestå av ett eller flera steg. I det fall ett arrangemang eller en del av ett arrangemang inte framstår som genuint kan det därför underkännas utan närmare hänsyn till transaktionskedjans övriga steg. Förutsatt att termen tillskrivs den mening som avsågs när det först introducerades indikerar termen ”arrangemang eller en uppsättning av arrangemang” ett vitt tillämpningsområde som fångar upp såväl enskilda transaktioner som samlade transaktionskedjor.

8.3.3 SYFTET ATT FÅ EN SKATTEFÖRDEL

I det fall förfarandet faller under artikelns definition av ”arrangemang” följer en närmare prövning av *syftet med* respektive *effekten av* det aktuella förfarandet. Även om avsikten ska bedömas i ljuset av den skattemässiga effekt som följer av förfarandet består rekvisitet av två delmoment, varvid arrangemangets bakomliggande syfte ska kvalificeras och skattefördelen kvantifieras.[1840] Hur nämnda bedömning bör ske framgår varken av kommissionens ursprungliga förslag eller det antagna direktivets ingress, vilket även i denna del föranleder en närmare jämförelse med det tidigare språkbruk som återfinns i fusionsdirektivet respektive moder- och dotterbolagsdirektivets reglering mot missbruk samt den tidigare rekommendation som utfärdats av kommissionen för

[1837] Se Debelva, F. & Luts, J., *The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive* – European Taxation vol. 55 nr. 6 2015 s. 224 och Weber, D., *The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive* – Intertax 2016 s. 111 i vilken författarna framhåller rådets ursprungliga förslag till ändring moder- och dotterbolagsdirektiv som en indikation på hur termen arrangemang ska tolkas. En tolkning som enligt Navarro, Parada & Schwarz även bör inbegripa skatteflyktsdirektivets art. 6 jfr Navarro, Parada & Schwarz (2016) s. 124.

[1838] 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) final 814.

[1839] 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) final 814 art. 1a (1).

[1840] Med kvantifiering menar författaren i detta sammanhang den skattemässiga effekt som arrangemanget medför och som till syvende och sist ska kvantifieras i kronor och ören (eller för den delen euro).

att motverka aggressiv skatteplanering år 2012. Nedan följer en närmare presentation av respektive delmoment i ljuset av nämnda initiativ mot skatteflykt.

8.3.3.1 Kvalifikation av syfte(n)

Genom formuleringen ”det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena” (engelska ”the main purpose or one of the main purposes”, danska ”med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har”) ger rekvisitets första delmoment uttryck för en vid prövning av de motiv som föranledde den enskilde till att etablera det aktuella arrangemanget. Vid en första anblick kan rekvisitet inriktning på den enskildes motiv, syfte eller avsikt ge sken av en subjektiv prövning där den enskildes uppsåt eller oaktsamhet står i centrum.[1841] Rekvisitets sammanhang talar dock för att prövningsmomentet ska utgå från en objektiv bedömning – inte minst då arrangemangets affärsmässighet slutligen ska prövas ”med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter” genom regelns sista kumulativa rekvisit.[1842] I stället ska arrangemangets syfte, i likhet med den bedömning som skett i EU-domstolens rättspraxis, baseras på de yttre omständigheter som ligger för handen.[1843]

Även om rekvisitet implicit ger uttryck för att rättstillämparen bör kvalificera och dela in arrangemangets bakomliggande motiv i flera olika huvud- och delsyften ger skatteflyktsdirektivet ingen närmare vägledning om hur rättstillämparen särskiljer ett arrangemangs överordnade syfte från dess underliggande delsyften. Vid en närmare jämförelse av de tidigare introducerade åtgärder mot skatteflykt som gör en distinktion mellan huvud- och delsyften framgår inte heller någon närmare instruktion om hur denna prövning ska ske.[1844] Nämnvärt i sammanhanget är att kommissionen i sitt ursprungliga förslag förordade en formulering som, i likhet med rekommendationen

[1841] Nämnvärt i sammanhanget är att ett flertal författare i internationell doktrin definierat det aktuella rekvisitet som ett ”subjective test” utan att närmare diskutera hur avsikten i nämnda prövningsmoment ska ske.

[1842] För en närmare presentation av rekvisitet, se avsnitt 4.2.4.

[1843] För en närmare redogörelse för EU-domstolens praxis – se avsnitt 8.4.

[1844] I fusionsdirektivets art. 15 medges t.ex. en möjlighet att underkänna en transaktion om ”det huvudsakliga syftet eller ett av sina huvudsakliga syften” är att undandra skatt utan att ge någon instruktion om hur en sådan prövning bör ske. Nämnvärt i sammanhanget är att den danska respektive svenska språkdräkten i fusionsdirektivet ligger väldigt nära skatteflyktsdirektivets rekvisit medan den engelska versionen av fusionsdirektivet tar sikte på ”principal objective […] or one of its principal objectives”, vilket går att jämföra med skatteflyktsdirektivets ”main purpose or one of its main purposes”. I internationell litteratur har De Broe, Becker, Debelva och Luts diskuterat denna avvikelse mot moder- och dotterbolagsdirektivets respektive skatteflyktsdirektivets ordalydelse och konstaterat att den är olycklig, inte minst i ljuset av EU-domstolens prövning av moder- och dotterbolagsdirektivet vari domstolen tog i beaktande ”the *sole purpose* of the arrangement”, jfr De Broe & Beckers (2017) s. 142 och Debelva & Luts (2015) s. 224 ff.

från år 2012, enbart tog sikte på ”det huvudsakliga syftet” med arrangemanget.[1845] Vid behandlingen av frågan i rådet för ekonomiska och finansiella frågor insisterade dock medlemsländerna på en formulering som efterliknade missbruksregelnen i moder- och dotterbolagsdirektivet, vilket föranledde en utvidgning till att inbegripa formuleringen ”ett av de huvudsakliga syftena”.[1846]

I internationell litteratur har den lagtekniska lösningen tidigare kritiserats för att *prima facie* inbegripa samtliga arrangemang som delvis kan motiveras av skattemässiga skäl.[1847] Vidare har nämnda formulerings förenlighet med den i EU-domstolens praxis utarbetade prövningen av ”konstlade upplägg” ifrågasatts, dels utifrån prövningen av syftet, dels utifrån prövningen av arrangemangets genuinitet (se avsnitt 8.5 nedan).[1848] Utan att föregripa diskussionen om skatteflyktsdirektivets förenlighet med primärrätten föranleder rekvisitets vida formulering ett flertal följdfrågor som först kan klargöras efter direktivets implementering och följande tillämpning.

8.3.3.2 Kvantifiering av skattefördel

I det andra delmomentet ska den skattemässiga effekten av dispositionen prövas. Med undantag för att arrangemanget ska leda till en ”skattefördel” (engelska ”tax advantage”, danska ”skattefordel”) ges ingen närmare vägledning i direktivets artikel eller ingress om hur nämnda fördel ska kvantifieras, vilket skattesubjekt som ska åtnjuta nämnda fördel samt om det bör föreligga ett direkt eller indirekt samband mellan arrangemanget och den aktuella skattefördelen.[1849] Det enda som framgår av bestämmelsen är att beräkningen av det skattepliktiga underlaget, vilket implicit inbegriper den aktuella skattefördelen, ska ske enligt nationell rätt.[1850]

[1845] Jfr art. 7 (1) i KOM(2016) 26 final s. 20 samt kommissionens rekommendation (EU) 2012/772 av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering p. 4.2 respektive 4.6 vari kommissionen framhåller ett arrangemang som huvudsakligen motiverat av en skattefördel i de fall ”alla andra syften som skulle kunna tillskrivas de berörda arrangemangen på sin höjd förefaller försumbara i ljuset av alla omständigheter i fallet”.

[1846] Jfr Rigaut (2016) s. 500.

[1847] Se Debelva & Luts (2015) s. 225.

[1848] Jfr Weber (2016) s. 110, Debelva & Luts (2015) s. 224 ff och Navarro, Parada & Schwarz (2016) s. 124.

[1849] Beroende på hur rekvisitet ”arrangemang eller uppsättning av arrangemang” tolkas kan effekten av en transaktion, transaktionskedja, åtgärd, samförstånd, löfte, åtagande etc. inbegripa flera olika aktörer. I det fall t.ex. ett moderbolag företar en disposition för att genom skattearbitrage gynna ett dotterbolag på bekostnad av moderbolaget framgår det inte vem som bör åtnjuta nämnda fördel för att förfarandet ska kunna ifrågasättas. Räcker det att moderbolaget indirekt gynnas av dispositionen genom bolagets engagemang i dotterbolaget, eller bör det föreligga en direkt koppling mellan det aktuella arrangemanget och den uppkomna skattefördelen?

[1850] Jfr bestämmelsens indirekta hänvisning till nationell rätt i rekvisitet ”tillämplig skatterätt” i art. 6.1.

Vid en närmare jämförelse av de tidigare initiativ som introducerats för att motverka skatteflykt på sekundärrättens område framträder en intressant skillnad mellan å ena sidan den svenska och den engelska språkversionen, å andra sidan den danska. Medan den svenska respektive engelska versionen av skatteflyktsdirektivet använder rekvisitet skattefördel respektive tax advantage, vilket särskiljer sig från det tidigare använda rekvisitet ”skatteförmån” respektive ”tax benefit”, återges rekvisitet ”skattefordel” konsekvent i de danska språkversionerna. I det fall rekvisitet skattefördel/tax advantage, i likhet med det danska, är synonymt med skatteförmån/tax benefit kan viss vägledning hämtas ur de initiativ som föregått skatteflyktsdirektivet. Särskilt intressant i sammanhanget är den tidigare nämnda rekommendation från år 2012 som antagits av EU-kommissionen, i vilken kommissionen utvecklar vad som kännetecknar en ”skatteförmån”. Enligt kommissionen är en skatteförmån vid handen i de situationer då t.ex. ett belopp inte ingår i skattebasen, ingen källskatt utgått på transaktionen, i den situation utländsk skatt avräknats, i de fall den skattskyldige utnyttjat ett avdrag men även på annat sätt ådragit sig en förlust av skatteskäl.[1851] Jämförelsen bör utgå från ett fiktivt scenario där den enskildes skattepliktiga belopp jämförs med det belopp som samma skattesubjekt skulle vara skyldig till att betala om de aktuella arrangemangen inte funnits. Om denna bedömning motsvarar den som bör gälla i skatteflyktsdirektivet är dock oklart.

8.3.4 MOTVERKA MÅLET ELLER SYFTET MED TILLÄMPLIG SKATTERÄTT

Till skillnad från de tidigare initiativ som introducerats på sekundärrättens område för att motverka skatteflykt omfattar art. 6 en direkt hänvisning till medlemsstaternas nationella lagstiftning. I kontrast till skatteflyktsreglerna i såväl fusionsdirektivet som moder- och dotterbolagsdirektivet, som båda kräver att transaktionen/arrangemanget står i strid med syftet med respektive direktiv, måste den uppkomna skattefördelen ”motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt” (engelska ” defeats the object or purpose of the applicable tax law” danska ” som virker mod formålet og hensigten med gældende skatteret”) för att bestämmelsen ska aktualiseras.[1852] Trots att art. 6.3 uttryckligen hänvisar till nationell rätt framgår det varken i direktivets ingress eller

[1851] Se kommissionens rekommendation (EU) 2012/772 av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering p. 4.7.

[1852] Nämnvärt i sammanhanget är att det danska införlivandet, som följer den danska språkversionen av direktivet, inbegriper ett kumulativt rekvisit i det att det både måste motverka målet *och* syftet med tillämplig skatterätt, medan den engelska och svenska versionerna av missbruksregeln inbegriper ett alternativt rekvisit i *eller* samt *or* – precis som den tyska språkversionens ”einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel *oder* [författarens kurisvering] Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft” och den franska ”un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet *ou* [författarens kursivering] de la finalité du droit fiscal applicable”. Huruvida detta kommer föranleda någon skillnad i den faktiska tillämpningen är emellertid för tidigt att säga.

kommissionens ursprungliga förslag hur syftet med den nationella lagstiftningen ska bedömas i ljuset av den uppkomna skattefördelen. Bör bedömningen ske utifrån det syfte som direkt eller indirekt framgår av lagstiftningens ordalydelse, givet regelns sammanhang, eller bör de förarbeten som föranlett regelverkets tillkomst konsulteras för att utröna syftet med den aktuella bestämmelsen? Vad händer i det fall regeln kan motiveras utifrån flera olika syften eller inget närmare syfte kan utläsas av bestämmelsen?[1853] Utöver frågan om *hur* rättstillämparen bör utröna syftet med den aktuella bestämmelsen tillkommer även frågan om *vad* formuleringen ”tillämplig skatterätt” innefattar.

Genom rekvisitets hänvisning till nationell rätt ställs skatteflyktsdirektivets implementering på sin spets. I p. (3) i skatteflyktsdirektivets ingress framhåller rådet att det är nödvändigt att fastställa en gemensam lägsta skyddsnivå men att medlemsstaterna är bättre lämpade att avgöra hur direktivet ska implementeras. Hur detta förhåller sig till art. 6 direkta hänvisning till nationell rätt utvecklas inte, vilket kan föranleda tillämpningsproblem i de fall medlemsstaterna har olika uppfattningar av hur detta rekvisit ska förstås. Som tidigare nämnt står det medlemsstaterna fritt att implementera en missbruksregel som går längre än vad som föreslås i direktivet men eftersom bestämmelsen, genom hänvisningen till nationell rätt, inte ger någon närmare specifikation av *hur* målet eller syftet ska utrönas respektive *vilken lagstiftning* rekvisitet inbegriper är det svårt att definiera en lägsta skyddsnivå. Vidare går det inte att freda sig från en eventuell fördragsbrottstalan genom att ordagrant implementera missbruksregelns ordalydelse eftersom rekvisitets hänvisning till nationell rätt fortfarande kan föranleda en tillämpning i nationell domstol som inte är i linje med den lägsta nivå som skatteflyktsdirektivet avser att etablera. Följaktligen går det inte att, i likhet med hur ett antal medlemsländers valde att implementera moder- och dotterbolagsdirektivet, direkt implementera direktivets ordalydelse eftersom det ytterst är bindande till resultatet och inte till formen.[1854] Hur denna problematik förhåller sig till såväl jämförelseländernas införlivande i ljuset av direktivets syfte utvecklas närmare i kapitel 10.

8.3.5 PRÖVNING AV ARRANGEMANGETS GENUINITET

Förutsatt att ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang etablerats med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att uppnå en skattefördel, vilken hade motverkat målet eller syftet med tillämplig skatterätt, följer en slutlig prövning av arrangemangets genuinitet. Prövningsmomentet kan ses som en slags ventil för att undvika att arrangemang som anses ha godtagbara kommersiella skäl ska fångas upp av

[1853] Se Navarro, Parada & Schwarz (2016) s. 124.

[1854] Se art. 288 FEUF.

bestämmelsen.[1855] Till skillnad från tidigare nämnda rekvisit utvecklar rådet i såväl ingressen som skatteflyktsdirektivets art. 6.2 hur prövningen ska ske, om än i begränsad omfattning. Enligt art. 6.1 ska prövningen ske med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter, vilket enligt art. 6.2 särskilt bör inbegripa de kommersiella skäl som föranledde arrangemangen i ljuset av den ”ekonomiska verkligheten” (engelska ”economic reality” danska ”økonomisk virkelighed). Vad som i sin tur utgör den ”ekonomiska verkligheten” utvecklas inte närmare i artikeln men inbegriper enligt p. (11) i direktivets ingress alla giltiga ekonomiska skäl (engelska ”all valid economic reasons” danska ”velbegrundede økonomiske årsager”) som talar för och emot att arrangemanget tillkommit av kommersiella skäl. Hur detta bör prövas framgår dessvärre inte av direktivet.[1856]

Även om skatteflyktsdirektivet (och det tidigare introducerade moder- och dotterbolagsdirektivet) är konstruerat utifrån ett uppställt rekvisit har det i internationell litteratur diskuterats om rekvisitet är ett uttryck för EU-domstolens underkännande av ”konstlade” (engelska ”artificial”, danska ”kunstigt”) arrangemang.[1857] I avsnitt 8.4 presenteras en närmare redogörelse för de argument som talar för respektive emot en sådan överbryggning.

8.3.6 RÄTTSFÖLJD

I skatteflyktsdirektivets art. 6.3 redogörs för den rättsliga konsekvens som följer av missbruksregelns tillämpning. I det fall samtliga rekvisit är uppfyllda ska det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt beräknas i enlighet med nationell rätt utan hänsyn till det aktuella arrangemanget (engelska ”where arrangements […] are ignored”, danska ”hvis der ses bort fra”). Samtidigt som skatteflyktsdirektivets art. 6.3 inte lämnar något utrymme för en annan konsekvens än att arrangemanget ska bortses ifrån ger direktivets formulering ingen närmare vägledning för vad som ska komma i det aktuella arrangemangets ställe. Genom hänvisningen till nationell rätt är det följaktligen upp till rättstillämparen att omkarakterisera arrangemanget till den (enligt nationell rätt) närmast intilliggande dispositionen, vilket kan ge upphov till en mängd olika lösningar mellan EU:s medlemsstater, inte minst i situationer med gränsöverskridanden moment.

[1855] Jfr p. (11) i skatteflyktsdirektivet ingress i vilken rådet särskilt framhåller att den allmänna regeln mot missbruk inte ska inskränka den skattskyldiges möjlighet att välja den mest effektiva strukturen för sin kommersiella verksamhet.

[1856] Nämnvärt i sammanhanget är att det i fusionsdirektivets art. 15 återfinns en liknande ventil genom formuleringen ”varvid […] transaktionen inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl”. I nämnda bestämmelse exemplifieras omstrukturering och rationaliseringen av verksamheten som två olika förfaranden som bryter eventuella misstankar om missbruk. Om denna tolkning, med hänsyn till fusionsdirektivets bakomliggande syfte, är direkt tillämpar på skatteflyktsdirektivets definition av kommersiella skäl är dock oklart.

[1857] Jfr Navarro, Parada & Schwarz (2016) s. 124 och Debelva & Luts (2015) s. 227 f.

Nämnvärt i sammanhanget är att kommissionen i sitt ursprungliga förslag framhöll en lösning som inbegrep en omkarakterisering utifrån arrangemangets ”ekonomiska substans i enlighet med nationell lagstiftning”.[1858] En sådan lagteknisk lösning hade troligtvis underlättat överbryggningen mellan olika rättsordningars utgångspunkter.[1859] I överläggningarna som föranledde skatteflyktsdirektivets godkännande invände dock ett antal medlemsstater mot en sådan lösning med hänsyn till att termen var främmande för deras respektive rättsordningar.[1860] Huruvida den flexibilitet som följer av hänvisningen till nationell rätt medför mer enhetlighet är dock omdiskuterat.[1861]

8.3.7 MISSBRUKSREGELNS KONSTRUKTION I EN INTERNATIONELL KONTEXT

Vid en jämförelse av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk med de regeltyper som identifierats i litteraturen (se delavsnitt 3.4.3) framstår konstruktionen av art. 6 som en kombination av flera olika regeltyper. Även om regeln har tydliga kopplingar till den kontinentala tolkningsdoktrinen om rättsmissbruk ger den likväl uttryck för avvägningar som ligger nära andra lagstiftade åtgärder mot skatteflykt.[1862]

Vid en internationell utblick framstår missbruksregelns inledande inriktning på de arrangemang som syftar till att uppnå en skattefördel som ett klart uttryck för det som i litteraturen benämns ”acts and benefits rules”.[1863] Genom att ta sikte på det aktuella förfarandet och dess bakomliggande syfte(n) kan rättstillämparen genom nämnda regeltyp omkarakterisera transaktionen eller transaktionskedjan utifrån ett alternativt uppställt förfarande. Även om missbruksregelns inriktning på huvud- respektive delsyften innebär en vidare formulering än de regler som återfinns i mer traditionella *principal purpose*-tester, vittnar regelns utvärdering av den enskildes huvudsakliga syfte(n) (i ljuset av att uppnå en skattefördel) om ett prövningsmoment som tillhör regeltypen ”acts and benefits rules”. [1864]

[1858] Jfr art. 7.3 i KOM(2016) 26 final s. 20.

[1859] Se kapitel 10.

[1860] Jfr Rigaut (2016) s. 503.

[1861] Jfr De Broe & Beckers (2017) s. 143 f.

[1862] Jfr dock det första rekvisitets inriktning på ”arrangemang eller en uppsättning arrangemang” som i det här sammanhanget inte direkt kan härledas till någon specifik regeltyp utan närmast är ett uttryck för ambitionen om att fånga upp alla tänkbara arrangemang (såväl en transaktion som en transaktionskedja) i den följande prövningen.

[1863] Se underavsnitt 3.4.3.2.

[1864] Se underavsnitt 3.4.3.2.

Missbruksregelns andra prövningsmoment har i sin tur en nära koppling till den regeltyp som tar sikte på olika former av rättsmissbruk.[1865] I centrum för denna regeltyp vilar frågan om förfarandet är fiktivt och/eller att ett fastställande av beskattningsunderlaget, mot bakgrund av det aktuella förfarandet, skulle stå i strid med lagstiftningens syfte. Genom nämnda moment skiftar prövningen från att endast ta sikte på motivet bakom arrangemanget till att även inbegripa en utvärdering av syftet med själva lagstiftningen. Skatteflyktsdirektivets missbruksregels andra prövningsmoment, vilken inbegriper en utvärdering om huruvida ett medgivande av den skattefördel som följer av arrangemanget står i strid med tillämplig skatterätt, passar väl in på en bestämmelsen som tillhör denna regeltyp. Med det sagt avviker missbruksregelns följande genuinitetstest i det att den tar sikte på arrangemangets ekonomiska verklighet, vilket mer passar in på det som i litteraturen härletts till regeltypen som inbegriper en omkarakterisering utifrån en prövning *substance over form*.[1866]

Skillnaden mellan att avfärda ett förfarande som icke-genuint utifrån dess juridiska form i stället för dess ekonomiska substans kan vid en första anblick framstå som marginell men vittnar om en fundamental skillnad i hur en regel är uppbyggd. Medan en prövning av ett förfarandes genuinitet utifrån dess juridiska form kan inbegripa en utvärdering av de ingående parternas prestationer (är de affärsmässigt motiverade?), dess förhållande till varandra (föreligger en intressegemenskap?), omständigheter vid avtalets ingående (vem fattade beslutet att ingå avtal, vem företrädde parterna vid avtalets ingående, när ingicks avtalet och hur?) etc. medför en prövning av ett förfarandes juridiska form i ljuset av dess ekonomiska innehåll en ytterligare dimension. I kontrast till en missbruksregel bortser en *substance over form*-regel från de rättsliga figurer som tillskrivits de underliggande ekonomiska flödena. Om t.ex. en transaktionskedja etableras i flera steg och mellan flera parter i syfte att ett lån inte ska belasta den egentliga lånmottagaren balansräkning som en skuld, kan rättstillämparen bortse från de mellanliggande stegen och utifrån det ekonomiska flödet omkarakterisera de ingångna rättshandlingarna för att bättre återspegla låneförhållandet mellan den faktiska långivaren och egentliga låntagaren.[1867]

För att avgöra om genuinitetstests inriktning på den ”ekonomiska verkligheten” är ett uttryck för en *substance over form*-regel bör man se till den rättsföljd som följer av missbruksregelns tillämpning.[1868] Av redogörelsen ovan framgår att en omkarakterisering av ett arrangemangs genuinitet inte ska ske med hänsyn till dess ekonomiska substans, utan omkarakteriseras utifrån den (enligt nationell rätt) närmast intilliggande dispositionen. Även om ett förfarande avfärdas som icke-genuint utifrån

[1865] Se underavsnitt 3.4.3.2.

[1866] Se underavsnitt 3.4.3.2.

[1867] Se Krevers exempel i underavsnitt 3.4.3.2.

[1868] Se underavsnitt 3.4.3.2.

en bedömning av den ”ekonomiska verkligheten” medför missbruksregeln därför ingen omkarakterisering av förfarandets form utifrån dess ekonomiska substans. I stället utgår missbruksregelns från en omkarakterisering som påminner om den rättsföljd som följer av rättsmissbruksregler och andra ”acts and benefits rules”.

Sammantaget inbegriper skatteflyktsdirektivets missbruksregel två centrala prövningsmoment som vid en internationell utblick kan härledas till två olika grupper av regler – ”acts and benefits rules” och rättsmissbruksregler. Även om missbruksregelns genuinitetstest inbegriper en bedömning av ett arrangemangs ”ekonomiska verklighet” medger det enbart en möjlighet till att avfärda det som icke-genuint, utan att för den delen möjliggöra för en omkarakterisering utifrån nämnda ”ekonomiska verklighet”. Genom kombinationen av prövningsmoment samt missbruksregelns hänvisning till tillämplig, inbegripet nationell, rätt ges medlemsstaterna en möjlighet att införliva bestämmelsen utifrån de förutsättningar som gäller i det enskilda landet, förutsatt att den införlivade åtgärden upprätthåller direktivets miniminivå. En ytterligare frågeställning som följer av direktivet är hur den sekundärrättsliga regleringen förhåller sig till den missbruksprincip som EU-domstolen utarbetat i sin praxis, vilket analyseras i det följande.

8.4 ÖVERSIKTLIGT OM HANTERINGEN AV MISSBRUK I EU-DOMSTOLENS PRAXIS

8.4.1 INLEDNING

Även om fördragen inte uttryckligen inbegriper en åtgärd mot olika former av missbruk har EU-domstolen, inom ramen för sin prövning av medlemsstaternas interna reglers förenlighet med funktionsfördraget och tolkningen av EU:s andra rättsakter, utvecklat en princip för att motverka rättsmissbruk.[1869] Denna princip har utvecklats parallellt

[1869] Möjligheten att motverka och underkänna missbruk på unionsrättslig grund har benämnts på många olika sätt av EU-domstolen. I generaladvokat Bobeks förslag till avgörande i *Cussens* (mål C-251/16) gör Bobek, mot bakgrund av den hänskjutande nationella domstolens frågeställning, en överblick över hur EU-domstolen hänvisat till nämnda princip. Enligt Bobek har domstolen, på vitt skilda områden, benämnt domstolens arbete mot missbruk som ”principen om förbud mot missbruk”, som ett uttryck för att unionsrätten inte får ”utgöra grund för missbruk eller bedrägliga ändamål” eller ”utsträckas till missbruksförfaranden”. Nämnda benämningar har även varvats av underkännande av förfaranden som varit uttryck för ”helt konstlade upplägg” eller gett upphov till ”kringgående” eller ”undvikande” av unionsrätten och/eller nationell rätt. Avsaknaden av en standardiserad terminologi vilar, enligt Bobek, att domstolen, beroende på rättsområde, använt sig av missbruksprincipen på olika sätt i domstolens praxis. Utan att föregripa den följande framställningen har denna princip emellertid överbryggats på skatteområdet genom erkännandet av nämnda princip som en allmän unionsrättslig princip, vilket på beskattningsområdet rätat ut de eventuella frågetecken som tidigare gällt mellan det mervärdesskatterättsliga förbudet mot förfarandemissbruk och det inom den direkta beskattningen etablerade förbudet mot rättsmissbruk. Jag väljer därför, i linje med Stig von Bahr i von Bahr, S., *Klargörande avgörande från EU-domstolen* – Skattenytt 2019 s. 771, att konsekvent benämna den tidigare

för att motverka situationer då den enskilde t.ex. försöker att använda unionsrätten för att kringgå nationella regler eller konstruerar ett förfarande i syfte att uppnå en unionsrättslig förmån som följer av t.ex. en direktivsbestämmelse. Medan den sistnämnda situationen inbegriper missbruk av sekundärrätten är det utifrån den förstnämnda situationen som EU-domstolen initialt utvecklat domstolens missbruksprincip.

EU-domstolens missbruksprincip tillkom initialt i avvägningen mellan medlemsstaternas intresse att motverka olika former av gränsöverskridande missbruk och det som enligt domstolen utgör ett oproportionellt hinder av de rättigheter och förmåner som erkänns av unionsrätten. Vad som i en primärrättslig kontext utgör missbruk har följaktligen prövats utifrån de nationella åtgärder som tillkommit för att motverka vissa gränsöverskridande förfaranden.[1870] I kontrast till de nationella åtgärder som hittills berörts i framställningens komparativa studie, vilka uteslutande tar sikte på den enskildes agerande, utvecklades EU-domstolens missbruksprincip utifrån den prövning som sker av medlemsstaternas lagstiftning, för att i ljuset av domstolens rättfärdigandegrunder, avgöra vad som i en unionsrättslig kontext utgör ett missbruk. EU-domstolens utarbetade missbruksprincip kan därför ses som en form av negativ harmonisering av de nationella åtgärder som EU-domstolen ansett rättfärdiga en inskränkning av de rättigheter som följer av fördragsfriheterna.

Parallellt med domstolens prövning av medlemsstaternas interna reglers förenlighet med funktionsfördraget har domstolen även inriktat sig på missbruk av de förmåner som följer av sekundärrätten. I kontrast till den primärrättsliga prövningen sker denna utifrån EU:s egna rättsakter, varvid fokus skiftar från vad som är en rättfärdigad nationell åtgärd mot missbruk till att pröva huruvida ett erkännande av en förmån, mot bakgrund av ett konstruerat förfarande, är förenligt med den unionsrättsliga bestämmelsens mål och syfte(n). Eftersom nämnda rättsakter är uttryck för olika harmoniseringssträvanden, mål respektive syften har frågan om vad som konstituerar missbruk särskilt diskuterats inom ramen för de rättsområden som de tillkommit. Medan missbruk i t.ex. en skatterättslig kontext kan ta sin utgångspunkt i en skattefördel som tillkommit som en följd av ett icke-affärsmässigt konstruerat förfarande kan missbruk av exportbidrag på jordbruksområdet uppställa ett krav på att exportören verkat i samförstånd med varuimportören i tredje land. Bilden av vad som utgör missbruk kompliceras ytterligare av att flera åtgärder mot missbruk sedermera

---

skilda terminologin utifrån samlingsbegreppet ”missbruksprincipen”. För en närmare diskussion om hur domstolen, fram t.o.m. domstolens avgörande i *Cussens* (mål C-251/16), berört frågan på mervärdesskatteområdet, se även Kristoffersson, E., *Skatteflykt - vad görs på momsområdet?* – Skattenytt - Akademisk årsskrift 2018 s. 69 ff.

[1870] Den följande framställningen kommer därför att utgå från den diskussion som EU-domstolen för om vad som konstituerar missbruk i ljuset av de rättfärdigandegrunder som efter det att domstolen 1) konstaterat att omständigheterna aktualiserar en fördragsfrihet, vilken 2) hindras genom en intern regel. För en inledande orientering och ett närmare exempel på hur EU-domstolen, utifrån fördragsfriheterna, prövar inhemska skatteregler på det direkta skatteområdet, se delavsnitt 7.2.2.

introducerats i sekundärrätten, vilket öppnar upp för en diskussion om huruvida de sekundärrättsliga åtgärderna är ett uttryck för den i primärrätten utarbetade missbruksprincipen eller inte.

Oaktat de olika möjligheter som unionsrätten erkänner för att motverka missbruk har de åtgärder som introducerats onekligen en nära koppling till EU-domstolens utarbetade praxis. I domstolens växelvisa prövning av medlemsstaternas interna reglers förenlighet med funktionsfördraget och underkännandet av unionsrättens förmåner har domstolen återkommande hänvisat till missbruksprincipen som en allmän unionsrättsslig princip. Av särskild vikt för förståelsen av denna allmänna unionsrättsliga princip är de s.k. *beneficial ownership*-målen i vilka domstolen tydligt markerade att missbruksprincipen har direkt tillämpning vid gränsöverskridande aktiviteter mellan medlemsstaterna. För att förstå hur denna allmänna princip förhåller sig till skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk är det därför av vikt att i det följande kort redogöra för missbruksprincipens ursprung och utveckling fram till och med *beneficial ownership*-målen, för att därefter analysera hur nämnda avgöranden förhåller sig till de åtaganden som skatteflyktsdirektivet ålägger medlemsstaterna genom dess allmänna regel mot missbruk.

8.4.2 MISSBRUKSPROBLEMATIKENS URSPRUNG OCH UTVECKLING I SAMMANDRAG

Det första avgörandet i vilket EU-domstolen diskuterade möjligheten att underkänna nyttjandet av en fördragsfrihet som en följd av missbruk skedde i *van Binsbergen* (mål C-33/74).[1871] Utan att nämna eller direkt hänvisa till frågan om missbruk konstaterade domstolen att en person inte får utnyttja en fördragsfrihet i syfte att undslippa de förpliktelser som åligger denne enligt nationell rätt.[1872] Med stöd i nämnda ställningstagande skulle domstolen i ett antal följande avgöranden understryka att de i

[1871] Avgörandet avsåg, i korthet, möjligheten för ett nederländskt juridisk ombud att, i en pågående rättstvist, fortsatt få företräda sin klient efter det att han flyttat till Belgien. Enligt det dåvarande nederländska regelverket förelåg det ett krav på att en person skulle vara etablerad i Nederländerna för att agera ombud. Eftersom nämnda regler inte uppställde några krav på organisation, kvalifikation, yrkesetik etc. utan enbart avsåg ett krav på en fast yrkesmässig etablering i Nederländerna underkände domstolen de nederländska reglerna, även om domstolen i sin inledande argumentation konstaterade att unionsrätten inte får utnyttjas i syfte att undslippa nationella förpliktelser.

[1872] Se *van Binsbergen* (mål C-33/74) p. 13: *"Man kan inte heller förvägra en medlemsstat rätten att anta bestämmelser som skall förhindra att den genom artikel 59 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"*.

fördraget erkända friheterna inte medger en möjlighet att kringgå nationell rätt.[1873] Utifrån nämnda avgöranden tillerkände domstolen medlemsstaterna en möjlighet att i vissa fall motverka situationer där enskilda, genom att missbruka sin fria rörlighet, försökte undgå en skyldighet i nationell lagstiftning. Möjligheten att underkänna vissa unionsrättsliga rättigheter skulle senare även inkludera andra typer av förmåner som tillerkänts den enskilde, förutsatt att åtgärden kunde rättfärdigas som en välavvägd och proportionerlig åtgärd för att motverka missbruk.[1874]

Trots att EU-domstolen återkommande berört frågan om missbruk var det först i *Emsland-Stärke* (mål C-110/99) som domstolen klargjorde en unionsrättslig definition av missbruk.[1875] I kontrast till *van Binsbergen*, som avsåg huruvida en nationell åtgärd kunde rättfärdigas som ett hinder av fördragsfriheterna, prövade domstolen i *Emsland-Stärke* huruvida en förmån kunde nekas den enskilde utifrån en förordning. I nämnda avgörande introducerade domstolen en prövning i två steg i p. 52-53 i domen:

> *"För att det skall kunna fastställas att det är fråga om ett sådant förfarande som utgör missbruk av rättigheter krävs det dels att vissa objektiva förhållanden skall föreligga varav det framgår att målsättningen med den berörda gemenskapsbestämmelsen inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt har uppfyllts.*
>
> *Vidare krävs det att en subjektiv faktor föreligger, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få förmånen. Att det föreligger en sådan subjektiv*

[1873] Se t.ex. *Knoors* (mål C-115/78) p. 25 och *Daily Mail* (mål 81/87) p. 23-25 avseende den fria etableringsrätten, *Leclerc mot Au blé vert* (mål C-229/83) p. 27 avseende den fria rörligheten för varor och *Veronica* (mål C-148/91) p. 43 avseende den fria rörligheten för tjänster. Jfr även *Lair mot Universität Hannover* (mål C-39/86) p. 43 avseende den fria rörligheten för arbetstagare, i vilket domstolen diskuterade gränsen för missbruk av studiemedelssystemet: *"I den mån som de tre medlemsstaternas argumentering drivs av en oro för ett visst missbruk - som skulle kunna förekomma t.ex. när det framgår av objektiva omständigheter att en arbetstagare kommer till en medlemsstat enbart för att omfattas av studiebidragssystemet efter en mycket kort period av förvärvsverksamhet - kan det fastställas att ett sådant missbruk inte omfattas av de berörda gemenskapsbestämmelserna".*

[1874] Av särskild vikt för denna bedömning är *Centros* (mål C-212/97), i vilket EU-domstolen etablerade fyra kriterier för att en nationell åtgärd mot missbruk inte ska strida mot unionsrätten. Nämnda kriterier knöt an till *Kraus* (mål C-19/92) och *Gebhardt* (C-55/94) men kom härigenom att även beröra åtgärder mot missbruk. Endast i det fall en åtgärd, som tillkommit med tvingande hänsyn till allmänintresset, tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt för att säkerställa förverkligandet av åtgärden målsättning utan att gå utöver vad som är nödvändigt, kunde en regel rättfärdigas – se p. 34 i *Centros* (mål C-212/97).

[1875] Avgörandet avsåg, i korthet, det tyska bolaget Emsland-Stärkes export av potatis- och vetestärkelsebaseradeprodukter till två schweiziska bolag. Genom att exportera nämnda produkter till Schweiz åtnjöt bolaget exportbidrag, vilket drogs tillbaka av tyska tullmyndigheter efter att det uppdagats att produkterna återtransporterats i oförändrat skick och med samma transportmedel för fri omsättning i Tyskland och i vissa fall för vidareexport till Italien. Återkravet riktades mot Emsland-Stärke, som försäkrade att produkterna inte återförts i bedrägligt syfte och överklagade beslutet med hänsyn till att de inte visste vad de schweiziska bolagen skulle göra med produkterna. Den aktuella tyska domstolen begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen om hur den aktuella förordningen nr 2730/79 om gemensamma tillämpningsföreskrifter för systemet med exportbidrag för jordbruksprodukter skulle tolkas och tillämpas mot bakgrund av det som anförts om bolagets agerande.

> *faktor kan bland annat visas genom att det bevisas att den exportör inom gemenskapen som uppbär bidraget har agerat i samförstånd med varuimportören i det tredje landet."*

Prövningen inbegrep följaktligen en utvärdering av såväl gemenskapsbestämmelsens syfte som avsikten med förfarandet, vilka båda skulle vara uppfyllda för att kunna avfärda ett förfarande som missbruk.[1876] Förutsatt att förfarandet uppfyllde de formella villkoren för att tillerkännas en förmån prövades nämnda förfarande utifrån 1) en objektiv bedömning av huruvida ett medgivande av nämnda förmån stod i strid med målsättningen med gemenskapsbestämmelsen och 2) en utvärdering om huruvida avsikten med förfarandet var, utifrån objektivt identifierbara grunder, att erhålla den förmån som följde av det konstruerade (i bemärkelsen konstlade[1877]) förfarandet.[1878] I det fall ett förfarande identifierats som missbruk innebar det, utifrån EU-domstolens principiella hållning, att den enskilde från första början aldrig uppfyllt förutsättningarna för att nyttja den rättighet eller fördel som följer av unionsrätten.[1879] Följaktligen innebar ett återkrävande av en förmån eller ett nekande av en rättighet som tidigare beviljats varken en inskränkning av rättssäkerhetsprincipen eller principen om berättigade förväntningar, eftersom ett återkrav i sig inte utgör en sanktion.[1880]

Den i *Emsland-Stärke* utarbetade prövningen kom att bli vägledande för vad som utgjorde missbruk på flera rättsområden[1881] och skulle även kodifieras i flera sekundärrättsliga regelverk.[1882] Genom EU-domstolens utveckling av missbruksprincipen etablerades den allmänna principen om att unionsrätten varken medger förmåner som tillkommit genom konstlade förfaranden eller erkänner

---

[1876] Nämnda unionsrättsliga definition vilade delvis på kommissionen och generaladvokat Albers förslag till missbrukstest – jfr förslag till avgörande av generaladvokat Alber i mål *Emsland-Stärke* (mål C-110/99) särskilt p. 41, 73-74 och 83.

[1877] Jfr den engelska språkversionen "by creating artificially the conditions laid down for obaining it" och danska "ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel" i p. 53 av domen.

[1878] Bedömningen av det subjektiva rekvisitet utifrån objektivt identifierbara grunder har i vissa fall inneburit att såväl det objektiva som det subjektiva rekvisiten bedömts utifrån samma objektiva omständigheter se t.ex. *Walcher* (mål C-201/01) p. 46-47, i vilket domstolen konstaterar att den enskildes agerande, mot bakgrund av att förfarandet uppfyllde det objektiva rekvisitet, tyder på en "otillbörlig avsikt".

[1879] Se *Pometon* (mål C-158/08) p. 28.

[1880] Se *Pometon* (mål C-158/08) p. 28, *Italmoda* (förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13) p. 60-61 och *Balazs* (mål C-432/13) p. 49-50.

[1881] Se t.ex. *Pafitis* (mål C-441/93), *Kefalas* (mål C-367/96) och *Dionysios Diamantis* (mål C-373/97) rörande associationsrätt, *General Milk Products* (mål C-8/92) rörande den gemensamma jordbrukspolitiken, *Paletta* (C-206/94) samt *Altun* (C-359/16) rörande socialförsäkring.

[1882] Se t.ex. de direktivbestämmelser mot missbruk som föranlett införandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk i avsnitt 8.1.

rättigheter som enskilda missbrukat för att undslippa förpliktelser enligt nationell rätt.[1883]

8.4.3 SÄRSKILT OM MISSBRUKSPRINCIPENS UTVECKLING PÅ BESKATTNINGSOMRÅDET FRAM TILL BENEFICIAL OWNERSHIP-MÅLEN

På beskattningsområdet var det först i ett avgörande om mervärdesskatt som EU-domstolen kom att pröva frågan om missbruk i enlighet med de prövningsmoment som utarbetats i *Emsland-Stärke.* I avgörandet *Halifax* (mål C-255/02),[1884] som i likhet med *Emsland-Stärke* avsåg en i sekundärrätten erkänd förmån,[1885] konstaterade EU-domstolens stora avdelning att det objektiva respektive subjektiva prövningsmoment som utarbetats i domstolens praxis även var tillämplig på mervärdesskatteområdet.[1886] I enlighet med *Emsland-Stärke* uppehöll sig domstolen först vid det objektiva rekvisitet, vilket innebar en närmare utredning av syftet med bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet.[1887] Med stöd i såväl direktivet som praxis konstaterade EU-domstolen att syftet med det avdragssystem som tillkommit genom direktivet var att upprätthålla neutralitet i mervärdesskattesystemet.[1888] I det fall den enskilde belastades av mervärdesskatt i dennes affärsverksamhet var han eller hon, genom direktivets avdragssystem, berättigad att göra avdrag för motsvarande belopp. För att det i det uppkomna fallet skulle föreligga missbruk var förfarandet därför tvunget till att stå i strid med nämnda syfte. I förhållande till syftet erinrade domstolen, utan att direkt gå in på den flerstegstransaktion som Halifax hade etablerat, att det skulle stå i strid med direktivets syfte om ett förfarande medgav en avdragsrätt som uppstått utan att det

---

[1883] Se *Kofoed* (mål C-321/05) p. 38 men även *Cussens* (mål C-251/16), i vilket domstolen särskild framhöll i p. 31: "*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*".

[1884] Avgörande avsåg, i korthet, en transaktionskedja mellan Halifax och ett antal helägda dotterbolag å ena sidan och ett antal utomstående entreprenad- och byggnadsföretag å andra sidan. Utan att närmare gå in på samtliga steg i transaktionskedjan innebar förfarandet att Halifax och dess dotterbolag uppnådde en skattefördel genom att de kunde gör avdrag för ingående mervärdesskatt, något som myndigheterna motsatte sig. För en närmare redogörelse för omständigheterna i det nationella målet se *Halifax* (mål C-255/02) p. 12-33, vilka på ett pedagogiskt sätt även förklarats och illustrerats i Norberg, K. & Pettersén, F., *Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet* – Skattenytt 2008 s. 4 ff.

[1885] Närmare bestämt möjligheten att uppnå en skattefördel som följde av mervärdesskattedirektivets system för avdrag av ingående mervärdesskatt, se nedan.

[1886] Se *Halifax* (mål C-255/02) p. 70.

[1887] Se *Halifax* (mål C-255/02) p. 74.

[1888] Se *Halifax* (mål C-255/02) p. 78.

belastat den enskilde.[1889] Vidare uppehöll sig domstolen även vid det subjektiva prövningsmomentet och framhöll i p. 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."*

Bedömningen av den enskildes avsikt med det konstruerade förfarandet skulle följaktligen ske utifrån objektiva förutsättningar, vilket inbegrep en närmare skärskådning av de rättsliga, ekonomiska och personliga förhållandena som föranlett förfarandet.[1890] I det fall det mot bakgrund av nämnda förhållanden kunde konstaterats att det *huvudsakliga syftet* (engelska *essential aim*, danska *hovedformålet*) med det konstruerade förfarandet var att uppnå en skattefördel kunde förfarandet underkännas.[1891]

Genom *Halifax* och domstolens följande avgöranden rörande mervärdesskatt anpassades prövningsmomenten från *Emsland-Stärke* till beskattningsområdet.[1892] I linje med *Emsland-Stärke* förutsattes att de objektiva respektive subjektiva rekvisiten var uppfyllda, vilka genom *Halifax* kom att inbegripa prövningsmoment som var särskilt lämpade för skatteområdet. För att ett förfarande skulle kunna underkännas som missbruk på mervärdesskatteområdet skulle det *objektiva rekvisitet* först vara uppfyllt genom att 1) villkoren för den aktuella bestämmelsens tillämpning är formellt uppfyllda och 2) att den skattefördel som följer av förfarandet står i strid med den aktuella bestämmelsens syfte. Därefter måste det *subjektiva rekvisitet* vara uppfyllt, vilket innebär att 3) det huvudsakliga syftet med förfarandet är att uppnå en skattefördel,[1893] vilket 4) vid en objektiv bedömning av aktörernas rättsliga, ekonomiska och personliga förhållanden 5) framstår som konstruerade (i bemärkelsen konstlade). Om såväl det objektiva som det subjektiva rekvisiten är uppfyllda föreligger missbruk i unionsrättslig

---

[1889] Se *Halifax* (mål C-255/02) p. 78 och 80.

[1890] Se *Halifax* (mål C-255/02) p. 81.

[1891] Se *Halifax* (mål C-255/02) p. 75 och 86.

[1892] Se t.ex. *Part Service* (mål C-425/06) p. 42-45 och *Amplicscientifica* (mål C-162/07) p. 27-32 men även *Cussens* (mål C-251/16), i vilket domstolen särskild framhöll i p. 31: "[p]rincipen 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".

[1893] Observera att det "huvudsakliga syftet" har i den engelska språkversionen inbegripit såväl "essential purpose" som "principal purpose" medan den svenska respektive danska versionen konsekvent berört "huvudsakligt syfte" och "hovedformålet", jfr de olika språkversionerna i t.ex. *Halifax* (C-225/02) p. 75, *Part Service* (mål C-425/06) p. 45, *Cussens* (mål C-251/16) p. 60.

mening, vilket innebär att den nationella skattemyndigheten ska omdefiniera förfarandet och återkräva den skatt som belöper på det korrigerade beskattningsunderlaget.[1894]

De till mervärdesskatteområdet anpassade prövningsmomenteten skulle EU-domstolen sedermera hänvisa till i målet *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04).[1895] Målet rörde prövningen av en nationell åtgärd mot skatteflykts förenlighet med fördragsfriheterna, närmare bestämt en specifik skatteflyktsreglering i form av CFC-lagstiftning, vilken tillkommit på det direkta skatteområdet. I kontrast till *Emsland-Stärke* och *Halifax*, som båda avsåg förmåner hänförliga till harmoniserade rättsområden som berör EU:s egna inkomster,[1896] avsåg *Cadbury Schweppes* följaktligen det icke-harmoniserade direkta beskattningsområdet.

Till skillnad från de tidigare avgöranden som avsett prövningen av interna skatteflyktsreglers förenlighet med fördragsfriheterna inledde domstolen i *Cadbury Schweppes* med att besvara huruvida åberopandet av en fördragsfrihet *självständigt* kunde utgöra en form av missbruk. [1897] Prövningen utgick från en av den hänskjutande brittiska domstolens tolkningsfrågor, i vilken den brittiska domstolen särskilt förutsatte att det aktuella förfarandet endast tillkommit i syfte att utnyttja ett skattesystem som var förmånligare än det som gällde i Storbritannien.[1898]

Mot bakgrund av den hänskjutande domstolens premisser inledde EU-domstolen med att konstatera att den i funktionsfördraget erkända etableringsfriheten inte medger att den enskilde på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig nationell lagstiftning.[1899] Detta hindrar emellertid inte att den enskilde, i likhet med den praxis som utarbetats på bl.a. associationsrättens område,[1900] nyttjar sin fria rörlighet för att dra nytta av de förmåner som erbjuds i en annan medlemsstat.[1901] Förutsatt att nyttjandet av

---

[1894] Se *Halifax* (mål C-255/02) p. 93-98.

[1895] Avgörandet avsåg, i korthet, transaktioner mellan ett moderbolag med hemvist i Storbritannien och ett antal dotterbolag på bl.a. Irland. Bildandet av de irländska dotterbolagen hade skett av flera anledningar, varav ett var att minska den effektiva skatten som belöpte på koncerninterna utdelningar. I koncernen hade även ett ytterligare dotterbolag etablerats för att på så sätt kringgå de brittiska bestämmelserna om skatt på valutaväxling. Den brittiska domstolen, som förutsatte att förfaranden endast hade tillkommit för att utnyttja det irländska skattesystemet, begärde ett förhandsavgörande för att förhöra sig om nyttjandet av den fria etableringsrätten var att anse som missbruk.

[1896] Genom att *Emsland-Stärke* och *Halifax* avsåg förmåner som är hänförliga till harmoniserade rättsområden så är medlemsstaterna förpliktade att neka förmåner som skadar unionens ekonomisk intressen – se art. 325 FEUF.

[1897] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 34-38.

[1898] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 23.

[1899] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 35.

[1900] Se bl.a. ovan återgivna *Centros* (mål C-212/97) p. 24-27 men även *Inspire Art* (mål C-167/01) p. 96.

[1901] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 37.

etableringsfriheten uppfyllde målsättningen med bestämmelsen – att genom en faktiskt bedriven ekonomisk verksamhet (engelska *genuine economic activity*, danska *faktisk udøver erhvervsmæssig virksomhed*) integrera etableringen i en värdmedlemsstat – kunde etableringen inte konstituera missbruk.[1902] Att åberopa en fördragsfrihet i syfte att utnyttja ett mer förmånligt skattesystem innebar i sig inte missbruk och skulle inte heller presumeras utgöra detta enbart för att den enskilde nyttjar sin fria rörlighet.[1903] Nyttjandet av eventuella fördelar som uppkommer på ett rättsområde där det inte föreligger någon närmare harmoniseringsambition är utifrån samma logik en accepterad följd av den fria rörligheten och kan inte ensamt föranleda missbruk.

I stället var det i EU-domstolens följande prövning, om huruvida en nationell åtgärd mot skatteflykt var förenlig med fördragsfriheten, som domstolen hänvisade till avgörandet i *Halifax*.[1904] Med stöd i tidigare utarbetad praxis på det direkta beskattningsområdet konstaterade domstolen att nationella åtgärder som inskränker den fria rörligheten kan rättfärdigas i det fall bestämmelsen är proportionerligt utformad till att inrikta sig på rent konstlade upplägg (engelska ”wholly artificial arrangements”, danska ”rent kunstige arrangementer”) som syftar till att kringgå den berörda medlemsstatens lagstiftning.[1905] Vad som i sin tur utgjorde ett rent konstlat upplägg skulle prövas utifrån ett objektivt och subjektivt element, varvid domstolen hänvisade till motsvarande prövningsmoment i *Emsland-Stärke* och *Halifax*.[1906]

Domstolen inledde därför med att pröva om den nationella åtgärden inriktade sig på rent konstlade upplägg i ljuset av det objektiva prövningsmomentet.[1907] Med stöd i domstolens inledande redogörelse av etableringsfrihetens bakomliggande syfte konstaterade domstolen att den aktuella fördragsfrihetens målsättning är att skydda etableringar som har en faktisk ekonomisk verksamhet. Vad som utgjorde en faktisk ekonomisk verksamhet skulle i sin tur avgöras utifrån objektiva omständigheter, varvid företagets fysiska närvaro i form av lokaler, personal och utrustning utgjorde tydliga indikatorer på att det förelåg en sådan verksamhet.[1908] I det fall den nationella åtgärden tog sikte på verksamheter som inte utgjorde faktiska ekonomiska verksamheter (t.ex.

[1902] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 52-54 i vilket domstolen i nedan återgivna prövningsmoment återigen berörde målsättningen med funktionsfördragets erkända etableringsfrihet.

[1903] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 38 och p. 50 med vidare hänvisning till *ICI* (mål C-478/98) p. 26.

[1904] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 39 ff.

[1905] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 51 och de av EU-domstolens hänvisade avgörandena i *ICI* (mål C-478/98) p. 26, *Lankhorst-Hohorst* (mål C-324/00) p. 37 och *Marks & Spencer* (mål C-447/03) p. 57.

[1906] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-106/05) p. 64.

[1907] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 51 ff.

[1908] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 67.

genom brevlådeföretag) kunde den nationella åtgärden i denna del rättfärdigas, eftersom en sådan etablering stod i strid med fördragsfrihetens målsättning om att skydda verksamheter som integrerats i värdmedlemsstaten.[1909] Detta förutsatte emellertid att syftet med etableringen var att uppnå en skattefördel – något som domstolen inte närmare prövade eftersom den aktuella CFC-lagstiftningen i målet underkändes på den grunden att bestämmelsernas snäva formulering träffade etableringar som utgjorde faktiska ekonomiska verksamheter.[1910]

Oaktat den uteblivna prövningen i det uppkomna fallet etablerade EU-domstolen genom *Cadbury Schweppes* att rent konstlade upplägg skulle bedömas utifrån såväl ett objektivt som ett subjektivt prövningsmoment.[1911] Genom domstolens definition av faktisk ekonomisk verksamhet och vidare hänvisning till *Halifax* utvecklade domstolen sin syn på vilken form av etableringar som inte erkändes av unionsrätten och som medlemsstaterna följaktligen på ett rättfärdigat sätt kunde motverka genom interna skatteflyktsregler på det icke-harmoniserade direkta beskattningsområdet. Samtidigt innebar domstolens motivering i *Cadbury Schweppes* att sådana skatteflyktsregler enbart fick tillämpas om regeln var ändamålsenligt och proportionerligt utformad för att träffa rent konstlade upplägg.[1912] I det fall en etablering dock var ett uttryck för en faktisk ekonomisk verksamhet kunde förfarandet emellertid inte underkännas som missbruk, utan var närmast en naturlig följd av den bristande samordning som rådde på det direkta beskattningsområdet.[1913] Detta hindrar emellertid inte att den nationella åtgärden, i enlighet med bl.a. *Marks & Spencer* (mål C-466/03) och *Oy AA* (mål C-

[1909] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 68.

[1910] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 68 ff.

[1911] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 64.

[1912] Se *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 59. Definitionen av rent konstlade upplägg skulle, i den svenska språkversionen, i följande praxis även att uttryckas som ”helt eller delvis fiktiva upplägg”, se t.ex. *Thin Cap Litigation* (mål C-524/04) p. 72. Nämnvärt i sammanhanget är att den engelska respektive danska språkversionerna konsekvent använt ”artifical arrangements” respektive ”kunstiga arrangementer”.

[1913] För ett liknande resonemang i domstolens tidigare praxis, se *Eurowings* (mål C-294/97) p. 44 ff. men även generaladvokat Légers förslag till avgörande i *Cadbury Schweppes,* där generaladvokaten särskilt uttalade att en medlemsstats skattesystem skulle kunna vara så förmånligt att det t.o.m. utgjorde statsstöd utan att en medlemsstat för den delen skulle kunna införa åtgärder som hämmar den fria rörlighet, se p. 56: *”Den omständigheten att denna skattelagstiftning även kan anses utgöra statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden förändrar inte denna slutsats. Som kommissionen har påpekat innehåller fördraget särskilda bestämmelser i artiklarna 87 EG och 88 EG som avser att säkerställa kontrollen av att en sådan åtgärd är förenlig med den gemensamma marknaden och att dess skadliga verkningar för denna upphävs. Den omständigheten att en sådan lagstiftning inte överensstämmer med fördragets regler kan inte ge medlemsstaten rätt att vidta unilaterala åtgärder avsedda att omintetgöra effekterna av denna lagstiftning genom att inskränka den fria rörligheten.”*

231/05), kan rättfärdigas på ytterligare grunder såsom målsättningen att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.[1914]

I det följande målet *Kofoed* (mål C-321/05) kom domstolen att förtydliga missbruksprincipens unionsrättsliga ställning i allmänhet och på det direkta beskattningsområdet i synnerhet. Avgörandet avsåg tolkningen av fusionsdirektivet, vilket syftar till att koordinera medlemsstaternas beskattningsanspråk för att på så vis underlätta gränsöverskridande omstruktureringar mellan företag etablerade i en eller flera medlemsstater.[1915] Nämnda direktivs dåvarande lydelse inbegrep en regel mot missbruk i direktivets art. 11.1 a) som gav medlemsstaterna en möjlighet att införa en skatteflyktsregel som kunde neka de förmåner som följde av direktivet i det fall ett förfarande tillkommit i skatteundandragande syfte.[1916] Bestämmelsen tog inte sikte på de förfaranden som hade godtagbara kommersiella skäl utan inriktade sig endast på de omstruktureringssituationer där huvudsyftet eller ett av de huvudsakliga syftena med förfarandet var att undandra skatt. Med stöd i ett antal avgöranden från helt skilda rättsområden konstaterade domstolen att fusionsdirektivets missbruksregel var ett uttryck för en allmän unionsrättslig princip.[1917] Utlåtandet, som kom till uttryck i p. 38 i domen, var första gången som domstolen hänvisade till missbruksprincipen som en allmän unionsrättslig princip:

> *"Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 återspeglar således den allmänna gemenskapsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet. De rättssökande får inte utnyttja gemenskapsrätten genom bedrägeri eller missbruk. Tillämpningen av dessa kan 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 gemenskapsrätten."*[1918]

[1914] Nämnvärt i sammanhanget är domstolens uttalande i *Oy AA* (mål C-231/05) p. 62, där domstolen, med stöd i bl.a. *Cadbury Schweppes*, framhöll *"att målsättningarna att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra skatteflykt hänger ihop. Ageranden som består i att skapa fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet kan äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet när det gäller denna verksamhet och rubba den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna."* Kopplingen mellan förhindrandet av skatteundandraganden och skatteflykt samt syftet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten har även bekräftats och förtydligats i senare avgöranden, se bl.a. *Timac Agro Deutschland* (mål C-388/14) p. 47.

[1915] För en kort redogörelse av fusionsdirektivets syfte se delavsnitt 7.3.3.

[1916] Se art. 11.1 a) i 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.

[1917] Se *Kofoed* (mål C-321/05) p. 38.

[1918] Se *Kofoed* (mål C-321/05) p. 38.

Genom nämnda stadgande överbryggade domstolen följaktligen missbruksprincipen från de olika rättsområden som domstolen tidigare diskuterat missbruk[1919] – något som vid tidpunkten för avgörandet delvist stod i kontrast till den tidigare separation som rått mellan de olika rättsområdena.

Även om domstolen uttalade att missbruksprincipen var en allmän unionsrättslig princip i *Kofoed* avhöll sig domstolen från att närmare erinra om missbruksprincipen eventuella tillämpning i det uppkomna fallet.[1920] Avgörandet avsåg en situation där Danmark inte införlivat fusionsdirektivets missbruksregel i intern rätt, vilket föranledde domstolen att i stället diskutera huruvida missbruksregeln kunde beaktas inom ramen för en direktivkonform tolkning.[1921] Med hänsyn till att direktivets missbruksregel etablerar skyldigheter i ett vertikalt förhållandet mellan stat och individ konstaterade domstolen dock att en sådan tillämpning av rättssäkerhetsskäl fordrade att det inhemska rättsläget var tillräckligt klart och tydligt så att denna skyldighet klart framgick för den enskilde. [1922] Eftersom det inte föll på domstolen att avgöra huruvida detta framgick av intern rätt lämnade EU-domstolen det upp till den hänskjutande danska domstolen att avgöra detta.[1923]

Trots EU-domstolens klara uttalande om missbruksprincipens unionsrättsliga ställning i *Kofoed* har frågan om hur långtgående nämnda utlåtande sträcker sig diskuterats ingående i litteraturen.[1924] Denna osäkerhet har även spätts på av att EU-domstolen i vissa fall gjort en distinktion mellan t.ex. den missbruksprincip som utarbetats på mervärdesskatteområdet och den som i sin tur etablerats på det direkta skatteområdet.[1925] Den överhängande frågan har varit huruvida EU-domstolen, mot bakgrund av såväl tidigare praxis som sekundärrättsliga missbruksregler, utarbetat *en*

[1919] Se EU-domstolens hänvisningar till *Centros* (mål C-212/97) p. 24, *Halifax* (C-255/02) p. 68-69, *Agip Petroli* (mål C-456/04) p. 19-20 men även *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 35.

[1920] Se *Kofoed* (mål C-321/05) p. 38, se även förtydligandet i *Cussens* (mål C-251/16) p. 38.

[1921] Se *Kofoed* (mål C-321/05) p. 38.

[1922] Se *Kofoed* (mål C-321/05) p. 42 ff.

[1923] Se *Kofoed* (mål C-321/05) p. 47.

[1924] Se t.ex. Zalasiński, A., *Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed* – European Taxation 2007 s. 571 ff., Martín Jiménez, A., *European Union - Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law* – Bulletin for International Taxation vol. 66 4/5 2012 s. 270 ff., Debelva & Luts (2015) s. 223 ff. och Bundgaard m.fl. (2018) s. 130 ff.

[1925] Se t.ex. *3M Italia SpA* (mål C-417/10) p. 30, där domstolen besvarar den hänskjutande nationella domstolens fråga: *"Utgör principen om bekämpning av rättsmissbruk på skatteområdet, såsom den formulerats i domarna i [de ovannämnda] målen … Halifax m.fl. och … Part Service, en grundläggande gemenskapsrättslig princip endast i fråga om skatter som har harmoniserats och på de områden som regleras av bestämmelser i gemenskapens sekundärrätt, eller utsträcks den till att i fall av missbruk av grundläggande friheter även omfatta områdena för skatter som inte har harmoniserats, såsom de direkta skatterna, när beskattningen avser gränsöverskridande ekonomiska transaktioner såsom till exempel att ett bolag förvärvar en nyttjanderätt till aktierna i ett annat bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland?"*

missbruksprincip eller om domstolen har en skiftande definition av missbruk för mervärdesskatt, en för omstruktureringar, en för koncerninterna värdeöverföringar, en för ränte- och royaltytransaktioner och en rörande prövningen av interna skattereglers förenlighet med fördragsfriheterna. Medan de argument som talat för en enhetlig missbruksprincip utgår från det faktum att EU-domstolens utvecklat doktrinen genom korsvisa hänvisningar har de motargument som framförts tagit sin utgångspunkt i de vitt skilda syften, harmoniseringsambitioner etc. som kommer till uttryck på respektive rättsområden. I det fall missbruksprincipen var enhetlig tillkom därutöver frågan om principen, som ett uttryck för primärrätten, var direkt tillämplig medan de som hade en mer fragmentarisk syn diskuterade huruvida en missbruksregel, med hänsyn till att bestämmelser i ett direktiv inte får tillämpas till nackdel för den enskilde i ett vertikalt förhållande, måste vara införlivad i nationell rätt för att kunna göras gällande.

I EU-domstolens följande avgöranden *Eqiom* (mål C-6/16) och *Euro Park Service* (mål C-14/16) förtydligade emellertid domstolen sin ståndpunkt. Båda målen hade initierats av den franska högsta förvaltningsdomstolen genom begäran om förhandsbesked och tog bl.a. sikte på just tolkningen av de sekundärrättsliga missbruksreglernas förhållande till den primärrättsliga missbruksprincipen. I avgörandena, som i *Eqiom* avsåg missbruksregeln i art. 1.4 i moder- och dotterbolagsdirektivet och i *Euro Park Service* motsvarande regel i fusionsdirektivets art. 11.1 a), konstaterade domstolen att syftet att förhindra skatteundandraganden och skatteflykt har samma räckvidd oavsett ifall det åberopas genom de aktuella direktiven eller om det sker vid rättfärdigandet av en inskränkning av primärrätten.[1926] En nationell skatteflyktsregel måste, oaktat ifall den prövas utifrån dess förenlighet med fördragsfriheterna eller införlivandet av en direktivbestämmelse, därför inrikta sig på rent konstlade upplägg i enlighet med EU-domstolens utarbetade praxis.[1927]

Även om samspelet mellan primär- respektive sekundärrätten klargjordes i nämnda avgöranden förelåg fortsatt en osäkerhet om missbruksprincipens tillämplighet i allmänhet och direktivbestämmelsers direkta effekt vid missbruk i synnerhet. Båda dessa frågor skulle domstolen dock beröra i mervärdesskattemålet *Cussens* (mål C-251/16). Vad gäller den förstnämnda frågan så framhöll domstolen, med önskvärd tydlighet, att missbruksprincipen som utvecklats i *Halifax* kan ”åberopas gentemot en skattskyldig person för att neka vederbörande en förmån […] även i avsaknad av bestämmelser i nationell rätt”.[1928] Detta principstadgande kunde, vid en första anblick, dock framstå som motsägelsefullt i förhållande till de uttalanden som domstolen tidigare gjort i *Kofoed*, vilket föranledde domstolen att även beröra den andra frågan i

[1926] Se *Eqiom* (mål C-6/16) p. 64 och *Euro Park Service* (mål C-14/16) p. 69.

[1927] Denna ståndpunkt bekräftades även i de förenade målen *Deister Holding och Juhler Holding* (förenade målen C-504/16 och C-613/16) p. 97.

[1928] Se *Cussens* (mål C-251/16) p. 33.

syfte att förtydliga sitt utlåtande i nämnda avgörande. Domstolen tog sin utgångspunkt i p. 38 respektive p. 48 i *Kofoed* och förklarade att domstolens resonemang i nämnda punkter enbart avsåg villkoren för att tillerkänna en direktivbestämmelse direkt effekt i det fall det förelåg missbruk. I kontrast till förutsättningarna i *Cussens*, rörde *Kofoed* en icke-införlivad sekundärrättslig bestämmelse, en missbruksregel, vilken mot bakgrund av dansk intern rätt kunde tolkas direktivkonformt om den inhemska ordningen på ett klart och tydligt sätt underkände rent konstlade upplägg. I *Cussens* var frågan emellertid om den allmänna rättsprincip som missbruksprincipen är ett uttryck för kunde tillämpas direkt, vilket domstolen utifrån sin tidigare praxis i *Halifax* och följande avgöranden klart tillerkände.[1929]

Trots domstolens tydliga besked i *Cussens* kvarstod frågan om den på mervärdesskatteområdet erkända missbruksprincipen även kunde tillämpas på det direkta skatteområdet. Till skillnad från mervärdesskatteområdet, som avsåg unionens egna inkomster, förelåg ingen direkt förpliktelse för medlemsstaterna att motverka skatteflykt enligt primärrätten, vilket domstolen t.ex. uttalade i *3M Italia SpA* (mål C-417/10) p. 32:

> *"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."*

Hur detta principiella uttalande i *3M Italia SpA* skulle förstås efter såväl skatteflyktsdirektivets antaganden som målen *Cussens* och följande *Deister Holding och Juhler Holding* (förenade målen C-504/16 och C-613/16) var följaktligen oklart, vilket skulle beröras i de s.k. *beneficial ownership*-målen.

8.4.4 Frågan om missbruk i beneficial ownership-målen

8.4.4.1 Kort om omständigheterna i målen

Den centrala frågan i "benecifical ownership-målen" var vilka möjligheter respektive skyldigheter medlemsstaterna har för att neka de förmåner som följer av såväl moder- och dotterbolagsdirektivet som ränte- och royaltydirektivet i det fall en koncern etablerat holdingbolag eller andra former av mellanliggande bolag för att uppnå nämnda direktivs förmåner.[1930] Målen rörde ränteutbetalningar och utdelningar som ett antal danska dotterbolag gjort, eller hade för avsikt att göra, till moderbolag i Cypern, Luxemburg och Sverige, vilka i sin tur ägdes av investerare från tredjeland och/eller riskkapitalfonder situerade i andra medlemsstater. Transaktionskedjorna

[1929] Se *Cussens* (mål C-251/16) p. 44.

[1930] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16).

inbegrep följaktligen flera gränsöverskridande moment mellan medlemsstater och tredje land, vilka aktualiserade såväl unionsrättsliga bestämmelser som skatteavtal. Den överhängande frågan var om de mottagande moderbolagen verkligen uppfyllde villkoren i direktiven, eller om de endast utgjorde ett konstlat mellanled som bildats i syfte att undanta de utbetalade utdelningarna och ränteutbetalningarna från dansk källskatt. Omständigheterna i målen komplicerades ytterligare av att de aktualiserade ägandestrukturerna inbegrep *beneficial ownership*, vilket sammantaget föranledde de hänskjutande domstolarna (Østre och Vestre Landsret) att uppställa en mängd tolkningsfrågor som berörde alltifrån vem som mot bakgrund av direktiv och tillämpliga skatteavtal skulle fastställas som faktisk betalningsmottagare till frågan om missbruk.[1931]

Av särskild vikt för den här framställningen är de tolkningsfrågor som berörde huruvida de koncerninterna, gränsöverskridande transaktionerna kunde undantas beskattning enligt de danska regler som införlivats utifrån direktiven, eller om de kunde avfärdas såsom missbruk – antingen med stöd i EU-domstolens missbruksprincip, eller genom skatteflyktsregler etablerade i intern rätt eller tillämpliga skatteavtal. Under de aktualiserade beskattningsåren hade den danska lagstiftaren ännu inte infört någon skatteflyktsregel som kunde tillämpas på de aktuella förfarandet, varvid möjligheten att erkänna en sekundärrättslig missbruksregel direkt effekt återigen seglade upp.

8.4.4.2 Särskilt om frågan om missbruk i generaladvokat Kokotts förslag till avgörande

I generaladvokats Kokotts förslag till avgöranden, som inledningsvis avsåg sex separata mål men som i slutändan förenades i ett mål om utdelning och ett om ränteutbetalningar,[1932] vidhöll Kokott den tidigare linje som utarbetats på det direkta skatteområdet i bl.a. *Kofoed*. Enligt generaladvokatens förslag till avgörande skulle domstolen upprätthålla sin ståndpunkt om vad som konstituerade missbruk i allmänhet och vad som rörde tillämpningen av icke-införlivade missbruksregler i synnerhet.
Vad gäller den sistnämnda frågan inledde Kokott med att konstatera att en direktivsbestämmelse inte kunde tillämpas direkt gentemot en enskild i det fall

[1931] Nämnvärt i sammanhanget är att EU-domstolen själv framhöll att omständigheterna var mycket komplexa och detaljerade – se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 29 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 36. För en närmare redogörelse för omständigheterna i respektive mål, se Severin Hansen, H., Christensen, E. & Endicott Pedersen, A., *Danish "Beneficial Owner" Cases – A Status Report* – Bulletin for International Taxation 2013 s. 192 ff.

[1932] Se generaladvokat Kokotts ursprungliga förslag till avgörande om ränte- och royaltydirektivet i *N Luxembourg 1* (mål C-115/16), X Denmark A/S (mål C-118/16), *C Danmark 1* (mål C-119/16) och *Z Denmark* (mål C-299/16) och målen avseende moder- och dotterbolagsdirektivet i *T Danmark* (mål C-116/16) och *Y Denmark ApS* (mål C-117/16).

direktivet ålade den enskilde en skyldighet som var till nackdel för denne.[1933] Med stöd i *Kofoed* erinrade Kokott att en medlemsstat som åberopade en direktivbestämmelse som den själv avstått från att införliva själv hade gjort sig skyldig till missbruk.[1934] Att underlåta att genomföra en missbruksregel i ett direktiv men samtidigt utnyttja en möjlighet att motverka nämnda missbruk med hänvisning till en icke-införlivad bestämmelse innebar en otillåten inskränkning av den enskildes rättssäkerhet. På samma sätt får den allmänna unionsrättslig principen mot missbruk inte tillämpas direkt av de behöriga myndigheterna i det fall målet berör ett sekundärrättsligt regelverk med en egen missbruksregel. Att tillämpa missbruksprincipen, vars innehåll var långt mindre klar och precis än den missbruksregel som var uppställd i direktiven, riskerade dels att motverka de sekundärrättsliga regleringarnas bakomliggande syften, dels att undergräva förbudet mot att tillämpa icke-genomförda direktivbestämmelser gentemot enskilda.[1935]

I generaladvokatens förslag till avgörande upprätthöll sig Kokott även vid uppdelningen mellan det indirekta och direkta beskattningsområdena.[1936] De principiella uttalanden om missbruksprincipens direkta tillämplighet i *Italmoda* och *Cussens* kunde inte analogt överföras till det direkta beskattningsområdet eftersom mervärdesskatterätten dels harmoniserats i större utsträckning, dels utgjorde en integrerad del i unionens egna finansieringsram. De långtgående förpliktelser som genom fördragen ålagts medlemsstaterna att effektivt uppbära mervärdesskatt och därigenom motverka missbruk kunde, enligt Kokott, därför inte överföras till det direkta beskattningsområdet.[1937]

Med det sagt hindrar det inte medlemsstaten att tillämpa en nationell åtgärd som motverkar missbruk genom en direktivkonform tolkning. I Kokotts förslag till avgörande uppehåller sig generaladvokaten vid de internrättsliga principer som framförts av parterna i form av *realitetsgrundsætningen* och ”læren om rette indkomstmodtager”. Enligt Kokott skulle en direktivkonform tolkning av sådana

[1933] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 103 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 99.

[1934] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 103 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 99.

[1935] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 104 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 100.

[1936] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 105-107 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 101-103.

[1937] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 105-107 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 101-103.

rättsgrundsatser, vilka särskilt inriktar sig på konstlade arrangemang eller enskildas rättsmissbruk,[1938] räcka för att kunna motverka missbruk:

> *En unionsrättskonform tolkning av realitetsdoktrinen* ["realitetsgrundsætning" i dansk språkversion] *som har utvecklats i Danmark, kan således räcka som grund för att ignorera rent konstlade upplägg eller upplägg som utgör missbruk – såvitt sådana föreligger – vid beskattningen. Inte heller realitetsdoktrinen framstår i mina ögon som något annat än en variant av principen om innehåll före form, som ju ligger till grund för de flesta medlemsstaternas bestämmelser om bekämpande av missbruk. Detta blir även tydligt på unionsrättslig nivå i exempelvis artikel 6.2 i direktiv (EU) 2016/1164, enligt vilken arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Det ankommer dock på den nationella domstolen att pröva sistnämnda.*[1939]

Särskilt noterbart i Kokotts förslag till avgörande är generaladvokatens hänvisning till skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk. Nämnda direktivbestämmelse hade ingen tillämpning på de aktuella beskattningsåren men användes likväl som en måttstock på vad som utgjorde en unionsrättsliga förståelse av missbruk.[1940] Denna hänvisning, som Kokott vid återkommande tillfällen berörde i sitt förslag till avgöranden, skulle emellertid inte vidareutvecklas av EU-domstolen, som i sitt slutliga avgörande skulle ta en helt annan utgångspunkt än generaladvokaten.

8.4.4.3 Stora avdelningens avgöranden i målen

I direkt kontrast till Kokotts förslag till avgörande valde EU-domstolen att i stor avdelning överbrygga sin position i *Cussens* m.fl. till det direkta beskattningsområdet.[1941] Vid besvarandet huruvida det krävs en särskild bestämmelse i skatteavtal eller i nationell rätt för att motverka missbruk enligt direktivens missbruksregler inledde domstolen med att åberopa tidigare avgöranden om missbruk.[1942] Med stöd i nämnda avgöranden upprepade domstolen att missbruksprincipen är en allmän unionsrättslig princip som äger tillämpning på vitt

---

[1938] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 111 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16)p. 107

[1939] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 112 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16)p. 108.

[1940] Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 62, 64, 68, 101, 104 och 112 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16)p. 49, 51, 58, 97, 100, 108.

[1941] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 95-102 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 69-76.

[1942] Se *Centros* (mål C-212/97) p. 24, *Halifax* (mål C-255/02) p. 68, *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 35, *Cussens* (mål C-251/16) p. 27 och *Kommissionen mot Belgien* (mål C-356/15) p. 99.

skilda rättsområden men som sammantaget innebär att den enskilde inte kan missbruka unionsrätten eller på annat sätt åberopa den i bedrägligt syfte. Som en följd av missbruksprincipens ställning som allmän unionsrättslig princip måste den enskilde iaktta principen i de situationer han eller hon åberopar en rättighet eller åtnjuter en förmån som följer av unionsrätten.[1943] I det fall den enskilde missbrukar de förmåner och/eller rättigheter på ett sätt som står i strid med unionsrätten och dess syften kan den enskilde enligt missbruksprincipen nekas de förmåner och/eller rättigheter som följer av det konstlade förfarandet, vilket på beskattningsområdet särskilt avsåg skatteundandraganden, skatteflykt eller missbruk.[1944]

Domstolen fortsatte därefter med att konstatera att direktivens underliggande syften var att underlätta den inre marknadens utveckling genom att koordinera medlemsstaternas beskattningsanspråk vid vissa gränsöverskridande aktiviteter.[1945] Direktiven etablerade härigenom en ekonomisk sammanhållning med gemensamma konkurrensvillkor för medlemsstaterna, vilka riskerades att snedvridas i de fall direktivens förmåner missbrukades. För att skydda medlemsstaternas ekonomiska sammanhållning medgav nämnda direktiv medlemsstaterna en möjlighet att återkalla de förmåner som följer av direktiven genom särskilda missbruksregler.[1946] Dessa missbruksregler och dess införlivanden i nationell rätt eller skatteavtal hindrade emellertid inte att myndigheter eller domstolar underkände arrangemang utifrån den allmänna unionsrättsliga principen mot missbruk, vilket stod i tvärt kontrast till Kokotts förslag till avgöranden.[1947]

Argumentet om att en rättighet eller förmån enbart kan vägras i det fall det förelåg en specifik och tydlig rättslig grund i nationell lagstiftning avvisades följaktligen av domstolen i de aktuella målen. De tidigare uttalanden som skett i *Kofoed,* om att rättssäkerhetsprincipen utgör ett hinder från att skapa skyldigheter för enskilda i de fall medlemsstaterna inte införlivat dem i nationell rätt, hindrade inte missbruksprincipens tillämpning. I domstolens argumentation föreligger en nyansskillnad där domstolen gör

---

[1943] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 101 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 75.

[1944] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 101 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 75.

[1945] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 106-108 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 78-80.

[1946] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 106-108 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 78-80.

[1947] Jfr *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 106-108 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 117 med generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 98-107 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 94-103.

skillnad på att neka någon en rättighet och att ålägga denne en skyldighet.[1948] Att neka den enskilde en unionsrättslig rättighet var inte att likställa med att ålägga den enskilde en skyldighet, eftersom denna rättighet från första början inte ska medges i det fall det föreligger ett bedrägligt beteende eller missbruk. Eftersom missbruksprincipen tar sikte på just erkännanden av rättigheter och förmåner kvittade det huruvida den uppställda skyldigheten, såsom den kom till uttryck i direktivens missbruksregler, var införlivad eller ej.

För att ge närmare vägledning om missbruksprincipen tillämpning fortsatte domstolen därefter med att förtydliga vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att neka en förmån eller rättighet utifrån nämnda princip.[1949] Med stöd i *Emsland Stärke* upprepade domstolen missbruksdoktrinens objektiva respektive subjektiva faktorer. För att det ska föreligga missbruk krävdes det följaktligen en utvärdering av såväl unionsrättens syfte som avsikten med förfarandet, vilka båda skulle ge prov på missbruk för att ett arrangemang skulle kunna avfärdas. I det fall ett förfarande uppfyllde de formella villkoren för att tillerkännas en förmån kunde förfarandet nekas om 1) ett medgivande av nämnda förmån och/eller rättighet vid en objektiv bedömning stod i strid med målsättningen med unionsrätten och 2) det kunde konstateras att syftet, utifrån objektivt identifierbara grunder, var att erhålla den förmån som följde av det konstlade förfarandet.[1950]

Domstolen betonade att det var upp till de nationella domstolarna att själva pröva de objektiva respektive subjektiva faktorerna i de enskilda fallen men att det mot bakgrund av omständigheterna i målen förelåg vissa indicier på rent konstlade upplägg, vilka kunde föranleda en tillämpning av missbruksprincipen mot bakgrund av direktivens syften. [1951] Nämnda indicier var för handen:

- om en transitenhet inlemmats i koncernstrukturen enbart för att uppnå en skattefördel,[1952]
- om värdeöverföringarna i sin helhet, eller nästan i sin helhet kort tid efter att bolaget mottagit utdelning och/eller ränta vidareförmedlats till en enhet som

[1948] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 119 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 91.

[1949] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 124-139 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 97-114.

[1950] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 124 f. och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 97 f.

[1951] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 126 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 99.

[1952] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 127 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 100.

inte uppfyller villkoren i moder- och dotterbolagsdirektivet och/eller ränte- och royaltydirektivet,[1953]
- om det mellanliggande bolaget som kvalificerat sig för förmånerna i direktiven redovisar en obetydlig beskattningsbar inkomst som en följd av att de mottagna ränteutbetalningarna och/eller utdelningarna förmedlats till enheter som inte själva uppfyller villkoren i direktiven,[1954]
- om det, vid en närmare genomgång av bolagets ledningsstruktur, balansräkning, kostnads- och utgiftsstruktur, anställd personal, lokaler utrustning etc., kan konstateras att det inte föreligger någon faktisk ekonomisk verksamhet i företaget,[1955]
- om det mellanliggande bolaget, mot bakgrund av ingångna avtal och/eller en annan rättslig skyldighet, inte har någon befogenhet att nyttja de utdelningar och/eller ränteutbetalningar som utgått,[1956]
- om upprättandet av komplexa ekonomiska transaktioner och lånestrukturer sammanfaller med införandet av ny lagstiftning.[1957]

Förutsatt att ett antal av nämnda indicier, objektivt och samstämmigt, indikerade att det förelåg ett rent konstlat upplägg kunde de tillsammans utgöra bevis för att det föreligger missbruk. Detta innebar emellertid inte att det förelåg en allmän presumtion för bedrägeri eller missbruk i det fall den enskilde nyttjade sin fria rörlighet och/eller ett direktiv för att dra nytta av det mest gynnsamma skattesystemet.[1958] Det var upp till den nationella skattemyndigheten att, mot bakgrund av alla relevanta omständigheter, påvisa att det förelåg missbruk.[1959] Genom nämnda indicier gav domstolen dock stöd i

---

[1953] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 128 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 101.

[1954] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 130 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 103.

[1955] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 131 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 104.

[1956] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 132 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 105.

[1957] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 133 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 106.

[1958] Se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 109 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 81, med vidare hänvisning till bl.a. *Cadbury Schweppes* (mål C-196/04) p. 50 f.

[1959] Nämnvärt i sammanhanget var att domstolen särskilt betonade att det därigenom inte förelåg någon skyldighet för skattemyndigheten att påvisa vem som hade rätt till utdelningen och/eller ränteutbetalningen, utan att myndigheten endast behövde styrka att det aktuella mellanbolaget genom missbruk inte kvalificerar sig för den aktuella förmånen, se *N Luxembourg 1* (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16) p. 140-145 och *T Danmark och Y Denmark* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 115-120.

den subjektiva prövningen av förfarandets bakomliggande syfte, vilket skulle ske utifrån en ekonomiska analys av de objektiva omständigheter som var för handen. Hur denna ekonomiska analys påverkar missbruksregelns tillämpning utvecklas närmare i analysen av jämförelseländernas införlivanden.

8.4.5 SUMMERING

Missbruksprincipen är en allmän unionsrättslig princip som initialt tillkommit i avvägningen mellan medlemsstaternas intressen att motverka olika former av gränsöverskridande missbruk och det som enligt domstolen utgör ett oproportionellt hinder av de rättigheter och förmåner som erkänns av unionsrätten. Inom ramen för denna avvägning har EU-domstolen utvecklats en direkt tillämplig princip som möjliggör ett nekande av förmåner och rättigheter i de fall den enskilde utnyttjar unionsrätten i strid med dess bakomliggande syften. Vad som i sin tur konstituerar missbruk varierar mellan olika rättsområden, eftersom de unionsrättsliga akter som tillkommit är uttryck för olika harmoniseringssträvanden, mål och syften. Detta har under de senaste åren förorsakat en diskussion på beskattningsområdet, där den överhängande frågan har varit om domstolens utveckling av missbruksprincipen på det indirekta mervärdesskatteområdet kan överbryggas till det direkta beskattningsområdet. Genom EU-domstolens avgöranden i *beneficial ownership*-målen har denna fråga slutligen fått ett svar i det att missbruksprincipen, såsom den utvecklats i bl.a. *Halifax*, även äger tillämpning på det direkta beskattningsområdet.

8.5 NÄRMARE ANALYS AV MISSBRUKSREGELNS FÖRHÅLLANDE TILL PRIMÄRRÄTTEN OCH ÖVRIGA SEKUNDÄRRÄTTSLIGA REGELVERK MOT MISSBRUK

8.5.1 INLEDNING

Innan en närmare studie av missbruksregelns införlivande kan ske måste relationen till EU-domstolens praxis i allmänhet och missbruksprincipen i synnerhet beröras. Redogörelsen ovan har i huvudsak tagit sin utgångspunkt i vad som konstituerar missbruk, vilket innebär en närmare gränsdragning om vad som i en unionsrättslig kontext är ett tillåtet respektive otillåtet förfarande. Denna gränsdragning utgår, i likhet med fastställande av vad som utgör skatteflykt i studiens komparativa del II, från den enskildes ageranden och besvarar i förlängningen vad som ur den enskildes perspektiv är en tillåten respektive otillåten form av skatteplanering (se figur 2).[1960] Oaktat svårigheterna att ge ett generellt svar på var denna gränsdragning går (se streckad linje i

Figur 2 – Förenklad illustration över gränsdragningen mellan tillåtna respektive otillåtna förfaranden
Gränsdragningsproblematiken illustreras i figuren som en övre gräns, där de förfaranden som ”går över gränsen” är att anses som missbruk, medan de förfaranden som vid en närmare bedömning inte når upp till nämnda gräns utgör en tillåten form av skatteplanering.

[1960] För en närmare genomgång av olika skatteplaneringsstrategier se avsnitt 2.2.

figur 2) så innebär det i det enskilda fallet att myndigheter och domstolar till syvende och sist fastställer den enskildes förfarande som tillåtet eller otillåtet.

Den här unionsrättsliga delen av studien tar ett omvänt perspektiv (se figur 3). Genom att utreda missbruksregelns krav på införlivande kommer den enskildes perspektiv först i andra rummet, eftersom frågan inte nödvändigtvis är vad som är ett tillåtet eller otillåtet förfarande utan snarare vad som vid ett införlivande av skatteflyktsdirektivet är en tillåten eller otillåten åtgärd mot missbruk. I stället för utreda var gränsen går för hur den enskilde genom aggressiv skatteplanering kan minimera sin skatt (se figur 2) avser följande redogörelse att utreda vilka skyldigheter och rättigheter

Figur 3 – Förenklad illustration av relationen mellan förfaranden och åtgärder mot missbruk i ett unionsrättsligt perspektiv

I figuren ovan illustreras gränsdragningsproblematiken för den enskilde ur ett omvänt perspektiv, där den regleringstekniska frågan "hur långt får en medlemsstat gå för att hindra missbruk utan att inskränka den enskildes unionsrättsliga förmåner och/eller rättigheter?" hamnar i centrum och symboliseras av en övre gräns. Nämnda gräns överensstämmer emellertid med vad som är en otillåtet eller tillåtet förfarande – de är ju två sidor av samma mynt. I det fall ett gränsöverskridande förfarande i en unionsrättslig kontext är tillåtet är den naturliga följden att en inhemsk regel mot skatteflykt som träffar nämnda förfarande är otillåten, eftersom den utgör ett hinder mot den fria rörligheten och/eller en inskränkning av de förmåner som tillerkänns den enskilde genom direktiven. På motsvarande sätt är en inhemsk regel mot missbruk tillåten i det fall den tar sikte på ett förfarande som i en unionsrättslig kontext är otillåtet, eftersom nämnda regel avser att motverka unionsrättsligt missbruk.

en medlemsstat har för att motverka missbruk (se högra stapeln i figur 3). Utan att föregripa framställningen innebär nämnda rättigheter och skyldigheter att medlemsstaterna varken får införliva för ingripande åtgärder, som hämmar den fria rörligheten, eller för obetydliga åtgärder, som inte säkerställer en effektiv och rättvis beskattning i linje med skatteflyktsdirektivet.

I syfte att belysa samspelet mellan missbruksregeln och EU-domstolens praxis kommer de förenklade figurerna ovan att successivt byggas ut för att i slutet av delavsnitt 8.5.3 belysa missbruksregelns tillämpning vid gränsöverskridande aktiviteter mellan två eller flera medlemsstater, mellan en medlemsstat och tredje land samt vid rent inhemska aktiviteter.

8.5.2 EN FÖRKLARINGSMODELL ÖVER MISSBRUKSREGELNS MINIMINIVÅ MOT BAKGRUND AV PRIMÄRRÄTTEN

8.5.2.1 Miniminivån – ett förbud mot obetydliga åtgärder mot missbruk

Enligt skatteflyktsdirektivets art. 3 konstituerar direktivet en ”minsta skyddsnivå” (engelska ”minimum level of protection”, danska ”minimumsniveau af beskyttelse”) för inhemska bolagsskattebaser. Direktivet etablerar härigenom en lägsta nivå, ett s.k. *level playing field committment* mellan medlemsstaterna för att motverka regleringskonkurrens.[1961] Genom direktivet åtar sig medlemsstaterna att koordinera sina inhemska bolagsskattesystem för att undvika att de konkurrerar med varandra genom att upprätthålla inhemska regelverk som, av regleringsteknisk försummelse eller direkt avsikt, möjliggör för aggressiv skatteplanering.[1962] Syftet med direktivet är följaktligen att motverka att medlemsstaterna illojalt konkurrerar på den inre marknaden genom att locka till sig etableringar som eroderar medlemsstaternas bolagsskattebas och förflyttar vinster i strid med ambitionen att skatt ska betalas där vinster och mervärden skapas.

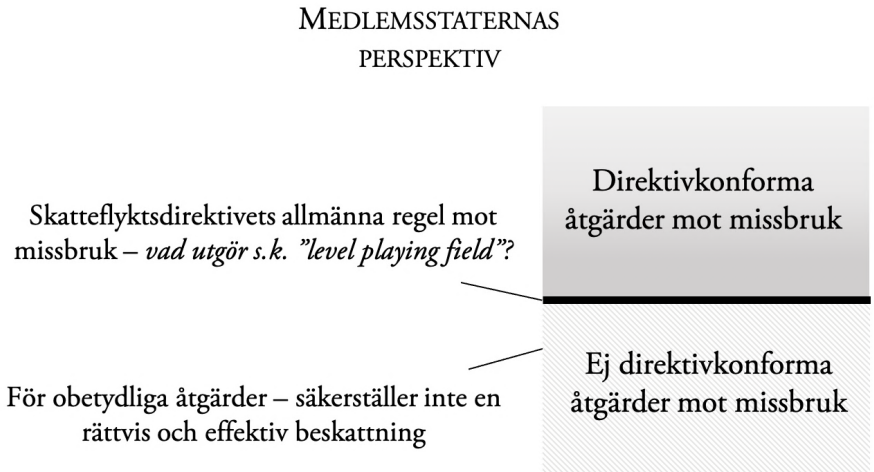
Genom direktivets specifika skatteflyktsregler säkerställs den inre marknadens funktion genom att etablera en lägsta skyddsnivå mot inkomstförflyttning vid lånestrukturer (jfr art. 4), utflyttning (jfr art. 5), förehavanden med i utlandet kontrollerade bolag (jfr art. 7) och skattearbitrage genom hybrida missmatchningar (jfr art. 9).[1963] För att täcka till de eventuella luckor som uppstår vid införandet av specifika skatteflyktsregler etablerar missbruksregeln en sista möjlighet att underkänna arrangemang som inte är genuina. Missbruksregeln utgör härigenom den yttersta och lägsta skyddsnivån. I det fall de införlivade åtgärderna mot skatteflykt varken träffas av

[1961] För en kort redogörelse för vad som utgör regleringskonkurrens, se avsnitt 8.2.

[1962] För en närmare definition av aggressiv skatteplanering, se avsnitt 2.3.

[1963] För en närmare definition av skatteplanering genom inkomstförflyttningar samt skattearbitrage, se avsnitt 2.2.

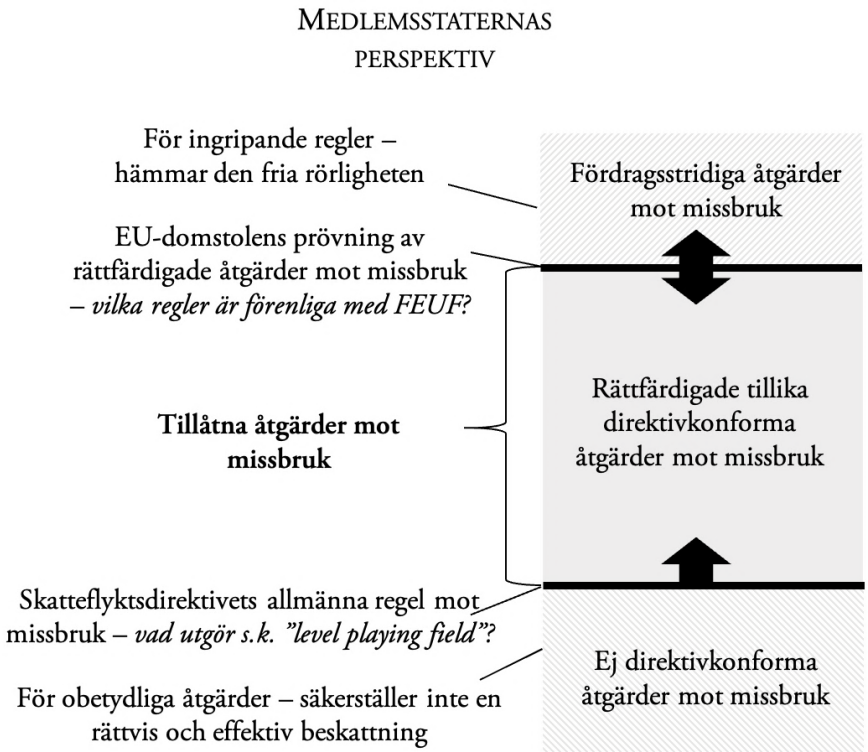
de specifika eller den generella regeln mot missbruk är nämnda åtgärder för obetydliga för att säkerställa en rättvis och effektiv beskattning på den inre marknaden (se vertikalt streckat område mot högra hörnet i figur 4). Medlemsstaterna måste därför försäkra sig om att de införlivade åtgärderna är direktivkonforma, dels i förhållande till de individuella åtaganden som följer av respektive specifik skatteflyktsregel tekniska utformning, mål och syften, dels i förhållande till missbruksregeln lägsta skyddsnivå. Denna gränsdragning kan närmast illustreras i följande figur, där missbruksregeln utgör ett s.k. ”golv” för vad som konstituerar missbruk (se figur 5).



Figur 4 – Medlemsstaternas förpliktelser enligt skatteflyktsdirektivets missbruksregel
Den lägsta skyddsnivån som etableras genom missbruksregeln symboliseras i figuren av gränsen mellan direktivkonforma åtgärder (över gränsen) och de åtgärder mot skatteflykt som är för obetydliga (under gränsen). Medan de åtgärder som överstiger gränsen är i linje med direktivet utgör de åtgärder som understiger den lägsta skyddsnivån en illojal regleringskonkurrens som motverkar en rättvis och effektiv beskattning på den inre marknaden.

8.5.2.2 Miniminivåns motsatts – ett förbud mot fördragsstridiga åtgärder mot missbruk

Som en följd av att skatteflyktsdirektivets miniminivå inte hindrar medlemsstaterna att införa åtgärder som säkerställer en högre skyddsnivå för den inhemska bolagsskattebasen (se art. 3) så föreligger inget egentligt ”tak” i direktivet för hur ingripande åtgärder som får införas av medlemsstaterna. Direktivets art. 3 måste dock läsas i sin primärrättslig kontext, där EU-domstolen i sin praxis underkänt åtgärder som utgör ett oproportionellt hinder av de rättigheter och förmåner som erkänns av



Figur 5 – Medlemsstaternas förpliktelser enligt skatteflyktsdirektivet i ljuset av EU-domstolens prövning av missbrukåtgärders förenlighet med FEUF
De åtgärder mot skatteflykt som, mot bakgrund av domstolens praxis och det tillkomna direktivet, är tillåtna uppehåller sig mellan det s.k. regleringsmässiga ”golvet” och ”taket” i figuren. Det är i det området t.ex. skatteflyktsdirektivets specifika regler mot skatteflykt kan orienteras. Förhållandet mellan den lägsta skyddsnivån som etableras genom missbruksregeln och den högsta skyddsnivån som erkänts i EU-domstolens praxis i form av rättfärdigade åtgärder mot missbruk symboliseras av pilarna, vilka indikerar att gränserna 1) eventuellt möter varandra och överlappar 2) är närmare varandra eller 3) längre ifrån varandra i illustrationen.

unionsrätten. Medlemsstaterna kan inte fritt införa åtgärder som inskränker den enskildes fria rörlighet. De åtgärder som införs med stöd i skatteflyktsdirektivet kommer följaktligen att underställas EU-domstolens prövning mot bakgrund av fördragen. Medan missbruksregelns lägsta skyddsnivån, det s.k. ”golvet”, är ett uttryck för att motverka regleringskonkurrens utgör EU-domstolens primärrättsliga prövning av vad som utgör en oproportionerlig inskränkning och/eller diskriminerande åtgärd själv ”taket” (se vertikalt streckat område mot vänstra hörnet i figur 5). Det innebär att de direktivkonforma åtgärderna även måste kunna rättfärdigas för att erkännas som en berättigad åtgärd för att motverka missbruk med stöd i direktivet, vilket från medlemsstaternas perspektiv kan illustreras genom att bygga vidare på figur 4 med illustrationen i figur 5.

Eftersom EU-domstolen bedömning av vad som kan utgöra en rättfärdigad inhemsk åtgärd mot missbruk sker från fall till fall utifrån tämligen vaga bedömningskriterier är det svårt att fastställa något enhetligt ”tak”.[1964] I linje med framställningens avgränsningar är det inte heller min ambition att utreda vad som konstituerar de rättfärdigade åtgärder som tillerkänts i praxis (”taket”) utan att ytterst utreda vad som utgör direktivets lägsta nivå genom dess allmänna regel mot missbruk (”golvet”). Den nivå som missbruksregeln etablerar kan därför vara på en lägre eller samma ”nivå” som de åtgärder som enligt EU-domstolen kan rättfärdigas, vilket indikeras genom illustrationens pilar (se figur 5).

8.5.2.3 Missbruksregelns utvidgade tillämpningsområde

8.5.2.3.1 *Samspelet mellan missbruksregeln och missbruksprincipen i ljuset av olika aktivitetsmönster*

Med anledning av EU-domstolens avgöranden i *beneficial ownership*-målen har EU-domstolen överbryggat domstolens missbruksprincip till det direkta beskattningsområdet. Detta väcker onekligen en hel del följdfrågor i förhållande till domstolens definition av missbruk i allmänhet och skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk i synnerhet. Missbruksprincipens ställning som allmän unionsrättslig princip innebär att den är direkt tillämplig på alla gränsöverskridande situationer som påverkar bolagsskattebasen, vilket inbegriper de i FEUF erkända fördragsfriheterna samt de rättigheter och förmåner som följer av direktiven på företagsskatteområdet.[1965] Samtidigt som missbruksprincipen drar en unionsrättslig

[1964] Jfr redogörelsen för EU-domstolens praxis ovan och då särskilt redogörelsen av generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i *N Luxembourg I m.fl.* (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16) p. 104 och *T Danmark m.fl.* (förenade målen C-116/16 och C-117/16) p. 100, där generaladvokaten framhåller EU-domstolens primärrättsliga praxis som långt mindre klar och precis än den missbruksregel som följer av direktiven.

[1965] För en närmare redogörelse för fördragsfriheterna och nämnda direktivs inverkan på bolagsskattebasen, se kapitel 7.

gräns mellan tillåtna och otillåtna förfaranden ger den även en indikation på vad som är en rättfärdigad åtgärd enligt fördragen. I det fall en nationell åtgärd mot skatteflykt tar sikte på ett förfarande som även underkänns enligt missbruksprincipen är den rimligen en tillåten nationell åtgärd, eftersom den är ett uttryck för principen om att inte medge unionsrättsliga rättigheter och förmåner i de fall nämnda förmåner och rättigheter missbrukats.

Samspelet mellan missbruksprincipen och direktivens åtgärder mot missbruk kompliceras ytterligare vid aktiviteter som inte är gränsöverskridande mellan två medlemsstater. Ambitionen om att införa generella skatteflyktsregler som på ett enhetligt sätt är tillämpliga även i inhemska och gränsöverskridande situationer mot tredjeländer innebär att EU-domstolens tolkning av primärrätten inte har bäring på alla situationer som skatteflyktsdirektivet tar sikte på. I det fall ett förfarande återspeglar en helt inhemsk situation eller en aktivitet som inte faller inom ramen för det skydd som tillerkänns tredjelandsmedborgares kapitalplaceringar aktualiseras varken fördragsfriheterna eller direktiven. Utan att gå in på den kommande diskussionen kan missbruksprincipen även i dessa situationer få viss inverkan på rent inhemska situationer och gränsöverskridande aktiviteter med tredjeland. I syfte att utreda ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå genom direktivet exemplifieras nämnda problematik utifrån tre olika aktivitetsmönster.

8.5.2.3.2 *Aktivitetsmönster 1 – den enskildes gränsöverskridande aktiviteter på den inre marknaden*

I första situationen inordnas de gränsöverskridande aktiviteter som sker på unionens inre marknad mellan en eller flera medlemsstater. Dessa aktiviteter kan t.ex. inbegripa olika värdeöverföringar mellan företag i intressegemenskap situerade i två eller flera medlemsstater, gränsöverskridande omstruktureringar etc. I dessa situationer får unionsrätten fullt genomslag och samspelet mellan missbruksprincipen och de övriga missbruksregler som kommer till uttryck i direktiven måste överbryggas.

Missbruksprincipens erkännande i *beneficial ownership*-målen innebär att principen är direkt tillämplig av såväl myndigheter som domstolar på de situationer då den enskilde utnyttjar unionsrätten i strid med dess bakomliggande syften. En vän av ordning kan därför ifrågasätta de sekundärrättsliga skatteflyktsreglernas relevans, eftersom missbruksprincipen i egenskap av allmän unionsrättslig princip vinner företräde. Detta gäller särskilt de riktade skatteflyktsregler som etablerats i direktiven samt skatteflyktsdirektivets missbruksregel. Beroende på hur domstolen väljer att hantera samspelet mellan dessa regelverk i sin kommande praxis finns ett antal scenarier som kan uppstå och som, med anledning av *beneficial ownership*-målens nyhetsvärde, inte ännu är klart utrett.

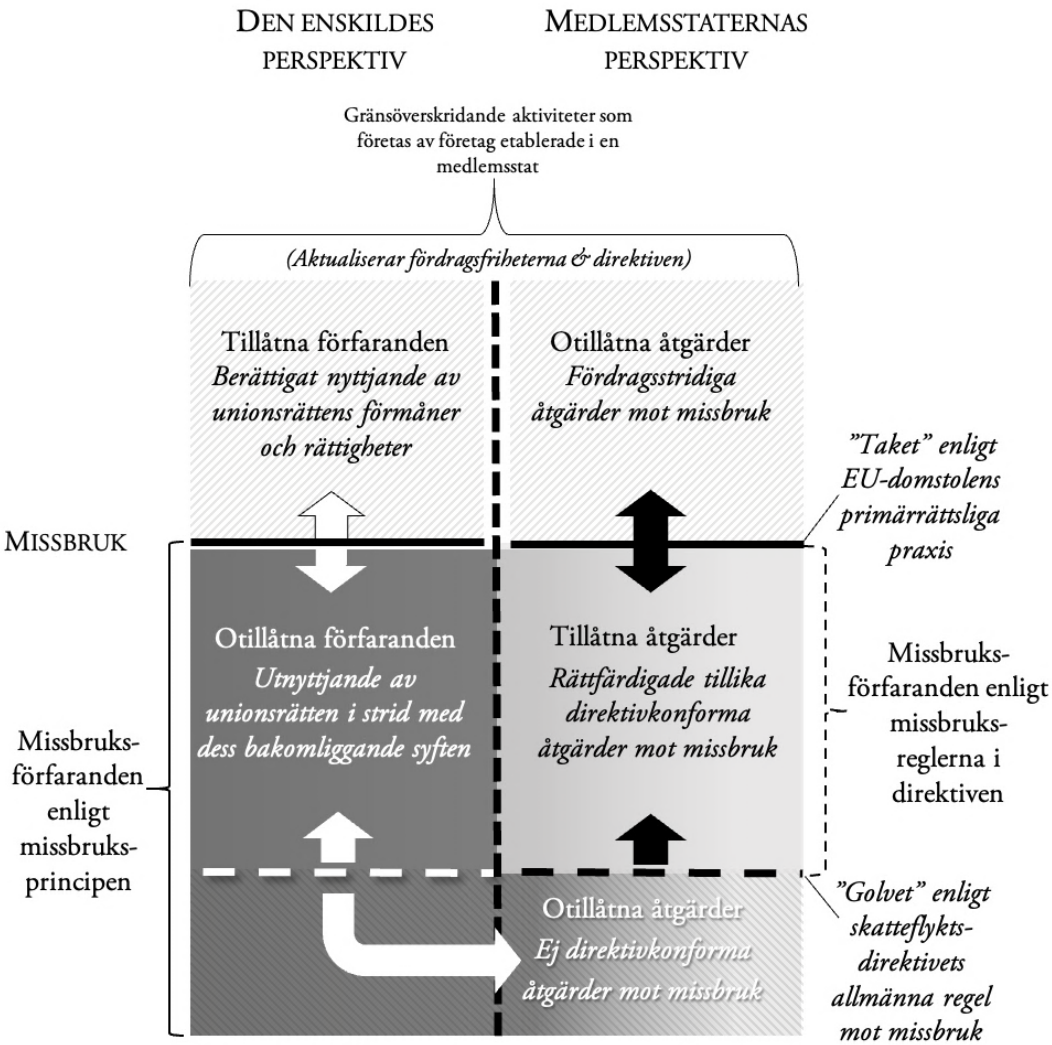
I det *första scenariot* så vinner missbruksprincipen fullt genomslag i samtliga fall som inbegriper missbruk, oaktat ifall det rör sig om en specifik, riktad eller generell regel mot missbruk. I ett sådant scenario har missbruksprincipens erkännande som allmän

princip inte enbart företräde utan är generellt tillämplig på de situationer som täcks in av de regler mot skatteflykt som följer av skatteflyktsdirektivet. Även om detta är ett mindre tänkbart scenario så finns det exempel på hur EU-domstolen, inte minst på arbetsrättens område, låtit allmänna unionsrättsliga principer ersätta och vidareutveckla den sekundärrättsliga regleringen.[1966]

I det *andra scenariot* så tillämpas missbruksprincipen först efter att de specifika skatteflyktsreglerna konstaterats otillämpliga men ersätter likväl de riktade missbruksreglerna i direktiven och den generella regeln mot missbruk i skatteflyktsdirektivet. Det innebär att de riktade och generella skatteflyktsreglerna i direktiven är överflödiga vid gränsöverskridande aktiviteter på den inre marknaden, som genom EU-domstolens avgörande i *beneficial ownership*-målen ersatt direktivbestämmelserna.

I det *tredje scenariot* så kompletterar missbruksprincipen missbruksreglerna i direktiven. Genom en växelverkan mellan missbruksprincipen och missbruksreglerna sker ett helhetsgrepp om missbruksförfaranden där missbruksprincipen dels koordinerar de införlivade åtgärderna mot missbruk, dels utgör en sista utväg vid bristande införlivanden av medlemsstaterna. Utan att gå in på framställningens komparativa analys och slutsatser skulle en sådan tillämpning av EU-domstolens vara välkommet i förhållande till ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå genom missbruksregeln. I linje med den argumentation som framförts av Kokott i förslagen till avgöranden i *beneficial ownership*-målen så innebar domstolens tidigare ställningstagande i *Kofoed* att det skulle föreligga oklarheter om en medlemsstat brustit i att införliva en missbruksregel som inte etablerade denna lägsta skyddsnivå. Ponera att den enskilde, i likhet med förutsättningarna i *Kofoed*, företog ett förfarande som inte träffades av en nationell åtgärd mot missbruk som införlivats efter skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk. I det fall det vid en närmare genomgång av nämnda missbruksregel konstateras att regeln var för obetydlig för att etablera direktivets lägsta skyddsnivå – skulle den nationella myndigheten och/eller domstolen i så fall utsträcka dess tillämpning genom en direktivkonform tolkning eller skulle det utgöra en otillåten inskränkning av den enskildes rättssäkerhet? Genom missbruksprincipens direkta tillämpning så föreligger inget hinder mot att underkänna ett sådant

[1966] Se Hernández González-Barreda, P. A., *Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16,116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16)* – European Taxation 2019 s. 419, som i det här sammanhanget särskilt framhåller *Mangold* (C-144/04) p. 75 f.



Figur 6 – Den enskildes gränsöverskridande aktiviteter på den inre marknaden

Genom missbruksprincipen erkännande som allmän unionsrättslig princip på företagsskatteområdet föreligger inget hinder att underkänna gränsöverskridande förfaranden inom unionen, som på grund av medlemsstatens regleringstekniska försummelse eller direkta avsikt, inte träffas av nationella åtgärder mot missbruk. Missbruksprincipens utsträcks härigenom till det område av ej direktivkonforma åtgärder mot missbruk (se utsträckt pil i figuren) samtidigt som den även påverkar de åtgärder som införlivats genom direktiven. Missbruksregelns tydliga gränsdragning (se figur 5) mellan direktivkonforma och för obetydliga åtgärder mot missbruk suddas härigenom ut, vilket symboliseras av en streckad linje i figuren.

gränsöverskridande förfarande mellan två eller flera medlemsstater, vilket i nämnda fall effektivt suddar ut gränsen mellan en direktivkonform och för obetydlig eller ej införlivad åtgärd mot missbruk.

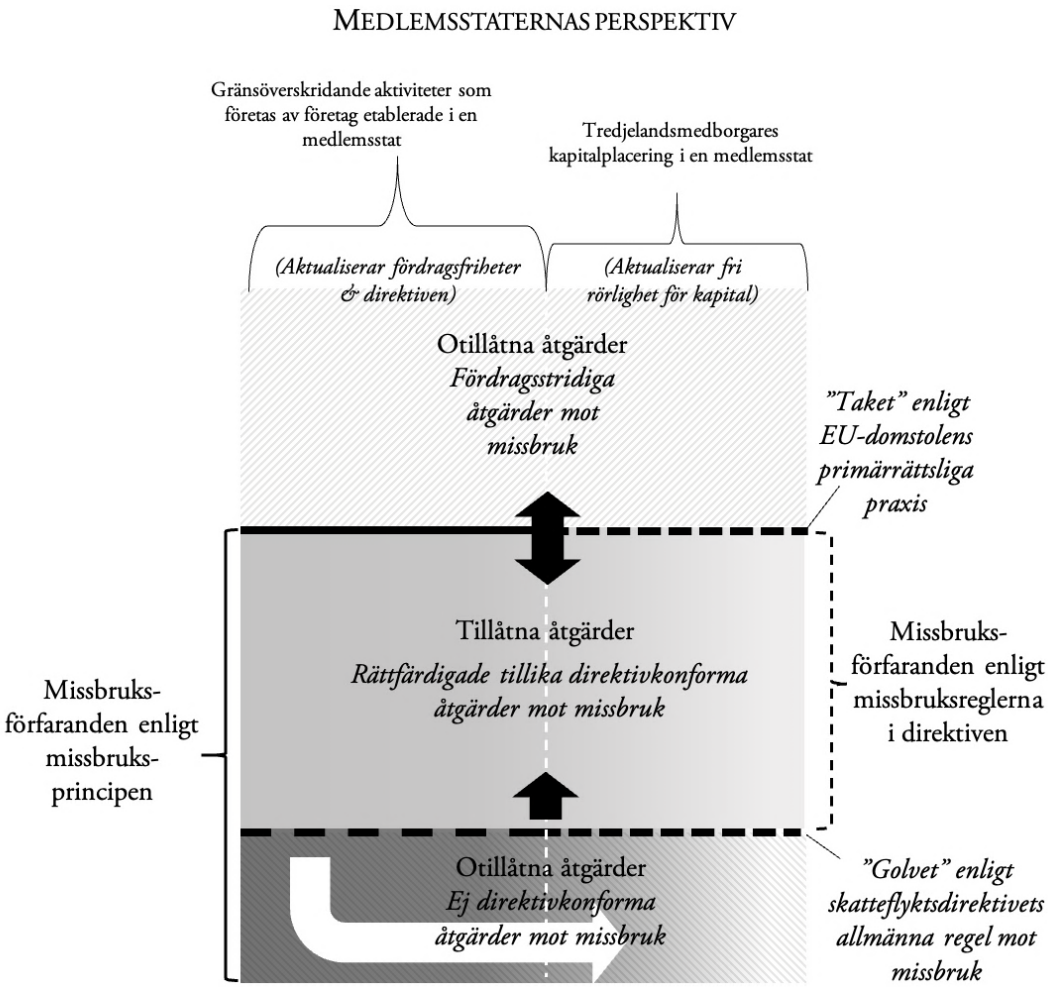
Även om det första och andra scenariot inte är helt otänkbara så menar jag att en utveckling i enlighet med scenario tre hade varit mest ändamålsenlig – särskilt när vi väger in de övriga aktivitetsmönster som redogörs för nedan.[1967] I skrivande stund är det emellertid många som undrar vilken väg EU-domstolen kommer att ta i sin strävan efter att etablera en enhetlig definition av missbruk på företagsskatteområdet. [1968] Oaktat vad domstolen slutligen landar i redogörs i figur 6 ett exempel på hur missbruksprincipen, i det fall den används utfyllande i linje med *scenario 3*, relaterar till de missbruksregler som introducerats i direktiven på företagsskatteområdet.

8.5.2.3.3 *Aktivitetsmönster 2 – tredjelandsmedborgares kapitalplacering i en medlemsstat*

Samspelet mellan missbruksprincipen och direktivens åtgärder mot missbruk kompliceras ytterligare vid aktiviteter som inte är gränsöverskridande mellan två medlemsstater. I det fall en medlemsstat inför en inskränkande åtgärd mot missbruk som träffar tredjelandsmedborgares aktiviteter i medlemsstaten så skyddas nämnda aktivitet endast om det utgör ett nyttjande av den fria rörligheten för kapital. Vid en sådan situation är tredjelandsmedborgaren fredad mot åtgärder som hämmar den fria rörligheten, d.v.s. överskrider ”taket” som EU-domstolen utvecklat mot bakgrund av rättfärdigandegrunderna. I likhet med de aktiviteter som inordnats i aktivitetsmönster 1 kan aktiviteterna i aktivitetsmönster 2 även träffas av missbruksprincipen, dels i det fall den självständigt tillämpas på förfarandet, dels i det fall en nationella åtgärd är för obetydlig och föranleder en direktivkonform tolkning.

[1967] För en närmare diskussion, se avsnitt 10.4.

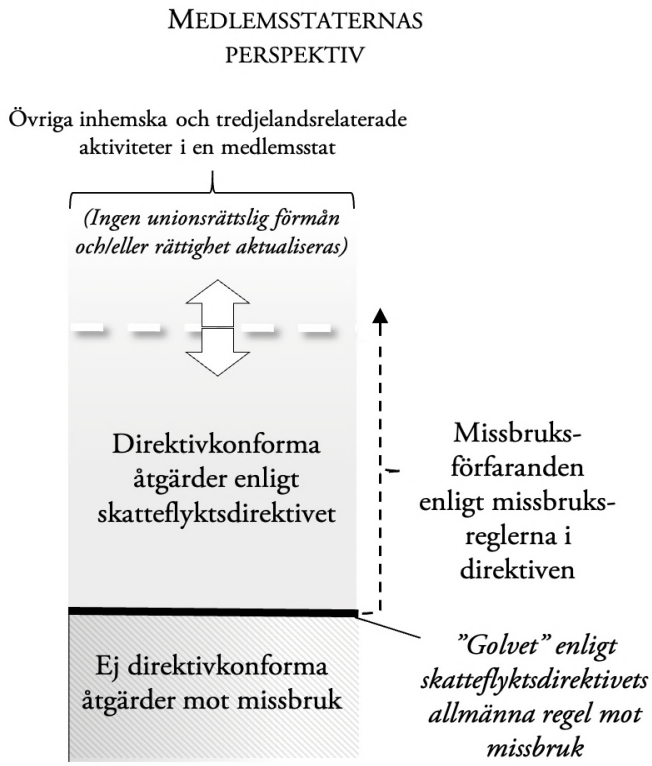
[1968] Se t.ex. Hernández González-Barreda (2019) s. 420, som särskilt framför *”In the author’s view, the Court is moving towards a single general anti-avoidance rule/principle. To the extent that the GAAR in the ATAD was already seen as a move towards a pan-European GAAR, even outside the area of corporate taxation, this movement of the ECJ may be seen as a further step in this direction, extending the idea to harmonized and indirect taxes. The question is the extent to which Member States will follow this push by the ECJ. Will the principle be subject to nuances of interpretation depending on different circumstances, and if so, in what way might deviations in such application play a significant role? Moreover, will all chambers of the ECJ follow the Grand Chamber’s approach to the full extent?”*



Figur 7 – Tredjelandsmedborgares kapitalplacering i en medlemsstat
Som en följd av att den fria rörligheten för kapital är utsträckt till tredjelandsmedborgare är kapitalplaceringar i en medlemsstat fredad från de åtgärder mot missbruk som inskränker nämnda frihet. Detta innebär att EU-domstolens primärrättsliga praxis, inbegripet missbruksprincipen och rättfärdigandegrunderna utvidgas till att inbegripa nämnda aktiviteter, vilket symboliseras av de utsträckta pilarna i figuren.

8.5.2.3.4 *Aktivitetsmönster 3 – övriga inhemska och tredjelandsrelaterade aktiviteter i en medlemsstat*

I det fall aktiviteterna är inhemska och/eller tredjelandsrelaterade föreligger slutligen en sista, tredje situation. I dessa situationer aktualiseras varken fördragsfriheternas rättigheter eller direktivens förmåner, vilket innebär att medlemsstaterna fritt kan införa åtgärder för att motverka missbruk – förutsatt att de inte står i strid med ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå och/eller är icke-konforma med de specifika skatteflyktsregler som följer av direktivet. Det innebär att det regleringstekniska ”tak” som följer av EU-domstolens primärrättsliga praxis inte hämmar medlemsstaterna, som i linje med såväl skatteflyktsdirektivets art. 3 som funktionsfördraget begränsade



Figur 8 – Övriga inhemska och tredjelandsrelaterade aktiviteter i en medlemsstat
Vid övriga inhemska och tredjelandsrelaterade aktiviteter så föreligger motsvarande situation som berörs ovan i figur 4, varvid en åtgärd mot missbruk antingen kan vara direktivkonform eller ej. Eftersom EU-domstolens primärrättsliga praxis inte direkt hindrar medlemsstater från att införa inhemska åtgärder som går längre föreligger inget tak i strikt mening, även om nämnda praxis kan ha viss påverkan (vilket symboliseras av den streckade vita linjen). På samma sätt får missbruksprincipen ingen direkt bäring på inhemska aktiviteter (jfr figur 6 och 7) men kan likväl påverka förståelsen av missbruksreglerna (vilket symboliseras av den skiftande nyans som kan noteras från vänster till höger).

utrymme för tillnärmning på det direkta skatteområdet, har exklusiv kompetens i dessa inhemska situationer.[1969]

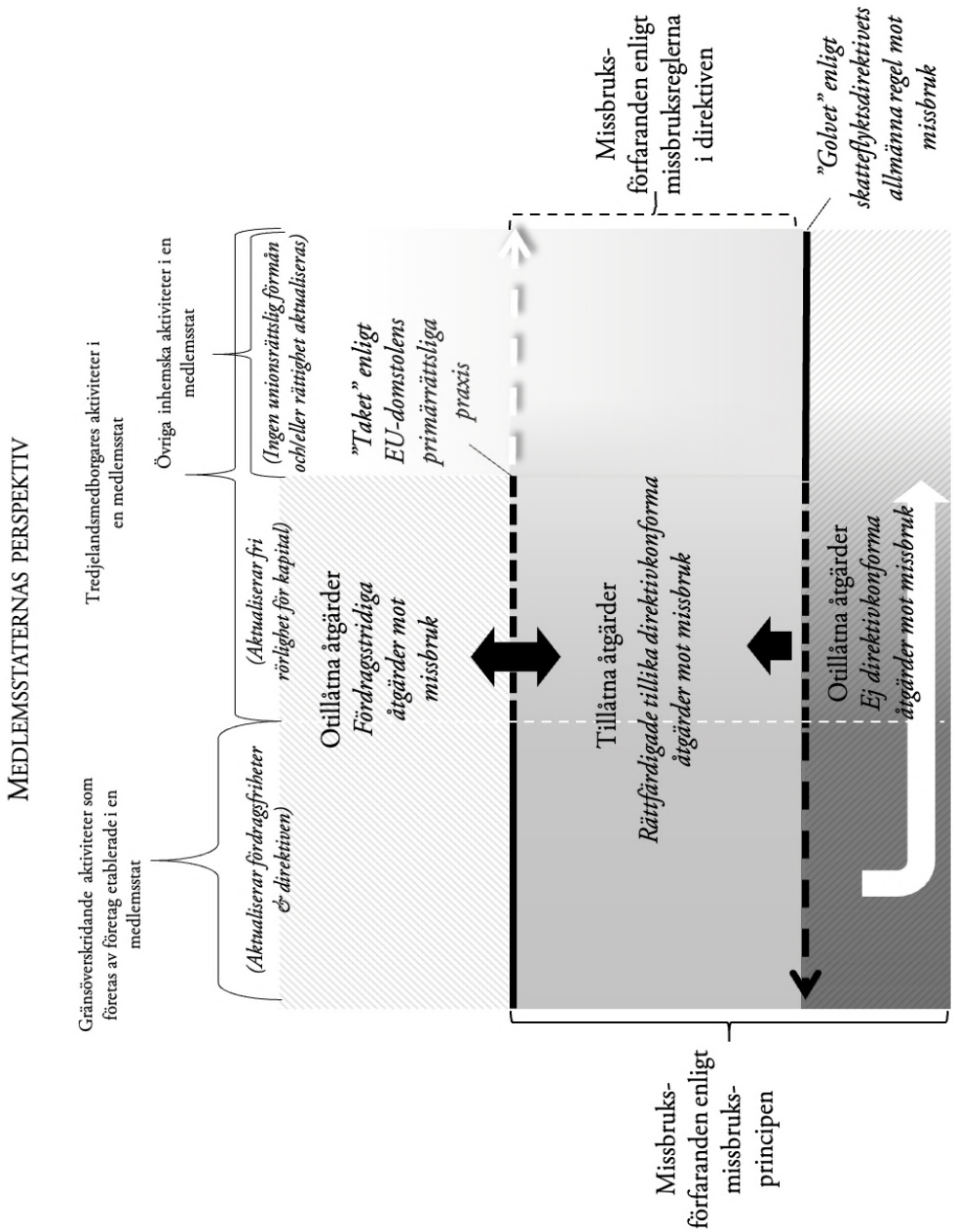
Utan att närmare gå in på jämförelseländernas införlivanden av direktivets missbruksregel kan missbruksprincipen dock få en viss effekt på missbruksregelns tillämpning. Detta gäller särskilt när en medlemsstat, likt jämförelselandet Danmark, införlivat missbruksregeln ordagrant (*verbatim*), vilket genom EU-domstolens praxis kan resultera i en utsträckt unionsrättslig kompetens även på inhemska och tredjelandsaktiviteter som faller utanför skatteflyktsdirektivets tillämpningsområde (se diskussion i avsnitt 9.3).

8.5.3 MISSBRUKSREGELNS FÖRHÅLLANDE TILL EU-DOMSTOLENS MISSBRUKSPRINCIP

Ambitionen att motverka regleringskonkurrens genom skatteflyktsdirektivets ”minsta skyddsnivå” måste förstås i ljuset av såväl fördragsfriheternas skydd för gränsöverskridande aktiviteter på den inre marknaden som de övriga direktivens mål och syften. I avvägningen mellan nämnda skyddsnivå (”golvet”), vilken kommer till uttryck genom missbruksregeln, och skyddet mot för inskränkande åtgärder (”taket”) föreligger de åtgärder mot missbruk som i en unionsrättslig kontext är tillåtna. Denna relation kompliceras av två saker – dels EU-domstolens direkt tillämpliga missbruksprincip, dels skatteflyktsdirektivets utvidgade tillämpningsområde i förhållande till de tidigare direktiv som antagits på företagsskatteområdet. I syfte att illustrera hur missbruksprincipen inverkar på skatteflyktsdirektivets utvidgade tillämpningsområde har figur 2-8 ur medlemsstaternas perspektiv sammanfogats i figur 9 för att ge en sammanhängande bild av de åtgärder mot missbruk som återfinns på företagsskatteområdet.

Av figuren framträder en skiftande gränsdragning mellan å ena sidan det primärrättsliga ”taket” och å andra sidan det sekundärrättsliga ”golvet”. Medan domstolens praxis drar en gräns från vänster till höger mellan inskränkande och rättfärdigande åtgärder innebär missbruksregeln en motsvarande gränsdragning från höger till vänster mellan åtgärder som är direktivkonforma och ej direktivkonforma enligt missbruksregeln. Gemensamt för ”taket” och ”golvet” är att dess betydelse avtar ju längre den sträcker sig i figuren. Medan gränsdragningen om vad som primärrättsligt utgör missbruk får fullt genomslag i det fall det föreligger en gränsöverskridande aktivitet mellan två medlemsstater har den ingen direkt bäring på inhemska och tredjelandsmedborgares aktiviteter i en medlemsstat eftersom ingen unionsrättslig förmån och/eller rättighet aktualiseras. På samma sätt avtar missbruksregelns effekt som

[1969] Med det sagt kan ingångna skatteavtal likväl utgöra ett hinder från att ett land inför diskriminerande åtgärder mot medborgare från tredjeland – en fråga som med hänsyn till studiens syfte och avgränsningar inte kommer att utredas i den här framställningen.



Figur 9 - Missbruksregelns relation till EU-domstolens primärrättsliga praxis

”golv” i takt med att missbruksprincipens tillämpning tar vid, eftersom nämnda princip i enlighet med EU-domstolens avgöranden i *beneficial ownership*-målen kan tillämpas även ifall medlemsstaten avstått från eller brustit i införlivandet av en missbruksåtgärd.

Illustrationen av förhållandet mellan EU-domstolens primärrättsliga praxis och de sekundärrättsliga missbruksreglerna kompliceras ytterligare av att gränsen mellan figurens ”tak” respektive ”golv” 1) eventuellt möter varandra och överlappar 2) är närmare varandra eller 3) är längre ifrån varandra än vad som gestaltas i figuren. Eftersom frågan om vad som utgör en rättfärdigad åtgärd mot missbruk och/eller vad som ger fog för en tillämpning av missbruksprincipen varken är klart fastställd i praxis eller faller inom ramen för den här framställningens huvudfokus är det inte min ambition att i nuläget etablera en klar gräns för ”taket”. Illustrationen ska därför ses som en adaptiv gestaltning av relationen mellan missbruksregeln och de andra åtgärder mot missbruk som följer av unionsrätten.

I skrivande stund vill jag samtidigt opponera mig mot de förhastade slutsatser som eventuellt kan dras av *beneficial ownership*-målen.[1970] Missbruksprincipens erkännande på det direkta beskattningsområdet kan vid en första anblick ses som ett avgörande skifte, där principen ersätter de sekundärrättsliga regelverken och gör de riktade respektive generella missbruksreglerna i direktiven överflödiga. En sådan uppfattning riskerar emellertid att bortse från skatteflyktsdirektivets bredare tillämpningsområde och uttryckliga ambition om att etablera en gemensam skyddsnivå mot missbruk – oaktat ifall det rör sig om inhemska eller gränsöverskridande aktiviteter mellan medlemsstater och/eller tredjeland. EU-domstolens erkännande i *beneficial ownership*-målen bör i stället ses som en naturlig utveckling av domstolens praxis för att förekomma de införlivandefrågor som följer av skatteflyktsdirektivet. I stället för att se den direkt tillämpliga missbruksprincipen som något som ersätter missbruksreglerna i direktiven kan den ses som en ytterligare försäkran om att unionsrätten inte utnyttjas i strid med dess bakomliggande syften. Det behöver nämligen inte vara antingen eller, utan kan i sammanhanget vara både och.[1971] I det fall EU-domstolens erkännande av missbruksprincipen intar en utfyllande funktion, varvid förhållandet till de olika specifika, riktade och generella missbruksreglerna som följer av direktiven kan överbryggas genom missbruksprincipen, är de egentligen två sidor av samma mynt. I det fall ett missbruksförfarande i det enskilda fallet, på grund av en medlemsstats försummelse eller regleringskonkurrens, inte träffas av en nationell åtgärd mot missbruk skyddar missbruksprincipen mot regleringskonkurrens genom att missbruksprincipen kan tillämpas direkt. I det fall kommissionen i sin tur initierar en fördragsbrottstalan

[1970] Se t.ex. resonemanget om huruvida de sekundärrättsliga missbruksreglernas är överflödiga i Hernández González-Barreda (2019) s. 419.

[1971] För ett liknande resonemang se Schön, W., *The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective* i The Dynamics of Taxation - Essays in Honour of Judith Freedman, Loutzenhiser, G. och de la Feria, R. (red.), Oxford, 2020 s. 206 f.

för att en nationell åtgärd inte är införlivad och/eller inte återspeglar *level playing field committments* så behöver kommissionens talan inte ske utifrån en vagt etablerad princip utan kan i stället initiera en sådan talan med stöd i skatteflyktsdirektivets reglering och uttalade mål respektive syften. På så sätt möts de båda regelverken för att gemensamt förstärka skyddet mot skatteflyktsmetoder som inverkar negativt på den inre marknadens funktion – helt i linje med den ambition som etablerats genom skatteflyktsdirektivet.

8.6 SAMMANFATTNING

Sedan finanskrisen år 2007-2008 har arbetet för att motverka skatteflykt fått en tydlig prioritering på den politiska dagordningen. Genom olika initiativ inom internationella samarbetsorgan såsom G20, OECD och EU har ambitionen att skydda den nationella skattebasen lyfts fram som en viktig fråga och resulterat i en rad reformförslag. Nämnda reformförslag har inom EU inbegripit en uppsjö av åtgärder som sträcker sig från ökade informationsutbyten och rapporteringskrav till direkta åtgärder mot skatteflykt. I den senare kategorin har antagandet av skatteflyktsdirektivet symboliserat ett viktigt steg för att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt och regleringskonkurrens på den inre marknaden.

Av central betydelse för etablerandet av en lägsta skyddsnivå är skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk, som genom dess tillämpning på förfaranden som inte faller inom ramen för direktivets specifika skatteflyktsregler utgör ett uttryck för direktivets miniminivå. I skrivande stund har missbruksregelns rekvisit inte närmare preciserats men kan med hänsyn till dess närmast identiska konstruktion med moder- och dotterbolagsdirektivets riktade skatteflyktsregel förstås i ett bredare sammanhang. Inom ramen för nämnda sammanhang framträder även de avgöranden som förkunnats av EU-domstolen, som under senare åren överbryggat domstolens missbruksprincip till skatteområdet. I nämnda praxis har domstolen återgivit den principiella ståndpunkten om att unionsrätten inte får utnyttjas i strid med dess bakomliggande syften – ett principstadgande som även missbruksregeln är ett uttryck för. Hur ambitionen att etablera en lägsta skyddsnivå för medlemsstaternas skattebas och detta principstadgande förhåller sig till varandra i ljuset av jämförelseländernas olika införlivanden återkommer jag till i studiens komparativa analys (se kapitel 10).

9 JÄMFÖRELSELÄNDERNAS INFÖRLIVANDEN AV DIREKTIVETS MISSBRUKSREGEL

9.1 INLEDNING

AMBTIONEN ATT ETABLERA gemensamma unionsrättsliga åtgärder mot skatteflykt i allmänhet och generella skatteflyktsregler i synnerhet medför flera utmaningar för medlemsstaterna. Även om direktivets specifika skatteflyktsregler vid en första anblick framstår som mer regleringstekniskt utmanande innebär direktivets generella skatteflyktsregel en i sammanhanget mer långtgående förändring i medlemsstaternas inhemska rättsordning. Eftersom en generell åtgärd mot skatteflykt i regel utvecklas genom en känslig avvägning mellan hur den interna rättsordningen stiftar, tillämpar och tolkar lagstiftningen kan en helt ny och främmande generell skatteflyktsregel ha stor inverkan på intern rätt.[1972] Beroende på hur medlemsstaterna tidigare hanterat skatteflyktsproblematiken kan införlivandet ha en varierande inverkan på den interna rättsordningen, där ett införlivande kan ske genom alltifrån en kodifiering av en i praxis tidigare etablerad åtgärd, ett helt eller delvis ordagrant införlivande av en generell skatteflyktsregel eller en anpassning av en tidigare antagen generalklausul. Oavsett vilken införlivandestrategi medlemsstaterna väljer riskerar missbruksregelns uttryck för en universallösning, en ”one size fits all”, att medföra flera utmaningar.

Trots att missbruksregeln utgör en kombination av olika regeltyper försvårar regelns blandning av ekonomiska avvägningar, utvärdering av lagstiftningens syfte etc. den följande införlivandeprocessen.[1973] I det fall en medlemsstat har en i praxis utarbetad *substance over form*-doktrin som uppvisar vissa gemensamma drag med missbruksregeln

[1972] För en diskussion om hur de i den internationell litteraturen identifierade regeltyperna varierar beroende på nationellt sammanhang – se delavsnitt 3.4.3.

[1973] Behovet av att etablera allmänt hållna bestämmelser framhålls särskilt i ingressen till skatteflyktsdirektivet: ”[e]ftersom dessa regler ska passa in i 28 olika bolagsskattesystem bör de begränsas till allmänna bestämmelser, medan genomförandet bör överlåtas till medlemsstaterna, som är bättre lämpade att utforma de specifika delarna i dessa regler på ett sätt som bäst passar deras bolagsskattesystem” – se p. 3 i ingressen till rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

men som samtidigt saknar en utvärdering av lagstiftningens bakomliggande syfte – ska denna helt avfärdas som icke-konform? Och om det i motsatt situation finns en medlemsstat som har en tidigare åtgärd på plats men som inte inbegriper ett genuinitetstest eftersom nämnda medlemsstat anser att en sådan åtgärd går längre än missbruksregelns miniminivå – hur ska detta hanteras? Även om det enkla svaret vore att i ett penndrag genomföra missbruksregeln ordagrant medför ett sådant införlivande samtidigt flera förutsebarhetsproblem och tillämpningssvårigheter. Något som i skrivande stund försvåras av det överhängande spörsmålet om huruvida inlemmandet av missbruksregeln verkligen innebär att den unionsrättsliga förståelsen av missbruk får genomslag i medlemsstatens interna rätt.

Med stöd i framställningens beskrivande och identifierande delar behandlas i det följande nämnda frågeställningar utifrån den komparativa studiens jämförelseländer Sverige och Danmark. Respektive avsnitt inleds med en redogörelse för genomförandet följt av en utvärdering av jämförelseländernas införlivanden. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

9.2 SVERIGES INFÖRLIVANDE AV MISSBRUKSREGELN

9.2.1 GENOMFÖRANDE

9.2.1.1 Finansdepartementets promemoria

Från det att skatteflyktsdirektivet antogs i juni 2016 dröjde det mer än ett och halvt år innan införlivandet av missbruksregeln skulle beröras i en svensk utredning. Först i en promemoria om genomförandet av skatteflyktsdirektivets CFC-regler, publicerad i februari 2018, behandlade finansdepartementets skatte- och tullavdelning missbruksregelns genomförande i ett tre sidor långt avsnitt.[1974] Avsnittet inleddes med en genomgång av missbruksregelns rekvisit följt av en kort avstämning mellan rekvisiten i missbruksregeln och skatteflyktslagen (för en närmare genomgång – se följande delavsnitt). Den samlade bilden var att samtliga rekvisit i den svenska skatteflyktslagen var förenliga med missbruksregeln och att skatteflyktslagen om möjligt hade ett vidare tillämpningsområde än direktivbestämmelsen. Eftersom skatteflyktsdirektivet inte hindrade införlivanden som gick längre än direktivet konkludera skatte- och tullavdelningen att ”skatteflyktsbestämmelsen i direktivet är redan genomförd genom skatteflyktslagen”.[1975]

[1974] Se Fi2018/00823/S3 s. 72 ff.

[1975] Se Fi2018/00823/S3 s. 73.

Under promemorians följande remissbehandling inkom ingen närmare erinran mot utredningens slutsatser rörande missbruksregelns genomförande.[1976] Den enda remissinstans som, även om den delade utredningens bedömning i sak, efterfrågade en närmare översyn av skatteflyktslagen var FAR. [1977]

9.2.1.2 Regeringens lagrådsremiss och följande proposition

Efter att promemorian lagts fram och remitterats till remissinstanserna lade regeringen fram förslaget för lagrådsremiss den 7 juni 2018. Lagrådsremissen var i det närmast identisk med utredningen och konstaterade att skatteflyktslagen omfattar skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.[1978] Lagrådet, som lämnade sitt yttrande blott några veckor senare den 20 juni 2018, gjorde ingen erinran mot regeringens bedömning.[1979] Förslaget var följaktligen redo för behandling i riksdagen och i regerings proposition 2017/18:296 förslog regeringen att inte ändra skatteflyktslagen mot bakgrund av direktivets allmänna regel mot missbruk.

I skatteutskottets följande behandling under oktober och november 2018 gjordes ingen erinran mot regeringens förslag i den del som avsåg missbruksregelns införlivande.[1980] Ledamöter för Sverigedemokraterna motsatte sig dock CFC-reglernas utformning och hade i en tilläggsmotion framfört kritik mot att schablonbeskatta försäkringsreserven i utländska försäkringsbolag.[1981] Detta föranledde utskottets sverigedemokratiska ledamöter att reservera sig mot hela propositionen till förmån för Sverigedemokraternas motion.[1982] Utskottsmajoriteten tillstyrkte emellertid regeringens proposition och efter en kort debatt i kammaren, varvid blott två ledamöter begärde ordet,[1983] biföll riksdagen utskottets förslag efter votering med 277 röster för utskottets betänkande mot 60 röster för utskottsminoritetens reservation.[1984]

Genom riksdagens beslut hade Sverige genomfört skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk.

[1976] Se prop. 2017/18:296 s. 91.

[1977] Se prop. 2017/18:296 s. 91.

[1978] Jfr lagrådsremiss *Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden* den 7 juni 2018 s. 88 ff.

[1979] Se prop. 2017/18:296 s. 156 ff.

[1980] Se bet. 2018/19:SkU4

[1981] Se motion 2018/19:50 av David Lång m.fl. (SD).

[1982] Se bet. 2018/19:SkU4 s. 15 ff.

[1983] De två inlägg som skedde i debatten var från David Lång (SD) och Anna Vikström (S) och berörde CFC-reglernas utformning, se Riksdagens protokoll 2018/19:16 anf. 33 och 34.

[1984] Den fastställda voteringspropositionen innebar att ledamöterna röstade ja för utskottets förslag i betänkandet, nej för bifall till Sverigedemokraternas utskottsreservation.

9.2.1.3 EU-kommissionens slutrapport till Europaparlamentet och rådet om det svenska införlivandet

I slutrapporten om införlivandet av skatteflyktsdirektivet respektive åtgärder viger kommissionen inget större utrymme åt att diskutera medlemsstaternas införlivanden av direktivets missbruksregel.[1985] I centrum för den blott 11 sidor långa rapporten vilar i stället en sammanställning av de möjliga införlivanden och val som medlemsstaterna har gjort kring den tekniska utformningen av direktivets specifika skatteflyktsregler.[1986] Eftersom inga motsvarande alternativ ställts upp i direktivet för hur missbruksregeln kan komma att införlivas sker ingen sådan sammanställning i rapporten. Någon närmare diskussion om huruvida medlemsstaterna valt att ordagrant införliva missbruksregeln, ändrat en tidigare generell regel mot skatteflykt, valt att kodifiera en tidigare etablerad åtgärd mot skatteflykt eller endast hänvisat till en tidigare etablerad åtgärd diskuteras inte.[1987] Utan att närmare gå in på respektive lands införlivanden konkluderar kommissionen att slutrapporten endast utgör en inledande sondering av jämförelseländernas genomföranden i syfte att sammanställa inledda processer och utvärdera medlemsstaternas införlivanden vid ett senare tillfälle. Denna övergripande utvärderingsrapport av åtgärderna har kommissionen för avsikt att presentera innan den 1 januari 2022.[1988]

9.2.2 EN UTVÄRDERING AV DET SVENSKA INFÖRLIVANDET

9.2.2.1 Att upprätthålla *status quo* i avvägningen mellan mål och medel

Även om det står medlemsstaterna fritt att välja hur man vill uppfylla skatteflyktsdirektivets missbruksregel i nationell rätt måste det svenska införlivandet tillfredsställa vissa centrala krav för att uppfylla såväl direktivets etablerade skyldigheter som fördragens lojalitetsprincip. Som översiktligt etablerats i avsnitt 7.3 är direktivet bindande utifrån det resultat som direktivet avser att uppnå, vilket för missbruksregelns vidkommande är att etablera en lägsta skyddsnivå för att motverka såväl skatteflykt som regleringskonkurrens på den inre marknaden. Denna ambition måste dock läsas i en bredare unionsrättslig kontext, eftersom målet med direktivet inte får komma till

[1985] Se Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer COM(2020) 383 final.

[1986] Se COM(2020) 383 final s. 2 ff.

[1987] Se COM(2020) 383 final s. 11.

[1988] Se Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer COM(2020) 383 final.

uttryck genom ett nationellt medel som hämmar andra delar av unionsrätten.[1989] Vidare måste genomförandet, i linje med vad som framfördes i underavsnitt 7.3.1.2, ge uttryck för en *klar och precis* åtgärd, som är *rättsligt bindande* och får ett *effektivt genomslag* och möjliggör åtgärdens *verkställighet*. Hur dessa centrala införlivandefrågor ska förstås vilar emellertid på förförståelsen av själva missbruksregeln – är det en minimibestämmelse som ger ett stort utrymme för medlemsstaterna att genomföra missbruksregeln, ett uttryck för en unifiering av medlemsstaternas nationella bestämmelser eller någonting däremellan?[1990] Även om den frågeställningen var mer berättigad vid direktivets antagande så är det, i ljuset av senare års praxis från EU-domstolen, i dag inte osannolikt att missbruksregelns materiella bestämmelser blir ett sätt att inte enbart etablera en lägsta skyddsnivå utan även unifiera medlemsstaternas materiella bestämmelser.[1991]

Utan att föregripa diskussionen om missbruksregeln som ett verktyg för en materiell unifiering av medlemsstaternas generella regler mot skatteflykt är Sverige, i skrivande stund, inte ensamt om att upprätthålla *status quo*.[1992] Bland de nationella regler som inrapporterats till rådet har flera av EU:s medlemsstater ansett att tidigare bestämmelser varit tillräckliga för att direktivets missbruksregel skulle anses korrekt införlivad i nationell rätt.[1993] Ett nämnvärt exempel är den finska lagstiftaren som, även om de i första hand menar att missbruksregeln är införlivad genom den nationella bestämmelsen, diskuterar de risker som ett ordagrant införlivande skulle kunna medföra.[1994] Enligt det finska finansministeriet skulle införande av en helt ny regel riskera att förkasta årtionden av utarbetad nationell praxis med en ökad rättsosäkerhet som följd.[1995] Även om den svenska lagstiftaren inte diskuterat detta nämnvärt i ovan redogjorda förarbeten är det inte otroligt att den svenska lagstiftaren, i likhet med den finska, avhåller sig från en större revidering förrän bestämmelsen utkristalliserats i EU-domstolens praxis och/eller medlemsstaterna fått närmare vägledning och indikationer om hur EU-kommissionen ser på de införlivade åtgärderna.

Oaktat den svenska lagstiftarens eventuella motiv till den valda lösningen innebär erkännandet av skatteflyktslagen som ett uttryck för direktivets missbruksregel att nämnda regelverk måste vara konform med unionsrätten. I det följande kommer de

---

[1989] Se Prechal (2005) s. 76.

[1990] Se Prechal (2005) s. 44 men även Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 174, som konstaterar att direktivens form och funktion varierar avsevärt beroende på om den avser t.ex. ett minimi- eller fullharmoniseringsdirektiv.

[1991] För närmare diskussion om missbruksregelns framtid, se kapitel 10.

[1992] Se Popa, O., *An Overview of ATAD Implementation in EU Member States* – European Taxation vol. 59 2019 s. 121.

[1993] Se Popa (2019) s. 121.

[1994] Scherleitner, M., *The Application of the Finnish General Anti-Abuse Rule in Light of Article 6 of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) - Some Initial Thoughts* – European Taxation 2019 s. 574.

[1995] Scherleitner (2019) s. 574.

argument som talar för och emot att det svenska införlivandet är i linje med unionsrätten i allmänhet och direktivets mål och syften i synnerhet att närmare diskuteras. Först sker en genomgång av skatteflyktslagen i ljuset av missbruksregelns konstruktion, varvid reglernas respektive rekvisit bryts ner, analyseras och jämförs. Denna analys kompletteras därefter med ett vidare perspektiv, där den svenska skatteflyktslagen diskuteras i ljuset av den litteratur som introducerats i kapitel 3 för att utifrån ett mer holistiskt perspektiv visa på likheter och skillnader mellan det svenska införlivandet och missbruksregeln. Nämnda holistiska perspektiv, som just i denna del inte ska ses som en utvärdering av det svenska införlivandet, kompletteras därefter med en genomgång av de krav som identifierats i kapitel 7. I det följande delavsnittet diskuteras slutligen de möjligheter som föreligger för att överbrygga skatteflyktslagens olikheter genom direktivkonform tolkning.

9.2.2.2 Ett reduktionistiskt perspektiv – skatteflyktslagen i ljuset av missbruksregelns konstruktion

Vid en närmare genomlysning av rekvisiten i såväl skatteflyktslagen som direktivets missbruksregel kan ett antal överlappande likheter och distinkta skillnader urskiljas. I förarbetena som föranledde skatteflyktslagens erkännande som det svenska införlivandet av missbruksregeln framhålls i propositionstexten att de materiella avvikelser som skett från missbruksregeln rekvisit endast innebär att den svenska generalklausulen går längre än direktivet.[1996] I syfte att underlätta redogörelsen för såväl egna reflektioner som de argument som framförs i propositionen presenteras i det följande de rekvisit som enligt förarbetena svarar mot varandra.

– *”Arrangemang” vis-à-vis ”förfarande”*

  Även om varken rekvisiten ”arrangemang” eller ”förfarande” är klart definierade i förarbetena till missbruksregeln respektive skatteflyktslagen så föreligger en konsensus i litteraturen om att de båda rekvisiteten bör förstås i en bredare kontext. Medan missbruksregelns rekvisit i en unionsrättslig kontext kan förstås som en transaktion, ordning, åtgärd, verksamhet, avtal, samförstånd eller åtagande har den svenska generalklausulens rekvisit i litteraturen beskrivits som samtliga viljeförklaringar som har till syfte att etablera, bevara, förändra eller upphäva ett rättsförhållande. Gemensamt för de båda rekvisiten är att de båda inbegriper transaktionskedjor, i det att såväl ett arrangemang som ett förfarande kan bestå av ett eller flera steg.[1997]

[1996] Se prop. 2017/18:296 s. 91 f.

[1997] Se underavsnitt 5.5.2.2 och delavsnitt 8.3.2.

– *”Huvudsakligt syfte” vis-à-vis ”övervägande skäl”*

Såväl missbruksregelns som generalklausulens inriktning på arrangemangets ”huvudsakligt syfte eller ett av de huvudsakliga syftena” (att få en skattefördel) respektive den enskildes ”övervägande skäl” (att få en skatteförmån) inbegriper en objektiv prövning av det bakomliggande syftet med arrangemanget/förfarandet. Enligt förarbetena till skatteflyktslagen ska prövningen av vad som konstituerar ett ”övervägande skäl” ske mot bakgrund av samtliga omständigheter som av en utomstående bedömare kan ha utgjort det övervägande skälet, vilket rimmar väl med den förståelse av missbruksregelns korresponderande rekvisit som utvecklats i litteraturen mot bakgrund av EU-domstolens tidigare praxis.[1998] Samtidigt föreligger ingen närmare vägledning för hur stor andel ”huvudsakligt/huvudsakliga” respektive ”övervägande” är samt hur kvantifieringen bör ske i avvägningen mellan generalklausulens och missbruksregelns olika formuleringar. Trots de olika rekvisiten anses generalklausulen enligt förarbetena utgöra ett fullt ut konformt införlivande i denna del, i och med att ”övervägande” ska förstås som det som vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans.[1999] Hur detta förhåller sig till 1995 års skatteflyktskommittés bedömning av rekvisitet ”huvudsakligt”, som i utredningen och det sedermera antagna förslaget om att ändra rekvisitet till ”övervägande” tillkom som en skärpning för att underlätta tillämpningen av lagen, utvecklas emellertid inte i propositionen.[2000]

– *”Skattefördel” vis-à-vis ”väsentlig skatteförmån"*

Till skillnad från den praxis som utarbetats kring generalklausulens rekvisit ”väsentlig skatteförmån” är inte missbruksregelns motsvarande inriktning på ”skattefördel” närmare definierat. Medan en ”väsentlig skatteförmån” enligt Högsta förvaltningsdomstolens praxis föreligger när skattepliktiga inkomster blivit skattefria, ej avdragsgilla utgifter blivit avdragsgilla, den progressiva beskattningen undvikits etc. har man i litteraturen läst rekvisitet ”skattefördel” i ljuset av kommissionens rekommendation om vad som utgör aggressiv skatteplanering. Förutsatt att förståelsen av rekvisitet ”skattefördel” överlappar med nämnda rekommendation, som tar sikte på situationer då t.ex. ingen källskatt utgått på transaktionen, den skattskyldige ådrar sig en förlust av skatteskäl etc., så torde de båda rekvisiten korrespondera tämligen väl.

[1998] Se underavsnitt 5.5.2.5, 8.3.3.1 samt avsnitt 8.4.

[1999] Se prop. 2017/18:296 s. 92.

[2000] Något som förefaller tämligen förbryllande, eftersom lagstiftaren samtidigt hänvisar till ett annat stycke på samma sida i den proposition som föranledde en från ”huvudsakligt” till ”övervägande”, jfr prop. 2017/18:296 s. 92 med vidare hänvisning till 1996/97:170 s. 44.

Ytterligare en fråga som inte berörs i missbruksregeln är vem skattefördelen ska tillfalla – något som skiljer sig från generalklausulens krav på att den väsentliga skatteförmånen ska kunna härledas till rätt skattesubjekt. I det fall missbruksregeln, i kontrast till generalklausulen, potentiellt skulle kunna vinna tillämpning i förhållande till ett eller flera andra skattesubjekt skulle detta hypotetiskt kunna utgöra en brist i det svenska införlivandet.[2001]

– *”Motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt” vis-à-vis ”strider mot lagstiftningens syfte”*

Utan att gå in på den analys som presenteras i kapitel 10 medför missbruksregelns inriktning på lagstiftningens mål eller syfte ett stort utrymme för hur medlemsstaterna väljer att införliva missbruksregeln. Genom regelns uttryckliga hänvisning till tillämplig skatterätt kan det avse såväl unionsrätten som nationell rätt (inbegripet ingångna skatteavtal), vilket i det senare fallet ger medlemsstaterna ett tolkningsföreträde kring vad som i en nationell kontext utgör tillämplig skatterätt. Detta förstärks av det faktum att det inte föreligger någon närmare instruktion om hur nämnda syfte eller mål bör fastställas. Av EU-domstolens praxis kring missbruk, från *Emsland-Stärke* och framåt, kan viss vägledning sökas i hur domstolen argumenterar utifrån unionsrättens bakomliggande mål och syften – även om det inte ger någon direkt tågordning eller närmare vägledning om hur denna undersökning bör ske i det enskilda fallet.[2002] Generalklausulens inriktning på att, utifrån skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet, utvärdera lagstiftningen och dess syfte kan mycket väl vara i linje med missbruksregelns rekvisit.[2003]

– *Generalklausulens medverkanderekvisit*

I skatteflyktsdirektivets missbruksregel uppställs inget krav på den enskildes medverkan. Varken i rekvisitet ”arrangemang” eller ”skattefördel” formuleras ett krav på att den enskilde, direkt eller indirekt, ska ha medverkat till den aktuella transaktionen eller transaktionskedjan. Enligt förarbetena till det svenska införlivandet av missbruksregeln framhålls dock att ett motsvarande rekvisit är uppställt i missbruksregeln – om än underförstått.[2004] Även om en sådan läsning varken framgår av missbruksregeln eller dess förarbeten så skulle missbruksprincipens subjektiva rekvisit möjligtvis inbegripa en bedömning av

[2001] Se underavsnitt 5.5.2.3 och 8.3.3.2.

[2002] Se avsnitt 8.4.

[2003] Se underavsnitt 5.5.2.6 och delavsnitt 8.3.4.

[2004] Se prop. 2017/18:296 s. 91.

den enskildes medverkan utifrån aktörernas rättsliga, ekonomiska och personliga förhållanden.[2005] I det fall får generalklausulen, i likhet med härledandet av skatteförmånen till rätt skattesubjekt (se ovan), dock inte innebära att generalklausulen tillämpas i färre fall än missbruksregeln.

– *Missbruksregelns genuinitetstest*

Genom skatteflyktsdirektivets uttryckliga inriktning på icke-genuina arrangemang medger missbruksregeln en möjlighet att urskulda transaktioner, som efter närmare prövning av t.ex. bakomliggande kommersiella skäl, bedöms som genuina. Prövningen ska, enligt det s.k. genuinitetstestet, ske med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter i ljuset av den ”ekonomiska verkligheten”. Missbruksregelns genuinitetstest har emellertid inte föranlett den svenska lagstiftaren att ändra generalklausulen för att inbegripa ett sådant prövningsmoment. I förarbetena till det svenska införlivandet av missbruksregeln motiveras detta med att generalklausulen avser att gå längre i sin tillämpning än missbruksregeln.[2006] Genom att inte införliva genuinitetstestet i generalklausulen begränsas följaktligen inte generalklausulen, som enligt förarbetena till införlivandet går längre än den miniminivå som etableras genom missbruksregeln. Hur detta förhåller sig, dels till de ”godtagbara skäl” (inbegripet affärsmässiga, organisatoriska etc.) som utarbetats i förarbetena till p. 3 i generalklausulen, dels till EU-domstolens missbruksprincip, utvecklas emellertid inte.[2007] Valet att inte införliva genuinitetstest kan dock innebära att den svenska lagstiftaren måste hålla sig väl uppdaterad kring den praxis som utvecklas utifrån nämnda genuinitetstest. I det fall genuinitetstestet, som redan i dag utgör ett centralt moment i EU-domstolens prövning, får ett större utrymme i förståelsen av direktivets missbruksregel riskerar det svenska införlivandet att i framtiden behöva omprövas, vilket utvecklas närmare i kapitel 10.

– *Missbruksregelns vis-à-vis generalklausulens rättsföljd*

I det fall samtliga rekvisit är uppfyllda följer såväl av missbruksregeln som generalklausulen att beskattningsunderlaget ska fastställas utan hänsyn till det aktuella arrangemanget/förfarandet. Genom missbruksregelns hänvisning till att ”det skattepliktiga underlaget [ska] beräknas i enlighet med nationell rätt”

[2005] Se t.ex. *Halifax* (mål C-225/02), vilket presenteras och analyseras i delavsnitt 8.4.2

[2006] Se prop. 2017/18:296 s. 91, vari den svenska lagstiftaren i blott två meningar avfärdar genuinitetstestet utifrån följande argumentation: *“Vidare innehåller skatteflyktslagen inte den begränsning som följer av skatteflyktsbestämmelsen att en tillämpning av bestämmelsen förutsätter att arrangemanget inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. I detta avseende är alltså skatteflyktslagen vidare än skatteflyktsbestämmelsen”.*

[2007] Se underavsnitt 5.5.2.5, 8.3.3.1 samt avsnitt 8.4.

> föreligger inget närmare hinder från att, i likhet med 3 § skatteflyktslagen, ge ytterligare anvisningar vid beräkningen av underlaget. Även om den slutliga versionen av missbruksregeln inte inbegrep den snävare skrivningen om att omkarakterisera arrangemanget utifrån dess ”ekonomiska substans i enlighet med nationell lagstiftning” så torde den mer generella formuleringen och vidare hänvisningen till nationell rätt möjliggöra en omkarakterisering utifrån ett alternativt förfarande enligt 3 § skatteflyktslagen.[2008] Att, i linje med skatteflyktslagens tredje och sista anvisning, fastställa underlaget till ett skäligt belopp skulle utifrån samma logik även inrymmas i bestämmelsen, vilket också framhålls i förarbetena.[2009]

Även om de viktigaste nyanserna i mångt och mycket gömmer sig i detaljerna så måste såväl missbruksregeln som skatteflyktslagen förstås utifrån ett helhetsperspektiv. Detta blir särskilt tydligt för svenskt vidkommande. Vid en närmare genomgång av Högsta förvaltningsdomstolens praxis tenderar domstolen nämligen att summariskt ”bocka av” de första tre punkterna för att därefter viga förhållandevis stort utrymme i prejudikaten åt att resonera om förfarandet står i strid med lagstiftningens syfte. Relationen mellan de fyra punkterna bör därför förstås som en sorts sammanvägning, där rekvisitens tillämpning går in i varandra för att slutligen mynna ut i huruvida skatteflyktslagen är tillämplig eller inte. I det fall missbruksregeln bör förstås på samma sätt, så skulle generalklausulen, vid en samlad bedömning och mot bakgrund av direktivets mål och syften, likväl återspegla ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå för att motverka skatteflykt. Detta blir särskilt tydligt vid en internationell utblick, där de båda regelverken faller inom ramen för samma regeltyper, vilket berörs i det följande.

9.2.2.3 Ett holistiskt perspektiv – det svenska införlivandets konstruktion i en internationell kontext

Vid en internationell jämförelse efterliknar skatteflyktslagens generalklausul, i likhet med missbruksregeln, flera olika regeltyper. Bestämmelsens inledande genomlysning av den enskildes syfte och medverkan i ljuset av en fastställd skatteförmån är ett uttryck för den regeltyp som i litteraturen benämns ”acts and benefits rules”.[2010] Inom ramen för denna regeltyp kan ytterligare en avgränsning ske mot de regler som inbegriper ett s.k. *principal purpose*-test, vilket generalklausulens inriktning på det ”övervägande skälet” ger uttryck för. Indelningen i gruppen ”acts and benefits rules” kan även motiveras av att den ”väsentliga skatteförmån” som följer av förfarandet utvärderas i ljuset av ett alternativt uppställd transaktion/transaktionskedja, vilket sker i ljuset av

[2008] Se underavsnitt 5.5.3 och 8.3.6.

[2009] Se prop. 2017/18:296 s. 92.

[2010] Se underavsnitt 3.4.3.2 och avsnitt 5.5.

den rättsföljd som konstitueras i 4 § skatteflyktslagen. Även om den andra anvisningen i 4 § skatteflyktslagen inbegriper en bedömning om huruvida förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultatet, framstår som en omväg är det emellertid inte frågan om en *substance over form*-regel. Omkarakteriseringen sker nämligen inte genom en genomlysning av den ”ekonomiska verkligheten” utan uttolkas utifrån förfarandets juridiska form i syfte att fastställa det till hands närmast liggande förfarandet.[2011]

Med det sagt är generalklausulens sista och i många fall avgörande punkt, d.v.s. att förfarandet ska stå i strid med lagstiftningens syfte, är ett uttryck för den regeltyp som tar sikte på rättsmissbruk.[2012] Genom nämnda moment skiftar prövningen från förfarandet och skatteförmånen till att utröna huruvida effekten av att medge en sådan förmån skulle stå i strid med lagstiftningens syfte. Även om generalklausulen inte uttryckligen tar sikte på just rättsmissbruk så inbegriper bestämmelsen element som efterliknar de regler som i internationell litteratur inordnas under nämnda regeltyp. Jämförelsen måste dock företas med viss försiktigt – särskilt då skatteflyktslagen varken tar sikte på skenrättshandlingar eller förfaranden som kan underkännas utifrån rättshandlingens verkliga innebörd.[2013] I stället är det generalklausulens sista punkt, som drar gränsen mellan ett tillåtet nyttjande av sina rättigheter (inbegripet rätten att skatteplanera) och ett otillåtet förfarande som står i strid med lagstiftningen syfte, vilket i en internationell kontext kan inordnas under regeltypen.

Sammantaget kan skatteflyktslagens generalklausul och följande bestämmelser inordnas i två olika grupper – dels ”acts and benefits rules”, dels rättsmissbruksregler. Genom generalklausulens kombination av prövningsmoment så kan regeln, i likhet med missbruksregeln, inte inordnas i en kategori, utan måste förstås som en unik sammanvägning av intressen, vilka i en internationell kontext placerar dem båda i två kategorier av regler. Även om denna kvalificering, som tidigare konstaterat, inte ger någon närmare vägledning huruvida det svenska införlivandet är konform med unionsrätten så ger respektive bestämmelser uttryck för en kombination av prövningsmoment som har vissa gemensamma drag.

9.2.2.4 Skatteflyktslagen i ljuset av det unionsrättsliga kravet på klara och precisa åtgärder

Att införliva en generell regel mot skatteflykt genom att erkänna en redan etablerad inhemsk regel som tillämpats i närmare fyrtio år (om än i olika utföranden och under olika perioder) skulle vid en första anblick kunna bidra till en jämförelsevis större förutsebarhet än att införa en helt ny generalklausul. Som tidigare etablerat medför generalklausuler flera utmaningar vad gäller förutsebarhet och rättssäkerhet – inte minst

[2011] Se delavsnitt 5.5.3.

[2012] Se underavsnitt 3.4.3.2.

[2013] En distinktion som Krever även noterar i diskussionen om regeltypen *substance over form* i Krever (2016) s. 4 fotnot 20 mot bakgrund av Olssons landrapport, se Olsson (2016) s. 698 ff.

innan dess tillämpning närmare utkristalliserats i praxis.[2014] Den svenska införlivandestrategin väcker dock flera följdfrågor, inte minst då unionsrättens krav på att den ”rättsliga situationen” ska vara tillräckligt klar och precis. Kravet förutsätter att den enskilde ska kunna utläsa och förutse effekten av dennes agerande – något som står i tvärt kontrast till skatteflyktslagens uttalade allmänpreventiva funktion. Oaktat den i förarbetena uttalade ambitionen med lagstiftningen så kan skatteflyktslagen inte avfärdas endast på den punkten, eftersom kravet på klara och precis åtgärder måste förstås i en vidare kontext. I EU-domstolens fasta praxis har domstolen återkommande betonat att kravet på klara och precisa åtgärder måste förstås i sitt inhemska rättsliga sammanhang, varvid tillgänglighet, kompletterande preciseringar i praxis och förståelsen av lagstiftningens allmänna sammanhang sammantaget kan medföra en klar och precis ”rättslig situation” för den enskilde.[2015]

Möjligheten att tillgodogöra sig såväl lagstiftning som tillgängliga preciseringar i praxis är för svenskt vidkommande tämligen god. De avgöranden som berör skatteflyktslagen hålls i dag allmänt tillgängliga vid såväl förvaltningsdomstolar som Skatterättsnämnden och kompletteras även med en sammanställd rättslig information från Skatteverket där lagstiftning, relevant praxis och ställningstaganden presenteras.[2016] Samtidigt saknar såväl skatteflyktslagen som nämnda rättsliga information närmare hänvisning till unionsrätten, vilket gör det svårt för den enskilde att i skrivande stund få närmare information om hur skatteflyktslagen ska förstås i ljuset av unionsrätten.[2017] Vidare lämnar de kompletterande förtydliganden som utarbetats i praxis en del att önska. Som tidigare etablerat har tillämpningen av skatteflyktslagen beskrivits som *in casu* bedömningar, där inget närmare mönster kunnat skönjas varken i praxis eller litteraturen om hur lagen ska tillämpas i det enskilda fallet.[2018] Möjligheten att på förhand förstå vilka förfaranden som träffas av skatteflyktslagen är därför begränsad, vilket utgör en klar brist i det svenska införlivandet.

Kravet på klara och precisa åtgärder måste samtidigt förstås i den införlivande regelns rättsliga sammanhang. Att i likhet med den svenska lagstiftningen möjliggöra för den enskilde att begära ett förhandsbesked, där han eller hon kan få ett bindande svar huruvida det aktuella förfarandet skulle träffas av skatteflyktslagen, skulle delvis kunna läka införlivandets brister i denna del. Detta ställer dock höga krav på

[2014] Se diskussionen kring generalklausulers vaga och värdeöppna formuleringar i delavsnitt 3.2 och 4.3.1 men även argumenten som framförts mot ett införande av skatteflyktslagen i avsnitt 5.4.

[2015] Se Prechal (2005) s. 78 ff.

[2016] Se respektive myndighets och domstols hemsida men även Skatteverkets rättsfallssammanställning under Skatteverkets rättsliga vägledning.

[2017] Se https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.9/346828.html (hämtad 2021-03-11).

[2018] Se underavsnitt 5.5.2.6.

Skatterättsnämnden, som har kritiserats för att dels ha långa handläggningstider, dels ställa för höga krav på de förutsättningar som läggs fram för nämnden.[2019] Även om en sådan lösning inte möjliggör för den enskilde att utläsa de konsekvenser som följer direkt av bestämmelsen så möjliggör det till en i sammanhanget ökad förutsebarhet för hur det svenska införlivandet påverkar den enskildes beskattningssituation.[2020]

9.2.2.5 Skatteflyktslagens i ljuset av det unionsrättsliga kravet på effektivt genomslag

En fråga som överhuvudtaget inte berörs av den svenska lagstiftaren är hur 4 § skatteflyktslagen förhåller sig till det unionsrättsliga kravet på effektivt genomslag. Genom nämnda paragraf får generalklausulen tillämpas först i förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket, vilket effektivt begränsar myndigheten från att tillämpa bestämmelsen redan i taxeringen.[2021] Eftersom ingen närmare vägledning ges i direktivet kommer argumenten för och emot att det svenska införlivandet uppfyller kravet på effektivt genomslag att i det följande kort beröras.

De argument som talar för att det svenska införlivandet uppfyller kravet på effektivt genomslag utgår ytterst från den autonomi som åvilar medlemsstaternas institutionella organisation och processuella regelverk.[2022] Enligt etablerad praxis från EU-domstolen är det upp till medlemsstaterna att delegera uppgifter till de offentliga organ som enligt nationell rätt har befogenhet att, mot bakgrund av direktivets mål och syften, säkerställa direktivets införlivande.[2023] Den institutionella autonomin har i domstolens praxis även uttryckts som att medlemsstaterna, inom ramen för deras egna konstitutionella ramar, är bäst lämpade att fastställa hur de åtaganden som följer av ett direktiv ska införlivas.[2024] Detsamma gäller medlemsstaternas processuella autonomi som, i de fall det inte föreligger några unionsrättsliga bestämmelser, kan reglera processuella frågor förutsatt att nämnda regelverk inte särskiljer inhemska och gränsöverskridande situationer eller

---

[2019] Se bl.a. André, P. & Ståhl, K., *Förhandsbeskeden i stöpsleven* – Skattenytt 2014 s. 262 ff. men även SOU 2014:62 s. 59 ff.

[2020] Jfr Prechal (2005) s. 97.

[2021] Se underavsnitt 5.5.4.

[2022] Se underavsnitt 7.3.1.2.

[2023] Se t.ex. *Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral AG mot Landwirtschaftskammer für das Saarland* (mål 33/76) p. 5 f., *Comet BV mot Produktschap voor Siergewassen* (mål 45/76) p. 13, *Atalanta Amsterdam BV mot Produktschap voor Vee en Vlees* (mål 240/78) p. 5, *Kommissionen mot Tyskland* (mål C-8/88) p. 13 och *Association pour la protection des animaux sauvages m.fl. mot Préfet de Maine-et-Loire och Préfet de Loire-Atlantique* (mål C-435/92) p. 23 ff.

[2024] Se *International Fruit Company NV m.fl. mot Produktschap voor groenten en fruit* (förenade målen 51-54/71) p. 1: ”[w]hen provisions of the treaty or of regulations confer powers or impose obligations on the member states for the purposes of the implementation of community law the question of how such powers are to be exercised and whether the states may entrust the implementation of such obligations to specific national authorities is solely a matter for the constitutional system of each state”.

medför att det i praktiken blir omöjligt eller alltför svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten.[2025]

I litteraturen har frågan om vem som har en skyldighet att säkerställa direktivens införlivande även diskuterats i ljuset av direktivets närmare innehåll och adressat.[2026] Beroende på vilket område som direktivet är reglerat inom så följer olika grader av institutionell och processuell autonomi. Införlivandet av en missbruksregel på det direkta beskattningsområdet skulle därför kunna medge ett större utrymme för medlemsstaterna att själva bestämma vilket organ som kan tillämpa vilka regler.[2027] Detta förutsätter emellertid att det varken föreligger några närmare bestämmelser som reglerar de processuella frågorna i direktivet eller att det föreligger några andra processuella regler i unionsrätten som medlemsstaterna måste förhålla sig till.[2028] Medan det senare inte aktualiseras för de situationer som potentiellt träffas av missbruksregeln så kan regeln emellertid förstås på olika sätt – inte minst då uppdelningen i vad som utgör en materiell och/eller processuell regel inte alltid är så enkel att fastställa. Ska t.ex. missbruksregelns inledande anvisning om att det ”vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt” förstås som att bestämmelsen processuellt inriktar sig på skattemyndigheternas taxering, eller kan den förstås i en vidare kontext där ”beräkningen”, för svenskt vidkommande, likväl kan ske i en efterföljande framställan av Skatteverket vid förvaltningsrätten?

I avvägningen mellan medlemsstaternas nämnda autonomi och kravet på effektivt genomslag innebär lojalitetsprincipen att *samtliga* nationella myndigheter i en medlemsstat är skyldiga att tolka och tillämpa de inhemska processuella reglerna på ett sätt som försäkrar unionsrättens genomslag.[2029] I EU-domstolens praxis har de nationella myndigheterna tillskrivits en liknande roll som medlemsstaternas domstolar, i det att de, vid sidan av att tillämpa lagstiftningen inom ramen för dess verkställande funktion, även är ålagda en skyldighet att lagpröva nationella reglers förenlighet med

---

[2025] För en närmare diskussion om likvärdighets- respektive effektivitetsprincipen se *VEBIC* (mål C-439/08) p. 63, *Nike European Operations Netherlands* (mål C-310/14) p. 28 och *Eturas m.fl.* (mål C-74/14) p. 32.

[2026] Se Pescatore, P., *L'ordre juridique des Communautés européennes — Étude des sources du droit communautaire*, Liège, 1975 s. 120 och Prechal (2005) s. 63.

[2027] Se Pescatore (1975) s. 120 och Prechal (2005) s. 63.

[2028] Se *Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral AG mot Landwirtschaftskammer für das Saarland* (mål 33/76) p. 5 f., *Comet BV mot Produktschap voor Siergewassen* (mål 45/76) p. 13 *VEBIC* (mål C-439/08) p. 63, *Nike European Operations Netherlands* (mål C-310/14) p. 28 och *Eturas m.fl.* (mål C-74/14) p. 32.

[2029] Se bl.a. *Constanzo* (mål 103/88) p. 33, *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS mot Belgien* (mål C-312/93) p. 12 ff. men även *van der Weerd m.fl* (förenade målen C-222/05–C-225/05) p. 28 där formuleringen ”orimligt svårt” används i stället för ”alltför svårt”.

unionsrätten.[2030] Rätten tillika skyldigheten att genomföra en lagprövning gäller oaktat inhemska konstitutionella och/eller processuella begränsningar, vilket i det fall det föreligger ett bristande införlivande, medför en skyldighet att tillförsäkra att direktivets mål och syften får ett effektivt genomslag.[2031]

9.2.3 DEN SVENSKA INFÖRLIVANDESTRATEGINS UTMANINGAR

9.2.3.1 Möjligheten att överbrygga skillnader genom direktivkonform tolkning

Även om skatteflyktslagen och missbruksregeln vid en internationell utblick efterliknar varandra avviker skatteflyktslagens regelkonstruktion från missbruksregelns uppställda genuinitetstest.[2032] Nämnda avvikelse har av den svenska lagstiftaren motiverats med att skatteflyktslagen i denna del går längre än genuinitetstestet eftersom nämnda prövning möjliggör för den enskilde att ursäkta de förfaranden som följer av ett genuint arrangemang.[2033] Mot bakgrund av missbruksregelns konstruktion och EU-domstolens senare praxis kan denna ståndpunkt emellertid behöva att omprövas i takt med att nämnda praxis utvecklas.

Som tidigare etablerat måste missbruksregelns genuinitetstest förstås i ljuset av det subjektiva rekvisitet i missbruksprincipen, vilket innebär en viktig överbryggning mellan medlemsstaternas införlivanden.[2034] Genom EU-domstolens utveckling av missbruksprincipen i *beneficial ownership*-målen har inriktningen på konstlade och delvis fiktiva upplägg hamnat i centrum för den unionsrättsliga definitionen av missbruk. Frågan om vad som enligt det objektiva rekvisitet står i strid med den aktuella bestämmelsens syfte är fortfarande av central vikt, men har i domstolens praxis inte haft samma avgörande betydelse som motsvarande rekvisit i 2 § p. 4 har vid tillämpningen av skatteflyktslagen. Medan Högsta förvaltningsdomstolen har lagt särskild vikt vid huruvida förfarandet står i strid med lagstiftningens syfte har EU-domstolen uppehållit sig i större utsträckning vid bedömningen av vad som kan utgöra ett icke-genuint arrangemang.[2035] I kontrast till den svenska lagstiftarens förståelse av missbruksregelns genuinitetstest så kan bedömningen, i ljuset av missbruksprincipen, utgöra någonting

---

[2030] Denna utveckling har av Temple Lang beskrivits som att ”[j]ust as every national court is now a Community law court, every national authority is now a Community authority” – se Temple Lang, J., *The Duties of National Authorities under Community Constitutional Law* – European Law Review 1998 s. 109.

[2031] Se *Tyskland mot kommissionen* (mål C-8/88) p. 13, vilket även bekräftades och vidareutvecklades i *Wells* (mål C-118/00) p. 62 ff., *Kühne & Heitz NV mot Produktschap voor Pluimvee en Eieren* (mål C-435/00) p. 20.

[2032] Se underavsnitt 3.4.3.2 och 9.2.2.3.

[2033] Se underavsnitt 9.2.2.2.

[2034] Se avsnitt 8.5 och 10.4.

[2035] Jfr underavsnitt 5.5.2.6 och 8.4.4.3.

mer än en ”begränsning” av missbruksregelns räckvidd.[2036] Att i likhet med den svenska lagstiftaren erkänna en inhemsk regel där den huvudsakliga bedömningen sker utifrån huruvida förfarandet står i strid med lagstiftningens syfte – utan hänsyn till missbruksregelns genuinitetstest – kan visa sig vara otillräckligt. Vidare riskerar det svenska införlivandet, beroende på hur EU-domstolen utvecklar den unionsrättsliga förståelsen av missbruk på skatteområdet, att bli inaktuellt i det fall missbruksregelns lägsta skyddsnivå (”golvet”) och missbruksprincipen (”taket”) närmar sig varandra.[2037] I ett sådant scenario skulle regler som inte inbegriper en närmare prövning av arrangemangets genuinitet potentiellt kunna utgöra ett hinder mot den fria rörligheten.[2038]

Även om jag i den här framställningen inte har för avsikt att utreda det svenska införlivandet i relation till missbruksprincipen kan den bristande anpassningen av skatteflyktslagen försvåras av att EU-domstolen, vid sidan av aktörernas rättsliga och personliga förhållanden, vigt stort utrymme åt de ekonomiska omständigheterna vid bedömningen av ett arrangemangs genuinitet – omständigheter som inte vägs in på samma sätt vid tillämpningen av skatteflyktslagen. Detta riskerar att underminera den praxis som utvecklats kring generalklausulen och kan på sikt även leda till att parterna måste upprätthålla två olika argumentationslinjer – en med stöd i generalklausulen och en med stöd i den unionsrättsliga förståelsen av missbruk.

Behovet av att föregripa en eventuell konflikt mellan generalklausulen och missbruksregeln kan motiveras av de processuella kostnader och ekonomiska värden som står på spel. I det fall EU-domstolen vid ett senare tillfälle bedömer det svenska införlivandet som bristfälligt kan det bli kostsamt för såväl staten som den enskilde – något som enkelt kan föregripas genom att domstolarna begär in förhandsavgöranden i det fall det föreligger parallella argumentationslinjer från parterna och/eller det uppkommer andra tolkningssvårigheter. Det är därför av yttersta vikt att förvaltningsdomstolar i allmänhet och Högsta förvaltningsdomstolen i synnerhet följer utvecklingen men även nu öppnar upp för en direktivkonform tolkning av genuinitetstestet i skatteflyktslagen. En sådan tolkning ska i det här sammanhanget inte ses som en överträdelse av domstolarnas roll i förhållande till lagstiftaren, utan bör ses som en förlängning av det svenska införlivandet inom ramen för domstolarnas

[2036] Se underavsnitt 9.2.2.2.

[2037] Se delavsnitt 8.5.3.

[2038] En sådan utveckling förutsätter emellertid att EU-domstolen finner att den generellt tillämpliga skatteflyktsregeln, vilken för svenskt vidkommande träffar såväl gränsöverskridande som inhemska aktiviteter, resulterar i en negativ särbehandling av gränsöverskridande kontra inhemska aktiviteter – något som Högsta förvaltningsdomstolen avvisade i RÅ 2010 ref. 51.

lagprövning.[2039] En direktivkonform tolkning kan t.ex. ske med stöd i 2 § p. 3 i skatteflyktslagen som, efter det att rättstillämparen kvalificerat, kvantifierat, periodiserat och härlett en skatteförmån till en skattskyldig som medverkat i det ifrågasatta förfarandet (p. 1-2), kan tolkas i ljuset av genuinitetstestet.[2040] Enligt förarbetena till nämnda punkt kan samtliga omständigheter som vid en objektiv bedömning indikerar att det övervägande skälet är att uppnå en skatteförmån ligga till grund för bedömningen.[2041] Detta skulle kunna öppna upp för en närmare bedömning av de ekonomiska omständigheter som EU-domstolen tagit fasta på vid tillämpningen av missbruksprincipen utan risk för tolkningsslut *contra legem*.[2042] Ytterligare skäl som talar för att en direktivkonform tolkning av p. 3 är att Högsta förvaltningsdomstolen inte närmare utvecklat vad som ska förstås med ”omständigheterna [som] kan antas ha utgjort det övervägande skälet”, utan närmast presumerat att det aktuella förfarandet skett för att uppnå en skatteförmån. En utveckling av Högsta förvaltningsdomstolens praxis i denna del skulle inte enbart vara välkommet, utan direkt nödvändigt.

9.2.3.2 Behovet av närmare förtydliganden

Av redogörelsen ovan så framträder även ett antal brister i det svenska införlivandet vad gäller regelns processuella utformning och den enskildes möjlighet till att förutse den effekt som följer av bestämmelsen. Även om nämnda brister bör föranleda någon form av klargörande från lagstiftarens sida och/eller ett förtydligande förhandsavgörande ifrån EU-domstolen så innebär det inte att det svenska införlivandet är utdömt från första början. Som tidigare konstaterat innebär den svenska lagstiftarens erkännande av skatteflyktslagen som en förlängning av missbruksregeln att direktivets mål och syften – att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt och regleringskonkurrens på den inre marknaden – ändå uppnås genom skatteflyktslagen. Även om en utvärdering av det svenska införlivandet till syvende och sist ska ske utifrån huruvida skatteflyktslagen

---

[2039] Jfr Prechal (2005) s. 200 ff., som diskuterar maktdelningslärans gränser för hur långt en direktivkonform tolkning kan gå utan att domstolarna överträder sin kompetens i förhållande lagstiftaren. För en kort introduktion till lagprövning inom ramen för den dömande funktionen i Sverige – se underavsnitt 4.2.1.1.

[2040] Se underavsnitt 5.5.2.5.

[2041] Se Prechal (2005) s. 80 f., som gör en distinktion mellan vad hon kallar ”interpretation within the context of judicial implementation” och ”remedial interpretation”. Medan det förstnämnda inbegriper en möjlighet att uttolka bestämmelsen som ett led i införlivandet innebär det sistnämnda en form av kompenserande tolkning där brister i införlivandet läks genom direktivkonform tolkning. Även om kravet på effektivt genomslag (se nedan) eventuellt faller inom ramen för en ”remedial interperation” (inte minst då den svenska lagstiftaren inte berör denna problematik) innebär en direktivkonform uttolkning av genuinitetstestet i 2 § p. 3 i skatteflyktslagen en tolkning ”within the context of judicial implementation” eftersom den svenska lagstiftaren, om än kortfattat, erkänt skatteflyktslagen som det svenska införlivandet av missbruksregeln.

[2042] Eftersom den föreslagna direktivkonforma tolkningen uppehåller sig inom ramen för lagstiftningen såsom den kommit till uttryck i såväl praxis som förarbeten – se underavsnitt 5.5.2.5 – föreligger ingen risk för en tolkning *contra legem*.

upprätthåller denna skyddsnivå så innebär samtidigt unionsrättens krav på införlivandet att det föreligger ett behov av förtydliganden om hur skatteflyktslagen bör anpassas för att uppfylla nämnda krav.

Vid en samlad bedömning av de argument som talar för och emot att det svenska införlivandet är tillräckligt för att uppfylla t.ex. kravet på klara och precisa åtgärder talar mycket för att EU-domstolen, mot bakgrund av sin tidigare praxis, inte skulle anse det svenska införlivandet tillräckligt förutsebart för att uppfylla nämnda krav. Även om EU-domstolen tidigare medgivit att de införlivade åtgärderna delvis preciseras i praxis ger de prejudikat som utarbetats kring skatteflyktslagen inte mycket för handen. Möjligheten att kunna förutse den effekt som följer av direktivet går varken att utläsa i skatteflyktslagen eller i Högsta förvaltningsdomstolens praxis, vilket ur ett införlivandeperspektiv medför ett trängande behov av ett förtydligande. Vid sidan av nämnda påpekanden föreligger även, som tidigare nämnt, en överhängande risk att det svenska införlivandet medför att parterna på sikt argumenterar utifrån två parallella regelverk – något som bör föranleda en precisering och ett förtydligande från lagstiftarens sida.

Utöver kravet på klara och precis åtgärder så föreligger det, vid en närmare avvägning mellan medlemsstaternas nationella autonomi och kravet på effektivt genomslag, vissa brister i 4 § skatteflyktslagen. Även om det inte föreligger några processuella, unionsrättsliga regler som begränsar det uppställda förfarandet i nämnda paragraf så kan missbruksregeln, beroende på vad som inbegrips i dess materiella kärna, uppställa ett krav på att Skatteverket tillämpar det svenska införlivandet redan i taxeringen. Genom regeringsformens erkännande av myndigheternas självständighet och möjlighet till lagprövning skulle detta t.o.m. kunna ske tämligen friktionslöst.[2043] Samtidigt måste ett underkännande av det svenska förfarandet kunna motiveras av att det, givet direktivets mål och syften, i praktiken är alltför svårt att motverka skatteflykt och därigenom upprätthålla en lägsta skyddsnivå mot missbruk. Givet att det svenska förfarandet tillkommit för att bl.a. säkerställa en rättssäker prövning genom att särskilja Skatteverkets roll såsom beslutande instans och motpart, så är frågan om ett förfarande där Skatteverket först i domstol framställer om generalklausulens tillämpning verkligen utgör ett alltför svårt hinder?[2044] En fråga som likt den svenska införlivandestrategin i övrigt först kan få ett svar vid en närmare prövning av det svenska införlivandet i EU-domstolen.

[2043] Se underavsnitt 4.2.1.1.

[2044] Jfr argumenten för och emot en prövning av skatteflyktslagen i första instans redogjorda i underavsnitt 5.4.3.2, 5.4.4.3 och 5.4.4.4.

9.3 DANMARKS INFÖRLIVANDE AV MISSBRUKSREGELN

9.3.1 GENOMFÖRANDE

9.3.1.1 Kort om utvecklingen av ligningslovens § 3 fram t.o.m. missbruksregelns införlivande

För att fullt ut förstå det danska införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk måste man gå tillbaka till 2015 års antagande av den specifika skatteflyktsregeln i ligningslovens ursprungliga § 3. Som en reaktion på olika former av skatteundandraganden lade regeringen, bestående av socialdemokraterna och Radikale Venstre, tillsammans med Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti och Enhedslisten fram ett reformförslag för att motverka skatteflykt genom *skattelypakken*.[2045] Nämnda reformpaket inbegrep, vid sidan av flera andra insatser för att komma till bukt med internationell skatteflykt genom bl.a. truster, förslag till nationella genomföranden av de åtgärder, som i syfte att motverka skatteerodering och förflyttning av vinster, utarbetats inom OECD och EU.[2046] Dessa åtaganden mynnade för danskt vidkommande ut i en specifik skatteflyktregel som dels tog sikte på gränsöverskridande missbruk inom EU, dels missbruk av skatteavtal.[2047] Medan den unionsrättsliga bestämmelsen etablerades i första och andra stycket av ligningslovens § 3 genomfördes bestämmelsen om skatteavtal i paragrafens tredje och fjärde stycke:

§ 3

> *Skattepligtige har ikke de fordele, der følger af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater og direktiv 2009/133/EF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater som implementeret i dansk lovgivning, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål eller der som et af*

[2045] Se lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. samling). Fremsat den 20. marts 2015 af skatteministeren (Benny Engelbrecht).

[2046] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. samling) s. 5 f.

[2047] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. samling) s. 9 f. Nämnvärt i sammanhanget är att den danska lagstiftaren vid tillfället för genomförandet av de båda bestämmelserna ansåg att de var närmast identiska i det att ”de to analyser er[…] ganske ens” – se Høringsskema og høringssvar, fra skatteministeren, Skatteudvalget 2014-15 L 167 Bilag 1 s. 24. För en närmare kritik av förarbetsuttalandets hopblandning av ligningslovens § 3 stk. 1, vilken baseras på en utvärdering av den ekonomiska verkligheten, samt stk. 3, vilken baseras på en utvärdering utfrån ett *principal purpose test*, se Bundgaard (2015) s. 264 f.

hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med direktiverne, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der af- spejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rime- ligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelen er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelen, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelen under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 4. Uanset stk. 3 skal stk. 1 og 2 anvendes ved vurderingen af, om en skattepligtig er ude- lukket fra fordelen i en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU, hvis den skattepligtige alternativt kunne påberåbe sig en fordel i et af direktiverne om direkte beskatning.

Den internationella *omgåelsesklausulen* i det andra stycket i ligningslovens § 3 innebar ett ordagrant införlivande av moder- och dotterbolagsdirektivets omformulerade missbruksregel som antogs av medlemsstaterna under år 2014.[2048] I syfte att ha en enhetlig bedömning av de unionsrättsliga missbrukssituationer som eventuellt uppstår vid gränsöverskridande aktiviteter valde den danska lagstiftaren att utsträcka *omgåelsesklausulen* till att även ta sikte på missbruk av de förmåner som följer av såväl ränte- och royaltydirektivet som fusionsdirektivet.[2049] Behovet av att införliva nämnda bestämmelse motiverade lagstiftaren av att ändringen av moder- och dotterbolagsdirektivets missbruksregel skulle kunna innebär ett bredare

[2048] Förslaget att ordagrant införliva nämnda missbruksregel föranledde en del kritik i litteraturen – se t.ex. Boch, P., *Den Danske GAAR : kamp for fællesskabet eller intellektuel træghed?* – Skattepolitisk oversigt vol. 71 nr. 5 2015 s. 227 ff., som menade att införlivandet var ett hafsverk: *"Man har copy/pasted to regler fra to forskellige kontekster tilsyneladende uden væsentlig omtanke, hastet disse igennem folketinget på en måned, og været fuldstændig lukket over for ellersnfornuftige indsigelser fra nogle af de brancheorganisationer og eksperter, man netop burde have involveret i processen fra start. Resultatet er en regel, der muligvis vil være effektiv over for uønsket skatteundgåelse (afhængig af, hvordan domstolene fortolker reglen), men desværre ligeså let kan bruges til at modarbejde legitim skatteplanlægning. Dette skyldes til dels, at reglens anvendelsesområde er uklart, og til dels at man ikke har gjort noget for at beskytte den skattepligtige mod skattemyndighedernes evt. aggressive anvendelse af reglen. Den danske GAAR kan derfor sagtens gøre større skade end gavn."*

[2049] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. samling) s. 13.

användningsområde än den åtgärd som utarbetats i dansk rättspraxis.[2050] Utan att benämna denna åtgärd såsom *realitetsgrundsætningen* konstaterade lagstiftaren att:

> *"Der findes ikke en generel lovbestemt regel om bekæmpelse af misbrug i dansk skattelovgivning. Efter dansk (rets)praksis sker beskatningen efter der er foretaget en bedømmelse af, hvad der faktisk er sket. Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages i forhold til den modstående realitet. Dansk skatteret er altså grundlæggende helt på linje med internationalt gældende principper om 'substance over form'."* [2051]

Samtidigt förtydligade den danska lagstiftaren att införandet av en internationell *omgåelsesklausul* inte innebar någon närmare inskränkning av sådana åtgärder, då "indførelsen af en omgåelsesklausul begrænser ikke de gældende muligheder for at tilsidesætte eller omkvalificere på andet grundlag".[2052] En ståndpunkt som även skulle upprepas vid införlivandet av skatteflyktsdirektivets missbruksregel, vilket presenteras i det följande och som närmare diskuteras i underavsnitt 9.3.2.3.

9.3.1.2 En reformering och utvidgning av tillämpningsområdet för ligningslovens § 3

Införlivandet av skatteflyktsdirektivet lades i oktober år 2018 fram för behandling i folketinget i en samlad proposition av den Venstre-ledda treklöverregeringen bestående av Venstre, Liberal Alliance och Det Konservative Folkeparti.[2053] Förslaget hade föranletts av ett utkast i tre delar, vilka remitterats under sommaren och sedermera skickats vidare till skatteutskottet i början av oktober.[2054] Det slutgiltiga förslaget, som på grund av den följande diskussionen om CFC-reglerna sedermera delades upp i två,[2055] innebar att direktivets missbruksregel införlivades genom en påbyggnad av bestämmelsen som tidigare införts i ligningslovens § 3:

[2050] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. samling) s. 12.

[2051] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. samling) s. 12.

[2052] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. samling) s. 13.

[2053] Se lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling). Fremsat den 3. oktober 2018 af skatteministeren (Karsten Lauritzen).

[2054] Se Lovudkast: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)), Skatteudvalget 2017-18 (SAU) Alm. del bilag 210 s. 32 ff.

[2055] Se ændringsforslag nr. 1 i betænkning til lovforslag nr. L 28, afgivet af Skatteudvalget den 13. december 2018, vedtaget den 18. december 2018, vilket resulterade i att förslaget delades upp i L 28 A Om implementering af direktivet om skatteundgåelse og direktivet om skattetvistbilæggelse og forskellige ændringer af momssystemdirektivet och L 28 B Om implementering af CFC-reglerne i direktivet om skatteundgåelse. För en kort överblick hur införlivandet delades upp i två delar – se Schmidt, Bundgaard & Tell (2019) s. 53.

§ 3

Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder. Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

Stk. 3. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse for andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Stk. 5. Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelen er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelen, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelen under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 6. Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelen i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.

Genom föreslaget utökades följaktligen den internationella, specifika skatteflyktsregeln som tidigare införts i § 3 till att inbegripa såväl inhemska som gränsöverskridande situationer.[2056] I syfte att ”sikre symmetri i misbrugssituationer” innebar förslaget även en utvidgning av regelns tillämpningsområde till att inkludera individbeskattning.[2057] För att tillgodose en enhetlig och korrekt tillämpning av den generella *omgåelsesklausulen* hörsammade regeringen, med stöd i remissinstansernas *høringssvar*,

[2056] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 24 men även s. 99, varvid skatteministern särskilt framhöll att: *”De foreslåede bestemmelser indebærer ingen ændringer i den materielle vurdering af misbrug, som anvendes i den gældende omgåelsesklausul”.*

[2057] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 100.

att skatteförvaltningen skulle hemställa *omgåelsesklausulens* användning hos Skatterådet,[2058] vilket kom till uttryck i ett nytt sjunde stycke:

> *Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.*

Ambitionen med förslaget var dock, i likhet med det som tidigare antagits i samband med införlivandet av moder- och dotterbolagsdirektivets missbruksregel, att *omgåelsesklausulens* ordalydelse och tillämpning så långt som möjligt skulle återspegla den unionsrättsliga förståelsen av missbruk.[2059] Följaktligen valde den danska lagstiftaren att följa de råd som utställts av Implementeringsrådet, som tidigt i arbetet med införlivandet framhöll att regeringen bör ”holde reglerne så enkle som muligt og opnå fordelene ved at følge en international/EU standard” vilket enligt Implementeringsrådet förutsatte ”at de danske regler lægger sig tæt op ad direktivets bestemmelser”.[2060]

I den första behandlingen i kammaren uttalade sig företrädare från såväl Socialdemokratiet som Venstre positivt till det föreslagna genomförandet av missbruksregeln.[2061] Även om nämnda företrädare utryckte en viss oro för hur den enskildes rättssäkerhet skulle påverkas av införandet av en generell skatteflyktsregel var de nöjda med Skatterådets funktion och insyn över regelns tillämpning.[2062] I flera inlägg

---

[2058] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 101 och Høringssvar fra Dansk Industri, Høringsskema og høringssvar, Skatteudvalget 2018-19 L 28 Bilag 1, vari Dansk Industri föreslog att en ”General Anti-Abuse Rule (GAAR) Advisory Panel”, efter brittisk modell, skulle kunna tjäna som en första instans och att det även i ” Sverige er en særlig ordning for anvendelse af EU's generelle omgåelsesbestemmelser”. För en närmare förklaring av Skatterådets roll och inordning i den danska förvaltningen, se underavsnitt 4.2.2.3.

[2059] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 24.

[2060] Se Bilag 2 – Bemærkninger til Implementeringsudvalget om implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD), J. Nr. 18/06718 s. 1, något som även framfördes tidigt i införlivandeprocessen i Implementeringsrådets utlåtande den 14 mars 2017, där rådet framhöll att regeringen ”så vidt muligt bør følge direktivet og ikke indføre eller beholde danske særregler, der går længere end direktivet” – se Anbefalinger: implementering af ny EU-regulering – vedtaget på møde i Implementeringsrådet den 14. marts 2017 s. 4.

[2061] Se bemærkninger af Jesper Petersen (S) og Louise Schack Elholm (V), 1. behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling).

[2062] Se t.ex. Venstres ledamot Louise Schack Elholm som i sitt anförande framhöll just Skatterådets roll: *”Så er der generelle omgåelsesklausuler, som skal sikre, at huller i lovgivningen ikke misbruges til at undgå at betale korrekt skat. Med lovforslaget udvides anvendelsesområdet til at gælde hele selskabsretten og fysiske personer, og det skal bekæmpe misbrug af huller i gældende skattelovgivning. Jeg sidder selv i Skatterådet, og jeg hørte et*

framhöll ledamöterna att de föreslagna åtgärderna bidrog till en ökad komplexitet i skattesystemet men framhöll samtidigt behovet av att motverka skatteflykt i enlighet med de internationella åtaganden som Danmark förbundit sig genom OECD och EU.[2063]

I den följande behandlingen framfördes flera följdfrågor till skatteministern från såväl remissinstanser som folketingsledamöter. Nämnda spörsmål tog sin utgångspunkt i dels mer principiella frågeställningar, dels hypotetiskt uppställda scenarier om den nya lagstiftningens eventuella tillämpning. Medan de senare bemöttes tämligen styvmoderligt av skatteministern, som avhöll sig från att uttala sig i specifika fall,[2064] preciserade Lauritzen ett antal av de avvägningar som presenterats i lagförslaget.
En principiell frågeställning som skatteministerns delvis berörde var hur införlivandet av missbruksregeln (stk. 1-4) skulle förhålla sig till bestämmelsen mot missbruk av skatteavtal (stk. 5).[2065] Frågan utgick från ett förhandsbesked där Skatterådet ansett att

---

oplæg fra en professor, der fortalte, at man var lidt bekymret for, om det her var elastik i metermål, for hvornår var det lige, at man ville bruge det her? Med det, professoren sagde, som forbillede foreslog jeg ministeren, at man skulle lade Skatterådet træffe afgørelse om anvendelse af omgåelsesklausulen. Det giver en bedre retssikkerhed for alle, og det sikrer stadig væk, at man har muligheden. Det er jeg rigtig glad for at ministeren har taget til sig, så det også er en del af lovforslaget." – se bemærkning af Louise Schack Elholm (V), 1. behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling).

[2063] Se t.ex. bemærkninger af Dennis Flydkjær (DF), Rune Lund (EL) og Lisbeth Bech Poulsen (SF), 1. behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling). Även skatteministern Karsten Lauritzen framhöll det samlade lagförslagets komplexitet: *" Så vil jeg lige kommentere ganske kort på nogle af de ting, der er blevet sagt af ordførerne. Hr. Jesper Petersen fra Socialdemokratiet siger, at det er et stort og teknisk forslag, og det samme er hr. Dennis Flydtkjær inde på, og det må man jo sige objektivt set er rigtigt. Som hr. Dennis Flydtkjær sagde, er der et meget, meget langt høringssvar alene fra FSR, og derfor er Folketinget tvunget til at læne sig op ad de vurderinger, mine embedsmænd og Skatteministeriet kommer med, og det går vi også meget op i. Vi har jo allerede haft en teknisk gennemgang, og vi stiller os gerne til rådighed for at svare på de spørgsmål, der måtte være, og hvis der er behov for endnu en teknisk gennemgang af forslaget, må udvalget sige til, ikke mindst fordi Folketinget jo ikke – sådan hører jeg heller ikke det der bliver sagt – kan fralægge sig ansvaret. Man stemmer for et forslag, og så står man på mål for det, men den viden, der ligger til grund for det, skal mine embedsmænd selvfølgelig klæde Folketinget på med, og det er en vigtig opgave, som jeg ønsker de tager på sig, og det gør de også som embedsmænd."* – se bemærkning af skatteministeren Karsten Lauritzen, 1. behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling). Just förslagets komplexitet och de begränsade tidsramarna skulle sedermera resultera i att förslaget delades upp för att fortsatt diskutera bl.a. det danska införlivandet av CFC-reglerna.

[2064] Se t.ex. skriftväxlingen mellan KPMG Acor Tax och skatteministern i svar på spm. nr. 4 af 31. oktober 2018 vedrørende L 28 A, svar på spm. nr. 34 af 17. december 2018 vedrørende L 28 A och svar på spm. nr. 35 af 19. december 2018 vedrørende L 28 A där KPMG Acor Tax bl.a. presenterar flera hypotetiska ägandestrukturer, transaktioner o. dyl. i syfte att problematisera bestämmelsens tillämpning, varvid skatteminister återkommande besvarar "at enhver vurdering af, om den foreslåede generelle omgåelsesklausul finder anvendelse, vil kræve, at der i hvert enkelt tilfælde foretages en helt konkret bedømmelse af samtlige foreliggende faktiske og retlige omstændigheder". Den uppmärksamme (om än insinuante) läsaren kan notera en viss irriterad underton i skriftväxlingen efterhand som frågeställaren lägger fram fler hypotetiska scenarier.

[2065] Se henvendelsen af 17. december 2018 fra KPMG Acor Tax, L 28 – bilag 23.

bestämmelsen mot missbruk av skatteavtal i dåvarande ligningslovens § 3 stk. 3 var tillämplig.[2066] Det frågeställaren konkret ville ha svar på var om förhandsbeskedet kunde ge någon närmare vägledning om tillämpningen av den förslaget till ny unionsrättslig missbruksregel. I sitt svar framhöll skatteministern att det inte gick att dra några generella slutsatser från det refererade förhandsbeskedet, eftersom missbruksregeln och bestämmelsen som inriktade sig på missbruk av skatteavtal vilar på ”et andet grundlag” som till syvende och sist finner sitt innehåll i en unionsrättslig kontext med EU-domstolen som sista uttolkare.[2067] Samtidigt förtydligade Lauritzen att både frågan om simulerade rättshandlingar (*pro forma-dispositioner*) och de tidigare åtgärder mot skatteflykt som utarbetats i praxis kan få en överlappande effekt.[2068] Även om det inte kunde sättas likhetstecken mellan t.ex. en simulerad rättshandling och ett icke-genuint arrangemang så var syftet med *omgåelsesklausulen* emellertid inte att den skulle ersätta de i praxis utarbetade åtgärderna.[2069] Vad gäller de processuella frågorna som följde av *omgåelsesklausulen* framhöll skatteministern att skatteförvaltningens inställning och hemställan ska kommuniceras till såväl den skattskyldige som Skatterådet samt att rådets följande beslut om *omgåelsesklausulens* tillämpning därefter ska offentliggöras.[2070]

Bortsett från de begärda preciseringarna möttes genomförandet av missbruksregeln inget motstånd i den följande behandlingen i skatteutskottet, som lämnade sin ”betænkning” utan ändringar i denna del.[2071] I kort följd därefter skedde den andra behandlingen av lagsförslaget den 18 december följt av en tredje behandling den 20 december, varvid förslaget antogs med 107 röster för, 0 röster emot, varvid 0 ledamöter avstod (*stemte hverken for eller imod*). Genom folketingets beslut och drottningens följande kungliga sanktion och stadfästelse hade Danmark införlivat skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk.[2072]

[2066] Se henvendelsen af 17. december 2018 fra KPMG Acor Tax, L 28 – bilag 23, vari frågeställaren hänvisar till SKM2018.466.SR.

[2067] Se svar på spm. nr. 34 af den 17. december 2018 vedrørende L 28 A og svar på spm. nr. 35 af den 19. december 2018 vedrørende L 28 A.

[2068] Se svar på spm. nr. 1 af den 26. oktober 2018 vedrørende L 28 A s. 52 och bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 25.

[2069] Se svar på spm. nr. 1 af den 26. oktober 2018 vedrørende L 28 A s. 52 och bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 25.

[2070] Se svar på spm. nr. 1 af den 26. oktober 2018 vedrørende L 28 A s. 50 ff.

[2071] Se betænkning til lovforslag nr. L 28, afgivet af Skatteudvalget den 13. december 2018, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 1 f., där det, med undantag för Enhedslisten (som även om de tillstyrkte förslaget till missbruksregel i sak motsatte sig förfarandet med att gå vidare med en särskild behandling av bl.a. CFC-reglerna), förelåg en full enighet i skatteutskottet.

[2072] Se lov nr. 1726 af 27. december 2018.

9.3.1.3 EU-kommissionens slutrapport till Europaparlamentet och rådet om det danska införlivandet

Som tidigare nämnt inbegriper kommissionens slutrapport ingen närmare diskussion om medlemsstaternas införlivanden av direktivets missbruksregel.[2073] I stället vigs rapporten åt att sammanställa de möjliga införlivanden och val som medlemsstaterna har gjort kring den tekniska utformningen av direktivets specifika skatteflyktsregler. [2074] Som en följd av att de danska CFC-reglerna inte genomfördes och inrapporterades per den 31 december 2018 konstaterar kommissionen, utan åtskillnad mellan de olika åtgärder som skulle vara på plats vid slutet av år 2018, att Danmark brustit i sitt införlivande. [2075] Utan att beröra den danska ligningslovens § 3 eller närmare gå in på andra medlemsstaters införlivanden konkluderar kommissionen att slutrapporten endast utgör en inledande sondering av jämförelseländernas genomföranden i syfte att inleda överträdelsetalan och kunna utvärdera medlemsstaternas införlivanden vid ett senare tillfälle. Denna övergripande utvärderingsrapport av åtgärderna har kommissionen för avsikt att presentera innan den 1 januari 2022.[2076]

9.3.2 EN UTVÄRDERING AV DET DANSKA INFÖRLIVANDET

9.3.2.1 Behovet av en generell regel mot skatteflykt

I kontrast till den ingående debatt som föranledde de tidigare förslag till generella skatteflyktsregler som presenterades i folketinget skedde beredningen och den följande behandlingen av den danska *omgåelsesklausulen* i ligningslovens § 3 utan någon större diskussion.[2077] Tidigare argument rörande den enskildes förutsebarhet och rättssäkerhet, folketingets ansvar för lagstiftningsprodukten etc. lades följaktligen åt sidan till förmån för ett så direktivkonformt förslag till införlivande som möjligt. Behovet av att införa en generell regel mot skatteflykt identifierades tidigt i lagstiftningsprocessen och föranledde, med undantag för den jämkade lydelsen rörande

[2073] Se Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer COM(2020) 383 final.

[2074] Se COM(2020) 383 final s. 2 ff.

[2075] Se COM(2020) 383 final s. 11.

[2076] Se Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer COM(2020) 383 final.

[2077] Jfr den diskussion som återges i avsnitt 6.5 med redogörelsen för det danska genomförandet i delavsnitt 9.3.1.

skatteförvaltningens hemställan hos Skatterådet, inga förslag till revideringar.[2078] Även om det höjdes en del kritiska röster i de *høringssvar* som inkom från remissinstanserna så fick kritiken inget närmare genomslag i folketinget,[2079] som närmast såg skatteflyktsdirektivet och dess missbruksregel som ett nödvändigt åtgärdspaket för att motverka internationell skatteflykt och försvara den nationella skattebasen.[2080]

I kontrast till debatten i folketinget har författare i litteraturen ställt sig kritiska till såväl den antagna missbruksregeln som det följande införlivandet.[2081] En uttalad kritiker, som redan innan införlivandet menade att generella skatteflyktsregler inte var förenliga med dansk rättskultur, är Pedersen, som även ansåg att det inte förelåg något behov av en dansk *omgåelsesklausul*:

> *"Det er denne forfatters opfattelse, at den danske domstolsbestemte klausul er tilstrækkelig effektiv til overordnet at skabe en almindelig anerkendt retstilstand, og at omgåelsesproblemet ikke egner sig til en lovmæssig regulering. Dette skyldes, at omgåelse kendetegnes ved, at de skatterelevante dispositioner netop indrettes således, at de så at sige "styrer fri" af skattelovgivningen både i forhold til ordlyden og til den umiddelbare fortolkning, som kan foretages på grundlag af sædvanligt anerkendte fortolkningskilder. En effektiv imødegåelse på specifikt lovmæssigt grundlag kræver derfor, at lovteksten gives et så generelt udtrykt, at dens anvendelsesområde bliver helt ubestemmeligt. Herved antastes det retskulturelle princip om beskatningens lovmæssige hjemmel, der navnlig indeholder et krav om, at skattesystemet er forudsigeligt, således at skatteyderne kan indrette sig herefter. Samtidig undergraves den øvrige skattelovgivning med dens nærmere beskrivelse af skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter, idet disse bestemmelser fraviges i ikke nærmere bestemt omfang. Med andre ord udgør en general omgåelseslovgivning reelt en indholdsløs "gummibestemmelse", hvor målet helliger midlet, og hvor den ønskede retstilstand*

[2078] Se Anbefalinger: implementering af ny EU-regulering – vedtaget på møde i Implementeringsrådet den 14. marts 2017 s. 4.

[2079] Se t.ex. høringssvar af 29. juni 2018 fra Danske Revisorer – FSR, Skatteudvalget L 28 – bilag 1 s. 36.

[2080] Se kammarens första behandling där flera partiföreträdare t.o.m. berömde skatteministern för de initiativ som tagits på beskattningsområdet – se t.ex. bemærkninger af Rune Lund (EL) og Lisbeth Bech Poulsen (SF), 1. behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling).

[2081] Se bl.a. Schmidt, Bundgaard & Tell (2019), Rose Bjare, P. & Sønderholm, S., *Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3* – SR-Skat 2019.110 men även Pedersen, som i stränga ordalag motsätter sig generella skatteflyktsregler i allmänhet: *"Den lovfæstede omgåelsesklausul er derfor et juridiskt 'misfoster', der – desværre – har været resultatet af den politiske og økonomiske vireklighed, der også er en del af omgåelseproblematiken"* – se Pedersen (2015) s. 120 men även Pedersen, J., *Korrektionsmuligheder udenfor LL § 3* i Skattely: skatteplanlægning, skatteflugt og misbrug, Nørgaard Laursen, A. och Madsen, L. (red.), Köpenhamn, 2020 s. 18 ff., i vilket Pedersen intar en något mindre kritisk ställning i frågan.

> *alene kan opnås ved opgivelse af helt fundamentale retssikkerhedsmæssige principper".*[2082]

Även om det föreligger en konsensus om de regleringstekniska utmaningar som följer av en generell regel mot skatteflykt så har ett par författare samtidigt betonat vikten av att reglera den unionsrättsliga utvecklingen som skett kring missbruk på såväl det indirekta som direkta beskattningsområdet.[2083] Ramsdahl Jensen, som samtidigt som han efterliknar den tidigare lydelsen av ligningslovens § 3 vid en Pandoras ask efterfrågar en reglering som fångar upp den unionsrättsliga förståelsen av missbruk, framför:

> *"Det anbefales således, at misbrugsprincippet tages ved hornene og slæbes helt ud af skyggen og frem til fri beskuelse og analyse. En generel skatteretlige misbrugsklausul vil alt andet lige bidrage til en mere homogen applikation af princippet på tværs af alle skatter og afgifter og derved på sigt bidrage til at højne borgernes oplevelse af retssikerhed. Selv om konturerne af en generel omgåelsesklausulen fremstår særdeles uskarpe og formentlig til evig tid vil vedblive at være det, er et sikker kendskab til eksistensen af en sådan retsfigur således ud fra et retssikerhedsmæssigt perspektiv lang at foretrække fremfor, at et ulovfæstet misbrugsprincip eller lignende omgåelsesgrundsætning uden forudgående varsel kan ramme som en djævel fra skyggerne."* [2084]

Två författare som efter införlivandet av missbruksregel ifrågasatte behovet av att dra ut djuret ur ladugården var Rose Bjare och Sønderholm, som utifrån en närmare analys av tre avgöranden från Højesteret menade att missbruksregeln redan kom till uttryck i domstolens praxis.[2085] Enligt Rose Bjare och Sønderholm innebar *omgåelsesklausul* inget förändrat rättsläge utan medförde endast en ökad rättsosäkerhet, där det realpolitiska syftet med införlivandet var att "skræmme flest mulige skatteydere" genom att "skabe størst mulig retsusikkerhed".[2086] Den nya regeln avfärdades därför:

> *"Ret beset kan det dyr, der nu er trukket af stalden, nok bedst sammenlignes med et fugleskræmsel. På afstand kan det nok skræmme nogen, men tæt på kan man*

[2082] Se Pedersen, J., *International skatteflugt : del II : Imødegåelse af skatteflugt* – Revision & regnskabsvæsen vol. nr. 7 2017 under 3.2.

[2083] Se Werlauff, E., *Tanke ved en prisoverrækkelse* – TfS 2015, 517 och Ramsdahl Jensen (2015) s. 78 f.

[2084] Se Ramsdahl Jensen (2015) s. 78 f.

[2085] Se Rose Bjare & Sønderholm (2019) s. 110 ff., som i sin analys av "domstolenes bedømmelse af de realiteter, der forelægges dem" utgår från SKM2006.749.HR, SKM2010.26.HR och SKM2014.422.HR. Nämnvärt i sammanhanget är att Rose Bjare även deltog i remissrundan som företrädare för KPMG Acor Tax.

[2086] Se Rose Bjare & Sønderholm (2019) s. 110 ff.

> *konstatere, at det er en dukke lavet af halmstrå og iklædt gammelt tøj, men der er grund til at følge udviklingen nøje og håbe, at de retsanvendende myndigheder vil sikre, at fugleskræmslet ikke udvikler sig til et uhyre."* [2087]

Trots nämnda kritik medför den danska införlivandestrategin många fördelar. Genom att knyta an bestämmelsen till missbruksregelns ordalydelse och prövningsmoment kan tolkningen och tillämpningen av *omgåelsesklausulen* utarbetas i takt med att den unionsrättsliga förståelsen av missbruk utvecklas. Samtidigt innebär det ordagranna (*verbatim*) införlivandet av missbruksregeln att nya begrepp introduceras som kan förefalla främmande i den danska rättsordningen, vilket medför två centrala utmaningar för den danska införlivandestrategin. Först och främst måste den danska lagstiftaren försäkra sig om att rättstillämpningen uppfyller skatteflyktsdirektivets mål och syften. Den danska lagstiftaren kan följaktligen inte ursäkta sig med att missbruksregeln är ordagrant införlivad – lagstiftaren måste även försäkra sig om att bestämmelsens rekvisit och prövningsmoment tolkas och tillämpas konformt med unionsrätten.[2088] Vid sidan av nämnda utmaning så följer även den bristande förutsebarhet som bestämmelsens värdeöppna rekvisit medför och som har kritiserats i litteraturen – något som inte underlättas av den tämligen kortfattade precisering som följer av bestämmelsens förarbeten.[2089]

9.3.2.2 Svårigheten att inlemma och precisera en unionsrättslig regel med värdeöppna rekvisit

Även om den danska införlivandestrategin medför vissa fördelar vad gäller den framtida förståelsen av bestämmelsen så ger varken skatteflyktsdirektivets eller det danska förarbetena någon närmare vägledning om hur den införlivande regeln ska preciseras. Utan att återupprepa redogörelsen för missbruksregeln i avsnitt 8.3 så föreligger ingen närmare precisering av missbruksregelns rekvisit, vilket även återspeglar sig i den kortfattade *bemærkning* som bifogades *omgåelsesklausulen*. Svårigheterna för den enskilde att förutse effekterna av dennes agerande skulle utifrån kravet på *klara och precisa åtgärder* kunna föranleda viss kritik mot *omgåelsklausulen*. Samtidigt skulle en vän av ordning kunna framhålla att bristerna i det danska införlivandet är en naturlig följd av direktivets tämligen kortfattade motivering – ett argument som svårligen hade accepterats som skäl för ett bristfälligt införlivande.

[2087] Se Rose Bjare & Sønderholm (2019) s. 110 ff.

[2088] Se Prechal (2005) s. 187 ff.

[2089] Detta kritiserades särskilt under lagförslagets remissrunda se Bilag 24 – Henvendelse af 19. december 2018 fra KPMG Acor Tax om bemærkninger til skatteministerens svar på spm. 31 vedrørende L 28 A s. 2, vari KPMG Acor Tax framför: "*En så indgribende bestemmelse bør af hensyn til skatteydernes retssikkerhed allerede i lovarbejderne underbygges med vejledende konkrete eksempler på, hvornår skatteomgåelsesklausulen finder henholdsvis ikke finder anvendelse på skatteretten, og hvor vi har forsøgt at fremme dette formål med helt specifikke eksempler, men hvor svarene stadig står hen i det uvisse*".

Möjligheten för medlemsstater att ursäkta nationella införlivanden med att den unionsrättsliga bestämmelsen inte är tillräckligt preciserad har i litteraturen beskrivits som ett ohållbart argument.[2090] Eftersom det till syvende och sist är medlemsstaterna som ansvarar för att en unionsrättslig bestämmelse är vag, oklar eller på annat sätt ger upphov till tillämpnings- och tolkningsproblem hade kommissionen och/eller EU-domstolen näppeligen accepterat en sådan argumentation. I det fall medlemsstaterna hade medgetts den ursäkten hade de, i samband med direktivens utarbetning, potentiellt inte tagit samma ansvar för att föregripa och lösa de eventuella införlivandeproblem som kan följa med de antagna åtgärderna, vilket på sikt hade riskerat målet och syftet med de antagna åtgärderna.[2091]

Svårigheterna med att precisera rekvisiten i missbruksregeln föranledde många remissinstanser att efterfråga exempel på hur införlivandet skulle tillämpas. Medan vissa av rekvisiten kortfattat preciserades i förarbetena efterfrågades konkreta exempel på hur bestämmelsens rekvisit samspelade.[2092] Trots flera påstötningar i remissrundan avstod skatteministern från att ge något närmare besked om huruvida bestämmelsen var tillämplig utan besvarade återkommande de utställda frågorna med ”at enhver vurdering af, om den foreslåede generelle omgåelsesklausul finder anvendelse, vil kræve, at der i hvert enkelt tilfælde foretages en helt konkret bedømmelse af samtlige foreliggende faktiske og retlige omstændigheder”.[2093] Först vid en prövning i det enskilda fallet kan bestämmelsen förstås, vilket effektivt överlämpar ansvaret för lagstiftningens precisering på rättstillämparen.

Som en följd av ligningslovens § 3 stk. 7 får Skatterådet, som ytterst är en del av den verkställande skatteadministrationen, en framträdande roll vid uttolkandet av *omgåelsesklausulen*, vilket kritiserats av Rose Bjare och Sønderholm. Enligt nämnda

---

[2090] Se Prechal (2005) s. 35.

[2091] Se Prechal (2005) s. 35.

[2092] Preciseringen av nämnda rekvisit medförde emellertid inte någon närmare vägledning på grund av rekvisitens öppna formuleringar. T.ex. innebar rekvisitet ”hovedformål(ene)” att ”alle relevante faktiske forhold” skulle ligga till grund för en objektiv bedömning, där det samtidigt ”godt være andre formål med arrangementet”, samtidigt som ”arrangementer” i sin tur skulle ta sikte på ”enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret herpå” – se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 98 ff. Vad som betingar ett ”arrangemanter” har i praxis från Skatterådet fått en bred förståelse, där den enskildes passiva medverkande ansetts utgöra ett ”arrangement”, även om denne enbart förvaltat ett aktiebolag inom ramen för en tidigare etablerad struktur. I nämnda administrativa praxis har även tidigare förarbetsuttalanden hänförliga till Danmarks införlivande av moder- och dotterbolagsdirektivets utgjort utfyllnad, där t.ex. förståelsen av ”skattefordel” uppfattats som att den aktuella ”skattefordelen” ska ha uppstått i Danmark och tillfalla en juridisk person – för en närmare genomgång om aktuell praxis mot bakgrund av förarbetsuttalanden se Nielsen, K., Lønne Ventzel, R. & Kjær, S., *Omgåelsesklausulen - hvad ved vi nu?* – SR-Skat 2020.265.

[2093] Se t.ex. skriftväxlingen mellan KPMG Acor Tax och skatteministern i svar på spm. nr. 4 af 31. oktober 2018 vedrørende L 28 A, svar på spm. nr. 34 af 17. december 2018 vedrørende L 28 A och svar på spm. nr. 35 af 19. december 2018 vedrørende L 28 A.

författare kan förskjutningen av inflytandet från lagstiftaren till den verkställande makten stå i strid med delegationsförbudet i grundslovens § 43.[2094] Även om de, i likhet med Christensen,[2095] medger att delegationsförbudets räckvidd bör förstås utifrån samspelet mellan folketinget och regeringen så är förskjutningen av normgivningsmakt från folketinget till Skatterådet, enligt Rose Bjare och Sønderholm, problematiskt ur ett konstitutionellt perspektiv.[2096]

Utan att närmare utvärdera delegationsförbudets räckvidd har Skatterådets avgöranden, som en följd av de begränsade uttalandena i förarbetena, fått en framträdande roll i den inledande diskussionen i litteraturen. Även om nämnda avgöranden utgör administrativ praxis har de likväl legat till grund för en inledande systematisering och diskussion kring hur *omgåelsesklausulen* kan förstås i ljuset av dess tidigare lydelse.[2097] Enligt såväl Bundgaard, Fjord Kjærsgaard och Tell som Nielsen, Lønne Ventzel och Kjær kan det utifrån regelns fem rekvisit utläsas tre prövningsmoment i den administrativa praxis som Skattestyrelsen och Skatterådet utvecklat:

- om det föreligger en skattefördel,
- om det föreligger en styrkt affärsmässig grund,
- om det aktuella arrangemanget är ”reellt”, i bemärkelsen genuint.[2098]

Inom ramen för nämnda moment framträder en central avvägning mellan arrangemang som potentiellt fångas upp av ligningslovens § 3 i sin dåvarande lydelse och de som inte träffas av bestämmelsen. [2099] Medan de arrangemang som i regel kan motiveras utifrån en kommersiellt giltiga skäl ses som genuina och utan närmare skattemotiv präglas de motsatta arrangemangen av ett icke-genuint upplägg som vid en närmare genomlysning motiveras av en skattefördel.[2100] Nämnda bedömning inbegriper ingen närmare avvägning av vad som eventuellt motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt, vilket av Bundgaard, Fjord Kjærsgaard och Tell tillskrivs det faktum att förarbetena till

---

[2094] Se Rose Bjare & Sønderholm (2019) s. 110 ff.

[2095] Se Christensen, J. P., *Skatteretten, Grundloven og Højesteret* i Festskrift til Jan Pedersen, Kerzel, M. (red.), Köpenhamn, 2011 s. 66 ff.

[2096] Se Rose Bjare & Sønderholm (2019) s. 110 ff.

[2097] Nämnvärt i sammanhanget är att Skattestyrelsen i SKM.2019.349.SR framhöll: *”at den nye generelle omgåelsesklausul skal fortolkes i overensstemmelse med den ”gamle” omgåelsesklausul. Således kan tidligere retspraksis fortsat være relevant ved grænseoverskridende transaktioner omfattet af bestemmelsen.”*

[2098] Jfr Bundgaard, J., Fjord Kjærsgaard, L. & Tell, M., *Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 ved overgangen til Skatteundgåelsesdirektivets GAAR* – Skat udland 2019, 172 s. 947 ff. och Nielsen, Lønne Ventzel & Kjær (2020).265.

[2099] Se Bundgaard, Fjord Kjærsgaard & Tell (2019) s. 953.

[2100] Se Bundgaard, Fjord Kjærsgaard & Tell (2019) s. 947 ff.

den gamla lydelsen av ligningslovens § 3 inte berörde hur ”hensigten” med en bestämmelse skulle fastställas.[2101]

I kontrast till förarbetena till den gamla lydelsen utvecklade Skatteministern emellertid hur rekvisitet ”virker mod formålet og hensigten med skatteretten” ska förstås. Under lagberedningen berörde en av remissinstanserna frågan om hur just ”formålet og hensigten” ska utläsas och hanteras i det fall det finns inneboende konflikter mellan lagstiftningens syften, principer etc.[2102] I svaret på den utställda frågan gav skatteministern följande svar:

> *“Formålet med en given regel og de overordnede skatteregler vil skulle fastlægges ud fra almindelig juridisk fortolkning herunder en formålsfortolkning bl.a. baseret på forarbejderne til den enkelte bestemmelse.”* [2103]

Vidare förtydligade skatteministern att bestämmelsens inriktning på lagstiftningens syfte respektive mål delvis överlappar men att lagstiftningens ”formål” bör förstås snävare än dess ”hensigt”. I det fall en beviljad skattefördel inte direkt motverkar lagstiftningens syfte så öppnar den bredare formuleringen om regelns ”hensigt” upp för att ett beviljande av nämnda skattefördel likväl kan ha ansetts motverka bestämmelsens underliggande mål. Även om skatteministern inte preciserar vad som i sin tur utgör en ”almindelig juridisk fortolkning” så har Skatterådet och Skattestyrelsen likväl prövat förfarandet utifrån lagstiftningen syfte och mål i sina första förhandsbesked.[2104] I likhet med vad Bundgaard, Fjord Kjærsgaard och Tell tidigare identifierat i Skatterådets praxis viger rådet fortsatt stort utrymme åt ovan nämnda element, men ger samtidigt ett jämförelsevis större utrymme åt lagstiftningens ”hensigt”.[2105] Vidare har Skatterådet och Skattestyrelsen vigt större utrymme åt EU-domstolens praxis, vilket fullföljer skatteministerns uttalade ambition om att den danska *omgåelsesklausulen* bör förstås i en unionsrättslig kontext och som bemöter en del av kritiken som framförts av Bundgaard, Fjord Kjærsgaard och Tell rörande Skatterådets tidigare praxis.[2106] Som en

---

[2101] Se Bundgaard, Fjord Kjærsgaard & Tell (2019) s. 952 f.

[2102] Se svar på spm. nr. 1 af den 26. oktober 2018 vedrørende L 28 A s. 51.

[2103] Se svar på spm. nr. 1 af den 26. oktober 2018 vedrørende L 28 A s. 52 men även bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 99 där lagstiftaren framhålelr att en sådan uttolkning även kan vara baserade på ”de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på”.

[2104] Se t.ex. Skattestyrelsens bedömning, vilken Skatterådet delar, i SKM.2020.282.SR där styrelsen diskuterar det bakomliggande syftet med de aktuella omstruktureringsreglerna i fusionsskatteloven.

[2105] Jfr SKM.2019.349.SR, SKM.2019.413.SR, SKM.2019.621.SR, SKM.2020.98.SR och SKM.2020.282.SR.

[2106] Jfr Bundgaard, Fjord Kjærsgaard & Tell (2019) s. 953 och t.ex. SKM.2019.349.SR, vari Skatterådet prövade *omgåelsesklausulen* för första gången. I nämnda förhandsbesked instämmer Skatterådet i

följd härav har även *omgåelsesklausulens* genuinitetstest fått ett större erkännande Skatterådets avgöranden, där det allmänna först ska att bevisa att den uppkomna ”skattefordelen” motverkar ”formålet og hensigten med skatteretten”, för att därefter ålägga den enskilde att motivera varför den uppkomna ”skattefordelen” har en ”kommerciel begrundelse” (bortsett från att minska den enskildes skattebörda).[2107] Hur denna bevisbörda och närmare prövning sedermera kommer att utveckla sig i praxis är emellertid för tidigt att säga men diskuteras likväl i kapitel 10.

9.3.2.3 Relationen mellan ligningslovens § 3 och danska tolkningsdoktriner

I förarbetsuttalandena till den nya lydelsen i ligningslovens § 3 så betonades att *omgåelsesklausulen* inte ska ersätta de tidigare generella åtgärder som utarbetats i praxis eller föranleda ett avskaffande av de specifika skatteflyktsregler som vissa remissinstanser ansåg kunde upphävas när väl en generell regel mot skatteflykt var på plats.[2108] I stället skulle den nya bestämmelsen ses som ett ytterligare verktyg för att motverka skatteflykt. Hur samspelet mellan dessa åtgärder bör se ut berörde dock inte lagstiftaren, som bortsett från det korta uttalandet i *bemærkningerne* inte utvecklade relationen mellan ligningslovens § 3 och de danska tolkningsdoktrinerna närmare.[2109] Inte heller i de förhandsbesked som prövats i Skatterådet har nämnda relation berörts.[2110] Det är därför svårt att, i skrivande stund, fastslå hur tillämpningen av *omgåelsesklausulen* förhåller sig till domstolarnas ”realistiske tilgang til retsanvendelsen” – något som emellertid inte hindrar mig från att, mot bakgrund av den tidigare redogörelsen i kapitel 6, diskutera hur ett sådant samspel skulle kunna se ut.

Oavsett ifall man anser att Højesteret använder sig av ”kravet om skatteretlig realitet” eller en tolkningstradition där domstolarna ”ikke lader sig binde af en formalistisk tilgang” så föreligger en konsensus om att de danska domstolarna, i de fall det föreligger ”tomme og kunstige skattebetingede dispositioner”, gör avsteg från ett förfarandes civilrättsliga form till förmån för det underliggande ”økonomiske grundlag”.[2111] Vid en närmare jämförelse av hur nämnda åtgärder, såsom de beskrivits i

---

Skattestyrelsens inställning, som utgick i stort utsträckning från EU-domstolens avgöranden i *beneficial ownership*-målen för att bedöma det aktuella arrangemangets genuinitet.

[2107] Se Nielsen, Lønne Ventzel & Kjær (2020).265.

[2108] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 25 och t.ex. de av skatteministern bortsedda förslaget från Implementeringsrådet, som framhöll att missbruksregeln innebar ”en mulighed for at rydde op i de mange nationale danske værnsregler, således at man i Danmark ikke går videre, end direktivet lægger op til. Med indførslen af en GAAR (General Anti Avoidance Rule) bør der samtidig ikke være behov for alle de specielle værnsregler.” – se Anbefalinger: implementering af ny EU-regulering – vedtaget på møde i Implementeringsrådet den 14. marts 2017 s. 5.

[2109] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 25.

[2110] Jfr SKM.2019.349.SR, SKM2019.413.SR, SKM.2019.621.SR, SKM.2020.98.SR och SKM.2020.282.SR.

[2111] Se Ramsdahl Jensen (2015) s. 58 samt diskussionen i underavsnitt 6.2.3.2.

litteraturen, förhåller sig till *omgåelsesklausulen* så framträder vissa likheter. Såväl *omgåelsesklausulen* som de åtgärder som utarbetats i Højesterets praxis medger en prövning av ett förfarande utifrån en eller flera rättshandlingar, en utvärdering av en dispositions ekonomiska substans och dess rättsliga form och, i det fall dispositonen framstår som konstlad, en möjlighet att omkarakterisera och/eller underkänna förfarandet.[2112] Även om *omgåelsesklausulens* genuinitetstest, såsom ett uttryck för missbruksregeln, inte är en regelrätt *substance over form*-regel så står den "økonomisk virkelighed", i likhet med de tidigare åtgärder som utarbetats i praxis, i centrum.[2113]

I det fall *omgåelsesklausulen* förstås i ljuset av missbruksprincipens subjektiva rekvisit, blir likheterna mellan de olika åtgärderna mot skatteflykt än tydligare. Om *omgåelsesklausulens* genuinitetstest, som enligt den danska lagstiftaren ska återspegla den unionsrättsliga förståelsen av missbruk så långt som möjligt, tolkas utifrån missbruksprincipens inriktning på konstlade upplägg så föreligger vissa gemensamma indicier på förfaranden som skulle kunna träffas av såväl *omgåelsesklausulen* som de åtgärder som utarbetats i praxis. Även om en del författare i den skatterättsliga litteraturen motsätter sig en systematisering av Højesterets praxis utifrån "kravet om skatteretlig realitet" så finns det vissa likheter mellan *omgåelsesklausulens* subjektiva prövningsmoment och de av Pedersen identifierade kännetecken på förfaranden som faller inom *realitetsgrundsætningen* tillämpningsområde.[2114] Realitetsgrundssætningens inriktning på dispositioner som, vid en jämförelse av t.ex. sedvanliga affärsmässiga dispositioner, framstår som konstlade, osedvanliga eller fiktiva är t.ex. centrala prövningsmoment i genuinitetstestet.[2115] Vidare medför *realitetsgrundsætningens* utvärdering av dispositionens "reella" ekonomiska innehåll, mot bakgrund av dispositionens rättsliga form, att Højesterets underkännanden och/eller omkvalificeringar medför en liknande rättsföljd som *omgåelsesklausulen*.[2116]

Samtidigt innebär införandet av *omgåelsesklausulen* att tillämpningen av ligningslovens § 3 lär få stort utrymme i den rättsliga argumentationen. Redan vid skatteförvaltningens hemställan hos Skatterådet så kommer processen att ta sin utgångspunkt i *omgåelsesklausulens* tillämpning, vilket lär vara i centrum för den följande processen i såväl landsskatterett som eventuell domstolsprövning. På så sätt kommer den regelbaserade åtgärden i praktiken få företräde i det som i en unionsrättslig kontext utgör det subjektiva prövningsmomentet. Med det sagt öppnar rekvisitet

---

[2112] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 98 ff.

[2113] Jfr ligningslovens § 3 stk. 2 och underavsnitt 8.3.7.

[2114] Jfr Pedersens karakteristika som presenteras i delavsnitt 6.3.1 med t.ex. de indicier som är uppställda i *beneficial ownership*-målen återgivna i underavsnitt 8.4.4.3. För en närmare utveckling av hur missbruksregeln kan förstås i ljuset av missbruksprincipen, se kapitel avsnitt 8.5 och 10.4.

[2115] Jfr bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 99.

[2116] Se underavsnitt 6.3.1.3.

”virker mod formålet og hensigten med skatteretten”, som ytterst ska tolkas utifrån en ”almindelig juridisk fortolkning”, att Højesterets ”realistiske tilgang til retsanvendelsen” kan få inspel i utvärderingen av det objektiva rekvisitets utvärdering av ”tillämplig skatterätt”, vilket närmare diskuteras i kapitel 10.

9.3.2.4 Ligningslovens § 3 stk. 7 och det unionsrättsliga kravet på effektivt genomslag

Förutsatt att missbruksregeln ordagranna införlivande i den danska rättsordningen ges den betydelse och innebörd som följer av den unionsrättsliga förståelsen av missbruk torde unionsrättens krav på effektivt genomslag inte föranleda några närmare bekymmer. Även om ligningslovens § 3 stk. 7 innebär en inskränkning av den enskilda tjänstemannens möjlighet att direkt tillämpa *omgåelsesklausulen* så hemställs dess tillämpning likväl inom ramen för myndighetens Skatteråd.[2117] Att delegera inom ramen för den enskilda medlemsstatens myndighetsorganisation faller inom ramen för medlemsstatens autonomi vad gäller institutionell organisation och processuella regelverk.[2118] Eftersom nämnda förfarande varken särskiljer mellan inhemska och gränsöverskridande situationer eller förhindrar skatteflyktsdirektivets mål och syften så torde kravet på effektivt genomslag vara uppfyllt [2119]

9.3.2.5 Möjligheten att utvidga missbruksregelns tillämpningsområde genom ligningslovens § 3

Ambitionen att ”sikre symetri i misbrugssituationer” har föranlett den danska lagstiftaren att utvidga *omgåelsesklausulens* tillämpningsområde i ligningslovens § 3 till att även inkludera individbeskattning.[2120] Genom nämnda utvidgning breddas skatteflyktsdirektivets missbruksregels tillämpningsområde från företagsskatteområdet till att även innefatta individers inhemska och gränsöverskridande aktiviteter i förhållande till andra medlemsstater och tredjeland. Den danska införlivandestrategin öppnar härigenom upp för en full harmonisering av vad som betingar missbruk på det direkta beskattningsområdet, vilket mot bakgrund av EU-domstolens praxis inte enbart ställer krav på myndigheter och domstolars tillämpning utan utvidgar medlemsstaternas förpliktelse om att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen även i frågor om individbeskattning.[2121]

[2117] Se underavsnitt 4.2.2.3.

[2118] Se underavsnitt 7.3.1.2.

[2119] För en närmare diskussion om likvärdighets- respektive effektivitetsprincipen se *VEBIC* (mål C-439/08) p. 63, *Nike European Operations Netherlands* (mål C-310/14) p. 28 och *Eturas m.fl.* (mål C-74/14) p. 32.

[2120] Se bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. samling) s. 100.

[2121] Se Báez Moreno, A. & Zornoza Pérez, J. J., *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive* i Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation,

Enligt EU-domstolens avgörande i *Dzodzi* (förenade målen C-297/88 och C-197/89) föreligger det ett unionsrättsligt intresse ”att gemenskapsrättsliga bestämmelser blir tolkade på ett enhetlig sätt” i det fall de unionsrättsliga bestämmelserna utvidgas till att inbegripa andra inhemska aktiviteter.[2122] Detta ska ske ”oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas” i syfte att tillförsäkra att det inte förekommer nationella tolkningar som avviker från varandra.[2123] Detta innebär att de medlemsstater som likt Danmark vidgar missbruksregelns tillämpning även måste underställa sig EU-domstolens prövning i de situationer som inte täcks in av skatteflyktsdirektivet, vilket inte minst kommit till uttryck i avgörandet *Leur-Bloem:*

> *”När en nationell lagstiftning för lösningen av problem i rent interna situationer anpassas till den lösning som har valts i gemenskapsrätten - för att bland annat undvika att inhemska medborgare diskrimineras, eller att det uppstår eventuella snedvridningar av konkurrensen, såsom i det aktuella fallet - föreligger det ett bestämt gemenskapsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från gemenskapsrätten blir tolkade på ett enhetligt sätt, oberoende av under vilka omständigheter de skall tillämpas, för att undvika att det i framtiden förekommer tolkningar som skiljer sig åt.”*[2124]

Domstolens behörighet att pröva de situationer som inbegriper individbeskattning är dock begränsade till att beakta de rekvisit som ska förstås i en unionsrättslig kontext.[2125] Som en följd av missbruksregelns hänvisning till ”formålet og hensigten med skatteretten” kan domstolen vid en rent inhemsk situation inte beakta det allmänna systemet som etablerats genom de nationella bestämmelserna, eftersom en hänvisning till nationell lagstiftning omfattas av medlemsstaternas domstolars exklusiva behörigheter.[2126] Däremot är EU-domstolen behörig att pröva alltifrån en eventuell skattefördel till arrangemangets genuinitet, eftersom dessa rekvisit vilar på en unionsrättslig grund.

Hernández González-Barreda, P. A., Ferreras Gutiérrez, J. A. och Almudí Cid, J. M. (red.), Alphen aan den Rijn, 2019 s. 134 ff.

[2122] Se *Dzodzi* (förenade målen C-297/88 och C-197/89) p. 36 f.

[2123] Se *Dzodzi* (förenade målen C-297/88 och C-197/89) p. 36 f.

[2124] Se *Leur-Bloem* (mål C-28/95) p. 32.

[2125] Se *Leur-Bloem* (mål C-28/95) p. 33.

[2126] Se *Land Nordrhein-Westfalen mot D.-H. T.* (mål C-620/19) p. 35, där domstolen särskilt framhåller att domstolens behörighet är *”[b]egränsad till att pröva enbart unionsrättsliga bestämmelser. Den får inte i sitt svar till den nationella domstolen beakta de allmänna hänsyn som ligger till grund för bestämmelser i nationell rätt som, samtidigt som de hänvisar till unionsrätten, även definierar räckvidden av denna hänvisning. Att ta hänsyn till de begränsningar som den nationella lagstiftaren kan ha fastställt för tillämpningen av unionsrätten på förhållanden som är rent interna, och som unionsrätten bara är tillämplig på i kraft av den nationella lagstiftningen, faller under nationell rätt och därigenom under de nationella domstolarnas exklusiva behörighet”.*

Både EU-domstolens praxis och den danska lagstiftarens är emellertid i takt med varandra. I förarbetena till ligningslovens § 3 framhåller skatteministern att:

> *"… det uddelukende henhører under EU-domstolen at fortolke EU-retten, og at det er de retsanvendednde danske myndigheder og domstole, der skal anvende EU-Domstolens fortolkning af EU-retten på den konkrete sag på grundlag af deres egen fastlæggelse af de for sagens afgørelse relevante faktiske omstændigheder og eventuelt på grundlag af en samtidig stillingtagen til relevante danske retsregler. Det vil således også være de danske myndigheder og domstole, der vil skulle fastlægge, hvad der er formålet og hensigten med de dansk skatteregler."*[2127]

Förutsatt att den danska rättstillämparen tillförsäkrar att den unionsrättsliga förståelsen av missbruk får fullt genomslag i såväl sin tillämpning som benägenheten att begära förhandsavgöranden även vid individbeskattning så bör utvidgningen inte föranleda några införlivandeproblem.

9.3.3 DEN DANSKA INFÖRLIVANDESTRATEGIN – ETT DIREKTIVKONFORMT ORDAGRANT INFÖRLIVANDE

I sammandrag innebär den danska införlivandestrategin att skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk ges fullt utrymme i dansk intern rätt. De tidigare argument som avhållit den danska lagstiftaren från att införa en generell regel mot skatteflykt varken framfördes i folketinget eller hörsammades i förslagets följande behandling, som genom det danska genomförandet gick längre än de förpliktelser som Danmark åtagit sig genom skatteflyktsdirektivet. Även om en hel del kritik har framförts i litteraturen kring generella skatteflyktsregler i allmänhet och *omgåelsesklausulen* i synnerhet så talar mycket för att ligningslovens § 3 ger uttryck för en direktivkonform åtgärd. Detta förutsätter dock att kraven på *effektivt genomslag* och *klara och precisa* åtgärder uppfylls genom att danska myndigheter och domstolar aktivt utarbetar en praxis som, dels fyller ut *omgåelsesklausulens* värdeöppna rekvisit (och därigenom kompenserar för bestämmelsens sparsmakade förarbeten), dels löpande bevakar och korrigerar nämnda tolkning och tillämpning i enlighet med EU-domstolens praxis.

9.4 SAMMANFATTNING

Införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk har medfört olika utmaningar och strategier i Sverige respektive Danmark. Medan den danska lagstiftaren tidigt valde att försöka anpassa den danska rättsordningen efter den unionsrättsliga förståelsen av missbruk har den svenska lagstiftaren valt att upprätthålla *status quo* genom att erkänna skatteflyktslagen som det svenska införlivandet av direktivets

[2127] Se svar på spm. nr. 35 af den 19. december 2018 vedrørende L 28 A.

missbruksregel. I likhet med de diametralt olika åtgärder mot skatteflykt som förelegat innan antagandet av skatteflyktsdirektivet positionerar sig grannländerna återigen i varsin ytterlighet vad gäller införlivandestrategi.[2128]

Trots de vitt skilda införlivandestrategierna ska såväl den danska *omgåelsesklausulen* som den svenska skatteflyktslagen uppfylla de mål och syften som följer av direktivets missbruksregel. Genom nämnda åtgärder ska snedvridningen hämmas och effektiviteten på den inre marknaden förbättras genom att koordinerat motverka skatteflykt. För att tillförsäkra dessa mål ska de danska respektive svenska införlivandena av missbruksregeln, jämte unionens övriga 25 medlemsstater, etablera en gemensam lägsta skyddsnivå, där potentiell regleringskonkurrens hindras och de skatteflyktsmetoder som innebär att skatt inte betalas där vinster och mervärden skapas effektivt motverkas.

I mötet mellan det danska och svenska införlivandet framträder flera likheter och skillnader som återspeglar respektive lands rättsordning. I kapitel 10 analyseras nämnda likheter och skillnader i den komparativa studiens avslutande, förklarande del, i syfte att etablera en djupare förståelse av jämförelseländernas respektive rättsordningar och diskutera de utmaningar som följer av att etablera en lägsta skyddsnivå genom skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk.

[2128] Jfr kapitel 5, 6 och 9.

– DEL IV –

KOMPARATIV ANALYS OCH AVSLUTNING

10 KOMPARATIV ANALYS

10.1 INLEDNING

MED STÖD I FRAMSTÄLLNINGENS deskriptiva och identifierande delar presenteras i följande kapitel den komparativa analysen i syfte att besvara studiens forskningsfrågor. I denna avslutande *förklarande* fas uppfylls det övergripande syfte som formulerats i studiens inledande kapitel – att ur ett komparativt perspektiv identifiera, systematisera och förklara de rättsliga avvägningar och följande gränsdragningsfrågor som föranleder införandet av generella åtgärder mot skatteflykt i allmänhet och skatteflyktsdirektivets missbruksregel i synnerhet. För att operationalisera studiens syfte har fyra forskningsfrågor formulerats, vilka delvis berörs i studiens tidigare kapitel men som i följande analys besvaras i ett sammanhang:

1. Vilka rättsliga likheter och skillnader kan identifieras i jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt såväl före som efter införlivandet av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk?
2. Vilka omständigheter, intressen och argument har motiverat jämförelseländernas att anta olika strategier för att motverka skatteflykt?
3. Vilken konstruktion, funktion och ställning har skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk i en unionsrättslig kontext?
4. Hur kan jämförelseländernas skilda strategier för att motverka skatteflykt inverka på förverkligandet av skatteflyktsdirektivets mål om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt genom direktivets allmänna regel mot missbruk?

I centrum för den komparativa analysen är de argument som motiverat den danska respektive svenska lagstiftaren från att tidigare avstå ifrån respektive välja att introducera och sedermera bibehålla en generell regel mot skatteflykt. Med stöd i studiens delkonklusioner jämförs inledningsvis de argument som legat till grund för antagandet av jämförelseländernas respektive strategier mot skatteflykt i ett komparativt retrospektiv.[2129] Retrospektivet ska i det här sammanhanget förstås som en rekapitulerande text där den självständiga presentationen av respektive land jämförs. Efter att ha identifierat likheter och skillnader i argumentationen jämförs det rättsliga

[2129] Jfr avsnitt 5.6 och 6.6.

sammanhang som åberopats och motiverat lagstiftaren att välja nämnda strategier i analysens komparativa kontextualisering. Denna uppföljande, förklarande del, utgår från studiens introduktion till jämförelseländernas rättssystem och efterföljande presentation av hur frågan om skatteflykt hanterats i respektive jämförelseland. Genom analysens komparativa retrospektiv och följande kontextualisering besvaras avhandlingens första och andra frågeställning.

Slutligen jämförs Sveriges och Danmarks olika införlivanden av missbruksregeln. Med stöd i studiens komparativa kontextualisering identifieras ett antal nationella faktorer som på grund av missbruksregelns konstruktion riskerar att påverka ländernas införlivanden och motverka skatteflyktsdirektivets ambition om att etablera en enhetlig lägsta skyddsnivå mot skatteflykt. Genom detta komparativa prospektiv besvaras avhandlingens sista frågeställning. I anslutning därtill sker en kort reflektion om hur dessa problem kan överbryggas utifrån hypotesen att de sekundärrättsliga instrumenten på sikt kommer att jämkas samman med den primärrättsliga förståelsen i en framtida enhetlig unionsrättslig definition av missbruk.

10.2 KOMPARATIVT RETROSPEKTIV

10.2.1 LIKNANDE PROBLEMFORMULERING I JÄMFÖRELSELÄNDERNAS PARLAMENT

Vad som föranlett två länder i den nordeuropeiska periferin, med en delad historia, språkgemenskap och ett utvecklat nordiskt juridiskt samarbete, att utveckla diametralt olika nationella åtgärder mot ett internationellt spritt problem vittnar om flera nyansskillnader i hur jämförelseländernas lagstiftare diskuterat och sedermera hanterat skatteflyktsproblematiken. Även om denna hantering vittnar om olika avvägningar och strategier för att motverka skatteflykt bör det inledningsvis poängteras att argumentationen i de båda länderna uppehåller sig kring en liknande problemformulering. Kringgående, *omgåelse* och (i ett senare svenskt skede) skatteflykt har identifierats som ett oönskat beteende som riskerar att motverka jämlikhetssträvanden, erodera den nationella skattebasen och på sikt underminera förtroendet för beskattningssystemet.[2130] Dessa förfaranden har, i kontrast till *civil law*-traditionen, emellertid inte benämnts som missbruk av rättigheter. I stället har frågan identifierats som ett kringgående av en skyldighet, i det här fallet att betala skatt, vilket vittnar om en nyansskillnad i förhållande till den kontinentala idétraditionen.[2131]

Att utförligt besvara varför jämförelseländerna historiskt sett inte anammat t.ex. den franska doktrinen kring *abus de droit* faller utanför den här framställningen. En möjlig förklaring till denna nyansskillnad går dock att finna i det inflytande rättsrealismen haft

[2130] Jfr avsnitt 5.4 och 6.5.

[2131] Jfr delavsnitt 3.3.2, 5.4.2 samt avsnitt 6.5

i såväl Sverige som Danmark under 1900-talet. Synen på rättigheter, formade av den skandinaviska rättsrealismen, har traditionellt sett inte fått samma utrymme i jämförelseländerna.[2132] Att t.ex. nyttja sin rätt till egendom, rätt till fritt företagande eller avtalsfrihet på ett sätt som innebär ett missbruk har inte stått i centrum för den svenska respektive danska debatten om generella regler mot skatteflykt. I stället har diskussionen uppehållit sig kring relationen mellan det allmännas anspråk och omfattningen av den enskildes skattskyldighet, där frågan om kringgående, *omgåelse* och senare skatteflykt snarare uppehållit sig kring var den enskildes förpliktelser börjar än var dennes rätt att skatteplanera slutar.[2133] Först i och med de unionsrättsliga tillnärmandena på det direkta skatteområdet skiftade problemformuleringen till att inbegripa ett missbruk på företagsskatteområdet, om än i en kontext där den enskilde missbrukade de friheter som tillerkändes denne i unionsrätten.[2134]

Oaktat den gemensamma problemformuleringen har frågan om hur detta beteende i sin tur ska förhindras, vilka dispositioner som ska träffas och vilka värden som därutöver måste vägas in i de åtgärder som introduceras resulterat i olika strategier i de båda jämförelseländerna, vilket berörs i det följande.

10.2.2 SKILLNADER I LAGSTIFTARENS SYN PÅ AVVÄGNINGEN MELLAN RÄTTSTILLÄMPARENS OCH LAGSTIFTARENS ROLL

Även om den danska *enekompetencen* och det svenska föreskriftskravet på ett liknande sätt konstituerar att beskattningsfrågor faller under den lagstiftande makten respektive funktionen vittnar diskussionen om införandet av en generell skatteflyktsregel om olika syn på lagstiftarens respektive rättstillämparens roll i de båda jämförelseländerna.[2135] Frågan om *vem* som bär ansvaret för att motverka skatteflykt har besvarats på olika sätt. Medan den danska debatten inbegripit argument mot att inskränka domstolarnas tolkningsutrymme genom en lagstadgad *omgåelsesklausul* har den svenska tagit motsatt utgångspunkt, där domstolarnas inaktivitet och restriktiva tolkningsstil återkommande kritiserats för att vara otillräcklig för att motverka skatteflykt.[2136] I kontrast till den svenska diskussionen har den danska i stället uppehållit sig vid huruvida Højesterets och landsretternes utarbetade åtgärder bör kodifieras eller ej. Samtidigt som argumenten för ett införande av en kodifiering i denna del kan förklaras som en fråga om maktfördelning, där det rått olika uppfattningar huruvida en *omgåelsesklausul*

[2132] Jfr avsnitt 4.4.

[2133] Även om det kan framstå som trivialt att tala om den delvis överlappande relationen mellan rättigheter och skyldigheter, ofta illustrerad av ett enkelt venndiagram där ena cirkeln av rättigheter överlappar den andra cirkeln av skyldigheter, vittnar denna nyansskillnad om hur jämförelseländernas problemformulering förhåller sig till hur frågan diskuterats i internationell litteratur.

[2134] Se avsnitt 8.4.

[2135] Jfr delavsnitt 4.3.1 och 4.3.2 med avsnitt 5.6 och 6.6.

[2136] Jfr avsnitt 5.4 och 6.5.

vidgade eller inskränkte domstolarnas behörighet, vilade det avgörande argumentet mot ett införande i frågan om vem som bör bära ansvara för att motverka skatteflykt.[2137] I såväl folketingsbehandlingen som i *B50-udvalgets* utredning så var ett tungt vägande skäl till att inte införa en *omgåelsesklausul* farhågan om att lagstiftningens kvalité på sikt riskerade att försämras.[2138] Möjligheten att i efterhand läka de brister som följde av lagstiftningen skulle utifrån nämnda föreställning innebära att lagstiftaren på sikt inte skulle ta ansvar och utforma lika välgenomarbetade lagförslag. I stället förordades en klar uppdelning mellan lagstiftaren och rättstillämparen, där den lagstiftande makten tog ansvar för att motverka skatteflykt genom lagstiftningsingripanden och specifika åtgärder mot skatteflykt i enskilda situationer, medan den dömande makten tog ansvar för hur lagstiftningen ytterst skulle uttolkas.[2139]

I jämförelse med den danska lagstiftaren har den svenska vid flera tillfällen ifrågasatt domstolarnas hantering av skatteflyktstransaktioner.[2140] I såväl utredningar som följande riksdagsbehandling har domstolarnas hantering beskrivits som otillräcklig, där dels oviljan att underkänna de former av skatteundandraganden som skett genom civilrättsligt giltiga transaktioner dels en formell tolkning av lagstiftningen inneburit att förfaranden som enligt lagstiftaren konstituerat skatteflykt inte motverkats på ett ändamålsenligt sätt. Brytpunkten i den svenska diskussionen om införandet av en generell regel mot skatteflykt kan tillskrivas 1970-talets utredningar och betänkanden.[2141] Från att, i likhet med den danska lagstiftaren, motverka skatteflykt genom punktvisa lagstiftningsgripanden omprövades strategin när de i politiken formulerade direktiven uppdrog nämnda utredningar att utreda *hur* (och inte *om*) en generell regel mot skatteflykt skulle kunna införas.[2142] I kontrast till de föregående utredningarna, som samtliga avstyrkte idén om att införa en generell skatteflyktsregel, presenterades ett lagstiftningsförslag som mot bakgrund av de senaste årens bristande lagstiftningsingripanden förordades av utredarna själva.[2143] De försök att ”täppa till kryphål” genom punktvisa lagstiftningsingripanden kritiserades för att vara ”för kraftfulla” och ansågs även innebära att lagstiftningen i större utsträckning anpassats efter konstlade förfaranden – en kritik som gick igen i förarbetena till den sedermera antagna skatteflyktslagen. Även om nämnda argument tillfälligt förlorade sin

[2137] Se avsnitt 6.5.

[2138] Jfr delavsnitt 6.5.5 rörande *B50-udvalgets* förslag med den följande debatten under 1990-talet i delavsnitt 6.5.6.

[2139] Se avsnitt 6.5 och följande delkonklusion i avsnitt 6.6.

[2140] Se avsnitt 5.4.

[2141] Se delavsnitt 5.4.2.

[2142] Se underavsnitt 5.4.3.1.

[2143] Jfr delavsnitt 5.4.2 och underavsnitt 5.4.3.1.

klangbotten i samband med skatteflyktslagens avskaffande, då sänkta marginalskatter kombinerat med ett förenklat regelverk förespråkades som ett annat sätt att motverka skatteflykt i anslutning till 1990-talets skattereform, så återkom argumenten vid lagens återinförande och senare skärpning.[2144]

Vid sidan av synen på punktvisa lagstiftningsingripanden som ett sätt att motverka skatteflykt vittnar även de förslag till generella skatteflyktsregler som presenterats som alternativ om olika syn på avvägningen mellan rättstillämparens och lagstiftarens roll. Medan såväl utrednings- som motionsförslag i den danska debatten utgått ifrån de åtgärder som utarbetats i praxis har den svenska lagstiftaren uttryckligen motsatt sig en lösning som utgår från hur de svenska domstolarna hanterat skatteflyktsproblematiken.[2145] I jämförelse med den i dansk domstol utarbetade åtgärden, som ytterst tar sin utgångspunkt i en dispositions ”realitet”, utgick de svenska förslagen och sedermera antagna reglerna från en slutlig och avgörande bedömning huruvida förfarandet stod i strid med lagstiftningens syfte. I ljuset av förslagen om att kodifiera den danska åtgärdens inriktning på dispositionens inneboende ”realitet” kan den svenska skatteflyktslagen närmast ses som en tolkningsinstruktion till domstolarna. Genom att avfärda förslagen till en kodifiering av domstolarnas prövning av förfarandets ”verkliga innebörd” ville rättstillämparen uppmana domstolarna att tolka lagen mindre restriktivt till förmån för en prövning av lagstiftningens syfte i den utsträckning den kommer till uttryck i skattebestämmelsernas allmänna utformning.[2146]

10.2.3 OLIKA AVVÄGNINGAR KRING DET ALLMÄNNAS STÄLLNING GENTEMOT DEN ENSKILDE

Vid sidan av frågan om vem som ytterst bör hantera skatteflyktsproblematiken har diskussionen om ett införande av en generell regel mot skatteflykt i respektive jämförelseland uppehållit sig kring hur den enskildes *rättssäkerhet* och *förutsebarhet* skulle påverkas av en sådan åtgärd.[2147] Medan den danska lagstiftaren återkommande avvisade ett införande som en för långtgående inskränkning av den enskildes rättssäkerhet och förutsebarhet gick den svenska lagstiftaren vidare med att introducera en sådan åtgärd.[2148] Införandet präglades dock av en inledande försiktighet och inbegrep flera utvärderingar och konsekvensanalyser.[2149] De försiktighetsåtgärder som följde med förslaget kom att återkommande framhållas som en garanti för en rättssäker prövning. Genom att föreslå en utökad möjlighet till förhandsbesked, ett krav på hemställan vid

[2144] Se delavsnitt 5.4.4.

[2145] Jfr underavsnitt 5.4.3.2 och avsnitt 6.5.

[2146] Jfr underavsnitt 5.4.3.2 och avsnitt 6.5.

[2147] Jfr delavsnitt 5.4.3 och 5.4.4 med avsnitt 6.5.

[2148] Jfr avsnitt 5.6 och 6.6.

[2149] Se delavsnitt 5.4.3 och 5.4.4.

domstol och återkommande uppföljning av lagstiftningens tillämpning argumenterade lagstiftaren för den tillfälliga åtgärdens förenlighet med centrala rättssäkerhetsaspekter.[2150]

Även om förespråkare för ett införande i den danska diskussionen framförde motsvarande förslag för att blidka den majoritet som motsatte sig ett införande av en *omgåelsesklausul* fick argumenten om bl.a. utökade förhandsbesked inte samma genomslag i den danska debatten.[2151] Invändningarna mot en *omgåelsesklausul* var av mer principiell art, där regelns förstärkning av det allmännas ställning mot den enskilde varit ett återkommande tema i argumentationen mot en generell regel mot skatteflykt. I likhet med de argument som framfördes i den danska diskussionen motiverades även avskaffandet av skatteflyktslagen från en mer principiell ståndpunkt i frågan, där regeringen under tidigt 1990-tal ansåg skatteflyktslagen som en orimlig åtgärd som inte kunde rättfärdigas i ett rättssamhälle.[2152] Även om denna principiella ståndpunkt skulle omprövas vid skatteflyktslagens återinförande utgjorde den likväl utgångspunkt för den diskussion som föranledde regelns senare skärpning.

I avvägningen mellan den enskildes rättssäkerhet föreligger följaktligen en skillnad i de principiella argument som hörsammades i folketinget mot en generell regel mot skatteflykt jämfört med den försiktiga pragmatism som föranledde den svenska lagstiftaren att införa skatteflyktslagen.[2153] Den svenska pragmatiska hållningen kan i mångt och mycket tillskrivas de effektivitetsargument som parallellt framfördes i debatten. Vid såväl det första införandet som senare återinförandet av skatteflyktslagen var ambitionen att avskräcka den enskilde från att etablera oönskade och utmanande förfaranden i centrum för argumentationen.[2154] Genom att låta den enskilde stå risken för ett förfarande som utmanade lagstiftningens syfte avsåg lagstiftaren att avskräcka den enskilde från att skatteplanera. Medan denna allmänpreventiva effekt framhållits som en viktig reform för en effektiv skatteindrivning i Sverige har en majoritet i folketinget framhållit denna osäkerhet som någonting icke önskvärt, där ett införande av en generell regel mot skatteflykt skulle innebära ett för långtgående ingrepp i den enskildes rättssäkerhet.[2155] I stället har den danska lagstiftaren återkommande lyft fram de danska domstolarnas hantering av skatteflyktsproblematiken som ett alternativ. Vad som i sin tur innefattas i nämnda hantering har emellertid varken definierats av utredare

[2150] Se delavsnitt 5.4.3 och 5.4.4.

[2151] Jfr särskilt delavsnitt 5.4.3 och 5.4.4 med avsnitt 6.5.

[2152] Jfr delavsnitt 5.4.4 med delavsnitt 6.5.2, 6.5.3, 6.5.4 och 6.5.6.

[2153] Jfr avsnitt 5.6 och 6.6.

[2154] Se delavnitt 5.4.4.

[2155] Jfr delavsnitt 5.6.2 och 6.6.2.

och lagstiftare, vilket fordrar en närmare kontextuell förklaringsmodell, vilket presenteras i det följande.

10.3 KOMPARATIV KONTEXTUALISERING

10.3.1 JÄMFÖRELSELÄNDERNAS STRATEGIER I LJUSET AV DESS RÄTTSLIGA SAMMANHANG

I syfte att närmare positionera jämförelseländernas olika strategier mot skatteflykt identifieras i det följande den kontext varur nämnda strategier formulerats. Genom denna positionering möjliggörs en närmare jämförelse av det rättsliga sammanhang varur jämförelseländernas respektive argumentation vuxit fram. Medan föregående avsnitt tagit sikte på *vilka* argument som motiverat Sverige och Danmark att introducera olika strategier mot skatteflykt syftar den följande komparativa kontextualisering att ge en förklaring till *varför* länderna introducerat nämnda strategier. I linje med den jämförelse som skett av hur jämförelseländernas lagstiftare argumenterat för respektive lands strategi mot skatteflykt är det viktigt att framhålla att följande förklaringsmodell inte bör läsas som ett utfall av *en* särskild faktor eller *ett* tungt vägande indicium. Det är inte min avsikt att tillskriva ett lands mångbottnade strategi mot skatteflykt *en* förklaring. I stället presenteras i den följande framställningen flera olika faktorer som sammanvägt kan förklara varför den svenska respektive danska lagstiftaren valt olika strategier för att motverka skatteflykt.

10.3.2 LIKNANDE KONSTITUTIONELLA KRAV VID UTTAG AV SKATT

Även om ett centralt tema och en återkommande invändning mot generella skatteflyktsregler ofta tar sin utgångspunkt i ett lands rättssäkerhetsgarantier kan Sveriges och Danmarks olika strategier inte fullt ut förklaras med stöd i den svenska legalitetsprincipen och det danska *legalitetskravet*.[2156] Vid en närmare genomlysning av de argument som framförts i jämförelseländernas parlament föreligger flera likheter i hur de problematiserar generella skatteflyktsregler utifrån respektive lands rättssäkerhetsgarantier. I såväl Danmark som Sverige fredar ländernas grundlagar den enskilde från godtyckliga ingripanden i dennes ekonomi genom klart uppställda krav på rättstillämpningen vid uttag av skatt.[2157] Detta kommer till uttryck inte minst genom det svenska föreskriftskravet respektive den danska *enekompetencen*, varvid den lagstiftande makten respektive funktionen, i likhet med diskussionen ovan, är det yttersta statsorganet som avgör vem, vad, hur och när någonting ska beskattas. Genom jämförelseländernas grundlagar och konstitutionella traditioner rörande föreskriftskravet och *den formelle lovs princip* etableras att andra administrativa rättsakter är underställda skattelag, vilket innebär att skatt enbart kan utkrävas genom lag och

[2156] Jfr delavsnitt 3.2.1, 4.3.1 och 4.3.2.

[2157] Se delavsnitt 4.3.1 och 4.3.2.

följaktligen endast ändras genom ny lagstiftning.[2158] Med det sagt så föreligger det ett antal avgörande nyansskillnader som har en bäring på hur skatteflykt kan och har motverkats i jämförelseländerna.

En sådan skillnad är vad som i en svensk kontext benämnts som legalitetsprincipens andra dimension – närmare bestämt retroaktivitetsförbudet. Även om frågan om retroaktivitet inte diskuterats nämnvärt i jämförelseländerna så skulle det potentiellt kunna utgöra en skillnad i det fall man förstår en generell regel mot skatteflykt som ett sätt att retroaktivt skriva om lagstiftningen. Medan den svenska lagstiftaren är förhindrad att införa betungande lagstiftning med retroaktiv verkan inom det primära lagområdet så föreligger inget motsvarande förbud i Danmark, vilket öppnar upp för möjligheten att införa regelverk som utifrån nämnda argumentation ”täpper till” den lucka i lagstiftningen som uppstått. Även om Danmark formellt skiljer sig åt vad gäller frågan om retroaktivitet så diskuteras denna möjlighet respektive begränsning inte nämnvärt som motivering till varför Sverige och Danmark infört respektive avstått från att införa en generell regel mot skatteflykt.[2159]

Även om synen på retroaktivitet och makt- respektive funktionsfördelning inte ensamt kan förklara varför jämförelseländerna valt olika strategier för att motverka skatteflykt så vittnar de tolkningstraditioner som utarbetats inom funktions- respektive maktfördelningens ramar om en möjlig nyansskillnad. Denna nyansskillnad är emellertid omdiskuterad och kan ge upphov till olika slutsatser beroende på hur Högsta förvaltningsdomstolens respektive Højesterets avgöranden förstås i ljuset av den svenska legalitetsprincipen och det danska *legalitetskrav* som återfinns på beskattningsområdet.

I det fall man erkänner legalitetsprincipen som en fullt ut grundlagsstadgad princip med samma verkan på skatteområdet som den har inom straffrätten kan frågan om bestämdhetskrav respektive analogiförbud innebära en tydlig kontrast mot den danska förståelsen av motsvarande rättssäkerhetsgarantier.[2160] Införandet av skatteflyktslagen är härigenom en mer laddad betingelse i det att lagstiftaren inte enbart underkänner rättstillämparens upprätthållande av legalitetsprincipens analogiförbud – den införs även i strid med kravet på att en materiell bestämmelses innehåll måste vara tillräckligt klar för att kunna tillämpas. Utifrån nämnda förståelse av legalitetsprincipen står de svenska rättssäkerhetsaspekterna i tvär kontrast mot det som i dansk litteratur fastställts som ”legalitetskravets skærpede hjemmelskrav”, som stipulerar att lagens ordalydelse ska tolkas restriktivt men samtidigt inte innebär något absolut analogiförbud. Problemet med att förklara jämförelseländernas olika strategier utifrån en sådan

[2158] Jfr underavsnitt 4.2.1.2 och delavsnitt 4.3.1 med underavsnitt 4.2.2.2 och 4.3.2.

[2159] I den svenska diskussionen har frågan om att en generell skatteflyktsregels står i strid med retroaktivitetsförbudet inte hörsammats samtidigt som den danska lagstiftarens avfärdande av motsvarande åtgärd inte tagit sin utgångspunkt i frågan om retroaktivitet – jfr underavsnitt 4.3 men även avsnitt 5.6 med 6.6.

[2160] Se underavsnitt 4.3.1.3.

förståelse av legalitetsprincipen är att den samtidigt utgör ett argument mot den strategi som den avser att förklara. Det går helt enkelt inte att förklara varför det föreligger skillnader i jämförelseländernas strategier mot skatteflykt utifrån en förklaringsmodell som *de lege ferenda* argumenterar för att den införda strategin inte är förenlig med det ena jämförelselandets grundlag.[2161]

I det fall den svenska legalitetsprincipen, i likhet med ett antal författare i den skatterättsliga litteraturen, ses som en slags målsättning för rättstillämpningen föreligger flera likheter med det danska *legalitetskravet*.[2162] Utifrån en sådan förståelse av legalitetsprincipen stipulerar principen att de olika tolkningsslut som rättstillämparen argumenterar för måste inrymmas i bestämmelsens ordalydelse. Genom föreskriftskravet respektive det *skærpede hjemmelskrav* så är möjligheten att argumentera för analogislut härigenom begränsad, även om det inte föreligger något direkt analogiförbud. Precis som ”legalitetskravet” verkar legalitetsprincipen med en varierande intensitet, där skatterättens offentligrättsliga ramar innebär en skärpning i förhållande till andra rättsområden. Utifrån en sådan förståelse av jämförelseländernas rättssäkerhetsgarantier är en möjlig förklaring till varför jämförelseländernas valt olika strategier för att motverka skatteflykt den verkan nämnda garantier har på domstolarnas tolkning av skattelag. I likhet med den diskussion som förts i internationell litteratur är frågan om skatteflykt härigenom tätt knuten till ett lands tolkningstradition och syn på det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt, vilket utvecklas närmare i följande delavsnitt.[2163]

10.3.3 OLIKA MÖJLIGHETER TILL UTVIDGANDE TOLKNINGSSLUT

En möjlig förklaring till de skilda strategier som utvecklats för att motverka skatteflykt i Sverige och Danmark kan skönjas i det tolkningsmönster som identifierats i jämförelseländernas prejudikatinstanser. Även om det inte går att fastställa en given tolkningsstil i varje enskilt fall har författare i såväl förvaltningsrättslig som skatterättslig litteratur diskuterat och försökt kartlägga hur Højesteret och Högsta förvaltningsdomstolen löst juridiska spörsmål genom tolkning.

Medan flera författare i svensk skatterättslig litteratur vidhåller att Högsta förvaltningsdomstolens tolkning på skatteområdet, präglad av legalitetsprincipens föreskriftskrav, inbegriper en till ordalydelsen särskilt bunden tolkningsstil framhåller danska författare i såväl förvaltningsrättslig som skatterättslig litteratur att Højesteret inte gör någon skillnad mellan tolkning av skattelag och annan lagstiftning.[2164] Ambitionen att ”bevare et overblik over det samlede resttsystem og indpasse skatteretten

[2161] Jag tänker närmast på den formulering av legalitetsprincipen som identifierats av framförallt Hultqvist, vilken närmare diskuteras i underavsnitt 4.3.1.3.

[2162] Jfr underavsnitt 4.3.1.3 och 4.3.2.4.

[2163] Jfr avsnitt 3.1, 3.3 och 3.4.

[2164] Jfr avsnitt 5.2 och 6.2.

på en naturlig måde" för att undvika att "skatteretten får 'sit eget indre liv'" innebär ingen särskild *fortolkningsmaksime* på skatteområdet.[2165] I stället vägs de offentligrättsliga kraven på rättssäkerhet, förutsebarhet och likabehandling in precis som på alla andra rättsområden, där "legalitetskravets" inverkan varierar beroende på hur långtgående det offentligrättsliga ingreppet är. I det fall en bestämmelses ordalydelse, mot bakgrund av lagstiftningens systematik, inte kan fastställas utifrån "den naturlige eller sædvanlige forståelse" av bestämmelsen så konsulteras förarbetena. Med stöd i nämnda förarbeten har Højesteret argumenterat för tolkningsslut i såväl inskränkt som utvidgad riktning, beroende på vilka bakomliggande syften respektive skyddsföremål som bestämmelsen är ett uttryck för. [2166]

Möjligheten att tolka lagstiftningen utvidgande har enligt vissa författare särskilt begagnats vid kringgåenden, där den enskildes "skatteomgåelses- eller skatteudnyttelsehensigt" utgör ytterligare en faktor i tolkningsmomentet. I det fall syftet med dispositionen är att kringgå lagen kan tolkningen, enligt nämnda författare, inbegripa "[…] en bredere og mindre explicit formuleret antagelse om, hvad der må antages at have været logvigerens hensigt med de pågældende lovregler".[2167] Förutsatt att *omgåelsehensigten* är det enda eller mest väsentliga syftet med dispositionen kan den, enligt nämnda författare, åsidosättas genom en utvidgad tolkning av lagstiftningens bakomliggande syfte.[2168]

I kontrast till den utvidgande tolkning som identifierats i den danska litteraturen föreligger det en konsensus i den svenska skatterättsliga litteraturen om att Högsta förvaltningsdomstolens tolkning av skattelag är särskilt bunden till ordalydelsen. Medan den danska litteraturen inte gör någon principiell skillnad på Højesterets tolkningsstil har vissa svenska författare t.o.m. argumenterat för att man mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden kan skönja en särskild skatterättslig tolkning.[2169] Även om inte alla författare talar om en sådan särskild tolkning föreligger likväl en konsensus om att skattelagstiftningens förarbeten i regel endast konsulteras i det fall en bestämmelses ordalydelse är mångtydig. Detta förutsätter emellertid att förståelsen av nämnda förarbeten återspeglas i lagstiftningens ordalydelse. Synen på vad som i sin tur inryms i ordalydelsen har, enligt den skatterättsliga litteraturen, dock skiftat i Högsta förvaltningsdomstolens praxis. Medan tidigare prejudikat från 1970- och 1980-talet haft en tydligare koppling till förarbetena har domstolen, enligt nämnda författare, sedan 1990-talet vid flera tillfällen avstått från att utvidga ordalydelsen

[2165] Se avsnitt 6.2.

[2166] Se delavsnitt 6.2.2.

[2167] Se delavsnitt 6.2.2.

[2168] Se delavsnitt 6.2.2.

[2169] Jfr avsnitt 5.2 och då särskilt den av Tjernberg identifierade skatterättsliga tolkningen.

genom uttalanden i förarbetena.[2170] I det fall man, i linje med den diskussion som förts internationellt, förstår skatteflyktsproblematiken som en fråga om lagtolkning skulle denna nyansskillnad kunna förklara olika ståndpunkter vid skatteflyktslagens första införande och dess senare återinförande. Även om förarbetenas ställning och användning vid en mångtydig ordalydelse skiftat över åren vittnar dock de utredningar som föranlett skatteflyktslagens antagande om en återkommande problemformulering, där svenska förvaltningsdomstolar i allmänhet och Högsta förvaltningsdomstolen i synnerhet tillskrivits en restriktiv tolkningsstil utan närmare hänsyn till den nyansskillnad som identifierats i den skatterättsliga litteraturen.

De skillnader som kan identifieras i hur dansk respektive svensk rättsvetenskaplig litteratur diskuterar Højesterets respektive Högsta förvaltningsdomstolens lagtolkning kan samtidigt framstå som försumbar.[2171] Båda prejudikatinstanser har enligt nämnda beskrivningar tagit sin utgångspunkt i ordalydelsen, för att först vid en mångtydig förståelse av bestämmelsen utreda dess innebörd med stöd i förarbeten. Skillnaden ligger emellertid i hur dessa förarbeten används, vilka bakomliggande intressen och syften som tillerkänns vikt samt vilka förutsättningar som föreligger kring analogislut i det fall ett förfarande kringgår lagstiftningen. Medan Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden beskrivits som starkt bunden till ordalydelsen på skatteområdet har Højesterets tolkningsstil beskrivits som mer allmängiltig, där skatterättens offentligrättsliga ramar och ”legalitetskravet” utgör en av flera faktorer som tillmäts vikt vid domstolens tolkning. Beroende på hur man förstår Højesterets avgöranden på skatteområdet så inrymmer domstolens antingen en utvidgande tolkningsstil med möjlighet till analogislut vid olika former av kringgående, eller, i det fall man hänför hur domstolen hanterat kringgående till subsumtionsmomentet, som ett fastställande av rättsfaktum. För att fullt ut förstå denna nyansskillnad måste följaktligen frågan om Højesterets respektive Högsta förvaltningsdomstolen hanterar kringgående i tillämpningsmomentet även diskuteras i ljuset av civilrättsliga institut, avtal m.m. i det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt.

10.3.4 TOLKNING OCH TILLÄMPNING I LJUSET AV DET INTERDISCIPLINÄRA SAMSPELET MELLAN SKATTERÄTT OCH CIVILRÄTT

Ytterligare ett viktigt tema och en central pusselbit i förklaringen till varför jämförelseländernas prejudikatsinsatser motverkat skatteflykt på olika sätt kan skönjas i den diskussion som förts om domstolarnas hantering av det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt. I centrum för denna diskussion är frågan om skatterättens avhängighet eller autonomi i förhållande till de civilrättsliga institut, avtal m.m. som ligger till grund för beskattningen. Medan frågan varit mer omdebatterad i

[2170] Se avsnitt 5.2.

[2171] Jfr avsnitt 5.2 och 6.2.

Danmark har flera bidrag i den skatterättsliga litteraturen i Sverige framhållit att civilrätten medgetts en styrande verkan i domstolarnas tillämpning. Med stöd i inkomstskatterättens regelverks hänvisningar till civilrättsliga begrepp och Högsta förvaltningsdomstolens återkommande bedömning av ”rättshandlingars verkliga innebörd” har flera författare i den svenska litteraturen identifierat civilrätten som prejudicerande, i det att frågan om t.ex. en rättshandlings ”verkliga innebörd” först måste utrönas innan skattelagstiftningen kan tillämpas på de aktuella förfarandena.[2172] Hur de dispositioner som tangerar skatteflykt kan motverkas knyter inte enbart an till hur en domstol tolkar lagstiftningen vid olika former av kringgående, utan även hur domstolen fastställer de relevanta rättsfakta som ligger till grund för tillämpningsmomentet.

Även om en handfull av författare i dansk litteratur argumenterat för att skatterätten är oavhängig civilrätten har den alltjämt etablerade synen på det interdisciplinära samspelet mellan skatterätt och civilrätt vilat på det senare rättsområdets styrande verkan.[2173] Argumenten för skatterättens avhängighet har särskilt framhållits som en förklaring för hur Højesteret hanterat skatteflyktsproblematiken inom ramen för det danska ”legalitetskravet”. Som en följd av civilrättens styrande verkan så föreligger ett prejudicerande prövningsmoment, till vilket vissa författare i den danska litteraturen vill härleda Højesterets motverkande av skatteflykt till domstolens ”realistiske tilgang til retsanvendelsen”. I stället för att tolka skattelagstiftningen analogt har Højesteret, utifrån nämnda förklaringsmodell, möjliggjort avsteg från vad t.ex. två parter kommit överens om inom ramen för ett avtal, förutsatt att dispositionens form inte överensstämmer med dess innehåll. Prövningen av en disposition mot dess ”økonomiske grundlag” har emellertid föranlett en omfattande diskussion huruvida denna prövning utgör ett naturligt samspel mellan fastställandet av rättsfaktum respektive tolkningen av rättsregeln eller ifall det går att systematiseras utifrån en *realitetsgrundsætningen*. Oavsett ifall man ansluter till det ena eller andra förståelsen av hur Højesteret hanterat olika former av *omgåelse* föreligger en konsensus om att domstolen vid flera tillfällen gjort avsteg från den civilrättsliga kvalificeringen av en disposition, i det fall förfarandets främsta syfte är att undgå skatt.

Den danska diskussionen efterliknar i denna del den debatt som tidigare fördes om vad som av vissa svenska författare benämndes skatterättslig genomsyn.[2174] I likhet med den danska diskussionen om *realitetsgrundsætningen* har ett antal svenska författare argumenterat för att Högsta förvaltningsdomstolen i ett antal avgöranden gjort en genomlysning av en dispositions verkliga *ekonomiska* innebörd.[2175] Med stöd i tidigare

[2172] Jfr delavsnitt 5.2.2 och 6.2.3.

[2173] Se delavsnitt 6.2.3.

[2174] Jfr underavsnitt 5.2.2.4 och avsnitt 6.3.1.

[2175] Jfr underavsnitt 5.2.2.4 och avsnitt 6.3.1.

praxis systematiserade nämnda författare Högsta förvaltningsdomstolens prövning i flera steg, vilka inleddes med en civilrättslig prövning, inbegripet en bedömning som låg väldigt nära bedömningen av simulerade och dissimilerade rättshandlingar, för att (i det fall rättshandlingarna ansågs giltiga) undersöka ifall den civilrättsliga innebörden överensstämde med den ekonomiska effekten av rättshandlingskedjan. I det fall den civilrättsliga innebörden inte överensstämde med den ekonomiska effekten av dispositionen menade författarna att den aktuella rättshandlingskedjan kunde omkarakteriseras utifrån en annan innebörd än den civilrättsliga. Även om denna föreställning fått visst genomslag i praxis har frågan om skatterättslig genomsyn, i takt med att Högsta förvaltningsdomstolen återkommande refererat till den ”egentliga”, ”reella” och ”verkliga” innebörden utan en närmare hänvisning till ett ekonomiskt prövningsmoment, i dag förlorat sin relevans.

I kontrast till den svenska diskussionen om skatterättslig genomsyn har den danska lagstiftaren bekräftat att ”tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes” på ett sätt som är ”på linje med internationalt gældende principper om 'substance over form'”.[2176] Medan enskilda *højesteretsdommer* uttryckligen tillskrivit denna bedömning *realitetsgrundsætningen* har varken Højesteret eller lagstiftaren ännu benämnt eller konkretiserats domstolens hantering av skatteflykt på det sätt som vissa författare i litteraturen gjort gällande.[2177] Frågan om huruvida domstolen tolkar lagstiftningen utvidgande eller använder en i praxis utarbetad generell åtgärd mot skatteflykt är följaktligen obesvarad. Men även om frågan om *hur* domstolen hanterar ”tomme og kunstige skattebetingede dispositioner” inte kan ges ett direkt svar är det klart att Højesteret motverkat skatteflykt inom ramen för sin egen roll och rättsbildning medan Högsta förvaltningsdomstolen inte gjort det i samma utsträckning. Den kontextuella förklaringsmodellen måste följaktligen vidgas till att även inbegripa en jämförelse av jämförelseländernas prejudikatinstansers rättsbildning.

10.3.5 RÄTTSBILDNING OCH LAGSTIFTNINGSINGRIPANDEN – EN FRÅGA OM STATS- OCH FÖRVALTNINGSTRADITION

En ytterligare underliggande faktor som kan ge en förklaring till hur jämförelseländernas prejudikatinstanser motverkat skatteflykt går att finna i den stats- och förvaltningstradition som domstolarna vuxit fram ur och verkat i. Trots jämförelseländernas historiska, kulturella, rättsvetenskapliga och språkliga gemenskap har ländernas stats- och förvaltningstraditioner framförallt tagit intryck av kontinentala idéer om rättstatsideal, maktdelning och folksuveränitet, vilka fått olika erkännanden vid olika tillfällen beroende på olika omständigheter och politiska faktorer.[2178] Utan att närmare gå in på denna historieskrivning har jämförelseländernas respektive

[2176] Se citerade förarbeten i underavsnitt 9.3.1.1.

[2177] Se citatet av Jørgen Nørrgaard i underavsnitt 6.3.2.2.

[2178] Se avsnitt 4.4.

prejudikatinstanser inrättats och utvecklats på olika sätt, vilket påverkat alltifrån deras arbetssätt till erkända roll i samhällslivet.

Junigrundlovens tredelning av statsmakten innebar ett erkännande av domstolarna och Højesterets roll i samhällslivet.[2179] Trots den danska prejudikatinstansens inrättande under enväldet tillerkändes den en ny och självständig position utifrån en kontinental idétradition, vilken ytterligare befästes i såväl domstolens egna praxis som den parlamentariska sedvänja som utvecklas genom grundloven och dess följande revideringar. Även om vissa spänningar mellan den lagstiftande och dömande makten gjort sig gällande har Højesteret förvaltat den skiftande rollen som Danmarks högsta domstol genom åren – från att vara en förlängning av enväldets maktutövning till att i dag vara en oavhängig domstol med rätt att såväl utöva lagprövning som fastställa prejudikat.[2180]

Även Högsta förvaltningsdomstolen har, i likhet med Højesteret, intagit olika roller genom åren – från att utgöra en avlastande funktion för regeringen till att i dag vara en självständig högsta förvaltningsdomstol.[2181] I likhet med den tidigare svenska stats- och förvaltningstraditionen, vilken präglats av delvis självständiga myndigheter med såväl förvaltande som rättskipande funktioner, utvecklades Högsta förvaltningsdomstolens självständighet successivt. Även om nämnda utveckling skulle mynna ut i dagens oavhängiga domstol skedde detta under ett visst motstånd från den svenska lagstiftaren, vilket inte minst markerades genom att den svenska domstolsfunktionen inte tillerkändes en egen del av statsmakten genom 1974 års regeringsform.[2182] I stället emanerar den svenska domstolsfunktionen ur den odelade makt som statsskicket etablerade utifrån folksuveränitetsprincipen. Som en följd härav är den dömande funktionen ett utlopp ur den demokratiskt valda folkrepresentationen, vilket innebär att den lagstiftande funktionen formellt är överordnad den dömande.[2183] I kontrast till den svenska odelade statsmakten är den danska tillerkänd domstolarna genom statsmaktens tredelning, varvid den dömande makten är likställd den lagstiftande och verkställande makten, som i viss utsträckning även utövar domstolskontroll och närmare lagprövning.[2184]

Trots att de svenska domstolarnas självständighet, under inflytande av europarätten, fått ett större erkännande präglas Högsta förvaltningsdomstolen fortsatt av den stats-

[2179] Jfr delavsnitt 4.2.2 och 4.4.2.

[2180] Se underavsnitt 4.4.2.1.

[2181] Jfr delavsnitt 4.2.1 och 4.4.1.

[2182] Se underavsnitt 4.4.1.1.

[2183] Se underavsnitt 4.2.1.1.

[2184] Jfr delavsnitt 4.2.1 och 4.2.2.

och förvaltningstradition domstolen är en del utav.[2185] Med en till ordalydelsen bunden tolkningsstil, färgad av såväl rättssäkerhetsgarantier som lagstiftarens formella överordning, intar Högsta förvaltningsdomstolen en företrädesvis tillämpande roll på beskattningsområdet.[2186] Domstolens avgöranden kännetecknas av försiktiga *in casu*-betonade motiveringar, formulerade utifrån en strikt förståelse av legalitetsprincipen där möjligheten att utvidga lagstiftningens ordalydelse är begränsad.[2187] Genom domstolens avhållsamhet från att vidareutveckla den lagstiftning som utformats av riksdagen följer även en mindre aktiv roll att läka de brister som uppstår på grund av lagstiftningen. I stället faller det på lagstiftaren att åtgärda de problem som faller utanför det snäva tolkningsutrymme som domstolen uppställt.[2188]

I kontrast till Högsta förvaltningsdomstolen har Højesterets prejudikatbildande roll inbegripit en i jämförelse mer rättsbildande funktion.[2189] Genom egna domarskapta principer och rättsgrundsatser har domstolen tagit en jämförelsevis mer aktiv roll i att forma det danska rättslivet.[2190] I egenskap av Danmarks högsta domstol har Højesteret vidareutvecklat den lagstiftning som utformats av folketinget. Även om domstolen på skatteområdet i regel avhåller sig från att täppa till ”hul i lovgivningen” uppställer Højesteret ett jämförelsevis större tolkningsutrymme än Högsta förvaltningsdomstolen, vilket inneburit att Højesteret kunnat motverka olika former av skatteflykt inom ramen för domstolens tolkning och tillämpning.[2191]

Vad som i sin tur inryms i domstolens tolkningsutrymme kan samtidigt vara kopplad till Højesterets breda prejudikatsbildande funktion. Medan Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden enbart ger vägledning i de mål som faller inom förvaltningsjurisdiktionen är Højesteret prejudikatsbildande även i civilrättsliga mål, vilket innebär att domstolen inte bara ställs inför civilrättsliga spörsmål oftare utan även ansvarar för rättsutvecklingen på nämnda område. Möjligheten att pröva de civilrättsliga urkunder och begrepp som ligger till grund för beskattning kan härigenom uppfattas som större, vilket möjligtvis underlättar för domstolen att underkänna ”tomme og kunstige skattebetingede dispositioner”. Oaktat huruvida domstolen, genom en ”realistisk tilgang til retsanvendelsen” eller en utvidgande tolkningsstil, underkänt vissa förfaranden har Højesteret likväl hanterat skattelagstiftningens regleringstekniska begränsning genom att ”på et sagligt grundlag supplere

[2185] Se underavsnitt 4.4.1.1.

[2186] Se delavsnitt 4.3.1 och avsnitt 5.2.

[2187] Se underavsnitt 4.4.1.1 och avsnitt 5.2.

[2188] Se underavsnitt 4.4.1.2.

[2189] Jfr underavsnitt 4.4.1.1 och 4.4.2.1.

[2190] Se underavsnitt 4.4.1.1 och avsnitt 6.2 samt 6.3.

[2191] Se avsnitt 6.2 och 6.3.

skattelovgivningen".[2192] Som en följd härav har den danska lagstiftaren, jämte ovan anförda skäl, avhållit sig från att införa en generell regel mot skatteflykt, medan den svenska lagstiftaren infört en sådan åtgärd.

10.3.6 OLIKA ÅTGÄRDER MEN LIKNANDE RÄTTSLIGA POSITIONER

Även om utvecklingen av jämförelseländerna olika strategier mot skatteflykt kan motiveras och kontextualiseras utifrån olika rättsliga faktorer så är det viktigt att framhålla att jämförelseländernas åtgärder till syvende och sist resulterar i liknande rättsliga positioner. I såväl Sverige som Danmark har olika åtgärder utvecklats för att omkarakterisera eller underkänna de dispositioner som resulterat i en otillbörlig eller oavsiktlig skattefördel genom ett förfarande som antingen framstått som konstlat eller som vid en närmare prövning ansetts stå i strid med lagstiftningens syfte.[2193] Oaktat de olika strategierna har det övergripande målet om att underkänna kringgående, *omgåelse* och senare (för svenskt vidkommande) skatteflykt motiverats på liknande sätt i de båda länderna, som inte bara delat problemformulering utan även diskuterat sina egna strategier i ljuset av varandras lösningar i utredningar, parlamentariska debatter och skatterättslig litteratur.[2194]

Trots att jämförelseländerna mot bakgrund av sitt nationella sammanhang och rättsliga kontext uppnått liknande rättsliga positioner har Sveriges och Danmarks olika åtgärder, i takt med att EU:s arbete mot skatteflykt fördjupats, medfört olika utgångspunkter från vilka länderna nu ska närma sig varandra.[2195] I likhet med de diametralt olika åtgärder mot skatteflykt som förelegat innan antagandet av skatteflyktsdirektivet positionerar sig grannländerna återigen i varsin ytterlighet vad gäller införlivandestrategi. De tidigare avvägningar som motiverat jämförelseländerna att motverka skatteflykt på olika sätt har till viss mån omprövats utifrån ytterligare ett syfte – att etablera ett s.k. *level playing field* på den inre marknaden. Medan den danska lagstiftaren valt att komplettera tidigare praxisåtgärder med en lagstiftad unionsrättslig definition av missbruk har den svenska lagstiftaren valt att behålla skatteflyktslagens formulering – något som paradoxalt riskerar att jämförelseländerna i dag står längre ifrån varandra än de var innan direktivets antagande, vilket jag diskuterar i det följande.[2196]

[2192] Se avsnitt 6.2 och 6.3.

[2193] Jfr kapitel 5 och 6.

[2194] Jfr avsnitt 5.4, 6.5 och delavsnitt 10.2.2.

[2195] Jfr delavsnitt 9.2.1 och 9.3.1.

[2196] Jfr delavsnitt 9.2.3 och 9.3.3.

10.4 KOMPARATIVT PROSPEKTIV

10.4.1 Från kringgående och skatteflykt till missbruk

I avvägningen mellan att upprätthålla den fria rörligheten för den enskilde, ambitionen att skydda medlemsstaternas nationella skattebas och det uttalade syftet att motverka den snedvridning som sker genom reglerings- och skattekonkurrens på den inre marknaden utgör skatteflyktsdirektivet ett unikt tillnärmande på det direkta beskattningsområdet.[2197] Till skillnad från de specifika skatteflyktsreglerna omfattar direktivets missbruksregel dock en direkt hänvisning till medlemsstaternas nationella lagstiftning, vilket i förhållande till tidigare unionsrättsliga skatteflyktsregler innebär ett avgörande stilbrott. I kontrast till de riktade skatteflyktsreglerna i t.ex. fusionsdirektivet och moder- och dotterbolagsdirektivet, vilka båda kräver att transaktionen/arrangemanget står i strid med syftet med respektive direktiv, måste den uppkomna skattefördelen ”motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt” för att missbruksregeln ska aktualiseras.[2198]

Trots att missbruksregeln uttryckligen hänvisar till nationell rätt framgår det varken i direktivets ingress eller kommissionens ursprungliga förslag hur syftet med den nationella lagstiftningen ska bedömas i ljuset av den uppkomna skattefördelen.[2199] Bör bedömningen ske utifrån det mål eller syfte som direkt eller indirekt framgår av lagstiftningens ordalydelse, givet regelns sammanhang? Eller bör de förarbeten som föranlett regelverkets tillkomst konsulteras för att utröna syftet med den aktuella bestämmelsen? Vilket motiv ska ha företräde i det fall regeln kan motiveras utifrån flera olika mål respektive syften, eller vad sker om det motsatta föreligger – att inget närmare mål eller syfte kan utläsas av bestämmelsen? Vad händer i det fall en transaktion står i strid med målet eller syftet med en medlemsstats ”tillämpliga skatterätt” men inte gör det i en annan? Tillämpningsfrågor som med hänsyn till ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt mynnar ut i den centrala frågan – var går gränsen?

I följande avsnitt diskuteras denna gränsdragning utifrån ett svensk-danskt exempel i syfte att belysa hur definitionen av rekvisitet ”tillämplig skatterätt” eventuellt kan påverka ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt. Avsnittet inleds med en internationell utblick följt av en närmare jämförelse, med stöd i såväl studiens retrospektiv som följande kontextualisering, av den svenska generalklausulen och danska *omgåelsesklausulens* respektive rekvisit såsom de uppfattats i förarbeten, praxis och litteratur. Genom avsnittet besvaras ytterst frågan om *hur* jämförelseländernas tidigare strategier för att motverka skatteflykt kan påverka införlivandet av missbruksregeln.

[2197] Se avsnitt 8.2.

[2198] Jfr delavsnitt 7.3.3 och avsnitt 8.3.

[2199] Jfr avsnitt 8.2 och delavsnitt 8.3.4.

10.4.2 ATT ETABLERA EN LÄGSTA SKYDDSNIVÅ MOT SKATTEFLYKT – DE SVENSK-DANSKA EXEMPLEN

Vid en internationell utblick och närmare jämförelse av 2 § skatteflyktslagen och ligningslovens § 3 stk. 1-4 framträder vissa likheter på ett övergripande plan. Både generalklausulen och *omgåelsesklausulen* inbegriper prövningsmoment som i en internationell kontext kan inordnas under samma regeltyper. Såväl den svenska generalklausulens inledande objektiva utvärdering av den enskildes syfte som den danska *omgåelsesklausulens* prövning av ”arrangementers” bakomliggande ”hovedforemålene” är båda uttryck för regeltypen ”acts and benefits rules”.[2200] Genom att ta sikte på förfarandet respektive ”arrangementers” bakomliggande syfte(n) kan såväl generalklausulen som *omgåelsesklausulen* omkarakterisera en transaktion eller transaktionskedja med stöd i ett hypotetiskt uppställt händelseförlopp. En förutsättning för att kunna omkarakterisera en sådan disposition är dock att det förfarande eller ”arrangementer” som prövas även anses stå i strid med lagstiftningens syfte eller ”virker mod formålet og hensigten med skatteretten”. Prövningen av dispositionen övergår härmed från att utvärdera motivet med dispositionen till att inbegripa en utvärdering av syftet och avsikten med själva lagstiftningen. Detta andra prövningsmomentet har i sin tur likheter med den regeltyp som i internationell litteratur identifierats som rättsmissbruk, vilket sammantaget placerar både den svenska generalklausulen och den danska *omgåelsesklausulen* i två regeltyper.[2201]

Även om den svenska generalklausulen och danska *omgåelsesklausulen* vid en internationell jämförelse liknar varandra behöver dessa likheter inte få genomslag i den faktiska tillämpningen. Medan t.ex. den svenska generalklausulens inriktning på det ”övervägande skälet” även kan inordna den svenska åtgärden under regeltypen ”principal purpose test”, en underkategori till ”acts and benefits rules”, medför den danska missbruksregelns inriktning på ”et af hovedformålene” att regeln fångar upp flera förfaranden som kan motiveras av ”at opnå en skattefordel”. På samma sätt inbegriper den danska *omgåelsesklausulens* utvärdering av ”velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed” en delvis annan prövning än de som traditionellt faller under kategorin ”acts and benefits rules”.[2202] För att fullt ut förstå de nyansskillnader som föreligger mellan jämförelseländernas olika införlivanden måste en närmare jämförelse ske av hur respektive regels rekvisit tillämpas. I syfte att underlätta denna jämförelse presenteras i det följande en närmare genomgång av de olika regelverkens rekvisit.

[2200] För en närmare diskussion kring de olika regeltyper som identifierats i internationell litteratur – se avsnitt 3.4.

[2201] Se avsnitt 3.4.

[2202] Se avsnitt 3.4.

– *”Förfarande” vis-à-vis ”arrangementer”*

I såväl ett dansk som ett svenskt sammanhang bör rekvisiten ”förfarande” respektive ”arrangementer” förstås i en bred kontext. Medan ”arrangementer” enligt de danska förarbetena tar sikte på ”enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret herpå” så har ”förfarande” i ett svenskt sammanhang uppfattats som samtliga viljeförklaringar som har till syfte att etablera, bevara, förändra eller upphäva ett rättsförhållande.[2203] Såväl den svenska generalklausulen som den danska *omgåelsesklausulen* inbegriper transaktionskedjor och träffar följaktligen dispositioner som består av ett eller flera steg. [2204]

– *”Övervägande skäl” vis-à-vis ”hovedformål(ene)”*

Såväl generalklausulens inriktning på det övervägande skälet (att få en väsentlig skatteförmån) som *omgåelsesklausulens* inriktning på ”hovedformål, eller der som et af hovdformålene (har at opnå en skattefordel)” inbegriper en objektiv prövning av vad som motiverade den aktuella dispositionen.[2205] Medan de svenska förarbetena talar om en prövning av samtliga omständigheter som enligt en utomstående bedömare kan ha utgjort det övervägande skälet talar de danska förarbetena om en prövning av ”alle relevante faktiske forhold”.[2206] Trots att rekvisitens objektiva prövningsmoment torde föranleda en liknande prövning så avviker emellertid det svenska införlivandet delvis i denna del. Som tidigare nämnt inriktar sig den svenska generalklausulen på vad som vid en objektiv bedömning väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans, medan det danska införlivandet, i linje med skatteflyktsdirektivets missbruksregel, innebär att det kan ”godt være andre formål med arrangementet”. Medan den svenska generalklausulens inriktning på ”övervägande” torde förstås, med stöd i hur rekvisitet kvantifierats i annan inkomstskatterättslig praxis, som mer än 50 procent kan rekvisitet ”hovedformål(ene)”, i linje med direktivets ursprungliga missbruksregel, vara flera.[2207] I det fall syftet med t.ex. en omstrukturering rent hypotetiskt kunde kvantifieras i olika procent skulle den enskildes ”arrangement” t.ex. kunna motiveras till 40 procent av affärsmässiga *non-tax factors* (såsom affärsklimat, finansiell infrastruktur, lokal arbetskraft etc.), 20 procent personliga skäl (närhet till familj, centrum för levnadsintressen etc.) och

[2203] Jfr underavsnitt 5.5.2.2, 9.2.2.2 samt 9.3.2.2.

[2204] Jfr underavsnitt 5.5.2.2, 9.2.2.2 samt 9.3.2.2.

[2205] Jfr underavsnitt 5.5.2.5, 9.2.2.2 samt 9.3.2.2.

[2206] Jfr underavsnitt 5.5.2.5 och 9.3.2.2.

[2207] Jfr underavsnitt 5.5.2.5 och 9.3.2.2.

endast till 40 procent av den uppkomna ”skattefordel” men likväl träffas av rekvisitetet ”et af hovedformålene”.[2208]

– *”Väsentlig skatteförmån” vis-à-vis ”skattefordel”*

För att jämförelseländernas generella skatteflyktsregler överhuvudtaget ska aktualiseras måste dispositionen minska den enskildes skattebörda. Medan de svenska förarbetena framhåller att ”skatteförmånen” ska tillfalla den skattskyldige inbegriper de danska förarbeten som föranledde införlivandet av moder- och dotterbolagsdirektivets riktade skatteflyktsregel en motsvarande skrivning i att den aktuella ”skattefordelen” ska ha uppstått i Danmark och tillfalla en juridisk person.[2209] Definitionen av vad som betingar en ”väsentlig skatteförmån” respektive en ”skattfordel” liknar även de varandra i den breda definition som utarbetats i både svensk praxis och dansk administrativ praxis.[2210] Medan den svenska definitionen av en ”väsentlig skatteförmån” inbegriper förfaranden som leder till att skattepliktiga inkomster blivit skattefria, den progressiva beskattningen undvikits etc. har den danska definitionen av ”skattefordel” träffat situationer då t.ex. den enskilde genom ett ”arrangement” undgått att betala källskatt eller omvandlat beskattningen av utdelning till en lägre kapitalvinstbeskattning. Den stora skillnaden mellan rekvisitens innehåll är i skrivande stund det rättskällevärde som bör tillskrivas nämnda praxis. Medan den svenska definitionen av ”väsentlig skatteförmån” har utarbetats i Högsta förvaltningsdomstolens prejudikat är nämnda definition av ”skattefordel” utarbetad i Skatterådets administrativa praxis.[2211] Även om jämförelsen i denna del är haltande så är Skatterådets vida definition av ”skattefordel” och hänvisning till kommissionens precisering av vad som betingar en skatteförmån i linje med de unionsrättsliga initiativ som introducerats för att motverka missbruk på sekundärrättens område.[2212] Hur denna definition står sig i dansk domstol får tiden emellertid utvisa.

[2208] Jfr underavsnitt 5.5.2.5 och 9.3.2.2. För en diskussion om hur s.k. *non-tax factors* vägs in i en skatteplaneringsstrategi, se avsnitt 2.2.

[2209] Jfr underavsnitt 5.5.2.3 och 9.3.2.2.

[2210] Jfr underavsnitt 5.5.2.3 och 9.3.2.2.

[2211] Jfr underavsnitt 5.5.2.3 och 9.3.2.2.

[2212] För en närmare presentation av kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU), i vilken kommissionen diskuterar vad som utgör en ”skattefordel”, se delavsnitt 2.3.3.

– *”Strider mot lagstiftningens syfte” vis-à-vis ”virker mod formålet og hensigten med skatteretten”*

De rekvisit som vid en första anblick tydligast efterliknar varandra är samtidigt de som ur ett komparativt perspektiv är svårast att jämföra. Genom nämnda rekvisit i den svenska generalklausulens p. 4 respektive *omgåelsesklausulens* stk. 1 har jämförelseländerna införlivat missbruksregelns krav på att ett arrangemang ska prövas mot ”målet eller syftet med tillämplig skatterätt”.[2213] Medan den danska lagstiftaren kortfattat etablerar att syftet med en bestämmelse ska fastställas utifrån en ”almindelig juridisk fortolkning”, inbegripet ”den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på”, utvecklar den svenska lagstiftaren hur rekvisitet ”strider mot lagstiftningens syfte” ska tolkas något mer ingående.[2214] Med stöd i den skärpning som introducerades under 1990-talet framhåller den svenska lagstiftaren vikten av lagstiftningens ordalydelse och dess allmänna sammanhang, vilket i litteraturen uppfattats som en uppmuntran att tolka lagstiftningens syfte ur ett vidare perspektiv.[2215] Motsvarande utgångspunkt gäller även vid en tillämpning av *omgåelsesklausulen* i denna del, där rekvisitet ”hensigt” träffar något vidare än rekvisitet ”formål” i det att ett arrangemang kan motverka lagstiftningens målsättning utan att den för den delen ha ansetts ha motverkat det bakomliggande syftet med den aktuella bestämmelsen.[2216] Som en följd av det svenska rekvisitets öppna konstruktion och hänvisning till ”skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet” har generalklausulens sista prövningsmoment emellertid föranlett flera *in casu*-bedömningar i praxis. Dessa bedömningar har i litteraturen systematiserats utifrån flera underliggande tolkningsfrågor om huruvida syftet direkt kan utläsas av lagen eller bakomliggande principer, om vad lagstiftaren visste vid tidpunkten för lagstiftningens antagande, huruvida lagstiftarens inaktivitet och likgiltighet från att täppa till en lucka i lagsstiftningen är en indirekt sanktion av det aktuella förfarandet etc.[2217] En bedömning som i skrivande stund inte är lika utvecklad kring den danska *omgåelsesklausulens* motsvarande rekvisit.[2218]

Gemensamt för jämförelseländernas olika regelverk är att bedömningen om vad som ”strider mot lagstiftningens syfte” respektive ”motverkar formålet og

[2213] Jfr underavsnitt 5.5.2.6 och 9.3.2.2.

[2214] Jfr underavsnitt 5.5.2.6 och 9.3.2.2.

[2215] Se underavsnitt 5.4.4.4 och 5.5.2.6.

[2216] Se underavsnitt 9.3.2.2.

[2217] Se underavsnitt 5.5.2.6.

[2218] Jfr underavsnitt 5.5.2.6 och 9.3.2.2.

hensigten med skatteretten" till syvende och sist avgörs av det rättsliga sammanhang regeln verkar i. Vad som i sin tur utgör nämnda sammanhang kan ur ett komparativt perspektiv identifieras utifrån flera faktorer. I förevarande studies kontextualisering har ett antal av dessa identifierats och diskuterats utifrån hur lagstiftare, rättstillämpare och författare i litteraturen berört skatteflyktsproblematiken.[2219] Utan att fullt ut återge denna kontextualisering sträcker sig nämnda faktorer från den tolkningstradition som identifierats i jämförelseländernas prejudikatinstanser till frågor som knyter an till ländernas stats- och förvaltningstraditioner samt konstitutionella ramverk.[2220] När den svenska respektive danska lagstiftaren t.ex. hänvisar till att bedömningen ska ske utifrån en "almindelig juridisk fortolkning" eller bedömas utifrån "skattebestämmelsernas allmänna utformning" hänvisar jämförelseländernas lagstiftaren till en underförstådd föreställning om detta rättsliga sammanhang. Något som i ljuset av förevarande studies komparativa kontexutalisering riskerar att skilja jämförelseländernas tillämpning åt och som därigenom riskerar att motverka ambitionen om att etablera en enhetlig lägsta skyddsnivå mot missbruk. Denna fråga återkommer jag till nedan.[2221]

– *Generalklausulens medverkanderekvisit*

Som tidigare nämnt avviker generalklausulen från missbruksregeln i det att den i p. 2 uppställer ett krav på att den enskilde direkt eller indirekt ska ha medverkat i förfarandet.[2222] Även om något motsvarande rekvisit inte heller återfinns i det danska genomförandet har frågan om den enskildes medverkan i viss utsträckning diskuterats i tidig administrativ praxis kring rekvisitet "arrangement(er)". I nämnda praxis från Skatterådet har den enskildes passiva medverkande ansetts utgöra ett "arrangement", även om denne enbart förvaltat ett aktiebolag inom ramen för en tidigare etablerad struktur.[2223] Huruvida denna tolkning av rekvisitet "arrangement(er)", vilken delvis överensstämmer med hur Högsta förvaltningsdomstolens resonerat kring generalklausulens medverkanderekvist, står sig vid en närmare prövning i domstol är emellertid för tidigt att säga.[2224]

[2219] Jfr avsnitt 5.6, 6.6, 10.2 och 10.3.

[2220] Se avsnitt 10.3.

[2221] Se delavsnitt 10.4.3.

[2222] Se underavsnitt 9.2.2.2.

[2223] Se underavsnitt 9.3.2.2.

[2224] Se underavsnitt 9.3.2.2.

– *Omgåelsesklausulens genuinitetstest*

Även i denna del avviker det svenska införlivandet från den missbruksregel som legat till grund för den danska *omgåelsesklausulen*. Medan den danska lagstiftaren betonat vikten av att den enskilde kan urskulda sig i bestämmelsens sista prövningsmoment har den svenska lagstiftaren valt att avstå från att införa en motsvarande möjlighet med hänvisning till skatteflyktsdirektivets miniminivå. I ljuset av det danska exemplet kan föreställningen om att den svenska generalklausulen går längre än direktivets missbruksregel dock diskuteras, dels utifrån hur reglernas respektive prövningsmoment samspelar, dels hur bevisbördan är fördelad.

I avvägningen mellan *omgåelsesklausulens* olika rekvisit framträder bedömningen av en dispositions ”kommercielle årsager” som ett av de avgörande prövningsmomenten.[2225] Medan en tillämpning av den svenska generalklausulen till syvende och sist vilar på huruvida ett förfarande står i strid med lagstiftningens syfte har det danska genuinitetstestet utgjort den avgörande bedömningen i såväl *omgåelsesklausulens* förarbeten som administrativ praxis.[2226] Genom *omgåelsesklausulens* öppna rekvisit förefaller det föreligga jämförelsevis lägre trösklar för vad som initialt kan anses utgöra *omgåelse* – ett ”arrangement” kan bestå av flera steg, ha flera olika ”hovedformål” inklusive att uppnå en ”skattefordel”, vilket utifrån en ”almindelig juridisk fortolkning” anses motverka ”formålet og hensigten med skatteretten”. Först när en disposition enligt *omgåelsesklausulens* inledande prövningsmoment har uppfyllt de första momenteten sker en prövning av huruvida dispositionen är ”ikke-reel”.[2227] Även om den svenska generalklausulen i p. 3 möjliggör för en bedömning av bl.a. affärsmässiga och organisatoriska skäl inbegriper nämnda prövningsmoment inte den utvärdering av ”økonomisk virkelighed” som stadgas i *omgåelsesklausulens* stk. 2. I linje med *omgåelsesklausulens* förarbeten har denna utvärdering tagit intryck av de prövningsmoment som utvecklats i missbruksprincipens subjektiva prövningsmoment, vilket inbegriper en bedömning om huruvida ”skattefordelen” står i proportion till den ”forretningsmæssige begrundelsen”.[2228]

Vid sidan av jämförelseländernas skilda genomföranden av missbruksregelns genuinitetstest vittnar även *omgåelsesklausulens* fördelning av bevisbördan i regelns sista prövningsmoment om en potentiellt avgörande skillnad mellan jämförelseländerna. Medan det svenska generalklausulen saknar särskilda regler

[2225] Se delavsnitt 9.3.2.

[2226] Jfr underavsnitt 5.5.4 och delavsnitt 9.3.2.

[2227] Se delavsnitt 9.3.2.

[2228] Se delavsnitt 9.3.2.

om fördelningen av bevisbördan ålägger den danska *omgåelsesklausulen* det allmänna att bevisa att den uppkomna ”skattefordelen” motverkar ”formålet og hensigten med skatteretten”, för att därefter ålägga den enskilde att motivera varför den uppkomna ”skattefordelen” har en ”kommerciel begrundelse” (bortsett från att minska den enskildes skattebörda).[2229] Gemensamt för jämförelseländernas bestämmelser är att bevistemat ska uppehålla sig vid vad som av en utomstående betraktare anses utgöra *omgåelse* respektive skatteflykt. I kontrast till *omgåelsesklausulen* medför generalklausulen dock ingen motsvarande fördelning av bevisbördan – först är det upp till det allmänna att göra sannolikt/visa att det aktuella förfarandet omfattas av generalklausulen, för att därefter ålägga den enskilde att göra det sannolikt/visa att förfarandet inte omfattas av generalklausulen.[2230] Denna bevisbörda har i litteraturen beskrivit som särskilt betungande för det allmänna, vilket bl.a. motiveras av kravet på förutsebarhet och rättssäkerhet.[2231]

Även om det i nuläget är för tidigt att etablera hur den danska *omgåelsesklausulens* respektive prövningsmoment samspelar givet dess rekvisit och fördelning av bevisbörda ger det danska exemplet en tidig indikation på hur missbruksregelns genuinitetstest samspelar med bestämmelsens övriga rekvisit. Att i likhet med den svenska lagstiftaren avfärda genuinitetstestet som en begränsning av vilka förfaranden som träffas av generalklausulen framstår i det här sammanhanget som en förenkling av det intrikata samspel som missbruksregelns olika rekvisit är ett uttryck för. Jag återkommer till denna fråga nedan.

– *Generalklausulens vis-à-vis omgåelsesklausulens rättsföljd*

I det fall generalklausulens och *omgåelsesklausulens* respektive rekvisit är uppfyllda underkänns den ifrågasatta dispositionen.[2232] För danskt vidkommande innebär *omgåelsesklausulens* stk. 3 att dispositionen helt bortses ifrån och ”indkomstopgørelsen og skatteberegninge foretages på baggrund af realiteten i arrangementet eller serien af arrangementer”. Möjligheten att underkänna en disposition och korrigera såväl resultaträkning som följande skatteuträkning kan även medföra följdändringar för den som t.ex. mottar en betalning men även föranleda en annan beskattningstidpunkt för när den aktuella betalningen ansetts ha mottagits. Motsvarande rättsföljd återfinns även i 3 § skatteflyktslagen, som vid sidan av möjligheten att helt underkänna ett

[2229] Se delavsnitt 9.3.2.

[2230] Se delavsnitt 5.4.4.

[2231] Se delavsnitt 5.4.4.

[2232] Se delavsnitt 5.5.3 och 9.3.2.

förfarande även medger en omkvalificering utifrån ett alternativt förfarande.[2233] Nämnvärt i sammanhanget är den avvikande möjligheten till att fastställa beskattningsunderlaget utifrån ett skäligt belopp. Även om denna möjlighet enbart ska användas i det fall ett resultat anses oskäligt är det likväl ett uttryck för en nationell rättsföljd som inryms i missbruksregelns hänvisning till att ”det skattepliktiga underlaget [ska] beräknas i enlighet med nationell rätt”.

Av redogörelsen ovan framträder flera likheter mellan jämförelseländernas respektive regelverk – båda inbegriper objektiva prövningsmoment vilka tar sikte på dispositioner, bestående av ett eller flera steg, som kan underkännas och omkarakteriseras i de fall de anses motverka syftet eller målet med ”tillämplig skatterätt”. Oaktat nämnda likheter i generalklausulens respektive *omgåelsesklausulens* öppna rekvisit riskerar dock jämförelseländernas införlivanden att skilja sig åt i just det senare prövningsmomentet, i det att rekvisitet ”motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt” avgörs i en nationell kontext. När den svenska respektive danska lagstiftaren t.ex. hänvisar till att bedömningen ska ske utifrån en ”almindelig juridisk fortolkning” eller bedömas utifrån ”skattebestämmelsernas allmänna utformning” hänvisar jämförelseländernas lagstiftare till en underförstådd föreställning om denna kontext. I såväl studiens komparativa retrospektiv som följande kontextualisering har frågan om vad som konstituerar en oönskad form av kringgående, *omgåelse* och skatteflykt diskuterats med stöd i de inlagor som framförts av lagstiftare, utredare, rättstillämpare och andra författare i den skatterättsliga litteraturen.[2234] Denna komparativa studie har i sin tur knutit an till flera lokala, nationella faktorer som berör alltifrån ett lands konstitutionella ramar till centrala frågor om tolkning, interdisciplinära samspel samt stats- och förvaltningstraditioner. Vad som anses ”motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt” riskerar, mot bakgrund av hur länderna tidigare identifierat skatteflykt, att handla minst lika mycket om faktorer som berör olika medlemsstaters tolkningstraditioner, deras syn på rättssäkerhetsgarantier etc. – något som varken berörts i förarbetena till skatteflyktsdirektivet eller som närmare diskuterats i jämförelseländernas respektive införlivanden.

Vid sidan av nämnda rekvisit innebär det svenska införlivandets utelämnade genuinitetstest att samspelet mellan regelverkens olika rekvisit varierar mellan jämförelseländerna. Medan den svenska generalklausulens avgörande bedömning sker utifrån vad som anses strida mot lagstiftningens syfte vilar den danska bedömningen på vad som utgör ett godtagbar kommersiellt skäl. Även om det i skrivande stund är för tidigt att säga hur den danska *omgåelsesklausulen* kommer att tillämpas i domstol indikerar såväl förarbeten som de första avgörandena i administrativ praxis att bestämmelsens genunitetstest, i linje med EU-domstolens missbruksprincip, utgör ett

[2233] Se delavsnitt 5.5.3.

[2234] Jfr avsnitt 5.6, 6.6, 10.2 och 10.3.

centralt prövningsmoment i *omgåelsesklausulens* tillämpning.[2235] I kontrast till det danska införlivandet saknar den svenska generalklausulen ett motsvarande rekvisit, vilket även om det inte föranledde någon initial kritik från kommissionen, kan medföra vissa utmaningar i framtiden.

10.4.3 MOT EN ENHETLIG UNIONSRÄTTSLIG DEFINITION AV MISSBRUK?

Ambitionen att etablera en enhetlig lägsta skyddsnivå mot reglerings- och skattekonkurrens i unionens medlemsstater genom att hänvisa till vad som i en nationell kontext utgör ”tillämplig skatterätt” har i förevarande studie närmare problematiserats utifrån ett svenskt-danskt exempel. Utan att uppställa ett induktivt argument från denna begränsade komparativa studie av två skandinaviska grannländer går det emellertid inte att utesluta att det föreligger flera exempel på hur införlivandet av missbruksregeln resulterat i åtgärder som skiljer sig åt. Även om detta är helt i linje med tanken med det sekundärrättsliga instrumentet direktiv, vilket ytterst är bindande till resultatet och inte till formen, försvåras skatteflyktsdirektivets målsättning av unionsrättens kompetensfördelning. I kontrast till den praxis som utvecklats kring de riktade skatteflyktsreglerna i t.ex. fusionsdirektivet och moder- och dotterbolagsdirektivet ska den uppkomna skattefördelen bedömas i ljuset av dess förenlighet med ”tillämplig skatterätt”. Även om nämnda rekvisit ska förstås i ljuset av EU-domstolens praxis i allmänhet och dess missbruksprincip i synnerhet så kan domstolen inte ge någon närmare vägledning om huruvida ett arrangemang motverkar målet eller syftet med en inhemsk skatteregel. På samma sätt riskerar den rättsföljd som följer av medlemsstaternas införlivanden att inbegripa olika former av underkännanden omkvalificeringar etc. på grund av missbruksregelns hänvisning till nationell rätt.

De harmoniseringssvårigheter som riskerar att följa av missbruksregeln olika införlivanden skulle med små medel kunna undvikas i det fall regeln omformuleras utifrån en gemensam förståelse om hur målet eller syftet med en bestämmelse skulle kunna utläsas. I det fall ”tillämplig skatterätt” t.ex. ersattes med ett rekvisit som knöt an till direktivets målstadgande och/eller en närmare tolkningsinstruktion kring hur målet och syftet med ”tillämplig skatterätt” skulle utrönas hade ambitionen om att etablera en lägsta skyddsnivå mot missbruk lättare kunnat uppnås. Det föreslagna målstadgandet och/eller tolkningsinstruktionen skulle förslagsvis kunna ta intryck av de initiativ som tidigare presenterats från kommissionen eller vidareutvecklas från de slutsatser och förslag som utvecklats i OECD:s BEPS-projekt. På samma sätt hade en mer enhetlig tillämpning kunnat ske ifall kommissionens ursprungliga förslag till missbruksregel hade antagits. I det förkastade förslaget innebar missbruksregelns rättsföljd en omkarakterisering utifrån arrangemangets ”ekonomiska substans i enlighet

[2235] Se delavsnitt 9.3.2.

med nationell lagstiftning", vilket hade medfört att bestämmelsen tydligare knutit an till en prövning som var mer i linje med vad som i internationell litteratur definierats som en *substance over form*-regel.[2236] Genom en sådan rättsföljd hade rättstillämparen på ett mer enhetligt sätt kunnat omkarakterisera och/eller underkänna de förfarande som framstår som en omväg i förhållande till transaktionens ekonomiska utfall, utan samma bundenhet till den nationella rättsföljd som följer av dess nuvarande lydelse.

Oaktat svårigheterna med att etablera en materiell harmonisering av medlemsstaternas generella skatteflyktsregler är direktivet likväl ett uttryck för att medlemsstaterna enhälligt kommit överens om att utvidga EU:s kompetens på det direkta beskattningsområdet till att inbegripa en gemensam lösning för att motverka skatteflykt på den inre marknaden. Denna tillnärmning har i sin tur underlättat för en ökad harmonisering på det primärrättsliga området. Även om det i förevarande studie inte etableras ett orsakssamband mellan skatteflyktsdirektivets införlivande och missbruksprincipens vidareutveckling i *beneficial ownership*-målen föreligger likväl en korrelation. Utan att spekulera kring nämnda orsakssamband utgör *beneficial ownership*-målens erkännande av missbruksprincipen en naturlig utveckling av domstolens praxis för att förekomma de införlivandefrågor som följer av skatteflyktsdirektivet.[2237] I det fall ett missbruksförfarande i det enskilda fallet, på grund av en medlemsstats försummelse eller regleringskonkurrens, inte träffas av en nationell åtgärd mot missbruk skyddar missbruksprincipen mot regleringskonkurrens genom att missbruksprincipen kan tillämpas direkt. I det fall kommissionen i sin tur initierar en fördragsbrottstalan för att en nationell åtgärd inte är införlivad och/eller inte återspeglar *level playing field committments* så behöver kommissionens talan inte ske utifrån en primärrättslig princip utan kan i stället initiera en sådan talan med stöd i skatteflyktsdirektivets reglering och uttalade mål respektive syften. På så sätt möts de båda regelverken för att gemensamt förstärka skyddet mot skatteflyktsmetoder som inverkar negativt på den inre marknadens funktion, vilket är helt i linje med den ambition som etablerats genom skatteflyktsdirektivet.[2238]

Beroende på hur medlemsstaternas införlivanden av missbruksregeln och EU-domstolens följande avgöranden utvecklas kommer det figurativa avståndet mellan det primärrättsliga "taket" och sekundärrättsliga "golvet" som diskuteras i avsnitt 8.5 att sannolikt slutas över tid.[2239] Även om det i skrivande stund sker en distinktion mellan missbruksregeln och missbruksprincipen kommer dessa troligtvis att på sikt jämkas samman till en gemensam föreställning om vad som utgör missbruk på den inre marknaden. I det fall unionsrätten utvecklas i stil med nämnda prognos kan det innebära långtgående följder för jämförelseländernas respektive införlivanden, där

[2236] Jfr delavsnitt 3.3.3, 3.4.3 och 8.3.6.

[2237] Se avsnitt 8.4 och 8.5.

[2238] Se avsnitt 8.5.

[2239] Se figur 9.

särskilt den svenska lagstiftningen kan behöva ändras för att möta det utmaningar som följer av den svenska införlivandestrategin. Även om det föreligger en möjlighet att genom direktivkonform tolkning överbrygga eventuella skillnader är det tveksamt om de ekonomiska omständigheter som EU-domstolen tar sikte på i sin praxis verkligen inryms i den svenska skatteflyktslagen.[2240] I kontrast till det svenska införlivandet skulle det danska ordagranna införlivandet av missbruksregel utan problem kunna följa med i en sådan utveckling.

10.5 SAMMANFATTNING

I det här kapitlet har jämförelseländernas strategier mot skatteflykt identifierats, systematiserats och närmare jämförts i ljuset av skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk. Genom att dels förklara de likheter och skillnader som föranlett införandet av jämförelseländernas olika åtgärder för att motverka skatteflykt, dels ge en prognos kring hur nämnda likheter och skillnader kan påverka målsättningen att etablera en lägsta skyddsnivå mot skatteflykt genom skatteflyktsdirektivets missbruksregel uppfylls studiens syfte.

Med stöd i en gemensam problemformulering och tematik har först de argument som framförts för respektive emot införandet av en generell regel mot skatteflykt identifierats utifrån olika yttranden från parlamentariker, utredare, remissinstanser m.fl. Därefter positionerades dessa argument i det rättsliga sammanhang varur jämförelseländernas strategier formulerats i syfte att dels förklara varför länderna introducerat olika strategier, dels jämföra hur Sverige och Danmark hanterat skatteflykt t.o.m. skatteflyktsdirektivets införlivande. Utifrån studiens retrospektiv och följande kontextualisering jämfördes slutligen det svenska och danska införlivandet av skatteflyktsdirektivets missbruksregel.

Av komparationen framgår att missbruksregelns hänvisning till vad som i en nationell kontext utgör ”tillämplig skatterätt” riskerar att negativt inverka på direktivets mål om att enhetligt motverka regleringskonkurrens på den inre marknaden. Med stöd i den komparativa kontextualiseringen påvisas att generella åtgärder mot skatteflykt, vare sig de är i form av tolkningsdoktriner eller generalklausuler, är ett uttryck för det rättsliga sammanhang de verkar i. Vad som i en nationell kontext anses motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt är följaktligen avhängigt flera faktorer som knyter an till nationella rättssäkerhetsaspekter, tolkningstraditioner, interdisciplinära inomjuridiska samspel samt stats- och förvaltningstraditioner. Även om missbruksregeln samtidigt ska förstås i ljuset av EU-domstolens praxis så kan domstolen inte ge någon närmare vägledning om huruvida ett arrangemang motverkar målet eller syftet med en inhemsk skatteregel. På samma sätt riskerar den rättsföljd som följer av

[2240] Se avsnitt 9.2 och 9.3.

medlemsstaternas införlivanden att inbegripa olika former av underkännanden omkvalificeringar etc. på grund av missbruksregelns hänvisning till nationell rätt.

De harmoniseringssvårigheter som identifierats i studien skulle samtidigt kunna överbryggas – antingen genom att EU-domstolen vidareutvecklar domstolens missbruksprincip eller regelverket reformeras till att inbegripa någon form av tolkningsinstruktion/målstadgande. Oaktat vilken utveckling som sker på unionsrättens område visar dock de svensk-danska exemplen att frågan om missbruksregelns införlivande och den unionsrättsliga definitionen av missbruk kommer att följa såväl medlemsstater som enskilda inom överskådlig tid. För även om direktivet innebär ett viktigt steg mot en gemensam unionsrättslig definition om vad som konstituerar missbruk kommer vi även i framtiden fråga oss – ”hvor GAAR grænsen”?[2241]

[2241] Se fotnot 24 för ursprunget till nämnda underfundighet av Nørgaard.

11 AVSLUTNING

I DEN HÄR AVHANDLINGEN har de rättsliga avvägningar och följande gränsdragningsfrågor som åtföljer införandet av olika generella åtgärder mot skatteflykt studerats ur ett komparativt perspektiv. Studien motiveras ytterst av den harmonisering som under senare år skett inom unionsrätten, där skatteflyktsdirektivets missbruksregel inneburit en betydande tillnärmning på företagsskatteområdet. Det övergripande syftet med framställningen är att ur ett komparativt perspektiv identifiera, systematisera och förklara de rättsliga avvägningar och följande utmaningar som uppkommer vid införandet av generella åtgärder mot skatteflykt i allmänhet och skatteflyktsdirektivets missbruksregel i synnerhet. Genom att jämföra hur två EU-medlemsstater, Sverige och Danmark, valt att införliva skatteflyktsdirektivets allmänna regel mot missbruk har undersökningen möjliggjort en diskussion och närmare analys av de utmaningar som följer av missbruksregelns genomförande och direktivkonforma tolkning. I den här avslutningen, vilken ska läsas i ljuset av framställningens övriga delar, presenteras en kortfattad sammanfattning av studien i syfte att positionera och diskutera avhandlingens bidrag till forskningsläget samt ge ytterligare uppslag till framtida forskning på området.

Avhandlingens forskningsbidrag kan något förenklat struktureras utifrån de klassiska frågorna – *vad, hur och varför?* – först identifieras *vad* för olika strategier som utvecklats i jämförelseländerna för att motverka skatteflykt, därefter undersöks *varför* Sverige och Danmark utvecklat nämnda strategier givet jämförelseländernas rättsliga kontext för att avslutningsvis diskutera *hur* dessa tidigare strategier kan påverka införlivandet av missbruksregeln. Med stöd i studiens komparativa analys argumenterar jag för att ambitionen om att motverka skatteflykt genom en missbruksregel som hänvisar till tillämplig nationell rätt riskerar att motverka direktivets målsättning om att etablera en enhetlig lägsta skyddsnivå mot missbruk på den inre marknaden. I studien påvisar jag att generella åtgärder mot skatteflykt, vare sig de är i form av tolkningsdoktriner eller generalklausuler, är ett uttryck för det rättsliga sammanhang de verkar i. Vad som i en nationell kontext anses motverka målet eller syftet med tillämplig skatterätt är följaktligen avhängigt flera faktorer som knyter an till nationella rättssäkerhetsaspekter, tolkningstraditioner, interdisciplinära inomjuridiska samspel samt stats- och förvaltningstraditioner.

Studiens komparation har skett med stöd i Kambas funktionsorienterade metod. I studiens inledande, *deskriptiva* fas, identifieras och analyseras de normer, koncept och

institutioner som faller inom ramen för studiens forskningsfrågor. Efter den inledande fasen urskiljs sedermera, i den andra *identifierande* fasen, de likheter och skillnader som föreligger mellan jämförelseländerna. I denna del av komparationen vidgas studien till att identifiera centrala teman för att kunna återge det rättsliga sammanhang som de danska respektive svenska generella åtgärderna mot skatteflykt verkar i. Därefter analyseras och förklaras nämnda likheter och skillnader i studiens avslutande *förklarande* fas, vilket ligger till grund för diskussionen om skatteflyktsdirektivets missbruksregel.

I syfte att nyansera komparationens funktionalistiska ansats och bredda diskussionen om hur missbruksregeln införlivats i jämförelseländernas har framställningen även kompletterats med ett tematiskt nedslag för att förklara de åtgärder som föranledde missbruksregelns införlivande och underbygga komparationens följande förklarande del. Medan det första temat inbegriper frågor om maktfördelning uppehåller sig det andra temat kring centrala rättssäkerhetsaspekter. För att inrymma de särdrag som riskerar att gå förlorade i en funktionsorienterad komparation inbegriper denna kompletterande ansats även en orientering i jämförelseländernas statsskick, de konstitutionella kraven på rättstillämpningen vid uttag av skatt samt prövningen av skattemål och domstolarnas rättsbildning. Härigenom identifieras det *rättsliga sammanhang* i vilket jämförelseländernas åtgärder mot skatteflykt härleds ur och verkar i, vilket i linje med Kischels metodologi ger ett pragmatiskt kontextuellt perspektiv på forskningsproblemen.

Även om avhandlingens huvudsakliga bidrag är den komparativa studien inbegriper den i sina delar vissa rättsdogmatiska inslag. Genom studiens metodologiska ansats och disposition introduceras läsaren inledningsvis till de generella åtgärder mot skatteflykt som utvecklats i Sverige, Danmark och EU utan närmare korsreferenser mellan jämförelseländernas eller studiens unionsrättsliga kapitel eller avsnitt. Detsamma gäller för studiens introduktion till jämförelseländerna, där avsnitten först presenteras som frilagda pusselbitar, sorterade efter färg och form, för att successivt sammanfogas en efter en i studiens identifierande och förklarande faser. Även om studiens komparativa frågeställning i denna pusselanalogi närmast kan beskrivas som fyra hörnbitar, mot vilka övriga bitar i pusslet prövas emot, så har de frågor som ställts till materialet inledningsvis skett i en och samma kontext. På så sätt kan undersökningen av de olika nationella, internationella och positivrättsliga delarna till viss mån läsas som fristående rättsdogmatiska bidrag innan den följande jämförelsen sammanfogar dem i en gemensam komparativ analys.

Vid sidan av de rättsdogmatiska inslagen bidrar studien till att identifiera hur de internationella tillnärmandena som skett för att motverka skatteflykt kommer till uttryck i en nationell kontext – något som uttryckligen efterfrågats på forskningsområdet. Utifrån en identifierad funktion positioneras missbruksregeln och jämförelseländernas olika åtgärder mot skatteflykt utifrån de regeltyper som urskilts i den internationella litteraturen. Behovet av att studera och kartlägga dessa åtgärders

konstruktioner, tillämpningsområden och ursprung har under senare år efterfrågats för att belysa hur de samspelar inom men också mellan olika rättssystem. Samtidigt som studien utgör ett bidrag för att möta detta behov efterfrågas i avhandlingens slutsatser fler komparativa studier för att fullt ut förstå den rättsliga komplexitet som kommer till uttryck i generella skatteflyktsåtgärder i allmänhet och missbruksregeln i synnerhet.

Utöver behovet av fler komparativa undersökningar av missbruksregelns införlivande och direktivkonforma tolkning väcker studiens undersökning av relationen mellan missbruksregeln och missbruksprincipen flera unionsrättsliga följdfrågor. Utifrån en närmare diskussion om missbruksregelns relation till *beneficial ownership*-målen argumenterar jag för att domstolens avgöranden är en naturlig utveckling av domstolens praxis i syfte att förekomma de införlivandefrågor som följer av skatteflyktsdirektivet. I stället för att se den direkt tillämpliga missbruksprincipen som något som ersätter missbruksreglerna i direktiven menar jag att den bör ses som en ytterligare försäkran om att unionsrätten inte utnyttjas i strid med dess bakomliggande syften. I det fall ett missbruksförfarande i det enskilda fallet, på grund av en medlemsstats försummelse eller regleringskonkurrens, inte träffas av en nationell åtgärd mot missbruk skyddar missbruksprincipen mot regleringskonkurrens genom att principen direkt kan tillämpas. I det fall kommissionen i sin tur initierar en fördragsbrottstalan för att en nationell åtgärd inte är införlivad och/eller inte återspeglar *level playing field committments* så behöver kommissionens talan inte ske utifrån en svårtillämpad allmän rättsprincip utan kan i stället initiera en sådan talan med stöd i skatteflyktsdirektivets reglering och uttalade mål respektive syften. På så sätt möts de båda regelverken för att gemensamt förstärka skyddet mot skatteflyktsmetoder som inverkar negativt på den inre marknadens funktion, vilket enligt min uppfattning är i linje med den ambition som etablerats genom skatteflyktsdirektivet. Även om det i dagsläget sker en distinktion mellan de sekundärrättsliga regelverken och missbruksprincipen argumenterar jag för att det i framtiden troligtvis kommer att ske en sammanjämkning av unionsrättens olika åtgärder mot skatteflykt i syfte att etablera en gemensam föreställning om vad som konstituerar missbruk på den inre marknaden. Detta skulle i sin tur innebära vissa följder för jämförelseländernas respektive införlivanden, där inte minst den svenska lagstiftningen skulle behöva ändras för att möta det utmaningar som följer av den svenska införlivandestrategin. Även om det föreligger en möjlighet att genom direktivkonform tolkning överbrygga eventuella skillnader visar studien att det är tveksamt om de ekonomiska omständigheter som EU-domstolen tar sikte på i sin praxis verkligen inryms i den svenska skatteflyktslagen.

Trots förevarande studies ambition om att täcka in många av de områden som knyter an till jämförelseländernas olika strategier för att motverka skatteflykt har den samtidigt avgränsats mot flera ämnen som närmare bör studeras. Ett sådant är samspelet mellan jämförelseländernas nationella åtgärder, unionsrätten och skatteavtalsrätten. Ett annat är hur de nyligen introducerade regler som jämte nyetablerade informationsutbyten ålägger såväl den enskilde som anlitade skatterådgivare en upplysningsplikt. Vid sidan av nämnda initiativ föreligger även ett behov av att utforska hur dessa nya strategier

mot skatteflykt påverkar jämförelseländernas och europarättens olika rättssäkerhetsgarantier. I spåren av OECD:s BEPS-projekt och EU:s åtgärder mot skatteflykt har flera frågor med anknytning till den enskildes rättssäkerhet och förutsebarhet aktualiserats. För att fullt ut analysera hur den unionsrättsliga förståelsen av missbruk kommer att utvecklas i framtiden bör därför en närmare studie ske av hur de sekundär- och primärrättsliga åtgärderna mot missbruk sammanvägs med de rättssäkerhetsgarantier som följer av såväl medlemsstaternas inhemska rätt som unionsrätten. För även om ambitionen att motverka skatteflykt till syvende och sist handlar om att dra en gräns, så visar de den här studien att gränsdragningen sker i ett föränderligt gränsland, vilket förutsätter ett internationellt komparativt perspektiv såväl i dag som i framtiden.

SUMMARY

THIS DOCTORAL DISSERTATION examines how the structure and function of the European Union's (EU) newly introduced General Anti-Avoidance Rule (GAAR) affects the concept of tax avoidance in its member states. Through a comparative study of the Swedish and Danish approach to combating corporate tax avoidance, the dissertation focuses on both the pre-existing provisions against tax avoidance and the rules following the implementation of the Anti-Tax Avoidance Directive's GAAR as established in Article 6.

The main contribution of the comparative study is twofold. Firstly, the study aims to contribute to a better understanding of the GAAR's provisions in general and its fourth requirement in particular, establishing that an arrangement – in order to be ignored – should have defeated the purpose of applicable tax law. Secondly, the study compares how Sweden and Denmark have combatted tax avoidance in the past in order to explain how aforementioned provisions will affect the two countries in the future. Through a comparative study of the implementation of article 6 in two distinctly different –although fully comparable – neighbouring member states, the application of said requirement is discussed in the light of the anti-tax avoidance directive's aim to establish a minimum level of protection against tax avoidance practices across the EU. Through this contemporary coherent comparison the study contributes to the much needed tracing of the global development and spread of GAARs in a domestic setting. By identifying the avoidance measures in the countries compared, the study discusses their origins, designs, and scope, establishing a better understanding of their interplay, both within and between jurisdictions. For instance, the need for a statutory solution has until recently been redundant in Denmark partly due to the Danish Supreme Court's (Højesteret) more liberal interpretative approach – a interpretative style that by some established authors' in the field is expressed through an anti-avoidance doctrine. Meanwhile, the strict interpretative style of the Swedish Supreme Administrative Court of Sweden (*Högsta förvaltningsdomstolen*) has led to a more passive approach to tax avoidance, which eventually resulted in the enactment of a GAAR. Whilst examining the relationship between the interpretative style of the judiciary and the need for a statutory anti-avoidance rule, the comparison not only shows the varied interpretative approaches for tackling tax avoidance within the two countries but also examines how the different views on governing and the separation of power relates to the courts' possibility to combat tax avoidance.

Through a systematic literature review and further analysis of the countries' different strategies for combating tax avoidance, the study shows that general measures against tax avoidance – whether in the form of a GAAR or an interpretive doctrine – are an expression of the legal context in which they operate. Based on the Swedish and Danish examples of how the two countries have implemented the directive's article 6, I argue that the ambition to establish a level playing field for anti-tax avoidance measures within the single market might be jeopardized by the GAAR's fourth requirement. By referring to that which in a domestic setting is considered to defeat 'the object or purpose of applicable tax law', the common EU-GAAR not only refers to the EU general principle of abuse, but also to domestic concepts regarding legal interpretation, the interplay between private law *vis-à-vis* tax law, as well as the constitutional and administrative aspects subsequent to the rule of law. Although the GAAR should be understood in the light of the case law of the European Court of Justice, the court cannot provide any further guidance on whether an arrangement defeats the aim or the purpose of a domestic tax rule. Consequently, the implementation of a common EU-GAAR might add to the already complex plura of anti-abuse provisions expressed in primary and secondary EU law.

The methodological framework of this dissertation is based on a pragmatic contextual perspective accentuating and enabling a thorough analysis of the 'none-rule' elements of the compared jurisdictions whilst bridging the countries' different measures through an overarching comparative function. Despite legal cultures not being an empirically measurable phenomenon, the study's contextual approach serves not only as an explanatory tool in the comparison of the two Scandinavian countries but serves as a self-standing contribution to further understand the examined countries. In contrast to a sole functionalistic comparison, the study's contextual approach acknowledges law as a political realm, enabling an evaluation of the profound implications regarding taxation as a branch of public law and recognising the different political priorities, arrangements, and preferences in the countries compared. Through this contextual approach the study scrutinises and compares Sweden's and Denmark's different approaches to combating corporate tax avoidance, revealing novel insights to the nature of the EU-GAAR and its implementation. Whilst acknowledging and analysing the ulterior diversity of the two Scandinavian countries, the dissertation presents engaging contemporary insights into the everchanging field of tax avoidance research both within Scandinavia and the EU.

FIGURER OCH TABELLER

FIGUR 1 – FÖRENKLAD ILLUSTRATION ÖVER GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN SKATTEANPASSADE TRANSAKTIONER 55
FIGUR 2 – FÖRENKLAD ILLUSTRATION ÖVER GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN TILLÅTNA RESPEKTIVE OTILLÅTNA FÖRFARANDEN 355
FIGUR 3 – FÖRENKLAD ILLUSTRATION AV RELATIONEN MELLAN FÖRFARANDEN OCH ÅTGÄRDER MOT MISSBRUK I ETT UNIONSRÄTTSLIGT PERSPEKTIV 356
FIGUR 4 – MEDLEMSSTATERNAS FÖRPLIKTELSER ENLIGT SKATTEFLYKTSDIREKTIVETS MISSBRUKSREGEL 358
FIGUR 5 – MEDLEMSSTATERNAS FÖRPLIKTELSER ENLIGT SKATTEFLYKTSDIREKTIVET I LJUSET AV EU-DOMSTOLENS PRÖVNING AV MISSBRUKSÅTGÄRDERS FÖRENLIGHET MED FEUF 359
FIGUR 6 – DEN ENSKILDES GRÄNSÖVERSKRIDANDE AKTIVITETER PÅ DEN INRE MARKNADEN 363
FIGUR 7 – TREDJELANDSMEDBORGARES KAPITALPLACERING I EN MEDLEMSSTAT 365
FIGUR 8 – ÖVRIGA INHEMSKA OCH TREDJELANDSRELATERADE AKTIVITETER I EN MEDLEMSSTAT 366
FIGUR 9 - MISSBRUKSREGELNS RELATION TILL EU-DOMSTOLENS PRIMÄRRÄTTSLIGA PRAXIS 368

TABELL 1 – JUSTITIEKANSLERNS SAMMANSTÄLLNING AV SKATTEFLYKTSLAGENS TILLÄMPNING BESLUTSÅREN 1981-1984 190
TABELL 2 – JUSTITIEKANSLERNS SAMMANSTÄLLNING AV ANTALET FÖRHANDSBESKED OCH DOMAR VARI SKATTEFLYKTSLAGEN BEDÖMTS UNDER BESLUTSÅREN 1985-1987 192

LITTERATUR OCH KÄLLOR

Litteratur

Aarnio, Aulis, *Introduction,* i: On Law and Reason, Peczenik, Aleksander (red.), Dordrecht, 2008

Adlercreutz, Axel och Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, Lund, 2010

Adlercreutz, Axel, Gorton, Lars och Lindell-Frantz, Eva, *Avtalsrätt*, Lund, 2016

af Klercker, Bertil, *Resultatsutjämning mellan olika beskattningsår vid beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt*, Stockholm, 1948

Albæk Jensen, Jørgen, *Forvaltningens organisation,* i: Forvaltningsret - almindelige emner, Revsbech, Karsten, Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen och Søren Højgaard Mørup (red.), 6 uppl., Köpenhamn, 2016

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Göteborg, 1998 (N & S biblioteket)

Alhager, Eleonor, *Kringgående av moms*, Skattenytt 2002 s. 104-114

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Göteborg, 2001 (JIBS dissertation series)

Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Göteborg, 1999 (Skrifter från Juridiska fakulteten i Uppsala)

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 3 uppl., Stockholm, 2016 (Skattebiblioteket)

Andersen, Poul, *Dansk forvaltningsret - almindelige emner*, Andersen, Poul (red.), 5 uppl., Köpenhamn, 1965

André, Peder och Ståhl, Kristina, *Förhandsbeskeden i stöpsleven*, Skattenytt 2014 s. 262-265

Arachi, Giampaolo och Alworth, Julian, *Taxation and the Financial Crisis*, 1 uppl., Landham, 2012

Arvidsson, Richard, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor. Några synpunkter med anledning av en doktorshandling*, Svensk Skattetidning 1999 s. 211-215

Asp, Peter;, Ulväng, Magnus; och Jareborg, Nils, *Kriminalrättens grunder*, Uppsala, 2010

Avi-Yonah, Reuven, *Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility*, University of Michigan Law School, Law & Economics Workin Papers no. 102 2014 s. 1-34

Avi-Yonah, Reuven S., Sartori, Nicola och Marian, Omri, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford, 2011

Báez Moreno, Andrés och Zornoza Pérez, Juan José, *The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive,* i: Combating Tax Avoidance in the EU: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation, Hernández González-Barreda, Pablo A., Jorge A. Ferreras Gutiérrez och José Manuel Almudí Cid (red.), Alphen aan den Rijn, 2019

Bakardjieva Engelbrekt, Antonina och Nergelius, Joakim, *New directions in comparative law*, Cheltenham, 2009

Baker, Philip, *The BEPS Project: Disclouser of Aggressive Tax Planning Schemes*, Intertax 2015 s. 85-90

Bammens, Niels, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam, 2012 (Doctoral Series / International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council)

Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene : en studie av høyesterettspraksis*, Oslo, 2003

Banoun, Bettina, *Tax Avoidance Rules in Scandinavian and Anglo-American Law*, International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin augusti/september 2002 s. 485-492

Bergholdt Brorly, Erik, *Retskilderne i praksis*, Justitia vol. nr. 3 9 1986 s. 3-45

Berglund, Martin, *Anmälan av Yvette Lind, Crossing a Border*, Skattenytt 2018 s. 64-83

Bergström, Sture, *Behövs lagen mot skatteflykt efter skattereformen?*, Skattenytt 1989 s. 19-24

Bergström, Sture, *Förutsebarhet - en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, Uppsala, 1987

Bergström, Sture, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?*, Skattenytt 1984 s. 309-327

Bergström, Sture, *Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel*, Stockholm, 1984

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkingsprinciper - nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2-13

Bergström, Sture, *Rättsliga metoder att förhindra skatteflykt. Lagtolkningsmetoder och en allmän generalklausul mot skatteflykt*, Skattenytt 1992 s. 597-601

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm, 1978

Bergström, Sture, Andersson, Torbjörn, Håstad, Torgny och Lindblom, Per Henrik, *Juridikens termer*, Stockholm, 2002

Bernitz, Hedvig, Larsson, Per, Sandström, Lena och Warnling-Nerep, Wiweka, *Statsrätt: arbetskompendium*, Stockholm, 2015

Bernitz, Ulf, *Rättighetsskyddets genomslag i svensk rätt – konventionsrättsligt och unionsrättsligt*, Juridisk Tidskrift 2010/11 s. 821-845

Bernitz, Ulf, *What is Scandinavian Law?,* i: Scandinavian Studies in Law Volume 50 – What is Scandinavian Law? - Social Private Law, 2007

Bishop, Matthew, *Globalisation and Tax: The Mystery of the Vanishing Taxpayer*, The Economist 2000 s. 2, 29 januari

Bjørn, Ole, *Udvalgte afgørelser fra domstolene, landsskatteretten, skatteministeriet og told- og skattestyrelsen*, SR-Skat 1998.75

Boch, Patrick, *Den Danske GAAR : kamp for fællesskabet eller intellektuel træghed?*, Skattepolitisk oversigt vol. 71 nr. 5 2015 s. 227-247

Bogdan, Michael, *Komparativ rättskunskap*, 2 uppl., Stockholm, 2003

Borring Olesen, Thorsten och Wium Olesen, Niels, *De danske ministerier 1972-1993. Del 1, Anker Jørgensens tid 1972-1982*, Köpenhamn, 2019

Brederode, Robert F. van och Meussen, Gerard, *Legal Interpretation of Tax Law: The European Union,* i: Legal interpretation of tax law, Brederode, Robert F. van och Richard Krever (red.), Alphen aan den Rijn, 2017

Brokelind, Cécile, *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

Bruserud, Herman, *Changed Circumstances,* i: The Nordic Contracts Act : essays in celebration of its one hundredth anniversary, Håstad, Torgny (red.), Köpenhamn, 2015

Bryde Andersen, Mads, Bärlund, Johan, Flodgren, Boel och Giertsen, Johan, *Aftaleloven 100 år : baggrund, status, udfordringer, fremtid*, Köpenhamn, 2015

Bull, Thomas och Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen: en kommentar*, Lund, 2019

Bundgaard, Jacob, *Internationale omgåelses- og misbrugsklausuler i national skatteret - om den EU-retlige GAAR og OECDs Principal Purpose Test som bestanddele af dansk skatteret,* i: Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Bundgaard, Jakob, Dennis Ramsdahl Jensen och Niels Winther-Sørensen (red.), 1 uppl., Köpenhamn, 2015, s. 317

Bundgaard, Jacob, *Lidt mere om konvertible obligationer i skatte- og civilretten – TfS 2003, 113 revisited*, TfS 2003,523

Bundgaard, Jacob, *On Tax Law and Private Law Relations*, Scandinavian Studies in Law vol. 44 2002 s. 77-92

Bundgaard, Jacob, Fjord Kjærsgaard, Louise och Tell, Michael, *Status på omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 ved overgangen til Skatteundgåelsesdirektivets GAAR*, Skat udland 2019 s. 944-953

Bundgaard, Jacob, Koerver Schmidt, Peter, Tell, Michael, Nørgaard Laursen, Anders och Aarup, Lars Bo, *When Are Domestic Anti-Avoidance Rules in Breach of Primary and Secondary EU Law? – Comments Based on Recent ECJ Decisions*, European Taxation vol. 58 4 2018 s. 130-139

Bundgaard, Jakob, *Debat ; Skatteret og civilret : nok en gang*, TfS 2003 s. 3664-3671

Bundgaard, Jakob, *Skatteret & civilret - et bidrag om skatte- og civilrettens interdisciplinære relationer til videreudvikling af skatterettens almindelige del*, 1 uppl., Köpenhamn, 2006. 1144

Burmeister, Jari, *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*, 1 uppl., Vällingby, 2012

Bussani, Mauro och Mattei, Ugo, *The Cambridge Companion to Comparative Law*, Cambridge, 2012 (Cambridge companions to law)

Caldéron Carrero, José Manuel och Quintas Seara, Alberto, *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*, Intertax 2016 s. 206-226

Cassidy, Julie, *The Holy Grail - The Search for the Optimal General Anti-Avoidance Rule*, South African Law Journal vol. 126 4 2009 s. 740-779

Cédelle, Anzhela, *The Changing Patterns of EU Direct Tax Integration,* i: The Dynamics of Taxation - Essays in Honour of Judith Freedman, Loutzenhiser, Glen och Rita de la Feria (red.), Oxford, 2020

Cejie, Katia, *Att jämföra rätt är stort, att jämföra rätt är större - om komparativ metod och skatterättsliga avhandlingar,* i: Vänbok till Bertil Wiman, Bjuvberg, Jan och Jérôme Monsenego (red.), Stockholm, 2019

Cejie, Katia, *Comparative Method(s) and Tax Law Research*, Svensk Skattetidning nr 3 2020 s. 145-159

Cerioni, Luca, *Postponement of the Commission's Proposal for a CCCTB Directive: Possible Ways Forward*, Bulletin for International Taxation vol. 64 2 2010 s. 98-114

Choi, Jonathan H, *The Substantive Canons of Tax Law*, Stanford Law Review vol. 72 2020 s. 195-260

Chown, John, *Eliminating Tax Obstacles for Cross-Border Operations*, Tax Notes International 2007 s. 563-571

Christensen, Jens Peter, *Højesterets og statsmagten,* i: Højesteret - 350 år, Magid, Per (red.), Köpenhamn, 2011

Christensen, Jens Peter, *Skatteretten, Grundloven og Højesteret,* i: Festskrift til Jan Pedersen, Kerzel, Malene (red.), Köpenhamn, 2011, s. 502

Christensen, Jens Peter, Albæk Jensen, Jørgen och Hansen Jensen, Michael, *Dansk statsret*, Christensen, Jens Peter, Jørgen Albæk Jensen och Michael Hansen Jensen (red.), 2 uppl., Köpenhamn, 2016

Christians, Allison, *Avoidance, Evasion, and Taxpayer Morality*, Washington University Journal of Law & Policy vol. 44 2014 s. 39-59

Cooper, Graeme S, *The Design and Structure of General Anti-Tax Avoidance Regimes*, International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin vol. 1 2009 s. 26-32

Cooper, Graeme S, *International Experience with General Anti-Avoidance Rules*, SMU Law Review vol. 54 no. 1 2001 s. 83-130

Cooper, Graeme Stuart, *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam, 1997

Cotterell, Roger, *Comparative Law and Legal Culture,* i: The Oxford Handbook of Comparative Law, Reimann, Mathias och Reinhard Zimmermann (red.), Oxford, 2006

Cotterell, Roger, *Is It so Bad to be Different? Comparative Law and the Appreciation of Diversity,* i: Comparative Law: a Handbook, Örücü, Esin och David Nelken (red.), Oxford, 2007

Craig, Paul och De Búrca, Gráinne, *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 5 uppl., Oxford, 2011

Cunningham, Noël B och Repetti, James R, *Textualism and Tax Shelters*, Virginia Tax Review vol. 24 2004 s. 1-64

Dahl, Børge, *Dommerne holder sig til loven - en kommentar til advokat Lida Hulgaards undersøgelse af dommeres vota i skattesager*, Danske Advokater - magasin for advokatvirksomheder 1 2014 s. 10-11

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Lund, 2020

Dahlberg, Mattias, *Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD*, Skattenytt 1999 s. 209-222

Dahlgren, Göran, *Allmän förvaltningsdomstols officialprövning*, SvJT 1994 s. 388-406

Dahlman, Christian, *Konkurrerande culpakriterier*, Lund, 2000

Dam, Henrik, *Rette indkomstmodtager, allokering og fiksering*, Köpenhamn, 2005

David, René, *Traité élémentaire de droit civil comparé : introduction à létude des droits étrangers et à la méthode comparative*, Paris, 1950

De Broe, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, Amsterdam, 2008 (Doctoral series / International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council: 14)

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

de la Feria, Rita, *EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms,* i: The Dynamics of Taxation - Essays in Honour of Judith Freedman, Loutzenhiser, Glen och Rita de la Feria (red.), Oxford, 2020

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

Demleitner, Nora V., *Combating Legal Ethnocentrism: Comparative Law Sets Boundaries*, Arizona State Law Journal nr. 31 1999 s. 737-762

Derlén, Mattias och Lindholm, Johan, *Judiciell aktivism eller prejudikatbildning? En empirisk granskning av Högsta domstolen*, SvJT 2016 s. 143-158

Devereux, Michael, Freedman, Judith och Vella, John, *Tax Avoidance,* i: Oxford Centre for Business Taxation Review of DOTAS and the Tax Avoidance Landscape, 2012

Dimitrievski, Nick, *Allmännytta som norm i svensk skatterätt: om inkomstskattefrihet för ideella föreningar*, Stockholm, 2010

Dorfman, Gran, *Legal Case: Not Taxation without Representation versus Taxation No Tyrrany*, Houston Law Review vol. 44 2008 s. 1377-1414

Dotevall, *Etableringsfriheten för aktiebolag och skyddet för bolagsborgenärer*, SvJT 2006 s. 885-899

Dourado, Ana Paula, *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 vol. 43 nr. 1 2015 s. 42-57

Dourado, Ana Paula, *General Report,* i: Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Dourado, Ana Paula (red.). vol. 15, Nederländerna, 2017

Dourado, Ana Paula, *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Dourado, Ana Paula (red.). Vol. 15. Nederländerna, 2017 (EATLP International Tax Series)

Duncan, James A., *General Report,* i: Cahiers de droit fiscal international: LXXXVa - Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions, Haag, 2000

Ebervall, Lena, *Försvararens roll: ideologier och gällande rätt*, Stockholm, 2002

Edgar, Tim, *Building a Better General Anti-Avoidance Rule*, Virginia Tax Review vol. 27 no. 4 2008 s. 833-905

Eicke, Rolf, *Tax Planning with Holding Companies - Repatriation of US Profits from Europe: Concepts, Strategies, Structures*, Alphen aan der Rijn, 2009 (Eucotax series on European taxation: 22)

Ekeberg, Karl-Gunnar, *Det 33. nordiske juristmøte i København 18.-20. august 1993 - Debatt* Vol. 1. 1993

Emblad, Patrik, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Göteborg, 2020 (Juridiska institutionens skriftserie / Handelshögskolan vid Göteborgs universitet)

Endres, Dieter och Spengel, Christoph, *International Company Taxation and Tax Planning*, Alphen aan den Rijn, 2015

Enriques, Luca, *EC Company Law and the Fears of a European Delaware*, European Business Law Review vol. 15 6 2004 s. 1259-1274

Ensig Sørensen, Karsten och Runge Nielsen, Poul, *EU-retten*, Köpenhamn, 2014

Essen, Ulrik von, Bohlin, Alf och Warnling Conradson, Wiweka, *Förvaltningsrättens grunder*, Stockholm, 2018

Evald, Jens, *Juridisk teori, metode og videnskab*, Köpenhamn, 2016

Evans, Chris, *The Battle Continues: Recent Australian Experience with Statutory Avoidance and Disclosure Rules,* i: Beyond Boundaries - Developing Approaches

to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Freedman, Judith (red.), Oxford, 2008

Evans, Chris, Freedman, Judith och Krever, Richard, *The Delicate Balance - Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam, 2011 (Internationl Bureau of Fiscal Documentation)

Eyben, Bo von, *Juridisk ordbog*, Köpenhamn, 2008

Fast Lappalainen, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning - en studie i konstitutionell rätt*, Stockholm, 2019

Fauvarque-Cosson, Bénédicte, *Development of Comparative Law in France,* i: The Oxford Handbook of Comparative Law, Reimann, Mathias och Reinhard Zimmermann (red.), Oxford, 2006

Fayos, Cristino, *The Scope of the Directive and the Principle of Subsidiarity,* i: Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation, Hernández González-Barreda, Pablo A., Jorge A. Ferreras Gutiérrez och José Manuel Almudí Cid (red.), Alphen aan den Rijn, 2019

Feilberg Jørgensen, Jens, *Omgåelse af retsregler*, Köpenhamn, 1966

Feldthusen, Rasmus Kristian och Graff Nielsen, Jacob, *Forankring eller løsrivelse - om forholdet mellem civilretten og skatteretten,* i: Festskrift til Ole Bjørn, Pedersen, Susanne, Søren Friis Hansen och Nis Jul Clausen (red.), Köpenhamn, 2004

Fensby, Torsten, *OECD:s skattekonkurrensprojekt*, Skattenytt 2005 s. 519-526

Fensby, Torsten och Gjesti, Per Olav, *OECDs globala forum och nordens arbete för att motverka internationellt skatteundandragande*, Skattenytt 2016 s. 212-229

Fernandes, David och Sadiq, Kerrie, *A Principled Framework for Assessing General Anti-Avoidance Regimes*, British Tax Review 2016 s. 172-207

Filipczyk, Hanna, *Tax Avoidance and Rationality of Law*, Warszawa, 2017 (Monografie)

Foighel, Isi, *Skatteudnyttelse - betydningsfuld disputats på skatteretsområdet*, Revision & regnskabsvæsen 5 1991 s. 60-62

Frankenberg, Günter, *Comparative law as critique*, Cheltenham, 2016 (Elgar studies in legal theory)

Frankenberg, Günter, *Critical Comparisons - Re-Thinking Comparative Law* Harvard International Law Journal vol. 26 no. 2 1985 s. 411-455

Freedman, Judith, *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management,* i: Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Freedman, Judith (red.), Oxford, 2008

Freedman, Judith, *Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle*, British Tax Review 2004 s. 332-357

Freedman, Judith, *Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance*, Asia-Pacific Tax Bulletin 2014 s. 167-173

Freedman, Judith, *United Kingdom,* i: General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, Michael, Jeffrey

Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch och Claus Staringer (red.), Amsterdam, 2016

Freedman, Judith, Loomer, Geoffrey och Vella, John *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches*, British Tax Review 2009 s. 74-116

Friis Hansen, Søren, *Debat ; Realitetsgrundsætningen naturgivne retsusikkerhed*, Ugeskrift for retsvæsen årg. 142 nr. 44 2008 s. 378-383

Friis Hansen, Søren, *Nekrolog over "realitetsgrundsætningen"*, Skattepolitisk oversigt årg. 63 nr. 265 2007 s. 265-281

Friis Hansen, Søren, *Om italienske dommeres erstatningsansvar, elevatorer og "realitetsgrundsætningen"*, Skattepolitisk oversigt årg. 63 nr. 1 2007 s. 1-21

Friis Hansen, Søren, *Skatteydere er også en slags mennesker! : "Realitetsgrundsætningen" er i strid med menneskerettighederne*, Ugeskrift for retsvæsen årg. 142 nr. 6 2008 s. 59-67

Fritz, Maria, *Förbudet mot rättsmissbruk i EU-rätten: en förändrad avvägning mellan rättssäkerhet och rättvisa i den svenska skatterätten?*, Lund, 2020

Fura, Elisabeth, *En offensiv Högsta domstol - en kommentar*, SvJT 2014 s. 101-104

Garbarino, Carlo, *An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research*, The American Journal of Comparative Law vol. 57 3 2009 s. 677-709

Garde, Jens och Revsbech, Karsten, *Saglige krav,* i: Forvaltningsret - almindelige emner, Revsbech, Karsten, Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen och Søren Højgaard Mørup (red.), 6 uppl., Köpenhamn, 2016

Germer, Peter, *Statsforfatningsret*, Germer, Peter (red.), 5 uppl., Köpenhamn, 2012

Gerson, Anna, *Compensation of Losses in Foreign Subsidiaries within the EU: A Comparative Study of the Unilateral Loss-compensation Mechanisms in Austria and Denmark*, Jönköping, 2009 (JIBS Dissertation Series)

Ginsburg, Martin David, *Making Tax Law through the Judicial Process*, American Bar Association Journal vol. 70 1984 s. 74-77

Gjems-Onstad, Ole, *Anmälan av Björn Westberg Nordisk mervärdesskatterätt - behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Skattenytt 1994 s. 753-762

Graff Nielsen, Jacob, *Legalitetskravet ved beskatning - de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer*, Köpenhamn, 2003

Graff Nielsen, Jacob, *Legalitetsprincippets byggesten - er fundamentet i orden?*, Juristen 4 2004 s. 163-175

Gribnau, Hans, *Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone*, Social & Legal Studies 2015 vol. 24(2) 2015 s. 225-250

Gribnau, Hans, *Legal Certainty: A Matter of Principle*, Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series No. 12/2014 2014 s. 69-93

Groussot, Xavier, *General Principles of Community Law*, Groningen, 2006
Guldmand Hansen, Jan, *Skattemæssig omkvalifikation af selskabsstiftelser, kapitalforhøjelser, kapitalnedsættelser og udbytte - Er praksis i bevægelse?*, SR-Skat 2003.204
Gutteridge, Harold Cooke, *Abuse of Rights*, Cambridge Law Journal vol. 5 1933 s. 22-45
Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning nr. 8 1996 s. 731-772
Gäverth, Leif, *Regeringsrättens prejudikatroll sedd genom kristallkulan,* i: Regeringsrätten 100 år, Lundin, Anna-Karin (red.), Västerås, 2009
Gäverth, Leif, *Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor: en skatterättslig studie av olika metoder att ingripa mot internationell skatteplanering med under- respektive överkapitaliserade bolag*, Uppsala, 1999
Gäverth, Leif och Möller, Lars, *Har Regeringsrätten frångått genomsyn?*, Skattenytt nr. 11 2007 s. 644-651
Hagstedt, Jan Anders, *Om beskattning av stiftelser*, Stockholm, 1972
Hagstedt, Jan Anders, *Retroaktiv skattelag*, Stockholm, 1975
Hambre, Anna-Maria, *Tax Confidentiality: A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest*, Örebro, 2015 (Örebro Studies in Law)
Hammarskjöld, Hjalmar L., *En administrativ högsta domstol eller regeringsrätt - Underdånigt betänkande*, Stockholm, 1907
Hansen, Søren Jesper, *Købe- og salgsretter i relation til afståelse*, TfS 1997, 1047
Harrington, Brooke, *Capital Without Borders - Wealth Managers and the One Procent*, Cambridge, 2016
Haslehner, Werner, *The General Scope of the ATAD and Its Position in the EU Legal Order,* i: A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Haslehner, Werner, Katarina Pantazatou, Georg Kofler och Alexander Rust (red.), Cheltenham, 2020
Haslehner, Werner, Pantazatou, Katarina, Kofler, Georg och Rust, Alexander, *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020
Hauge, Hilde, *Unfair Contract Terms in Nordic Contract Law,* i: The Nordic Contracts Act : essays in celebration of its one hundredth anniversary, Håstad, Torgny (red.), Köpenhamn, 2015
Hayek, Friedrich A., *The Road to Serfdom*, London, [1945] 2001
Hellner, Åke, *En undersökning om avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL: med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnad och kapitalavbetalning enligt 20 § KL*, Lund, 1959
Helmers, Dag, *Kringgående av skattelag: studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*, Stockholm, 1956
Helminen, Marjaana, *EU Tax Law: Direct Taxation*, 4 uppl., Amsterdam, 2015 (International Bureau of Fiscal Documentation)

Hemels, Sigrid, *Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?,* i: Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, Brokelind, Cécile (red.), Amsterdam, 2014

Hermann, Alf Bent, *Skatteretlig analogi - et debatoplæg*, TfS 1998, 661

Hernández González-Barreda, Pablo A, *Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16,116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16)*, European Taxation 2019 s. 409-421

Hettne, Jörgen, *Rättsprinciper som styrmedel: allmänna rättsprinciper i EU:s domstol*, Stockholm, 2008

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida, *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Stockholm, 2011

Hilling, Axel och Hilling, Maria, *Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering,* i: Festskrift till Björn Westberg, Kristoffersson, Eleonor, Stefan Olsson och Pernilla Rendahl (red.), Uppsala, 2016

Hilling, Axel och Ostas, Daniel T., *Corporate Taxation and Social Responsibility*, Stockholm, 2017

Hilling, Maria, *Skatteavtal och generalklausuler - ett komparativt perspektiv*, Stockholm, 2016

Hjerner, Lars, *Sken - bulvanskap - kringgående,* i: Festskrift till Hans Thornstedt, Stockholm, 1983

Holmström, Barry, *Domstolar och demokrati: den tredje statsmaktens politiska roll i England, Frankrike och Tyskland*, Uppsala, 1998

Holstad, Per, *Cypernmålet*, Skattenytt 2012 s. 568-581

Holstad, Per, *Skatteflyktslagen - har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?*, Skattenytt 2010 s. 294-310

Holstad, Per, Wittkull, Joakim, Bergkvist, Sven-Åke och Berndt, Fredrik, *Skatteflyktslagen och skatteprocessen*, Svensk Skattetidning nr. 4 2014 s. 307-321

Hulgaard, Lida, *Dommeres vota i skattesager 2002-2011 - en statistisk undersøgelse*, TfS 2014,132

Hultqvist, Anders, *En tätningskommission istället för genomsyn och skatteflytslag*, Svensk Skattetidning nr. 4 2007 s. 229-235

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning - några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt 2013 s. 10-21

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm, 1995

Hultqvist, Anders, *Ny skatteflyktslag - en metodfråga för skatterätten*, Skattenytt 1996 s. 670-681

Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016 s. 730-748

Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt 2007 s. 696-703

Hultqvist, Anders, *Skatteflyktslagen - vara eller icke vara? Det borde ha varit frågan!*, Skattenytt 1995 s. 578-590

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning nr. 5 2005 s. 302-321

Hultqvist, Anders, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*, Svensk Skattetidning 2009 s. 106-111

Håstad, Torgny, *The Nordic Contracts Act: Essays in Celebration of its One Hundredth Anniversary*, Köpenhamn, 2015

Höglund, Mats, *Taxeringsrevision - ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, Stockholm, 2008

Infanti, Anthony C., *Spontaneous Tax Coordination: On Adopting a Comparative Approach to Reforming the U.S. International Tax Regime*, Vand. J. Transnat'l L. vol. 35 2002 s. 1105-1233

Jansen, Nils, *Comparative Law and Comparative Knowledge*, The Oxford Handbook of Comparative Law 2006

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2002 s. 1-10

Jellum, Linda D, *Codifying and Miscodifying Judicial Anti-Abuse Tax Doctrines*, Virginia Tax Review vol. 33 2014 s. 579-628

Johansson, Svante, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 12 uppl., 2018 (Institutet för rättsvetenskaplig forskning: 80)

Josefsson, Carl, *Domstolarna och demokratin - något om syftet med grundläggande rättigheter, europeiseringens konsekvenser och aktivismens baksida*, SvJT 2015 s. 40-71

Jørgensen, Stig, *Retsafgørelsen og dens begrundelse*, Tidsskrift, utgiven av Juridiska Föreningen i Finland 1979 s. 318 ff.

Kahn-Freund, Otto, *On Uses and Misuses of Comparative Law*, The Modern Law Review vol. 37 1 1974 s. 1

Kamba, W. J., *Comparative Law: A Theoretical Framework*, The International and Comparative Law Quarterly 3 1974 s. 485

Karayan, John E. och Swenson, Charles W., *Strategic Business Tax Planning*, Hoboken, 2007

Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag: med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Uppsala, 1997

Kellgren, Jan, *Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen*, Svensk Skattetidning 2009 s. 946-959

Kellgren, Jan, Furuseth, Eivind och Kukkonen, Matti, *The Decisive Moment(s or period) in the Application of Income Tax Rules and the Importance of Events Thereafter – a Swedish, Norwegian and Finnish Perspective and Comparison*, Nordic Tax Journal nr. 1 2019 s. 41-55

Kessler, Wolfgang och Eicke, Rolf, *Back to BASIC - Stages of International Tax Planning or: Getting the Grip on a Rocky Road*, Intertax 2007 s. 373

Khan Niazi, Shafi U., *Re-Launch of the Proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) in the EU: A Shift in Paradigm*, Legal Issues of Economic Integration vol. 44 3 2017 s. 293-314

Kieran, Bradley, *Legislating in the European Union,* i: European Union law, Peers, Steve och Catherine Barnard (red.), Oxford, 2017

Kingston, Suzanne, *The Boundaries of Sovereignty: The ECJ's Controversial Role Applying Internal Market Law to Direct Tax Measures,* i: The Cambridge Yearbook of European Legal Studies, Barnard, Catherine (red.), Oxford, 2007

Kirchner, Christian, Painter, Richard W och Kaal, Wulf A, *Regulatory Competition in EU Corporate Law after Inspire Art: Unbundling Delaware's Product for Europe*, European Company and Financial Law Review vol. 2 2005 s. 159-206

Kischel, Uwe, *Comparative law* översatt av Hammel, Andrew, Oxford, 2019

Kleineman, Jan, *Från prejudikatsinstans till lagstiftare? Högsta domstolens ökade aktivism*, Juridisk Tidskrift 2014/15 s. 495–527

Koch-Nielsen, Robert, *Omgåelse og pro forma*, Ugeskrift for retsvæsen 1971 s. 103–112

Koerver Schmidt, Peter, *Dansk CFC-beskatning : i et internationalt og komparativt perspektiv*, Köpenhamn, 2013

Koerver Schmidt, Peter och Buhmann, Karin, *Taxation, General Anti-Avoidance Rules and Corporate Social Responsibility,* i: Fair Taxation and Corporate Social Responsibility, Egholm Elgaard, Karina Kim, Rasmus Kristian Feldthusen, Axel Hilling och Matti Kukkonen (red.), Köpenhamn, 2019, s. 227-260

Kosonen, Pekka, *Den nordiska välfärdsmodellen och dess framtid,* i: Nordisk identitet : nordisk rätt i europeisk gemenskap, Letto-Vanamo, Pia (red.), Helsingfors, 1998

Krever, Richard, *General Report,* i: General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch och Claus Staringer (red.), Amsterdam, 2016

Krever, Richard och Mellor, Peter, *Australia,* i: General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch och Claus Staringer (red.), Amsterdam, 2016

Kristoffersson, Eleonor, *Comparative Studies of National Law in the EU Harmonized VAT*, Nordic Tax Journal no. 1 2016 s. 29-40

Kristoffersson, Eleonor, *Något om komparativ metod i skatterätten*, Svensk Skattetidning 2010 s. 278-289

Kristoffersson, Eleonor, *Skatteflykt - vad görs på momsområdet?*, Skattenytt - Akademisk årsskrift 2018 s. 69-84

Kristoffersson, Eleonor och Larsson, Ylva, *Företrädaransvar i komparativ belysning*, Svensk Skattetidning nr. 10 2017 s. 672-707

Kuylenstierna, Carl Wilhelm Ulf, *Skatterätt och privaträtt - några reflexioner i anslutning till Seve Ljungmans avhandling "Om Skattefordran och skattrestitution"*, Förvaltningsrättslig tidsskrift nr. 1 1950 s. 19—28

Lang, Michael, *General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the post-BEPS World*, Amsterdam, 2016 (WU Institute for Austrian and International Tax Law European and international tax law and policy series)

Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2 uppl., Wien, 2013

Larsson, Torvald, *Domstolsprövning av förvaltningsbeslut: svensk, dansk och österrikisk rätt i komparativ belysning*, Lund, 2020

Lassen, Jul., *Nogle bermærkninger om proformaværk og omgaaelse*, Ugeskrift for retsvæsen 1890 s. 609-624

Lauesen, Niels, *Er generalklausulen rykket nærmere?*, TfS 1988,365

Lauesen, Niels, *Om generalklausulen i dansk skatteret og praksis*, TfS 1993,85

Lavin, Rune, *Förvaltningsprocessrätt*, Stockholm, 2020

Lebeck, Carl, *Legalitetsprincipen i förvaltningsrätten*, 1 uppl., Stockholm, 2018

Ledure, David, Bertrand, Paul, van der Breggen, Michel och Hardy, Matthew, *Financial Transactions in Today's World: Observations from a Transfer Pricing Perspective*, Intertax 2010 s. 350-358

Legrand, Pierre, *The Same and the Different,* i: Comparative Legal Studies: Traditions and Transitions, Legrand, Pierre och Roderick Munday (red.), Cambridge, 2003

Leidhammar, Börje och Lindkvist, Gustav, *Genomsyn, skatteflykt och bevisprövning*, Skattenytt 2010 s. 726-732

Lernestedt, Claes, *Kriminalisering: problem och principer*, Uppsala, 2003

Lerwall, Lotta, *En utökad lagprövningsrätt - en kostym eller tumme?*, SvJT 2007 s. 827-843

Letto-Vanamo, Pia, *Meaning(s) of Social Justice in Nordic countries,* i: The Many Concepts of Social Justice in European Private Law, Micklitz, Hans-W. (red.), Cheltenham, 2011, s. 183-188

Lewander, Anna, *Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning: klassificering på gränsen mellan skatterätten och redovisningrätten*, Uppsala, 2017 (Skrifter från juridiska fakulteten i Uppsala)

Likhovski, Assaf, *The Duke and the Lady: Gregory v. Helvering and the History of Tax Avoidance Adjudication*, Cardozo Law Review vol. 25 2004 s. 953 ff.

Lind, Yvette, *Crossing a Border: A Comparative Tax Law Study on Consequences of Cross-border Working in the Öresund Meuse-Rhine Regions*, Stockholm, 2017

Lindencrona, Gustaf, *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag,* i: Festskrift till Hans Thornstedt, Wallén, Per-Edwin (red.), Stockholm, 1983

Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i skatteprocessen: en översikt*, Stockholm, 2016 (Skattebiblioteket)

Lindskoug, Patrik, *Domsrätt och lagval vid elektronisk handel*, Lund, 2004

Livingston, Michael A., *From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Reflections on Progressive Taxation and "Progressive" Politics in a Globalized but Still Local World*, The American Journal of Comparative Law vol. 54 3 2006 s. 555-586

Livingston, Michael A., *Law, Culture, and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax*, Can. J. L. & Jurisprudence vol. 119 1 2005 s. 119-134

Livingston, Michael A., *Tax and Culture: Convergence, Divergence, and the Future of Tax Law*, Cambridge, 2020

Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Uppsala, 1947

Lodin, Sven-Olof, *Koncernbeskattning i USA: studier i koncernens skatterättsliga behandling*, Stockholm, 1973

Lodin, Sven-Olof, *The making of tax law: the development of the Swedish tax system*, Uppsala, Amsterdam, 2011

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter , Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 17 uppl., Lund, 2019

Loretz, Simon, Sellner, Richard, Brandl, Bianca, Arachi, Giampaolo, Bucci, Valeria, van't Riet, Maarten och Aouragh, Ali, *Aggressive Tax Planning Indicators - Final Report*, Taxation Papers - Working Paper no 71 2017

Lundin, Anna-Karin, *Rättegångskostnader i förvaltningsprocessen - ett orättvist regelsystem,* i: Regeringsrätten 100 år, Lundin, Anna-Karin (red.), Västerås, 2009

Magnusson, Göran, *Rättsuppfattning, rättskällor och rättsbildning — en parlamentarikers reflektioner*, SvJT 2004 s. 284-287

Malmberg, Lars-Göran, *Rätt till luftfart: studier över gränsdragningsfrågor i Luftfartslagen 7 kap. 1 §*, Lund, 1990 (Skrifter / utgivna av Juridiska föreningen i Lund)

Malmström, Åke, *Rättsordningarnas system - några synpunkter på ett klassifikationsproblem inom den jämförande rättsvetenskapen,* i: Festskrift till Håkan Nial, Stockholm, 1966, s. 368

Manning, Bayless, *Hyperlexis: Our National Disease*, Northwestern University Law Review vol. 71 767-782 1977

Marian, Omri Y., *The Discursive Failure in Comparative Tax Law*, The American Journal of Comparative Law vol. 58 2 2010 s. 415-470

Martín Jiménez, Adolfo, *European Union - Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law*, Bulletin for International Taxation vol. 66 4/5 2012 s. 270-292

Mathiassen, Jørgen, *Forvaltningsakten,* i: Juridisk grundbog 3, von Eyben, William Edler (red.), 3 uppl., Köpenhamn, 1975

Mattsson, Nils, *Hur tolkas skattelag?*, Svensk Skattetidning 1981 s. 291-313

Matz, Henrik, *Begreppet domstol i EU-rätten — en studie av domstolsbegreppet i bestämmelserna om förhandsavgörande*, Uppsala, 2010 (Skrifter från Juridiska fakulteten i Uppsala)

Maunsbach, Ulf, *Svensk domstols behörighet vid gränsöverskridande varumärkestvister: särskilt om Internetrelaterade intrång*, Lund, 2005

McBarnet, Doreen och Whelan, Christopher, *The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control*, Modern Law Rreview vol. 54 6 1991 s. 848-873

Melbi, Ingrid och Saldén Enérus, Anita, *Skattelagstiftningsteknik och stoppskrivelser*, Skattenytt 2010 s. 218-225

Meldgaard, Henrik , Bundgaard, Jakob, Dyppel Weber, Katja och Floristean, Alexandru, *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators - Final Report*, Taxation Papers - Working Paper no 61 2015

Melz, Peter, *Kapitalvinstbeskattningens problem : företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*, Stockholm, 1986 (Skriftserien / Juridiska fakulteten i Stockholm, 0280-8056 ; 8)

Melz, Peter, *Lagtolkningsmetoder - synpunkter i anledning av rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter*, Skattenytt 1992 s. 613-620

Melz, Peter, *Lagtolkningsmetoder - ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall*, Skattenytt 1993 s. 138-142

Menuchin, Shay och Brauner, Yariv, *United States,* i: General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch och Claus Staringer (red.), Amsterdam, 2016

Merks, Paulus, *Categorizing Corporate Cross-Border Tax Planning Techniques*, Tax Notes International 2006

Michaels, Ralf, *The Functional Method of Comparative Law,* i: The Oxford Handbook of Comparative Law, Reimann, Mathias och Reinhard Zimmermann (red.), Oxford, 2006

Michelsen, Aage, *Domstolskontrollen med skatteforvaltningen*, Revision & regnskabsvæsen 6 1973 s. 273-302

Michelsen, Aage, *Højesterets betydning for skatteretten i de seneste 10 år,* i: Hyldestskrift til Jørgen Nørgaard, Nørgaard, Jørgen f, Torsten f Iversen, Lars Hedegaard Kristensen och Erik Werlauff (red.), 1 uppl., Köpenhamn, 2003, s. 1046

Michelsen, Aage, *Kommentarer til udvalgte afgørelser - fradrag for renter, non-recourse lån, skattearrangement, " realitetsgrundsætning", administrativ praksis som retskilde, lighedsgrundsætning*, Revision & regnskabsvæsen 5 2000 s. 130 ff.

Michelsen, Aage, *Misbrug og omgåelse i dansk inkomstskatteret - oversigt over retsudviklingen og bud på den fremtidige udvikling,* i: Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Winther-Sørensen, Niels, Dennis Ramsdahl Jensen och Jacob Bundgaard (red.), Köpenhamn, 2015

Michelsen, Aage, Langehave Jepsen, Inge, Nørgaard Laursen, Anders, Bolander, Jane , Madsen, Liselotte och Askholt, Steen, *Lærebog om indkomstskat*, 18 uppl., Köpenhamn, 2019

Modéer, Kjell Å, *Den svenska domarkulturen: europeiska och nationella förebilder*, Lund, 1994

Modéer, Kjell Åke, *Nordisk juristkultur - en del av rättskulturen,* i: Nordisk identitet - Nordisk rätt i europeisk gemenskap, Letto-Vanamo, Pia (red.), Helsingfors, 1998

Modéer, Kjell Åke, *Vem reagerar i rättens rike?,* i: SOU 1999:76 Maktdelning - Demokratiutredningens forskarvolym 1, Stockholm, 1999, s. 69-85

Moëll, Christina, *Harmoniserade tulltaxor: införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*, Lund, 1996 (Skrifter utgivna vid Juridiska fakulteten i Lund)

Moon, Jeremy och Steen, Vallentin, *Tax Avoidance and Corporate Irresponsibility - CSR as Problem or Solution?,* i: Fair Taxation and Corporate Social Responsibility, Egholm Elgaard, Karina Kim, Rasmus Kristian Feldthusen, Axel Hilling och Matti Kukkonen (red.), Köpenhamn, 2019, s. 19-51

Moran, Karolina, *Prissättning av koncerninterna lån och garantier – en fundering ur ett internprissättningsperspektiv*, Svensk Skattetidning vol. 5 2008 s. 364-372

Mulligan, Emer och Oats, Lynne, *Tax Risk Management: Evidence from the US*, British Tax Review no 6 2009 s. 680-703

Murphy, Liam B. och Nagel, Thomas, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York, 2002

Mutén, Leif, *Inkomst eller kapitalvinst: inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer*, Stockholm, 1959

Möller, Tommy, *Carl Bildt*, Bergstrand, Mats och Per T. Ohlsson (red.), Tyskland, 2010 (Sveriges statsministrar under 100 år)

Möller, Tommy, *Svensk politisk historia - strid och samverkan under tvåhundra år*, 2019

Mørup, Søren H., *Begrebet frivillig akkord i kursgevinstlovens § 24 - nogle bemærkninger om fortolkning af skattelovsbestemmelser*, TfS 2002,665

Navarro, Aitor, Parada, Leopoldo och Schwarz, Paloma, *The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive - Some Preliminary Thoughts*, EC Tax Review 2016 s. 117-131

Nergelius, Joakim, *Domare på vift?*, SvJT 2015 s. 85-91

Nergelius, Joakim, *Grundlagsmodeller och maktdelning,* i: SOU 1999:76 Maktdelning - Demokratiutredningens forskarvolym 1, Stockholm, 1999, s. 69-85

Nielsen, Katrine, Lønne Ventzel, René och Kjær, Susanne, *Omgåelsesklausulen - hvad ved vi nu?*, SR-Skat 2020.265

Nielsen, Thøger, *Beregningsgrundlag og ligningsgrundlag – bemærkninger om nogle skattretlige grundproblemer*, Tidsskrift for Rettsvitenskap 1963 s. 347-444

Nielsen, Thøger, *Demaskering af generalklausulen*, TfS 1988,402

Nielsen, Thøger, *Den evige udfordring - bemærkninger om nogle skatteretlige grundproblemer,* i: Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, Askholt, Steen (red.), Köpenhamn, 1990, s. 80

Nielsen, Thøger, *Indkomstbeskatning*, 2 uppl. Vol. 1. Köpenhamn, [1965] 2019

Nilsson, Annika, *Att byta ut skadliga kemikalier: substitutionsprincipen - en miljörättslig analys*, Göteborg, 1997

Nilsson, Martin, *Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet*, Svensk Skattetidning nr. 4 2012 s. 397-405

Norberg, Karin och Pettersén, Franciska, *Förfarandemissbruk inom mervärdesskatteområdet*, Skattenytt 2008 s. 2-17

Nordisk förvaltningsordbok, Stockholm, 1991

Nørgaard, Jørgen, *Højesterets rolle i skattesager*, Juristen årg. 83, nr. 2 2001 s. 65-69

Nørgaard Laursen, Anders, *Mellem brug og misbrug: Hvor GAAR grænsen? - nogle kritiske bemærkninger til SKM2017.333.SR*, SR-Skat 2017.315

O'Brien, Martha, *Canada,* i: General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch och Claus Staringer (red.), Amsterdam, 2016

Okello, Andrew, *Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment*, IMF Working Papers 2014

Olsson, Katarina, *Näringsdrivande stiftelser: en rättslig studie över ändamål, förmögenhet och förvaltning*, Stockholm, 1996 (N & S biblioteket)

Olsson, Per T, Bergstrand, Mats, Lewin, Leif, Ilshammar, Lars, Ekdal, Niklas, Eklund, Klas, Svensson, Per, Elmbrant, Björn, Alsing, Rolf, Åman, Johannes, Esaiasson, Peter, Gustavsson, Rolf, Johnson, Anders, Möller, Tommy, Gröning, Lotta, Samuelsson, MarieLouise, Svegfors, Mats, Svenning, Olle, Wetterberg, Gunnar, Ström, Annika och Helen, Eva, *Sveriges statsministrar under 100 år / Samlingsvolym*, Bergstrand, Mats och Per T Olsson (red.), Stockholm, 2014

Olsson, Stefan, *Sweden,* i: General Anti-Avoidance Rules - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World, Lang, Michael, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch och Claus Staringer (red.), Amsterdam, 2016

Pagter Kristensen, Lene, *Højesterets arbejde 1961-2011,* i: Højesteret - 350 år, Magid, Per (red.), Köpenhamn, 2011

Panayi, Christina HJI, *Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?*, Intertax 2015 s. 544-558

Papis-Almansa, Marta, *Insurance in European VAT: Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems*, Alphen aan den Rijn, 2017 (EUCOTAX series on European taxation)

Peczenik, Aleksander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, Skattenytt 1998 s. 536-540

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? - om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm, 1995

Pedersen, Jan, *§ 43,* i: Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, Zahle, Henrik (red.), Köpenhamn, 1999

Pedersen, Jan, *Debat ; Duplik om den skatteretlige realitetsgrundsætning*, Ugeskrift for retsvæsen 2009 s. 220-224

Pedersen, Jan, *Debat ; Om den skatteretlige realitetsgrundsætning og grundlovens § 43, de europæiske menneskerettigheder samt EU-rettens retsgarantier for borgerne*, Ugeskrift for retsvæsen 2008 s. 197-204

Pedersen, Jan, *Denmark,* i: Cahiers de droit fiscal international: LXXXVIIa - Form and Substance in Tax Law, Zimmer, Frederik (red.), Haag, 2002

Pedersen, Jan, *Form og indhold i dansk skatteret*, Skat udland nr. 4 2003 s. 294-303

Pedersen, Jan, *International skatteflugt : del I : skatteflugtsproblemet - juridisk, økonomisk og politisk*, Revision & regnskabsvæsen vol. nr. 6 2017 s. 22-37

Pedersen, Jan, *International skatteflugt : del II : Imødegåelse af skatteflugt*, Revision & regnskabsvæsen vol. nr. 7 2017 s. 46-64

Pedersen, Jan, *Korrektionsmuligheder udenfor LL § 3,* i: Skattely: skatteplanlægning, skatteflugt og misbrug, Nørgaard Laursen, Anders och Liselotte Madsen (red.), Köpenhamn, 2020, s. 1-22

Pedersen, Jan, *Mere om forholdet mellem skatteret og privatret*, SR-Skat 1992.101

Pedersen, Jan, *Omgåelse og misbrug i skatteretten: før, nu og i fremtiden,* i: Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Köpenhamn, 2015, s. 107-133

Pedersen, Jan, *Realitetsgrundsætningen i 10 år*, TfS 2000,142

Pedersen, Jan, *Skatteforvaltning - skatteproces - skattekontrol*, 1 uppl., Köpenhamn, 2020

Pedersen, Jan, *Skattetaenkning, skatteunddragelse og skattesvig - Retsmisbrug i skatteretten*, Revifora Skatteorientering 2000 s. 34

Pedersen, Jan, *Skatteudnyttelse*, Köpenhamn, 1989

Pedersen, Jan f, *Fortsættelse ; International skatteflugt : del II : imødegåelse af skatteflugt*, Revision & regnskabsvæsen vol. nr. 7 2017 s. 46-64

Pedersen, Jan, Kerzel, Malene, Ferniss, Jane och Hedegaard Eriksen, Claus, *Skatteretten*, 8 uppl. Vol. 1. Köpenhamn, 2018

Persson Österman, Roger, *Till försvar för en oförutsebar lag - en studie av tillämpningen av skatteflyktslagen del I* – Stiftelsen Fakultetslitteratur 2020-01-26 http://www.sjfstockholm.se/openaccesslitteratur

Persson Österman, Roger, *Till försvar för en oförutsebar lag del II - Sektoranalys, resultatutjämning och underskottsavdrag* – Stiftelsen Fakultetslitteratur 2020-11-27 http://www.sjfstockholm.se/openaccesslitteratur

Pescatore, Pierre, *L'ordre juridique des Communautés européennes — Étude des sources du droit communautaire*, Liège, 1975

Petrén, Gustaf, *Normgivningen på skatteområdet*, Svensk Skattetidning 1985 s. 135-142

Piantavigna, Paolo, *Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*, World Tax Journal 2017 s. 477-519

Pickup, David, *In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Frameworks Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues,* i: Beyond Boundaries - Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Freedman, Judith (red.), Oxford, 2008

Pihlajamäki, Heikki, *Merging Comparative Law and Legal History: Towards an Integrated Discipline*, American Journal of Comparative Law vol. 66 2018 s. 733-750

Pihlajamäki, Heikki, *Rättssystem i komparativrättsliga konstruktioner: det nordiska perspektivet,* i: Rätten och rättsfamiljer i ett föränderligt samhälle - rättshistoriskt och komparativt, Jänterä Jareborg, Maarit och Mats Kumilen (red.), Uppsala, 2011

Piketty, Thomas, *Kapitalet och ideologin* översatt av Vågen, Öyvind, Stockholm, 2020

Polack, E, *Skatterettens kilder*, Revision & regnskabsvæsen 1975 s. 134 ff.

Popa, Oana, *An Overview of ATAD Implementation in EU Member States*, European Taxation vol. 59 2019 s. 120-122

Prebble, John, *Kelsen, the Principle of Exclusion of Contradictions, and General Anti-Avoidance Rules in Tax Law,* i: Philosophical Foundations of Tax Law, Bhandari, Monica (red.), Oxford, 2017

Prebble, Rebecca och Prebble, John, *Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? A Comparative Study*, Saint Louis University Law Journal vol. 55 2010 s. 21-46

Prechal, Sacha, *Directives in EC law*, Oxford, 2005

Principen om ömsesidigt erkännande och ursprungslandsprincipen i gemenskapsrätten: särskilt med hänsyn till marknadsföringsåtgärder, friheten att tillhandahålla tjänster och skyddet för konsumenter, Köpenhamn, 2003 (TemaNord 2003:534)

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

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

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Uppsala, 2007

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014 s. 554-570

Påhlsson, Robert, *Skattebetalarens avsikter – subjektiva rekvisit i skatterätten*, Skattenytt 2017 s. 3-31

Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling - principer för rättsfallsanalys*, Skattenytt 2011 s. 113-125

Quitzow, Carl Michael, *Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen: en studie av gränsdragningen mellan gemenskapsangelägenheter och nationella angelägenheter*, Göteborg, 1995 (Publica)

Ragnemalm, Hans, *Förvaltningsprocessrättens grunder*, Stockholm, 2014

Ramsdahl Jensen, Dennis, *Misbrugsprincippet - djævelen i skyggerne,* i: Den evige udfordring - omgåelse og misbrug i skatteretten, Bundgaard, Jakob, Dennis Ramsdahl Jensen och Niels Winther-Sørensen (red.), 1 uppl., Köpenhamn, 2015, s. 317

Ramskov, Bent, *Fikseret vederlag*, TfS 2000,834

Ramskov, Bent, *Intern selskabsomstrukturering*, 1 uppl., Köpenhamn, 2001

Ramskov, Bent, *Rentefiksering hos långiver*, TfS 1998,523

Ramskov, Bent, *Skillelinien mellem lovlig skattetænkning og ulovlig skatteudnyttelse ved intern selskabsomstrukturering*, SR-Skat 2001.293

Raz, Joseph, *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*, Oxford, 1979

Reichel, Jane, *Domstolar och/eller förvaltning*, SvJT 2011 s. 440-450

Reichel, Jane, *God förvaltning i EU och i Sverige*, Stockholm, 2006

Reimann, Mathias, *The Progress and Failure of Comparative Law in the Second Half of the Twentieth Century*, The American Journal of Comparative Law vol. 50 no. 4 2002 s. 671-700

Reimann, Mathias och Zimmermann, Reinhard, *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford, 2006

Rendahl, Pernilla, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies*, Amsterdam, 2009 (Doctoral series / International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council)

Rendahl, Pernilla, *Om vikten av en kontextualiserad komparativ metod,* i: Vänbok till Bertil Wiman, Bjuvberg, Jan och Jérôme Monsenego (red.), Stockholm, 2019

Revsbech, Karsten, *Forvaltningsret: almindelige emner*, Köpenhamn, 2016

Revsbech, Karsten, *Judicial Review of Legislation,* i: The Nordic Constitutions, Krunke, Helle och Björg Thorarensen (red.), 1 uppl., Oxford, 2018

Revsbech, Karsten, *Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori - systemhensyn eller retssikkerhed*, Köpenhamn, 1992

Rigaut, Aloys, *Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons*, European Taxation 2016 s. 497-505

Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, London, 2002

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping, 2007 (JIBS dissertation series: 40)

Rose Bjare, Peter och Sønderholm, Søren, *Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3*, SR-Skat 2019.110

Rosenblatt, Paulo, *General anti-avoidance rules for major developing countries*, Alphen aan den Rijn, 2015 (Series on international taxation)

Rosenblatt, Paulo och Tron, Manuel E, *Avoidance Measures of General Nature and Scope - GAAR and other Rules*. Vol. 103 A. 2018 (Cahier de Droit Fiscal International CIIIa)

Rosenblatt, Paulo och Tron, Manuel E, *General Report,* i: Cahier de Droit Fiscal International CIIIa - Avoidance Measures of General Nature and Scope - GAAR and other Rules, Rosenblatt, Paulo och Manuel E Tron (red.). vol. 103 A, 2018

Rosenbloom, H. David, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, Law & Policy in International Business 1983 s. 763-831

Rosenholm, Sebastian, *Principen om förfarandemissbruk – En EU-rättslig studie om korrelationen och tillämpningen av de generella anti-missbruksbestämmelserna och principen om förfarandemissbruk på området för direkt skatt (del 1 av 2)*, Svensk Skattetidning nr. 4 2020 s. 225-244

Rosenholm, Sebastian, *Principen om förfarandemissbruk – En EU-rättslig studie om korrelationen och tillämpningen av de generella anti-missbruksbestämmelserna och principen om förfarandemissbruk på området för direkt skatt (del 2 av 2)*, Svensk Skattetidning nr. 6 2020 s. 421-438

Ross, Alf, *Tûtû,* i: Festskrift til professor, dr. juris Henry Ussing 5. maj 1951, Borum, O. A. och Knud Illum (red.), Köpenhamn, 1951, s. 510

Russo, Raffaele, Finnerty, Chris, Merks, Paulus och Petriccione, Mario, *Fundamentals of International Tax Planning*, Amsterdam, 2007

Rydin, Urban, *Ytterligare några ord om Högsta förvaltningsdomstolens lagtolkning*, Skattenytt 2014 s. 25-41

Rydin, Urban, *Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? - en analys av tre nyligen avgjorda domar i Högsta förvaltningsdomstolen*, Skattenytt 2012 s. 160-172

Ryrstedt, Eva, *Bodelning och bostad: ekonomisk självständighet eller gemenskap*, Lund, 1998

Samuelsson, Per, *Information och ansvar: om börsbolagens ansvar för bristfällig informationsgivning på aktiemarknaden*, Göteborg, 1991

Sandström, K. G. A., *Om skattelagars tolkning och tillämpning*, Svensk Skattetidning 1952 s. 241-276

Saunte, Edel, *Højesteret og lovgivningsmagten,* i: Højesteret 1661-1961, Wedell-Wedellsborg, Vilhelm (red.), Köpenhamn, 1961

Scherleitner, Moritz, *The Application of the Finnish General Anti-Abuse Rule in Light of Article 6 of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164) - Some Initial Thoughts*, European Taxation 2019 s. 572-585

Schermers, Henry G. och Waelbroeck, Denis, *Judicial protection in the European Union*, Haag, 2001

Schmidt, Folke, *Domaren som lagtolkare,* i: Festskrift tillägnad Nils Herlitz, Stockholm, 1955

Schmidt, Peter Koerver, Bundgaard, Jacob och Tell, Michael, *Implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) i dansk ret*, SR-Skat 2019.53

Schön, Wolfgang, *The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective,* i: The Dynamics of Taxation - Essays in Honour of Judith Freedman, Loutzenhiser, Glen och Rita de la Feria (red.), Oxford, 2020

Schön, Wolfgang, *Playing Different Games? Regulatory Competition in Tax and Company Law Compared*, Common Market Law Review vol. 42 no. 2 2005 s. 331-335

Senyk, Mariya, *Territorial Allocation of VAT in the European Union: Alternative Approaches Towards VAT Allocation and Their Application in the Internal Market*, Lund, 2018

Severin Hansen, Hans, Christensen, Esbjerg och Endicott Pedersen, Anders, *Danish "Beneficial Owner" Cases – A Status Report*, Bulletin for International Taxation 2013 s. 192-199

Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Stockholm, 1992 (Rättsvetenskapliga biblioteket)

Simon-Almendal, Teresa, *Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom - Eller; vad är karta, vad är verklighet?*, Juridisk Tidskrift 2012/13 s. 598-619

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, 2005

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott*, Svensk Skattetidning nr. 4 2011 s. 314-331

Skatteministeriet, *Fra én til syv styrelser: skatteforvaltningen 2021*, Köpenhamn, 2017

Skatteministeriet, *Skatteministerens materiale til Folketingets Skatteudvalg af 22. marts 1993 Ændring af ankepraksis*, TfS 1993,204

Skatteministeriet, *Skatteministeriet, Departementets afgørelse af 1. oktober 1997, j.nr. 15.97-019-23*, TfS 1997,737

Smit, Daniël, *The Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD),* i: European Tax Law, Terra, B. J. M., Peter Jacob Wattèl, Hein Vermeulen och O. C. R. Marres (red.), 7 uppl. vol. 1, Alphen ann den Rijn, 2019

Smith, Adam, *An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Cannan, Edwin (red.), Chicago, [1776] 1976 (Phoenix books ; 707)

Smith, Eivind, *Regeringsrätten som "domstol",* i: Regeringsrätten 100 år, Lundin, Anna-Karin (red.), Västerås, 2009

Smits, Jan M., *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, 2 uppl., Cheltenham, 2012

Snell, Jukka, *The Internal Market and the Philosophies of Market Integration,* i: European Union law, Barnard, Catherine och Steve Peers (red.), Oxford, 2014

Sonnerby, Mikaela, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Stockholm, 2010

Spitz, Barry, *International tax planning*, London, 1983

Stark, Johanna, *Law for Sale: A Philosophical Critique of Regulatory Competition*, Oxford, 2019

STEP, *Business Families and Family Businesses - The STEP Handbook for Advisers*, 2 uppl., 2018

STEP, *Family Offices - The STEP Handbook for Advisers*, 2 uppl., 2019

Sterzel, Fredrik, *Finansmakten i författningen*, 2 uppl., Lund, 2018

Sterzel, Fredrik, *Författning i utveckling: tjugo studier kring Sveriges författning*, Uppsala, 2009 (Stiftelsen rättsfonden)

Sterzel, Fredrik, *Legalitetsprincipen,* i: Offentligrättsliga principer, Marcusson, Lena (red.), Uppsala, 2017

Sterzel, Fredrik, *Sverige,* i: Komparativ konstitutionell rätt, Jonsson Cornell, Anna (red.), Uppsala, 2015

Stevens, S A, *The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share*, Intertax vol. 42 Issue 11 2014 s. 702-708

Stokholm, Jon, *Højesterets funktion som domstol på skatteområdet,* i: Højesteret - 350 år, Magid, Per (red.), Köpenhamn, 2011

Strobel, I. A., *Forholdet mellem skatteret og privatret*, SR-Skat 1991.377

Strobel, I. A., *Konvertible obligationer og skat*, Ugeskrift for retsvæsen 1976 s. 16 ff.

Strömberg, Håkan och Lundell, Bengt, *Allmän förvaltningsrätt*, 27 uppl., Stockholm, 2018

Strömholm, Stig, *Användning av utländskt material i juridiska monografier - några anteckningar och förslag*, SvJT 1971 s. 251-263

Strömholm, Stig, *Har den komparativ rätten en metod?*, SvJT 1972 s. 456-465

Ståhl, Kristina, *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt 2007 s. 575-594

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger och Hilling, Maria, *EU-skatterätt*, 3 uppl., Uppsala, 2011

Suksi, Markku, *Common Roots of Nordic Constitutional Law? Some Observations on Legal-Historical Development and Relations between the Constitutional Systems of*

Five Nordic Countries, i: The Nordic Constitutions, Krunke, Helle och Björg Thorarensen (red.), 1 uppl., Oxford, 2018

Sunnqvist, Martin, *Konstitutionellt kritiskt dömande : förändringen av nordiska domares attityder under två sekel*, Stockholm, 2014

Svenning, Olle, *Thorbjörn Fälldin*, Bergstrand, Mats och Per T. Ohlsson (red.), Tyskland, 2010 (Sveriges statsministrar under 100 år)

Svensäter, Lennart, *Anställning och upphovsrätt: om det enskilda anställningsförhållandets reglering och dess grunder samt om konsekvenserna av att framställda resultat omfattas av 1 § upphovsrättslagen*, Göteborg, 1991

Sørensen, Max, *Domstolene i Danmark,* i: Domstolarnas roll i samhället: seminarium anordnat av Rättsfonden 27-28 oktober 1972 i Skokloster, Petrén, Gustaf (red.), Stockholm, 1974

Tamm, Ditlev, *Højesteret 1661-2011 - et historisk perspektiv,* i: Højesteret - 350 år, Magid, Per (red.), Köpenhamn, 2011

Tamm, Ditlev, *The Nordic Legal Tradition in European Context,* i: Nordisk identitet - Nordisk rätt i europeisk gemenskap, Letto-Vanamo, Pia (red.), Helsingfors, 1998

Temple Lang, John, *The Duties of National Authorities under Community Constitutional Law*, European Law Review 1998 s. 109-131

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

Thorell, Per, *Skattelag och affärssed: en skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och skattemässiga redovisningen*, Stockholm, 1984

Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, 1 uppl., Haag, 2003

Thuronyi, Victor, *Tax Law Design and Drafting I & II*, International Monetary Fund 1996

Thuronyi, Victor, Brooks, Kim och Kolozs, Borbala, *Comparative Tax Law*, 2 uppl., Storbritannien, 2016

Tikka, Kari Sulo, *Anmälan av Anders Hultqvist - Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Skattenytt 1996 s. 52-58

Tikka, Kari Sulo, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt 2004 s. 656-663

Tikka, Kari Sulo, *Vad avses med rättsäkerhet i beskattningen?,* i: Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982, Silfverberg, Christer (red.), Stockholm, 1983

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl*, Göteborg, 1999

Tjernberg, Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt 2003 s. 14-22

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Uppsala, 2018
Tjernberg, Mats, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2012 s. 370-373
Tjernberg, Mats, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2009 s. 356-360
Tjernberg, Mats och Newey Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen - mönster eller monster?*, Skattenytt 2011 s. 158-167
Träskman, Per-Ole, *Ekonomins kriminalitet,* i: Ekonomisk kriminalitet - en nordisk reader, Alalehto, Tage;, Paul; Larsson och Paul Korsell (red.), Lund, 2014
Turley, Conrad, Chamberlain, David, Petriccione, Mario och Ho, Khoonming, *A New Dawn for the International Tax System: Evolution from Past to Future and What Role Will China Play?*, Amsterdam, 2017
Uckmar, V, *General Report,* i: Cahiers de droit fiscal international: LXXXVIIIa - Tax avoidance/Tax evasion, 1983
Uggla, Carl-Magnus och Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1 uppl., Stockholm, 2015
Ussing, Henry, *Aftaler paa formuerettens omraade*, 3 uppl., Köpenhamn, 1950
van Gestel, Rob och Micklitz, Hans-W., *Comparative Law and EU Legislation: Inspiration, Evaluation or Justification?,* i: The Method and Culture of Comparative Law: Essays in Honour of Mark Van Hoecke, Adams, Maurice och Dirk Heirbaut (red.), Oxford, 2014
Van Hoecke, Mark och Warrington, Mark, *Legal Cultures, Legal Paradigms and Legal Doctrine: Towards a New Model for Comparative Law*, The International and Comparative Law Quarterly vol. 47 no. 3 1998 s. 495-536
Vanistendael, Frans, *From Abuse to Base Erosion, How Did it Come to This?,* i: A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Haslehner, Werner, Katarina Pantazatou, Georg Kofler och Alexander Rust (red.), Cheltenham, 2020
Vanistendael, Frans, *Taxation, Tax Avoidance and the Rule of Law*, Asia-Pacific Tax Bulletin vol. 16 2010 s. 209-216
Vinther, Nikolaj, *Civilrettens styring af skatteretten*, Köpenhamn, 2004
Vinther, Nikolaj och Werlauff, Erik, *Når civilretten fraviges i skatteretlig sammenhæng*, TfS 2003,113
Vinther, Nikolaj och Werlauff, Erik, *Skatteretten må ikke vilkårligt afvige fra civilretten*, TfS 2003,705
von Bahr, Stig, *Klargörande avgörande från EU-domstolen*, Skattenytt 2019 s. 771-783
von Eyben, William Edler, *Juridisk grundbog*, 5 uppl., Köpenhamn, 1991
Ward, David A, Avery Jones, John F, Depret, Henri-Robert, Ellis, Maarten J, Fontaneau, Pierre, Lenz, Raoul, Miyatake, Toshio, Orrock, Donald G, Roberts, Sidney I, Sandels, Claes, Strobl, Jakob och Uckmaar, Victor, *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, British Tax Review 1985 s. 68-123
Ward, David A och Cullity, Maurice C, *Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes*, Canadian Tax Journal vol. 29 1981 s. 451-475

Warnling Conradson, Wiweka, Åhman, Karin, Sandström, Lena och Bernitz, Hedvig, *Statsrättens grunder*, Stockholm, 2018

Warnling-Nerep, Wiweka, *Rättsmedel: om- & överprövning av förvaltningsbeslut*, Stockholm, 2015

Warnling-Nerep, Wiweka, *Till frågan om legalitet och retroaktivitet i svensk rätt*, Juridisk Tidskrift 4 2008/2009 s. 835-859

Weber, Dennis, *The New Common Minimum Anti-Abuse Rule in the EU Parent-Subsidiary Directive*, Intertax 2016 s. 98-129

Weeghel, Stef van, *The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, London, 1998 (Series on international taxation: 19)

Wegener, Morten, *Juridisk metode*, 3 uppl., Köpenhamn, 2000

Wenander, Henrik, *Erkännande av utländska förvaltningsbeslut*, Lund, 2010 (Skrifter utgivna vid Juridiska fakulteten i Lund)

Wenander, Henrik, *Förvaltningens lagprövning*, Förvaltningsrättslig tidsskrift 2015 s. 421-458

Wenander, Henrik, *Geschichte der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Schweden,* i: Handbuch der Geschichte der Verwaltungsgerichtsbarkeit in Deutschland und Europa, Sommermann, Karl-Peter och Bert Schaffarzik (red.), Berlin, 2019, s. 1165-1200

Wenander, Henrik, *Rättsliga ramar för styrning av förvaltningen i Danmark och Sverige*, Nordisk Administrativt Tidsskrift nr. 1 utg. 93 2016 s. 57-74

Wenander, Henrik, *Varför en rätt till domstolsprövning i förvaltningsbeslut? - Utvecklingslinjer i svensk och finsk rätt mot bakgrund av Europakonventionen,* i: Festskrift till Wiweka Warnling Conradson, Arvidsson, Richard, Pernilla Leviner, Jane Reichel, Mauro Zamboni och Karin Åhman (red.), Ödeshög, 2019, s. 433-447

Wenehed, Lars-Erik, *CFC-lagstiftningen: en studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga*, Lund, 2000 (Skrifter utgivna vid Juridiska fakulteten i Lund)

Werlauff, Erik, *Anmeldelse af Bent Ramskov: 'Intern selskabsomstrukturering'*, Ugeskrift for retsvæsen B 2001 s. 420-422

Werlauff, Erik, *Realitet i selskabs- og skatteretten - om realitetsgrundsætningens berettigelse og begrænsninger,* i: Festskrift til Jan Pedersen, Kerzel, Malene (red.), Köpenhamn, 2011, s. 502

Werlauff, Erik, *Selskabsret: med selskabsreformen 2013*, 9 uppl., Köpenhamn, 2013

Werlauff, Erik, *Selskabsskatteret 2016/17*, 18 uppl., Köpenhamn, 2016. 645

Werlauff, Erik, *Tanke ved en prisoverrækkelse*, TfS 2015,517

Wersäll, Fredrik, *En offensiv Högsta domstol - några reflektioner kring Högsta domstolens rättsbildning*, SvJT 2014 s. 1-8

Westberg, Björn, *Nordisk mervärdesskatterätt: behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Stockholm, 1994 (Rättsvetenskapliga biblioteket)

Westberg, Peter, *Domstols officialprövning: en civilprocessuell studie i anslutning till RB 17:3 p 1*, Lund, 1988

Westregård, Annamaria, *Integritetsfrågor i arbetslivet*, Lund, 2002 (Skrifter utgivna vid Juridiska fakulteten i Lund)

Wiklund, Ola, *Juristokratin och den skandinaviska rättsrealismens uppgång och fall,* i: Regeringsrätten 100 år, Lundin, Anna-Karin (red.), Västerås, 2009

Wiman, Bertil, *Att jämföra rätt,* i: Festskrift till Nils Mattsson, Ståhl, Kristina och Per Thorell (red.), Uppsala, 2005, s. 503-514

Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner: amerikanska skatteregler i svensk belysning*, Uppsala, 1987

Wittendorff, Jens, *Transfer pricing*, 1 uppl., Köpenhamn, 2016

Wittkull, Joakim och Holstad, Per, *Instansordningen och skatteflyktslagen*, Svensk Skattetidning nr. 9 2008 s. 641-652

Wium Olesen, Niels och Borring Olesen, Thorsten, *De danske ministerier 1972-1993. Del 2, Poul Schlüters tid 1982-1993*, Köpenhamn, 2019

Wong, Christoffer, *Criminal Act, Criminal Jurisdiction and Criminal Justice*, Kraków, 2004 (The Ratio series in law and politics)

Zahle, Henrik, *Dansk forfatningsret 1 - Institutioner og regulering*, 3 uppl., Köpenhamn, 2001

Zahle, Henrik, *Dansk forfatningsret 2 - Regering, forvaltning og dom*, 3 uppl., Köpenhamn, 2001

Zalasiński, Adam, *Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed*, European Taxation 2007 s. 571-576

Zimmer, Frederik, *General Report,* i: Cahiers de droit fiscal international: LXXXVIIa - Form and Substance in Tax Law, Haag, 2002

Zimmer, Frederik, *In Defence of General Anti-Avoidance Rules*, Bulletin for International Taxation no. 4 2019 s. 218-225

Zweigert, Konrad och Kötz, Hein, *Introduction to Comparative Law*, 3 uppl., Oxford, 1998

Åhman, Karin, *Legalitetsprincipen i en ny förvaltningslag*, Förvaltningsrättslig tidsskrift 2018 s. 457-466

Örnemark Hansen, Helén, *Bidragsbedrägeri*, Stockholm, 1995

Östberg, Kjell, *När vinden vände - Olof Palme 1969-1986*, Stockholm, 2010

Källor

Sverige

Utredningsbetänkanden och direktiv

Finansdepartementets promemoria Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt, dnr 131 236178-15/112

Fi2018/00823/S3

Dir. 1988:59

Dir. 1995:11

Ds B 1978:6

SOU 1915:1

SOU 1931:40

SOU 1963:52

SOU 1964:27

SOU 1975:77

SOU 1977:86

SOU 1977:87

SOU 1987:62

SOU 1989:81

SOU 1995:63

SOU 1996:44

SOU 1999:76

SOU 2013:38

Propositioner och regeringsskrivelser

Prop. 1955:169

Prop. 1966:85

Prop. 1972:93

Prop. 1973:90

Prop. 1977/78:170

Prop. 1980/81:17

Prop. 1982/83:53

Prop. 1982/83:84

Prop. 1985/86:49

Prop. 1987/88:150

Prop. 1989/90:110

Prop. 1989/90:50

Prop. 1990/91:56

Prop. 1992/93:127

Prop. 1992/93:127

Prop. 1994/95:209

Prop. 1996/97:170

Prop. 1996/97:170

Prop. 2002/03:99

Prop. 2004/05:97

Prop. 2016/17:180

Prop. 2017/18:296

Regleringsbrev för budgetåret 2020 avseende Skatteverket (Fi2019/04080/S3)

Förordning (2017:254) med instruktion för Skatteverket

Utskottsbetänkanden

Bevillningsutskottets betänkande 1933:Bevu40

Bevillningsutskottets betänkande 1966:BevU55

SkU 1980/81:8

SkU 1982/83:20

SkU 1983/84:35

SkU 1984/85:48

SkU 1985/86:11
SkU 1987/88:40
SkU 1989/90:10
SkU 1990/91:11
SkU 1992/93:41
SkU 1994/95:30
SkU 1997/98:3
Bet. 2018/19:SkU4

Motioner

Motion 1998/99:Sk2 av Marie Engström m.fl. (v)
Motion 2000/01:Sk654 av Carl Fredrik Graf m.fl. (m)
Motion 2001/02:Sk260 av Carl Fredrik Graf m.fl. (m)
Motion 2002/03:Sk367 av Lennart Hedquist m.fl. (m)
Motion 2003/04:N248 av Bo Lundgren m.fl. (m)
Motion 2004/05:N305 av Fredrik Reinfeldt m.fl. (m)
Motion 2007/08:Fi11 av Mona Sahlin m.fl. (s)
Motion 2007/08:Sk374 av Staffan Anger och Sten Nordin (m)
Motion 2008/09:Sk12 av Marie Engström m.fl. (v)
Motion 2008/09:Sk333 av Marie Engström m.fl. (v)
Motion 2008/09:Sk495 av Staffan Anger och Margareta Pålsson (m)
Motion 2009/10:Sk387 av Staffan Anger och Fredrik Schulte (m)
Motion 2010/11:Sk263 av Jacob Johnson m.fl. (v)
Motion 2010/11:Sk410 av Staffan Anger och Erik Bengtzboe (m)
Motion 2011/12:Sk330 av Staffan Anger (m)
Motion 2011/12:Sk399 av Jacob Johnson m.fl. (v)
Motion 2012/13:Sk231 av Jacob Johnson m.fl. (v)
Motion 2012/13:Sk343 av Staffan Anger (m)
Motion 2013/14:Sk320 av Staffan Anger (m)

Motion 2014/15:2538 av Fredrik Schulte (m)

Motion 2015/16:1395 av Fredrik Schulte (m)

Motion 2016/17:171 av Daniel Sestrajcic m.fl. (v)

Motion 2018/19:237 av Tony Haddou m.fl. (v)

Motion 2018/19:50 av David Lång m.fl. (sd)

Övrigt riksdagstryck

Riksdagens protokoll 1992/93:2

Riksdagens protkoll 1994/95:107

Riksdagens protokoll 1997/98:21

Riksdagens protokoll 2018/19:16

Rskr 1980/81:27

Rskr 1982/83:139

Rskr 1985/86:54

Lagrådsremisser

Lagrådsremiss Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden den 7 juni 2018

Övrigt material från myndigheter och departement

Internationell konvention rörande systemet för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering, jämte ändringsprotokoll, Bryssel den 14 juni 1983 och 24 juni 1986 – utgiven av utrikesdepartementet SÖ 1987:37

Skatteverkets promemoria – Ränteavdrag i företagssektorn, dnr 131-890752-09/113, 2009

Danmark

Folketingstidende m.m.

Bemærkning af Louise Schack Elholm (V), 1. Behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling)

Bemærkning af skatteministeren Karsten Lauritzen, 1. Behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling)

Bemærkninger af Dennis Flydkjær (DF), Rune Lund (EL) og Lisbeth Bech Poulsen (SF), 1. Behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling).

Bemærkninger af Jesper Petersen (S) og Louise Schack Elholm (V), 1. Behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling)

Bemærkninger af Rune Lund (EL) og Lisbeth Bech Poulsen (SF), 1. Behandling af lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling)

Bemærkningerne til lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. Samling)

Bemærkningerne til lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling)

Beretning afgivet af Retsudvalget den 21. februar 2013" i Folketingstidende 2012/13

Beretning afgivet af skatte- og afgiftsudvalget den 8. Juli 1983" i Folketingstidende 1982/83 Tillæg B

Beslutningsforslag nr. B 1. Fremsat den 5. Oktober 1983 af Lykketoft (S), Bakholt (S), Camre (S), Hjortnæs (S), Egon Jensen (S), Karl Nielsen (S), Stavad (S) og Tastesen (S) i Folketingstidenden 1983/84 (1. Samling) Tillæg A Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne

Beslutningsforslag nr. B 19. Fremsat den 12. November 1992 af Jens Thoft (SF), Tommy Dinesen (SF), Birthe Hansen (SF) og Birgitte Husmark (SF) i Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne sp. 3397 ff.

Beslutningsforslag nr. B 2. Fremsat den 7. Oktober 1982 af Rahbæk Møller (SF), Alice Faber (SF), Kirsten Fog Hjort (SF), Kalnæs (SF) og Ebba Strange (SF) i Folketingstidende 1982/83 Tillæg A

Beslutningsforslag nr. B 79. Fremsat den 23. Marts 1984 af Lykketoft (S), Bakholt (S), Camre (S), Jytte Hilden (S), Hjortnæs (S), Egon Jensen (S), Stavad (S) og Tastesen (S) i Folketingstidenden 1983/84 (2. Samling) Tillæg A

Betænkning afgivet af skatte- og avfgiftsudvalget den 12. December 1984 over forslag til lov om ændring af ligningsloven nr. L 95 i Folketingstidende 1984/85 Tillæg B sp. 343 ff

Betænkning nr. 1060/1985

Betænkning nr. 1319/1996

Betænkning til lovforslag nr. L 28, afgivet af Skatteudvalget den 13. December 2018, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling)

Folketingstidende 1982/83 Forhandlingerne

Folketingstidende 1982/83 Tillæg A

Folketingstidende 1982/83 Tillæg B

Folketingstidenden 1983/84 (1. Samling) Forhandlingerne

Folketingstidenden 1983/84 (2. Samling) Forhandlingerne

Folketingstidenden 1983/84 (2. Samling) Tillæg A

Folketingstidenden 1984/85 Forhandlingerne

Folketingsårsbog 1983/84 (2. Samling)

Folketingsårsbog 1992/1993

Folketingstidende 1992/1993 Forhandlingerne

Folketingstidende 1992/1993 Tillæg A

Henvendelse af 19. December 2018 fra KPMG Acor Tax om bemærkninger til skatteministerens svar på spm. 31 vedrørende L 28 A

Henvendelsen af 17. December 2018 fra KPMG Acor Tax, L 28 – bilag 23

Høringsskema og høringssvar, fra skatteministeren, Skatteudvalget 2014-15 L 167

Høringssvar af 29. Juni 2018 fra Danske Revisorer – FSR, Skatteudvalget L 28 – bilag 1

Kontrakt mellem Finansministeriet og Advokatfirmaet Poul Schmith om levering af juridiske ydelse, underskrivet i København den 18. December 2014

Lovforslag nr. L 167, Folketingsåret 2014-15 (1. Samling). Fremsat den 20. Marts 2015 af skatteministeren (Benny Engelbrecht)

Lovforslag nr. L 173. Fremsat den 12. Februar 1985 af Rahbæk Møller (SF), Ruth Olsen(SF) og Ebba Strange (SF) i Folketingstidende 1984/85 Tillæg A

Lovforslag nr. L 28, Folketingsåret 2018-19 (1. Samling). Fremsat den 3. Oktober 2018 af skatteministeren (Karsten Lauritzen)

Lovudkast: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)), Skatteudvalget 2017-18 (SAU) Alm. Del bilag 210

Lovudkast: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven, ligningsloven og skattekontrolloven (implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD)), Skatteudvalget 2017-18 (SAU) Alm. Del bilag 210

Svar på spm. Nr. 1 af den 26. Oktober 2018 vedrørende L 28 A

Svar på spm. Nr. 34 af 17. December 2018 vedrørende L 28 A

Svar på spm. Nr. 34 af den 17. December 2018 vedrørende L 28 A og svar på spm. Nr. 35 af den 19. December 2018 vedrørende L 28 A

Svar på spm. Nr. 35 af 19. December 2018 vedrørende L 28 A

Svar på spm. Nr. 35 af den 19. December 2018 vedrørende L 28 A

Svar på spm. Nr. 4 af 31. Oktober 2018 vedrørende L 28 A

Ændringsforslag nr. 1 i betænkning til lovforslag nr. L 28, afgivet af Skatteudvalget den 13. December 2018, vedtaget den 18. December 2018

Implementeringsrådet

Anbefalinger: implementering af ny EU-regulering – vedtaget på møde i Implementeringsrådet den 14. marts 2017

Bilag 2 – Bemærkninger til Implementeringsudvalget om implementering af skatteundgåelsesdirektivet (ATAD), J. Nr. 18/06718

Offentligt tryck från EU

2006/269/EG: Kommissionens beslut av den 8 februari 2006 — Statligt stöd nr C 22/2004 (f.d. N 648/2001) om skatteavdrag för yrkesfiskare (Sverige)

COM(69) 5 final

COM(69) 6 final

COM(90) 571 final

COM(98) 67 slutlig

Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01)

EU-kommissionens rekommendation COM(2016) 271 final, kommissionens rekommendation av den 28.1.2016 om genomförandet av åtgärder mot missbruk av skatteavtal

Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012

Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/83/EG av den 6 november 2001 om upprättande av gemenskapsregler för humanläkemedel

Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG av den 7 september 2005 om erkännande av yrkeskvalifikationer.

Rapport från kommissionen till europaparlamentet och rådet om genomförandet av rådets direktiv (EU) 2016/1164 […] Bryssel den 19.8.2020 COM(2020) 383 final,

Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/54/EG av den 5 juli 2006 om genomförandet av principen om lika möjligheter och likabehandling av kvinnor och män i arbetslivet (omarbetning)

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/25/EU av den 26 februari 2014 om upphandling av enheter som är verksamma på områdena vatten, energi, transporter och posttjänster och om upphävande av direktiv 2004/17/EG

Europaparlamentets och rådets direktiv 98/70/EG av den 13 oktober 1998 om kvaliteten på bensin och dieselbränslen och om ändring av rådets direktiv 93/12/EEG

Förklaringen om företräde (nr 17) i Regeringskonferensens slutakt, EUT C 306, 17.12.2007

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) final 814.

Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, EGT C 384, 10.12.1998

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

Meddelande från kommissionen till europaparlamentet och rådet – En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande, COM(2012) 722 final

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om en extern strategi för effektiv beskattning COM(2016) 24 final

Mot en straffrättslig strategi i EU

Ordförandeskapets slutsatser från Europeiska rådets möte i Bryssel den 15–16 oktober 2008 (14368/08)

Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer

Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar.

Rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater

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

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan

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

Rådets direktiv 93/104/EG av den 23 november 1993 om arbetstidens förläggning i vissa avseenden

Rådets direktiv av den 23 juli 1990 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 (90/434/EEG

Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (90/435/EEG)). Dessa två direktiv skulle sedermera revideras och antas i en ny utformning genom

Rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion COM(2016) 26 final

Rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion COM(2016) 26 final

Rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang COM(2016) 25 final

Rådets slutsatser om modellbestämmelser som vägledning för rådets överläggningar på det straffrättsliga området – dok. 16542/3/09

Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändringar i direktiv 2011/96/EU

Material och domstolsavgöranden från andra länder och organisationer

Australien

Jacques v. Federal Commissioner of Taxation [1924] HCA 60

Belgien

Brepols 6 juin 1961, Pas., 1961, I, 1082. Och Au Vieux Saint-Martin 22 mars 1990, JDF, 1990, 110

Frankrike

Conseil d'Etat, 7ème et 8ème ss-sect., 16 avril 1969, n°68662; Dr. fisc. 1970, n°51, comm. 1474

G20

Leaders of the Group of Twenty, The Global Plan for Recovery and Reform (2 april 2009)

Kanada

Royal Commission on Taxation, under Kenneth Carter, appointed (1962) by PM John Diefenbaker to examine and to recommend improvements to the entire federal TAXATION system

Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD, Harmful Tax Competition: An emerging Global Issue, 1998

OECD, Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration - Final Seoul Declaration 14-15 September, 2006

OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008

OECD, Building Transparent Tax Compliance by Banks, 2009

OECD, Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, 2010

OECD, Corporate Loss Utilization Through Aggressive Tax Planning, 2011

OECD, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure, 2011

OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, 2012

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013

OECD, Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging, 2013

OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - Final Report, 2015

OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - Final Report, 2015

OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2017

Storbritannien

Partington v. Attorney General (1869) LR 4 H L 100

Ayrshire Pullman Motor Services & Ritchie v. IRC (1929) 14 TC 754

IRC v. Duke of Westminster [1936] A.C. 1; 19 TC 490

Vestey v. IRC , 31 T.C. 1, 90 (1949)

USA

Gregory v. Helvering 293 US 465 (1935)

Otryckta källor

International Consortium of Investigative Journalists

https://www.icij.org/investigations/ (hämtad 2021-03-11)

Tax Justice Network

Financial Secrecy Index https://fsi.taxjustice.net/en/introduction/fsi-results (hämtad 2021-03-11)

Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD, "International Tax Terms for the Participants in the OECD Programme of Cooperation with Non-OECD Economies" http://www.oecd.org/ctp/33967016.pdf (hämtad 2021-03-11)

OECD:s Revenue Statistics (https://stats.oecd.org) (hämtad 2021-03-11).

Skatteverkets rättsliga vägledning

https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.9/346828.html (hämtad 2021-03-11)

Rättsfall m.m.

Sverige

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1951 ref. 27
RÅ 1956 ref. 15
RÅ 1964 Fi 96
RÅ 1965 Fi 1894
RÅ 78 1:40
RÅ 80 1:68
RÅ 81 1:25
RÅ 81 1:78
RÅ 82 Aa 184
RÅ 83 1:31
RÅ 84 1:39
RÅ 84 1:92
RÅ 85 1:51
RÅ 85 1:85
RÅ 1986 ref. 54
RÅ 1987 ref. 6
RÅ 1989 ref. 31
RÅ 1989 ref. 62
RÅ 1990 ref. 101 I-II
RÅ 1990 ref. 22
RÅ 1993 not. 372
RÅ 1994 ref. 31
RÅ 1994 ref. 52
RÅ 1994 ref. 52 I
RÅ 1994 ref. 56
RÅ 1995 ref. 32
RÅ 1995 ref. 33
RÅ 1995 ref. 35
RÅ 1997 ref. 54
RÅ 1998 not. 195
RÅ 1998 ref. 2
RÅ 1998 ref. 25
RÅ 1998 ref. 27
RÅ 1998 ref. 29
RÅ 1998 ref. 58 I
RÅ 1998 ref. 6
RÅ 2000 ref. 21 I
RÅ 2001 not. 188
RÅ 2001 not. 199
RÅ 2001 ref. 12
RÅ 2001 ref. 21 I & II
RÅ 2001 ref. 66
RÅ 2001 ref. 79
RÅ 2002 ref. 106
RÅ 2002 ref. 15
RÅ 2002 ref. 21

RÅ 2002 ref. 24
RÅ 2004 ref. 27
RÅ 2004 ref. 80
RÅ 2006 ref. 45
RÅ 2007 ref. 52
RÅ 2007 ref. 85
RÅ 2009 not. 86
RÅ 2009 not. 89
RÅ 2009 ref. 31
RÅ 2009 ref. 68
RÅ 2010 ref. 51
HFD 2011 ref. 42
HFD 2012 not. 30
HFD 2012 not. 9
HFD 2012 ref. 13
HFD 2012 ref. 50
HFD 2012 ref. 58
HFD 2015 not. 21
HFD 2015 ref. 17

Danmark

Ugeskrift for Retsvæsen

U 1919.601 H
U 1940.644 H
U 1950.7 H
U 1954.511 H
U 1960.535 H
U 1960.535 H
U 1965.293 H
U 1975:788 H
U 1976.925 H
U 1976.981 Ø
U 1977:405 Ø
U 1977.964 H
U 1982.738 H
U 1982.738 Ø
U 1982.738 Ø
U 1983.699 H
U 1983.699 H
U 1983.699 H
U 1983.699 H
U 1984.499 H
U 1984.749 H
U 1986.22 H
U 1986.289 H
U 1986.435 U
U 1986.898 H
U 1989.1064 H
U 1990:526 H
U 1998.800 H
U 1999.841 H
U 2005.126 H

Tidsskrift for Skatteret

TfS 1986.21 V

TfS 1986.58 LSR

TfS 1988.404 Ø

TfS 1988.404 Ø

TfS 1994.812 H

TfS 1996.297 H

TfS 1996.654 H

TfS 1998.485 H

TfS 1998.397

TfS 2001.272 H

TfS 2003.113

Skattedepartementets meddelelser

SKDM 1976.161 V

SKDM 1985.622 Ø

SKDM 1985.83 V

SKM.2009.168 H

SKM.2020.282.SR

SKM.2018.466.SR

SKM.2019.349.SR

SKM.2019.621.SR

SKM.2020.98.SR

SKM.2019.413.SR

Miljøretlige Afgørelser og Domme

MAD 1999.6

EU-domstolen

Avgöranden

Adria-Wien Pipeline GmbH och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH mot Finanzlandesdirektion für Kärnten (mål C-143/99)

Agip Petroli (mål C-456/04)

Altun (C-359/16)

Amplicscientifica (mål C-162/07)

Arcaro (mål C-168/95)

Association pour la protection des animaux sauvages m.fl. mot Préfet de Maine-et-Loire och Préfet de Loire-Atlantique (mål C-435/92)

Atalanta Amsterdam BV mot Produktschap voor Vee en Vlees (mål 240/78)

Balazs (mål C-432/13)

Banca poplare di Cremona Soc. Coop. Arl v Agenzi Entrate Ufficio Cremona (mål C-475/03)

Beentjes (mål 31/87)

Björnekulla (mål C-371/02)

Cadbury Schweppes (mål C-196/04)

Cassa di Risparmio di Firenze mfl. (mål C-222/04)

Centros (mål C-212/97)

CIA Security International (mål C-194/94)

Comet BV mot Produktschap voor Siergewassen (mål 45/76)

Connect Austria Gesellschaft für Telekommunikation GmbH v Telekom-Control-Kommission and Mobilkom Austria AG (mål C-462/99)

Constanzo (mål 103/88)

Costa v. Enel mål 6/64

Cussens (mål C-251/16)

Daily Mail (mål 81/87)

Damseaux (mål C-128/08)

Deister Holding och Juhler Holding (förenade målen C-504/16 och C-613/16)

Dionysios Diamantis (mål C-373/97)

Direct Cosmetics (mål 5/84)

Dzodzi (förenade målen C-297/88 och C-197/89)

Emsland-Stärke (mål C-110/99)

Enka (mål 38/77)

Eqiom (mål C-6/16)

Eturas m.fl. (mål C-74/14)

Euro Park Service (mål C-14/16)

Eurowings (mål C-294/97)

Faccini Dori (mål C-91/92)

Foster v British Gas (mål C-188/89)

Frankovich m.fl. (förenade målen C-6/90 & C-9/90)

Fratelli Constanzo (mål 103/88)

Gebhard (mål C-55/94)

General Milk Products (mål C-8/92)

Gondrand Freres (mål 169/80)

Halifax (mål C-255/02)

Hans Moser mot Land Baden-Württemberg (mål 180/83)

Henkel (mål C-218/01)

Impact (mål C-268/06)

Inspire Art (mål C-167/01)

Inter-Environnement Wallonie (mål C-129/96)

International Fruit Company NV m.fl. mot Produktschap voor groenten en fruit (förenade målen 51-54/71)

Italmoda (förenade målen C-131/13, C-163/13 och C-164/13)

Kefalas (mål C-367/96)

Knoors (mål C-115/78)

Kofoed (mål C-321/05)

Kolpinghuis Nijmegen (mål 80/86)

Kommissionen mot Belgien (mål 390/85)

Kommissionen mot Danmark (mål 143/83)

Kommissionen mot Frankrike (mål C-351/01)

Kommissionen mot Grekland (mål C-45/91)

Kommissionen mot Italien (mål C-274/83)

Kommissionen mot Italien (mål 116/86)

Kommissionen mot Italien (mål C-360/87)

Kommissionen mot Italien (mål C-316/96)

Kommissionen mot Italien (mål C-315/98)

Kommissionen mot Italien (mål C-455/00)

Kommissionen mot Italien (mål C-22/02)

Kommissionen mot Nederländerna (mål 100/81)

Kommissionen mot Nederländerna (mål 339/87)

Kommissionen mot Nederländerna (mål C-144/99)

Kommissionen mot Portugal (mål C-88/03)

Kommissionen mot Sverige (mål C-478/99)

Kommissionen mot Sverige (mål C-104/06)

Kommissionen mot Tyskland (mål 29/84)

Kommissionen mot Tyskland (mål C-131/88)

Kommissionen mot Tyskland (mål C-8/88)

Kommissionen mot Tyskland (mål C-59/89)

Konungariket Spanien mot Europeiska gemenskapernas kommission (mål C-278/92, mål C-279/92 och mål C-280/92)

Kraus (mål C-19/92)

Kühne & Heitz NV mot Produktschap voor Pluimvee en Eieren (mål C-435/00)

Lair mot Universität Hannover (mål C-39/86)

Land Nordrhein-Westfalen mot D.-H. T. (mål C-620/19)

Lankhors-Hohorst (mål C-324/00)

Leclerc mot Au blé vert (mål C-229/83)

Leur-Bloem (mål C-28/95)

Marks & Spencer (mål C-446/03)

Marks & Spencer (mål C-447/03)

Marks & Spencer (mål C-62/00)

Marleasing (mål C-106/89)

Marshall (mål 152/84)

Mau (mål C-160/01)

Merck (mål 292/82)

N Luxembourg 1 (förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16)

Nike European Operations Netherlands (mål C-310/14)

Oy AA (mål C-231/05)

Pafitis (mål C-441/93)

Paletta (C-206/94)

Part Service (mål C-425/06)

Persche (mål C-318/07)

Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS mot Belgien (mål C-312/93)

Pfeiffer m.fl. (förenade målen C-397/01-403/01)

Pfieffer m.fl. (mål C-397/01-403/01)

Pometon (mål C-158/08)

Ratti (mål C-148/78)

Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral AG mot Landwirtschaftskammer für das Saarland (mål 33/76)

Royal Bank of Scotland (mål C-311/97)

Royer (mål 48/75)

Statistical Returns (mål 101/84)

T Danmark och Y Denmark (förenade målen C-116/16 och C-117/16)

Thin Cap Litigation (mål C-524/04)

Traghetti del Mediterraneo SpA (mål C-173/03)

Tyskland mot kommissionen (mål C-8/88)

Unilever (mål C-443/98)

van Binsbergen (mål C-33/74)

van der Weerd m.fl (förenade målen C-222/05–C-225/05)

van Gend & Loos (mål 26/62)

Vand Duyn v. Home Office (mål 41/74)

VEBIC (mål C-439/08)

Veronica (mål C-148/91)

Victoria Film A/S (mål C-134/97)

von Colson (mål 14/83)

Walcher (mål C-201/01)

Wells (mål C-118/00)

Wells (mål C-201/02)

X & Y (mål C-436/00)

3M Italia SpA (mål C-417/10)

Förslag till avgöranden

Generaladvokat Bobeks förslag till avgörande i Cussens (mål C-251/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i C Danmark 1 (mål C-119/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i N Luxembourg 1 (mål C-115/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i N Luxembourg I m.fl. (förenade målen C-115/16, C-118/16 och C-299/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i T Danmark (mål C-116/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i T Danmark m.fl. (förenade målen C-116/16 och C-117/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i X Denmark A/S (mål C-118/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i Y Denmark ApS (mål C-117/16)

Generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i Z Denmark (mål C-299/16)

Generaladvokat Légers förslag till avgörande i Cadbury Schwepps (mål C-196/04)

Generaladvokat Maduros förslag till avgörande i Halifax (mål C-255/02)

Europadomstolen

Hentrich mot Frankrike (Application no 13616/88)

Spacek s.r.o. mot Tjeckiska Republiken (Application no 26449/95)

Printed by Media-Tryck, Lund 2021 NORDIC SWAN ECOLABEL 3041 0903

I *Att motverka skatteflykt* undersöks de rättsliga avvägningar och följande gränsdragningsfrågor som åtföljer införandet av generella åtgärder mot skatteflykt. Studien motiveras av den harmonisering som under senare år skett inom unionsrätten, där antagandet av skatteflyktsdirektivets missbruksregel inneburit en betydande tillnärmning på företagsskatteområdet. Genom att studera och jämföra införlivandet av missbruksregeln i två EU-medlemsstater, Sverige respektive Danmark, identifieras de utmaningar som följer av direktivets införlivande samtidigt som de avvägningar och gränsdragningsfrågor som uppstår vid införandet av generella åtgärder mot skatteflykt kan exemplifieras och närmare undersökas. I den komparativa studien påvisas att generella åtgärder mot skatteflykt, vare sig de är i form av tolkningsdoktriner eller generalklausuler, är ett uttryck för det rättsliga sammanhang de verkar i, vilket knyter an till nationella rättssäkerhetsaspekter, tolkningstraditioner, interdisciplinära inomjuridiska samspel samt stats- och förvaltningstraditioner. Med stöd i nämnda faktorer problematiserar studien hur dessa kan komma att påverka den funktion missbruksregeln får i såväl jämförelseländernas införlivanden som unionsrätten.

Richard Croneberg är verksam som forskare och lärare vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet.
Att motverka skatteflykt är hans doktorsavhandling.

LUNDS UNIVERSITET

Juridiska fakulteten
Lunds universitet
ISBN 978-91-7895-811-5