

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, maj 2013

Skatteflykt och EU-rätten

Med Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) avgöranden i "Cypern-domen" ([HFD 2012 not 30](#)) och "Scania Metall-domen" ([HFD dom 2013-03-15, mål nr 5686-11, 5687-11](#)) har frågan om remedier mot skatteanpassade transaktioner hamnat i ett EU-rättsligt sammanhang. Skatteflyktslagen tillämpades i *Cypern-domen* emellertid utan att EU-rätten beaktades, vilket väckt många frågor, bl.a. om skatteflyktslagens tillämpning inte måste prövas mot EU-rätten, särskilt nu när ett stort antal taxeringar med liknande omständigheter ska prövas av landets kammarrätter. Först ut i raden var kammarrätten i Göteborg ([dom 2013-04-05, mål nr 5379–5382-10](#); avseende AB *Malmöfastigheter* och *Malmogia*). På momsområdet, där skatteflyktslagen inte gäller, har HFD i *Scania metall-domen* å andra sidan ansett att EU-rättens missbruksgrundsats kan användas även utan särskild nationell lagstiftning. I denna krönika ska jag sätta målen i sitt sammanhang och visa på att en europeisering av skatteflyktsdiskussionen ligger runt hörnet.

Skatteanpassade transaktioner har idag ofta en internationell, gränsöverskridande karaktär, dvs. den eller de transaktioner som ska bedömas involverar rättshandlingar mellan parter i mer än ett land. Skatteflyktslagens förhållande till dubbelbeskattningsavtalen blir då aktuell – senast i det s.k. Peru-målet, [HFD 2012 ref. 20](#), där HFD konstaterade att förfarandet i och för sig skulle kunna prövas mot skatteflyktslagen, vilket dock inte ansågs behövas. Den ståndpunkten är inte okontroversiell (se Mattias Dahlberg, *Skattenytt* 2013 s. 356 f.), och skatteflyktslagens förhållande till de folkrättsliga traktat som dubbelbeskattningsavtalen utgör kommer att behöva analyseras mer noggrant framöver.

Vid gränsöverskridande transaktioner inom EU blir EU-rätten dessutom av betydelse. HFD har i [RÅ 2010 ref. 51](#) (kapitalförsäkringsmålet, som avgjordes med stöd av skatteflyktslagen) anfört att hinder mot beskattning – på grund av att denna skulle komma i konflikt med någon av EU-rättens friheter respektive förbud – föreligger *dock först om det kan konstateras att gränsöverskridande transaktioner särbehandlas* jämfört med rent inhemska transaktioner. Så ansågs inte vara fallet i det målet, vilket emellertid också mötte kritik om hinder mot fria kapitalrörelser. I några liknande kammarrättsfall avsåg kapitalförsäkringen försäkringsbolag i Irland, och målen avgjordes också utan att EU-rätten berördes.

Även i *Cypern-domen* konstaterar HFD "att det *inte framkommit någon unionsrättslig fråga som har betydelse* för avgörandet av målet". Yrkandet om att förhandsavgörande från EU-domstolen skulle inhämtas avslogs. Vad HFD menar därmed är höljt i dunkel. De svenska underprisreglerna – trots formellt tillämpliga – åsidosattes med stöd av skatteflyktslagen om ett svenskt aktiebolag (Salénhuset AB) sålde fastigheter till ett handelsbolag, som dels ägdes av Salénhuset (0,1 %), dels av ett cypriotiskt bolag (Candice) med resterande del. Candice ägdes i sin tur av Salénhuset. Avsikten var att sedan sälja andelarna i handelsbolaget till en utomstående köpare för marknadsvärde, varvid Salénhuset skulle redovisa 0,1 % av vinsten (svensk beskattning enligt svensk lag) och Candice resten enligt cypriotisk lag. Men med skatteflyktslagens hjälp skulle således allt beskattas hos Salénhuset enligt HFD.

HFD kan rimligen inte ha ansett att avsaknaden av gränsöverskridande element gjorde att unionsrätten var ointressant i målet. Det var ju det utländska ägandet som utlöste tillämpningen av skatteflyktslagen varigenom rätten till underprisöverlåtelse gick förlorad. Däremot kan HFD ha

menat att unionsrätten inte hindrade en sådan tillämpning eftersom fråga inte varit om olikbehandling av jämförbara situationer eller då Salénhuset AB gjort sig skyldig till *förfarandemissbruk* (rättsmissbruk). Ett sådant resonemang är kanske inte helt uteslutet, men kräver en utförlig analys av viktiga unionsrättsliga begrepp, något som enligt HFD:s motivering var obehövligt.

Frågan om skatteflyktslagens tillämpning vid diskriminering av gränsöverskridande transaktioner är inte prövad av EU-domstolen och med obenägenheten hos svenska domstolar att begära förhandsavgörande så dröjer det kanske ett tag till. Frågan om huruvida det är olikbehandling av jämförbara situationer och, i så fall, kan rättfärdigas med att förfarandet utgör förfarandemissbruk i EU-rättslig mening har i denna typ av förfaranden inget på förhand givet svar. När EU-rätt blir aktuell i ett skattemål ska Högsta förvaltningsdomstolen – kammarrätter och förvaltningsrätter får – inhämta *förhandsavgörande* från EU-domstolen, såvida rättsläget enligt den s.k. Cilfit-doktrinen inte anses klarlagt (*acte clair*). Bernitz påpekade i Sieps 2010:2 med hänvisning till den engelske domaren Bingham följande:

”Även i Sverige torde rättssäkerheten kräva att domarna inte själva avgör en EU-rättslig rättsfråga annat än om de känner ”*full confidence*” om innebörden av rättsläget. Bingham påpekar som framgår att domarna vid bedömningen av frågan om de känner sådan ”*full confidence*” skall beakta att det kan finnas fallgropar när man ger sig ut på ett mindre bekant område och att EU-domstolen besitter en väsentligt större kännedom om EU-rätten och dess tolkning och tillämpning.”

Det är mot denna bakgrund som HFD:s diffusa och kortfattade motivering att inte inhämta ett förhandsavgörande vållat kritik. Till saken hör att det var ett förhandsbeskedsärende som vandrat mellan Skatterättsnämnden och HFD sedan 2006 varvid en begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen hade medfört ytterligare tidsutdräkt. Målet är placerat i notisavdelningen. Hur är det då med prejudikatvärdet?

Förfarandet med att ”paketera” fastigheter i handelsbolag inför en förestående försäljning har varit vanligt och ett flertal mål har avgjorts i förvaltningsrätterna och ligger nu för prövning i kammarrätterna. Kan de då undvika att begära ett förhandsavgörande av EU-domstolen? Kammarrätten i Göteborg valde i målet avseende *Malmöfastigheter* – där bolaget vägrades tillämpning av underprisreglerna med hänvisning till skatteflyktslagen, och där handelsbolaget till stora delar ägdes av ett belgiskt B.V. – att varken göra en egen prövning eller begära förhandsavgörande av EU-domstolen, utan hänvisade till *Cyperm-domen*:

”HFD har i Cypernmålet, som är mycket likt dessa mål, konstaterat att någon unionsrättslig fråga av betydelse för avgörandet i det målet inte framkommit. Kammarrätten kan inte finna att nu aktuella mål på något avgörande sätt skiljer sig från Cypernmålet när det gäller om förfarandet strider mot EU-rätten. Yrkandet ska därför avslås.”

Därefter lämnar kammarrätten problemet utan att beröra invändningarna om de EU-rättsliga implikationerna (i domen nämns flera rättsutlåtanden, bl.a. från f.d. EU-domaren Stig von Bahr och undertecknad). De omständigheter som legat till grund för ett förhandsbesked kan emellertid skilja sig från vad som förekommit och åberopats i ett taxeringsmål och frågan om rättstillämpningen strider mot EU-rätten måste avgöras från fall till fall. Fortsätter landets kammarrätter på den inslagna vägen och HFD inte heller beviljar prövningstillstånd kommer skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten hållas borta från EU-domstolens prövning även denna gång.

Kvar återstår då endast för de skattskyldiga att underrätta EU-kommissionen för att den vägen få tillstånd en granskning. Detta kommer så vitt jag begriper det bara spå på den kritik som Bernitz framför i Sieps-rapporten 2010:2 om svenska domstolars underlåtenhet att begära

förhandsavgörande av EU-domstolen, där han betonar att starka skäl talar för att svenska domstolar i lägre instans bör begära förhandsavgöranden betydligt mer aktivt än hittills.

Förr eller senare måste dock frågan upp på bordet – och ju förr desto bättre. Till dess får vi spekulera om hur en sådan prövning kommer att te sig. Föreligger en särbehandling av inom EU bosatta utländska subjekt eller av svenska subjekt, för att de ägs av inom EU bosatta subjekt – eller transaktioner på den grunden att sådana är part i dessa – med åberopande av skatteflyktslagen kommer det rimligen inte låta sig rättfärdigas med att man försöker skydda den svenska skattebasen, utan det kommer sannolikt dessutom fordras att förfarandet anses utgöra ett s.k.

förfarandemissbruk, så som det preciseras av EU-domstolen i *Halifax* (mål nr [C-255/02](#)), *Cadbury Schweppes* (mål nr [C-196/04](#)) m.fl. mål.

Även om HFD i *Scania Metall* noterar att prövningen påminner om den som sker vid tillämpningen av skatteflyktslagen är det inte säkert att missbruksgrunden är lika omfattande som den som svenska domstolar tillåter med skatteflyktslagen. Om denna hypotes är riktig kommer EU-rättens missbruksgrundsats att begränsa tillämpningsområdet för skatteflyktslagen vid gränsöverskridande transaktioner.

Med *Scania Metall-domen* har vi också sett en annan konsekvens av EU-rätten. Trots att skatteflyktslagen inte omfattar mervärdesskatten får vi med EU-rätten – och den tolkning HFD nu gör, och Stig von Bahr tidigare hävdade (Skattenytt 2007 s. 649 f.) – in missbruksgrundsatsen i svensk rätt också vid mervärdesbeskattning av inhemska transaktioner. I målet har Scania Metall köpt metallskrot från några Helsingborgsföretag, som fakturerat med moms, men sedan inte redovisat in momsen till staten. Frågan i målet var om Scania Metalls avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid inköp från Helsingborgsföretagen ska påverkas av de momsbedrägerier som i samband med inköpen har ägt rum i dessa företag. Enligt den utförliga motiveringen i domen fann HFD att missbruksdoktrinen blir tillämplig i så måtto att Scania Metall förlorar sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, om Scania Metall varit i ond tro om att Helsingborgsföretagen avsåg att inte redovisa moms till svenska staten. Målet återförvisades till kammarrätten för fortsatt prövning.

HFD anser att missbruksdoktrinen inte behöver implementeras i den svenska lagstiftningen för att gälla, utan detta kan ske inom ramen för en direktivkonform tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen. Uppfattningen har debatterats och är sålunda inte okontroversiell, men utifrån den tes jag diskuterar i denna artikel utgör domen ett intressant exempel på hur EU-domstolens grundsats om förfarandemissbruk vid tillämpning av mervärdesskattedirektivet också kan färga av sig på rättstillämpningen av mervärdesskattelagen i Sverige, utan att vi ens diskuterat eller lagstiftat om regler mot skatteflykt eller förfarandemissbruk.

Så, för att sammanfatta, medan en rimlig hypotes är skatteflyktslagens tillämpning vid inkomstbeskattning av gränsöverskridande transaktioner kommer att behöva hålla sig *inom* vad som accepteras inom ramen för förfarandemissbruk i EU-rätten, kan mervärdesbeskattningen komma att kompletteras med en missbruksgrundsats så länge det är fråga om direktivkonform tillämpning. I båda fallen flyttas fokus sålunda till vad som ryms inom missbruksläran.

För en svensk skattejurist är detta, liksom för många andra europeiska skattejurister, en nyhet och en svårgripbar rättsgrund. Och detta är föga förvånande, eftersom det är en främmande rättslig skapelse för flertalet europeiska rättssystem. I en stor skatterättslig studie, som gjordes på 1980-talet konstaterades att den förekommer inom skatterätten i en del latinska länder och i synnerhet i franska eller franskrättsbaserade länder (se Ward, Avery Jones m.fl. i *British Tax Review* 1985 s. 68-123; för svensk del medverkade Claes Sandels). Studien avslutades med konstaterandet att missbruksgrundsatsen inte rekommenderades i länder där den tidigare inte förekommit, eftersom det ansågs oklart vad den försökte åstadkomma.

Såvitt jag känner till är den, trots sitt latinska påbrå, t.o.m. okänd inom italiensk skatterätt och har ingen klar koppling till romersk rätt. Klart är emellertid att det nu finns ett behov av vetenskapliga undersökningar för att förklara en rad sådana samband och det lär nu också finnas en arena för en gemensam europeisk rättsvetenskaplig debatt om missbruk vid skatteanpassade transaktioner. Tills vidare – och kanske ändå viktigast – får vi följa och försöka förstå vad som enligt EU-domstolen konstituerar missbruk i skattesammanhang, när det anses föreligga och var domstolen lägger ribban för när doktrinen kan åberopas för att skydda den nationella skattebasen. Helt säkra på hur denna prövning ska gå till lär vi inte vara förrän en svensk domstol i ett gränsöverskridande skatteflyktsmål begär ett förhandsavgörande hos EU-domstolen.



Anders Hultqvist

Adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.