

JURIDISKA INSTITUTIONEN
Stockholms universitet

Att hantera skatteregler som är i strid med EU-rättens grundläggande friheter

Johan Landström

Examensarbete i skatterätt, 30 hp
Examinator:
Stockholm, Vårterminen 2018



**Stockholms
universitet**

Abstract

Due to the supremacy doctrine, Swedish provisions concerning direct taxes has to be set aside if they are inconsistent with the provisions of the fundamental freedoms of the European Union. However, the fundamental freedoms just demand non-discrimination of cross-border activities, and this can be achieved in many ways. Hence, it is up to the national courts to decide which tax provisions to be set aside to achieve non-discrimination.

In this thesis, decisions from the Swedish Supreme Administrative Court where the court has found Swedish provisions concerning direct taxes to be inconsistent with the fundamental freedoms, are analysed. The conclusions from this analysis are that courts, as a general rule, should set aside tax provisions in such a way that cross-border activities get exactly same tax treatment as objectively comparable domestic activities would have gotten. However, this does not create a permanent “hole” in the tax code, since the Swedish Supreme Administrative Court continues to apply these rules in situations where they are no longer in direct conflict with the fundamental freedoms. Furthermore, the conclusion is reached that courts are sometimes allowed to set aside the Swedish principle of legality in order to achieve equal treatment for cross-border and domestic activities, even when this cannot be motivated by the supremacy of EU law.

Innehåll

Förkortningar	3
1. Inledning	4
1.1. Bakgrund och problemformulering	4
1.2. Syfte och frågeställningar	6
1.3. Avgränsningar	7
1.4. Metod	7
1.5. Material	10
1.6. Disposition	12
2. Den skatterättsliga legalitetsprincipen	13
2.1. Inledning	13
2.2. Analog tillämpning av skattelag	13
2.3. Föreskriftskravets och analogiförbudets rättsliga ställning	15
2.3.1. Analogiförbudet som en nödvändig följd av föreskriftskravet	15
2.3.2. Föreskriftskravets eventuella förankring i grundlag	15
2.3.3. Föreskriftskravet och analogiförbudet i rättsutvecklingen	17
2.4. Slutsatser	19
3. Förhållandet mellan EU-rätten och nationell skatterätt	20
3.1. Inledning	20
3.2. EU-rättens genomslag på skatteområdet	20
3.2.1. EU-rättens företräde mot nationell rätt	20
3.2.2. Begränsningar av EU-rättens företräde	21
3.2.3. EU-rättens genomslag vid partiella normkonflikter	23
3.3. De grundläggande friheterna	24
3.3.1. Tillvägagångssättet vid en prövning mot de grundläggande friheterna	24
3.3.2. Möjligheten att i vissa fall kompensera nackdelar med andra fördelar	25
3.4. Slutsatser	28
4. Att hantera skatteregler som strider mot de grundläggande friheterna	29
4.1. Inledning	29
4.2. Regler som tillsammans orsakar fördragsstridighet	29
4.3. Hanteringen av partiella normkonflikter	30
4.4. Åsidosättande och tillämpning av regler samt förverkligande av rättsföljder	34
4.4.1. Inledning	34
4.4.2. Betungande undantagsregler	36
4.4.3. Skattelättnader	37
4.4.4. Skattelättnader i separata regelsystem	39
4.4.5. Regelsystem som endast är tillämpliga på begränsat skattskyldiga	40
4.4.6. Slutsatser	42
4.5. Kompenserande åtgärder	44
4.5.1. Inledning	44
4.5.2. Fullständig kompensation	44
4.5.3. Rättfärdigande kompensation	45
4.5.4. Slutsatser	47
5. Att hantera asymmetriska följder från fördragsstridigheten	48
5.1. Inledning	48
5.2. I vilka fall bör asymmetrin åtgärdas?	50
5.3. På vilket sätt bör asymmetrin åtgärdas?	53
6. Sammanfattning och besvarande av frågeställningar	55
Källförteckning	58

Förkortningar

A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
AvPL	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
EG	Europeiska Gemenskapen
EKMR	Den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska Unionen
EUD	EU-domstolen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KupL	Kupongskattelag (1970:624)
Prop.	Proposition
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning

1. Inledning

1.1. Bakgrund och problemformulering

Genom träda in i internationella avtal och gemenskaper har riksdagen avstått från en del av beskattningsmakten. Särskilt stor inverkan har EU-rätten genom dess överordnade ställning i förhållande till inhemsk rätt, inklusive grundlagarna. Genom EU-direktiv har medlemsländernas skatteregler harmoniserats inom mervärdesskatteområdet och beträffande vissa punktskatter. Formellt består dock medlemsländernas beskattningsmakt inom området direkta skatter, vilket i princip motsvaras av de svenska inkomstskatterna.¹ Förverkligandet av den inre marknaden kräver emellertid att även dessa regler är förenliga med EU-rättens grundläggande friheter.² När lagstiftaren har misslyckats med att åstadkomma sådana regler måste rättstillämparen hantera den normkonflikt som uppstått till följd av detta misslyckande.

Åtskilligt finns skrivet om hur man konstaterar att det föreligger en normkonflikt mellan de grundläggande friheterna inom EU-rätten och nationella skatteregler. Det är vidare klarlagt att en sådan normkonflikt till följd av principen om EU-rättens företräde måste lösas av rättstillämparen genom att åsidosätta den nationella regeln för att säkerställa att EU-rätten får fullständigt genomslag i rättstillämpningen.³ Det är dock mer oklart vad ett sådant åsidosättande innebär rent konkret. Oklarheten beror till stor del på att den rättsföljd som följer från den överordnade normen inte är specifik nog för att rättstillämparen enbart ska kunna stödja sig på denna norm vid dess tillämpning. De grundläggande friheterna kräver nämligen inte annat än att gränsöverskridande situationer inte behandlas sämre än jämförbara inhemska situationer, men föreskriver inte på vilket sätt detta ska åstadkommas.⁴ Det hela kompliceras ytterligare av att det i vissa fall anses rättfärdigat att behandla de gränsöverskridande situationerna sämre samt att många skatteregler endast hamnar i direkt konflikt med de grundläggande friheterna i vissa situationer. Åsidosättandet kan vidare göra att direkt tillämpning av återstående lagtext gör att den gränsöverskridande situationen istället behandlas bättre än inhemska situationer. Rättstillämparen måste därför i vissa fall även ta ställning till om, och i så fall hur, sådan asymmetri ska åtgärdas.

Problematiken som beskrivits ovan kan tydliggöras ytterligare med några exempel. I 42 kap. 15 a § IL stadgas att utdelningar och kapitalvinst på aktier ska tas upp till fem sjättedelar under vissa villkor. Ett av dessa villkor är, vad gäller andelar i utländska juridiska personer, att beskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med den svenska

¹ Pahlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3 u., Iustus Förlag, Uppsala, 2013 [cit. Pahlsson 2013], s. 52.

² Se avsnitt 3.3 för en definition av de grundläggande friheterna.

³ Se avsnitt 3.2.1.

⁴ Se avsnitt 3.3.

beskattningen av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Vi har alltså här att göra med en skattefördel som inte är tillgänglig i vissa gränsöverskridande situationer. I HFD 2017 ref. 57 slog HFD fast att villkoret utgjorde en inskränkning av den fria rörligheten för kapital som inte kan rättfärdigas och den skattskyldige fick ta upp en utdelning från ett cypriotiskt bolag till fem sjättedelar. HFD konstaterade dock att bestämmelsen hade kunnat rättfärdigas av skatteflyktsskäl om den hade utformats för att specifikt träffa rent konstlade upplägg. En fråga att ta ställning till är då om villkoret i fortsättningen ska åsidosättas även om det faktiskt rör sig om ett rent konstlat upplägg. Att tillämpa villkoret i dessa situationer strider nämligen inte mot EU-rätten.⁵ Problemet kan generaliseras till frågan om hur partiella konflikter med de grundläggande friheterna ska hanteras.

En annan fråga att ta ställning till är varför det just är dessa villkor som ska sättas åt sidan och inte någon annan del av skattelagstiftningen. Fördragsstridigheten orsakas av en kombination av regler där detta villkor endast utgör en komponent. 42 kap. 15 a § IL utgör ett undantag från huvudregeln 42 kap. 1 § IL som stadgar att alla inkomster på grund av innehav av tillgångar ska tas upp som intäkt. Normen som får uttryck genom huvudregeln är alltså att dessa inkomster ska tas upp i sin helhet. Genom att helt enkelt inte tillämpa huvudregeln, och således inte ta upp några intäkter alls, hade därmed ett fördragskonformt skatteutfall åstadkommit. Problemet kan generaliseras till frågan om vilken regel som bör åsidosättas.

Föregående frågeställning tycks hänga ihop med frågan om vilken rättsföljd som rättstillämparen ska förverkliga. HFD valde här att förverkliga den rättsföljd som hade varit tillgänglig i en objektivt jämförbar inhemsk situation, nämligen kvotering av skattebasen på intäktssidan. Andra tänkbara lösningar hade varit att inte ta upp några kapitalinkomster till beskattning eller att kompensera avsaknaden av kvotering med en annan skattefördel, exempelvis en lägre skattesats.

En annan närliggande fråga är om HFD genom att åsidosätta villkoret faktiskt tillämpade den norm som finns uttryckt i 42 kap. 15 a §, fast med ett utvidgat tillämpningsområde. Om så var fallet, vad hade då hänt om det istället hade rört sig om en begränsat skattskyldig person som hade mottagit utdelningar på svenska aktier och avsaknaden av kvoteringsregler i KupL hade bedömts strida mot fördraget? Hade det då varit möjligt att utöka tillämpningsområdet för 42 kap. 15 a § till att också gälla inom ramen för beskattning enligt KupL eller hade rättstillämparen i den situationen varit tvungen att skapa en ny norm att tillämpa? Problemet

⁵ Se avsnitt 3.2.3. nedan.

kan generaliseras till frågan om vilken skattenorm rättstillämparen ska tillämpa istället för skattenormen som har åsidosatts.

De ovanstående problemen måste lösas på ett eller annat sätt för att åstadkomma ett skatteutfall som är i enlighet med EU-rättens grundläggande friheter. I vissa fall får dock denna lösning till följd att tillämpning av de återstående reglerna efter dess ordalydelse åstadkommer ett mer gynnsamt skatteutfall för den gränsöverskridande situationen än vad som hade varit fallet i en jämförbar inhemsk situation. Detta beror i vissa fall på att den skattefördel som gjorts tillgänglig för den gränsöverskridande situationen också kompenseras av en nackdel. EU-rätten kräver dock inte att även denna nackdel blir tillämplig och rättstillämparen måste då ta ställning till om det finns några internrättsliga skäl att frångå lagtextens ordalydelse. Sådan asymmetri uppstår exempelvis om en gränsöverskridande situation enligt lagtexten inte har rätt till skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. 5 § 1 st. IL men får rätt till sådan behandling genom tillämpning av fördraget. Så var fallet i HFD 2014 ref. 71. De grundläggande friheterna kräver dock inte i den situationen att även avdragsförbudet som föreskrivs i 25 a kap. 5 § 2 st. IL måste tillämpas. Detta är istället en rent internrättslig fråga som HFD i ovan nämnda fall löste genom att även tillämpa avdragsförbudet på den gränsöverskridande situationen. Problemet kan generaliseras till frågan om i vilka situationer, och i så fall på vilket sätt, rättstillämparen bör avvika från lagtexten för att undvika att hanteringen av dessa normkonflikter orsakar asymmetriska beskattningskonsekvenser.

Min uppfattning är att det är av vikt att rättstillämpningen är förutsebar på skatteområdet till följd av dess betungande karaktär. Åsidosättande av lag kan beskrivas som en rättsskapande verksamhet vilket kräver särskild noggrannhet från rättstillämparens sida, eftersom denna verksamhet normalt sett är förbehållen riksdagen. Sådan förutsebarhet kräver dock att rättstillämparen har kunskap om hur liknande problem har hanterats tidigare samt vilka skäl som kan motivera denna hantering. Min förhoppning är att denna framställning ska generera sådan kunskap.

1.2. Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att undersöka och analysera hur rättstillämparen bör hantera en konstaterad konflikt mellan svenska normer om direkta skatter och de grundläggande friheterna inom EU-rätten. Syftet är vidare att undersöka och analysera hur rättstillämparen bör hantera asymmetriska följder från sådan hantering. För att uppfylla syftet ska följande frågeställningar besvaras:

- Bör rättstillämparen vid en partiell normkonflikt åsidosätta skatteregeln fullständigt eller endast partiellt?
- Vilken skatteregel bör rättstillämparen sätta åt sidan?
- Vilken skatteregel bör rättstillämparen tillämpa istället för regeln som har åsidosatts?
- Vilken rättsföljd bör rättstillämparen förverkliga?
- I vilka situationer, och på vilket sätt, bör rättstillämparen avvika från lagtexten för att hantera asymmetriska följder från hanteringen av fördragsstridiga regler, trots att EU-rätten inte kräver detta?

1.3. Avgränsningar

Analysen är i viss mån beroende av innehållet i EU-rätten. Det är dock endast svensk inhemsk rätt som omfattas av syftet. Arbetet behandlar hanteringen av regler om direkta skatter. Detta innefattar bestämmelserna i IL och AvPL och motsvarande regler om källskatt (KupL, SINK och A-SINK), samt äldre motsvarigheter till dessa lagar (SIL och KL). Utgångspunkten för analysen är vidare hanteringen av materiella regler. Även förfaranderegler behandlas dock när dessa har använts för att kompensera för materiella brister.

Analysen är riktad mot de överväganden som måste ske efter att fördragsstridighet redan är konstaterad. Det innebär att frågan om när förhandsavgörandena bör inhämtas från EUD ligger utanför syftet. Själva prövningen huruvida en regel är fördragsstridig eller ej ligger också utanför och förklaras därför bara översiktligt för att ge bakgrund till den fortsatta analysen.

1.4. Metod

Utgångspunkten i detta arbete är att gällande rätt är ”[...] *summan av de regler av olika slag och på olika plan som i stort sett [...] styr kompetent juridisk yrkesutövning inom det ifrågavarande systemet*”.⁶ Gällande rätt består av rättsnormer vars ontologiska status kan beskrivas som aktuella eller potentiella föreställningar hos människor som agerar inom rättssystemet.⁷ Formuleringar av normer kallas normalt för regler.⁸ De föreställningar det rör sig om är föreställningar om ett visst handlande, som uppfattas som bindande för vissa personer.⁹ Detta ”handlande” kan även innebära att acceptera att någon eller något har en viss

⁶ Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 5 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 1996 [cit. Strömholm 1996], s. 80.

⁷ Strömholm 1996, s. 186–187 och 193.

⁸ Strömholm 1996, s. 188–189.

⁹ Strömholm 1996, s. 185.

rättslig kvalitet eller status.¹⁰ Hultqvist har identifierat att inkomstskattesystemets materiella normer kan sägas vara av denna sistnämnda typ.¹¹ Han benämner dessa normer enligt Peczeniks terminologi som konstitutiva normer. Dessa normer ger upphov till institutionella fakta, så som att en viss kostnad är avdragsgill i ett visst inkomstslag. Institutionella fakta är alltså något annat än fakta om den materiella verkligheten, exempelvis att en viss person förflyttar sig från en plats till en annan. De är ideella och existerar inte i rummet annat än som föreställningar hos människor.¹² Genom tillämpningen av en konstitutiv norm kan det exempelvis konstateras som ett institutionellt faktum att personen som förflyttar sig deltar i en friidrottstävling. Institutionella fakta utgör rättsföljderna i de konstitutiva normer som bygger upp inkomstskattesystemet. Systemet är dock uppbyggt som en kedja av normer vilket innebär att rättsföljden i en norm utgör rättsfaktum i en annan norm. Institutionella fakta fungerar således både som rättsfaktum och rättsföljder i skattesystemet.¹³

Man kan inom det juridiska systemet skilja mellan sakregler och hanteringsregler. Den förra gruppen regler handlar främst om faktiska händelser och dessas rättsliga konsekvenser, om tilldelandet av status och kompetenser samt om olika förfaranden. Sakregler kan vara både materiella och processuella och tillkomma både genom lag och praxis. Hanteringsregler handlar istället om hur man ska fastställa andra rättsreglers innehåll, hur de ska användas och när de bör vidareutvecklas. De utgör således regler om hanteringen av andra regler.¹⁴ Exempel på hanteringsregler är lagtolkningsregler så som analogiförbudet inom straffrätten eller kollisionssnormer som att speciallag bryter allmän lag.¹⁵ Eftersom de problem som beskrivits ovan handlar om på vilka sätt skatteregler ska hanteras när skattelagstiftningen visat sig vara i konflikt med de grundläggande friheterna är det således hanteringsregler som rättstillämparen har att förhålla sig till vid lösningen av dessa problem.

Hanteringsregler kan beskrivas som tumregler eller böraregler. Det innebär att de endast anger vad rättstillämparen normalt ska göra, men tillåter avvikelser när det finns goda skäl för detta.¹⁶ Dessa regler har en sedvanemässig prägel och kan också beskrivas som normer för kompetent juridisk yrkesutövning.¹⁷ Det är dock inte alla sedvanemässigt förankrade beteenden inom juristkåren som bör betraktas som regler i den här bemärkelsen. Strömholm

¹⁰ Strömholm 1996, s. 260 ff.

¹¹ Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995 [cit. Hultqvist 1995], s. 348–351.

¹² Peczenik, Alexander, *Juridisk argumentation*, 1:2 u., Fritzes Förlag, Stockholm, 1990, s. 31–34.

¹³ Hultqvist 1995, s. 350–351.

¹⁴ Strömholm 1996, s. 34 och 235 f.

¹⁵ Strömholm 1996, s. 220 f och 228.

¹⁶ Strömholm 1996, s. 34 och 244.

¹⁷ Strömholm 1996, s. 239–240.

anser exempelvis att arbetsrutiner och traditionella grepp faller utanför begreppet.¹⁸ Vilka beteenden av detta slag som ska betraktas som en del av rättssystemet i form av hanteringsregler är svårt att ge säkra svar på. Oftast är dessa outtalade och följs i många fall omedvetet. I den mån de omtalas är det främst i rättsvetenskapliga arbeten, och endast i mindre grad i domar.¹⁹ Samtidigt är det endast genom att konstatera att reglerna följs någorlunda allmänt i rättstillämpningen som utsagor om hur rättstillämparen bör handla i en viss hanteringssituation kan anses vara utsagor om gällande rätt. I övriga fall får sådana uttalanden istället betraktas som metodologiska rekommendationer.²⁰

Den metod vars uppgift det är att fastställa gällande rätt är den rättsdogmatiska metoden.²¹ På grund av hanteringsreglernas undflyende natur och rättsområdets relativa ungdom är det inte självklart att de mönster som går att identifiera i rättstillämpningen hittills på detta område bör anses utgöra hanteringsregler. Om så inte är fallet bör arbetets slutsatser betraktas som rekommendationer till rättstillämparen, snarare än uttalanden om gällande rätt. Arbetet ligger därför på gränsen till vad som kan anses utgöra rättsdogmatisk metod. Jag väljer därför att etikettera min metod som rättsanalytisk metod. I denna metod kan en rättsdogmatisk analys ingå men rätten analyseras ur ett vidare perspektiv.²² Metoden som används i detta arbete är dock snarlik den rättsdogmatiska metoden på det sätt att rekommendationerna baseras på en analys och sammanvägning av de rättskällor som traditionellt erkänns inom rättskällevärdet, nämligen lag, förarbeten, prejudikat och doktrin, samt sådana värderingar som kommer till uttryck genom erkända rättsprinciper på området.²³

Eftersom hanteringsregler vanligtvis inte finns lagstadgade blir de primära källorna för att finna dessa prejudikat och doktrin. Till följd av att hanteringen sker i relation till lagregler måste dock även lagtexten beaktas, om än ur ett mer systematiskt perspektiv. Förarbetena torde dock sällan ge vägledning om hur reglerna ska hanteras i den mån de visar sig otillämpbara efter sin lydelse. Vad gäller prejudikat är det inte självklart att behandla den högsta instansens domar på samma sätt som när det gäller dess tillämpning av sakregler. Strömholm ifrågasätter om de högsta rättstillämpande organen verkligen har en sådan självklar auktoritativ ställning vad gäller utformningen av hanteringsregler. Även om det finns starka skäl för att *en* tolkning av en viss skattebestämmelse slår igenom i hela rättssystemet så

¹⁸ Strömholm 1996, s. 240.

¹⁹ Strömholm 1996, s. 77.

²⁰ Strömholm 1996, s. 331.

²¹ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, 3 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2015 [cit. Sandgren 2015], s. 43–45.

²² Sandgren 2015, s. 45 f.

²³ Sandgren 2015, s. 43 och 45.

är det inte lika självklart att högsta och lägsta instans bör använda samma argumentationstekniker. Han menar dock att det principiellt förefaller önskvärt att de högsta instanserna har samma ställning även här.²⁴ Min ståndpunkt är att det åtminstone på ett så ingripande område som att sätta skattebestämmelser åt sidan inte bör vara upp till varje rättstillämpande organs godtycke hur denna verksamhet går till. Den bästa möjligheten att undgå sådant godtycke torde, bortsett från lagstiftning på området, vara att låta det högsta organets praxis ha en auktoritativ ställning. Utgångspunkten i detta arbete är därför att HFD:s praxis har en mönsterbildande funktion även på detta område.

Rättsfallstolkningen blir dock något annorlunda än vanligt på grund av att HFD sällan uttryckligen motiverar sina ställningstaganden. Det som motiveras är istället huruvida det föreligger en normkonflikt eller inte. När en sådan konflikt har konstaterats föreligger övergången HFD normalt direkt till att meddela domslut. Analysen av rättsfallen görs därför främst genom att söka efter mönster i domsluten enligt ett antal analyssteman. Dessa analyssteman utvecklas i avsnitt 4.4.1 nedan.

Vikt läggs vid att skilja på vad som kan anses utgöra internrättsliga hanteringsregler och vad rättstillämparen måste göra med hänvisning till EU-rätten. EU-rättens innehåll ligger som nämnts ovan utanför uppsatsens egentliga syfte. I den mån denna varit nödvändig att beakta har dess innehåll fastställts genom en översiktlig studie av EU-rättslig doktrin och praxis från EUD.

1.5. Material

För att kunna besvara frågorna om vilken skatteregel som bör åsidosättas, vilken regel som bör tillämpas istället och vilken rättsföljd som bör förverkligas har HFD:s praxis analyserats. De rättsfall som är relevanta för att avgöra dessa frågor är de rättsfall där HFD har funnit att svenska regler om direkta skatter strider mot de grundläggande friheterna inom EU-rätten, eftersom HFD inte tar ställning till ovanstående hanteringsproblem i andra mål än dessa. För att finna dessa rättsfall har systematiska sökningar gjorts på databaserna Infotorg och Zeteo. Totalt hittades 22 referat som uppfyllde dessa kriterier. Dessa analyseras ingående i avsnitt 4.4.

Utöver den praxis som har beskrivits ovan har även domar där HFD funnit att regler som har visat sig vara fördragsstridiga i en viss situation men inte strider mot EU-rätten i en annan

²⁴ Strömholm 1996, s. 237.

situation också beaktats inom ramen för diskussionen av hur partiella normkonflikter ska hanteras i avsnitt 4.2.

Doktrin som behandlar uppsatsens frågeställningar har sökts från år 2008 och framåt i Europarättslig tidskrift, Skattenytt, Svensk skattetidning, EC Tax Review och Intertax. Endast två artiklar av direkt relevans gick att finna bland detta material. Den ena av dessa är en artikel av Ståhl från år 2008 om hur svenska domstolar ska hantera fördragsstridiga skatteregler.²⁵ Denna artikel behandlade frågorna om hur partiella normkonflikter ska hanteras samt i vilken mån regler kan modifieras med stöd av fördraget. Den andra artikeln är skriven av Johansson år 2011 och handlar om hur man ska hantera regler som inte är fördragsstridiga i sig men som finns i anslutning till fördragsstridiga regler.²⁶ Ämnet behandlades också kortfattat ur ett komparativt perspektiv av van Arendonk år 2009.²⁷ Resonemangen i denna artikel är dock för övergripande för att tillföra något substantiellt till diskussionen i en svensk kontext. Artikeln beaktas därför inte vidare inom detta arbete.

Material till uppsatsens övriga områden så som den skatterättsliga legalitetsprincipen och EU-rättens innehåll har sökts fram med utgångspunkt i central doktrin på respektive område. Denna doktrin omfattar bland annat *Europarättens grunder* av Bernitz & Kjellgren,²⁸ *EU-skatte rätt* av Ståhl, m.fl.,²⁹ *EU Law: Text, Cases, and Materials* av Craig & de Búrca,³⁰ *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* av Hultqvist³¹ och *Dispens från inkomstskatt* av Alhager.³²

I uppsatsen beaktas slutligen hantering av både upphävd och nu gällande lagtext. Detta beror på att hanteringsreglerna befinner sig vid sidan av de sakregler som finns uttryckta i lagtexten. Det måste därför antas att de normer som styr HFD:s hantering av nu upphävd lag äger fortsatt giltighet. Lagstiftaren har vidare en skyldighet att rätta till EU-stridig lagtext varför undersökningar på detta område hade omöjliggjorts om inte också upphävd lagtext hade kunnat beaktas.

²⁵ Ståhl, Kristina, *Hur ska svenska domstolar hantera fördragsstridiga skatteregler?*, Europarättslig tidskrift, Jubileumsnummer 2008 s. 123–132 [cit. Ståhl 2008]. Samma artikel publicerades också på engelska i Intertax i en något redigerad form. Se Ståhl, Kristina, *National Courts' Treatment of Tax Rules that Conflict with the EC Treaty*, Intertax 2008 s. 548–553.

²⁶ Johansson, Jesper, *Följden av EU-rättslig fördragsstridighet*, SvSkT 2011 s. 4–11 [cit. Johansson 2011].

²⁷ van Arendonk, Henk, *The European Court of Justice and National Courts*, EC Tax Review 2009 s. 96–97.

²⁸ Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 6 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2018 [cit. Bernitz & Kjellgren 2018].

²⁹ Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper, *EU-skatte rätt*, 3 u. Iustus förlag, Uppsala, 2011 [cit. Ståhl, m.fl. 2011].

³⁰ Craig, Paul & de Búrca, Gráinne, *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 6 u., Oxford University Press, Oxford, 2015 [Craig & de Búrca 2015].

³¹ Hultqvist 1995.

³² Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus förlag, Uppsala, 1999 [cit. Alhager 1999].

1.6. Disposition

Uppsatsen inleds med ett avsnitt om den skatterättsliga legalitetsprincipen. Denna utredning är avgörande för att kunna besvara arbetets sista frågeställning. Principen har även betydelse för analysen av övriga frågeställningar.

Efter detta avsnitt följer ett avsnitt om EU-rättens förhållande till nationell skatterätt. Där redogörs först för principen om EU-rättens företräde och sedan i vilken mån detta företräde begränsas av EU:s kompetens och bemyndiganderegler inom RF. I detta avsnitt utreds också vilka krav EU-rätten ställer på rättstillämparen vid partiella normkonflikter med EU-rätten, vilket sedan ligger till grund för avsnittet där samma fråga behandlas internrättsligt. Sedan följer en kortfattad genomgång av hur en prövning mot de grundläggande friheterna går till. Detta följs av en utredning av vilken frihet nationella rättstillämpare har att kompensera negativ särbehandling i ett hänseende med positiv särbehandling i ett annat. Utredningen ligger till grund för avsnittet där samma fråga behandlas ur den svenska rättstillämparens perspektiv.

Efter avsnittet om EU-rätten följer avsnittet om hur svenska rättstillämpare bör hantera normkonflikter mellan nationella skatteregler och de grundläggande friheterna. Avsnittet inleds med en utredning av vilka skatteregler som orsakar sådana konflikter. Sedan behandlas frågan om hur partiella lagkonflikter hanteras i svensk rätt. Detta följs av en analys av vilka regler som bör åsidosättas, vilken rättsföljd som bör förverkligas och vilken skatteregel som bör tillämpas istället för de åsidosatta reglerna. Slutligen diskuteras möjligheten att åsidosätta andra regler än de fördragsstridiga för att kompensera för de nackdelar dessa orsakar.

Uppsatsens sista avsnitt innan slutsatserna presenteras behandlar frågan om hur regler som i sig inte strider mot de grundläggande friheterna ska hanteras om dessa orsakar ett asymmetriskt skatteutfall till följd av att anslutande bestämmelser är fördragsstridiga. Först presenteras de rättsfall där HFD har haft anledning att ta ställning i frågan. Sedan följer ett avsnitt om i vilka situationer det finns anledning att åtgärda asymmetrin följt av ett avsnitt om hur detta bör göras.

Uppsatsen avslutas med en sammanfattning där uppsatsens frågeställningar besvaras.

2. Den skatterättsliga legalitetsprincipen

2.1. Inledning

Legalitetsprincipen förstås inom straffrätten som ett föreskriftskrav i kombination med ett analogiförbud, retroaktivitetsförbud och bestämdhetskrav.³³ Alla dessa aspekter kan diskuteras även inom ramen för den skatterättsliga legalitetsprincipen, men betoningen för diskussionen inom skatterätten har främst rört föreskriftskravet och analogiförbudet.³⁴ Dessa två aspekter är också av särskild betydelse för detta arbete eftersom det handlar om att bortse från skatteregler och fylla ut de luckor som kan uppstå till följd av detta. Frågan om deras rättsliga status och innebörd utvecklas nedan. Målet med framställningen är framförallt att klargöra om det finns ett absolut förbud mot analogier på skatteområdet och om så inte är fallet ta reda på om det är möjligt att hitta kriterier för när sådana är tillåtna. Först följer dock en redogörelse av vad som utgör analog tillämpning på skatteområdet.

2.2. Analog tillämpning av skattelag

Analog tillämpning av lag innebär att man tillämpar lagbestämmelser på situationer som inte omfattas av lagtextens språkliga betydelseområde.³⁵ Inom skatteområdet innebär detta att man låter den i lagtexten föreskrivna effekten tillämpas på en situation eller ett skattesubjekt som inte omfattas av lagtextens ordalydelse men är tillräckligt lik det som beskrivs.³⁶ Valet står mellan att tolka ett ord i lagtexten exemplifierande eller uttömmande. Om ordet tolkas exemplifierande kan det tas som utgångspunkt för att tillämpa regeln på situationer som liknar det exemplifierande ordet. Tolkas ordet istället uttömmande kan regeln motsatsvis inte tillämpas på situationer utanför ordets betydelseområde.³⁷ Analogiförbudet får därför anses innebära ett förbud mot exemplifierande tolkning av lagtext i andra fall än när lagtexten uttryckligen påbjuder detta. Ett exempel på det sistnämnda finns i 44 kap. 3 § IL där det stadgas att "[m]ed avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och *liknande överlåtelse av tillgångar* [min kursivering]". Tillämpning av det sista momentet i meningen inbjuder till analog tolkning av begreppen försäljning och byte, men eftersom det finns stöd för sådan analogi direkt i lagtexten förhindras detta inte av ett analogiförbud.

³³ Asp, Petter, Ulväng, Magnus, Jareborg, Nils, *Kriminalrättens grunder*, 2:2 u., Uppsala, 2013, s. 46; Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2005 [cit. Simon-Almendal 2005], s. 62–63.

³⁴ Alhager 1999, s. 80; Hultqvist 1995, s. 5 f; Simon-Almendal 2005, s. 65–70.

³⁵ Strömholm 1996, s. 457.

³⁶ Pahlsson 2013, s. 90; Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping, 2007 [cit. Rosander 2007], s. 76.

³⁷ Pahlsson 2013, s. 90 f.

Behovet av analog tillämpning anses uppstå för att åstadkomma att lika fall behandlas lika, tillgodose krav på billighet och rättvisa samt för att lagstiftaren inte kan förutse alla tänkbara situationer.³⁸ Skälen för att avstå från analogier på skatteområdet är vikten av förutsägbarhet vid betungande offentlig rätt, att analog tillämpning kan sägas föra över beskattningskompetens från riksdagen till rättstillämparen, samt att det eventuellt finns ett grundlagsförankrat förbud mot sådan tillämpning.³⁹ Analogins spegelbild är reduktionsslutet. Det innebär att avstå från att tillämpa en regel trots att situationen ligger inom lagtextens språkliga betydelseområde. Detta blir till den skattskyldiges nackdel om regeln föreskriver exempelvis en rätt till avdrag. Samma skäl kan således anges för och emot användningen av reduktionsslut som för analogislut.⁴⁰ Ett förbud mot reducerande tillämpning går därmed hand i hand med ett eventuellt förbud mot analog tillämpning.

Det är inte alltid självklart vad som utgör en analogi och inte. Detta beror bland annat på att språket har en inneboende öppenhet och att ord kan betyda olika saker i olika sammanhang. Att bestämma hur ett begrepp ska avgränsas och vilken kontext som ska få inflytande över dess betydelse är problem alla som tolkar lag måste hantera. Exempelvis kan vissa begrepp i skattelagstiftningen ha civilrättslig innebörd, och andra begrepp en specifik skatterättslig innebörd som avviker från den civilrättsliga. Det sistnämnda kan åstadkommas dels genom legaldefinitioner, men även genom praxis.⁴¹ Ett exempel på ett begrepp som genom praxis har fått en specifik skatterättslig innebörd som i viss mån avviker från den civilrättsliga innebörden är begreppet ”utdelning”. Begreppet har i princip fått betydelsen *förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad*, och omfattar därmed fler situationer än ren vinstutdelning enligt 17 kap. 1 § 3 1 p. aktiebolagslag (2005:551).⁴² Det förefaller osannolikt att begreppet redan första gången det infördes i skattelagstiftningen hade denna betydelse. Jag drar därför slutsatsen att HFD åtminstone någon gång måste ha gått utanför dess ursprungliga innebörd och således använt sig av analog tillämpning för att ge begreppet dess nuvarande breda betydelse. Ett absolut analogiförbud förhindrar därmed praxisdriven framväxt av nya skatterättsliga begrepp med bredare innebörd än de civilrättsliga eller allmänspråkliga. Om förbudet inte får denna konsekvens saknar det helt verkan. Det blir då fritt fram för rättstillämparen att gå runt analogiförbudet genom att hävda att man inte har tillämpat regeln analogt, utan endast omdefinierat begreppen i regeln.

³⁸ Hultqvist 1995 s. 106–111; Pålsson 2013, s. 91.

³⁹ Alhager 1999, s. 80; Hultqvist 1995, s. 6 och 112 f; Simon-Almendal 2005, s. 66.

⁴⁰ Strömholm 1996, s. 463.

⁴¹ Hultqvist, 1995, s. 352–360.

⁴² Melz, Peter, *När föreligger utdelning skatterättsligt?*, Skattenytt 2008 s. 225–236. Se också RÅ 2007 not. 161; RÅ 2004 ref. 1.

2.3. Föreskriftskravets och analogiförbudets rättsliga ställning

2.3.1. Analogiförbudet som en nödvändig följd av föreskriftskravet

För att besvara frågan kring analogiförbudets rättsliga ställning bör det först utredas om förbudet är en nödvändig konsekvens av ett föreskriftskrav eller om dessa principer ska behandlas separat. Pålsson anser att ”ett föreskriftskrav blir meningslöst utan ett analogiförbud. Det senare framstår som en logisk konsekvens av det föregående”.⁴³ Denna slutsats delas också uttalat av Hultqvist och Simon-Almendal.⁴⁴ Inte heller Rosander eller Alhager tycks ha andra ståndpunkter.⁴⁵ I praxis tycks det inte heller ha gjorts en distinktion mellan föreskriftskravet och analogiförbudet. Ett argument emot denna slutsats är att föreskriftskravet inte är helt meningslöst utan ett analogiförbud. Det hade fortfarande varit förbjudet att härleda skattenormen direkt från sedvänja eller praxis, helt utan hänvisning till lagtext. Det har dock aldrig varit där diskussionen har utspelat sig utan diskussionen om legalitetsprincipen har alltid handlat om hur extensiv tolkning av lagtexten som är tillåten.⁴⁶ En diskussion om ett föreskriftskrav är i svensk kontext därför i princip ekvivalent med en diskussion om ett analogiförbud. Ett annat argument emot slutsatsen ovan är att språkets inneboende öppenhet gör att en lagregel ofta kan uppfattas som antingen uttömmande eller exemplifierande.⁴⁷ Med ett sådant synsätt blir det inte mindre föreskriftsbundet att tillämpa regeln analogt.⁴⁸ Jag anser dock att förekomsten av regler där det uttryckligen stadgas att orden ska tolkas exemplifierande, exempelvis 44 kap. 3 §, talar för att övriga regler inte kan uppfattas exemplifierande. Inte heller detta motargument är alltså övertygande.

Av de skäl som anges ovan utgår jag i min fortsatta framställning från att ett analogiförbud är en nödvändig följd av föreskriftskravet. Ett avsteg från analogiförbudet i praxis tolkas därmed också som ett avsteg från föreskriftskravet.

2.3.2. Föreskriftskravets eventuella förankring i grundlag

I 1 kap. 1 och 4 §§ RF stadgas att all offentlig makt utövas under lagarna samt att det är riksdagen som stiftar lag och beslutar om skatt till staten. Det innebär att all normgivning måste grundas på ett beslut i riksdagen.⁴⁹ Den offentliga makten kan delegeras av riksdagen till andra organ enligt den ordning och med de begränsningar som följer av 8 kap. RF. I 8 kap.

⁴³ Pålsson 2013, s. 91 f.

⁴⁴ Hultqvist 1995, s. 126 f; Simon-Almendal 2005, s. 66 f.

⁴⁵ Alhager 1999 s. 91–98; Rosander 2007, s. 75–82.

⁴⁶ Alhager 1999 s. 82–84.

⁴⁷ Pålsson 2013, s. 91.

⁴⁸ Se avsnitt 2.2 ovan.

⁴⁹ Pålsson 2013, s. 29.

2 § 1 st. 2 p. RF stadgas att föreskrifter ska meddelas genom lag om de avser ”förhållandet mellan enskilda och det allmänna under förutsättning att föreskrifterna gäller skyldigheter för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden”. Från denna bestämmelse kan man dock inte ensamt dra slutsatsen att beslut om skatt inte kan grundas på annat än föreskrift i lag, endast att föreskrifter om skatt måste ha lagform. Ett liknande stadgande finns nämligen i 8 kap. 2 § 1 st. 1 p. RF gällande civilrättsliga föreskrifter och på detta område har domstolarna ett stort utrymme till att grunda beslut på rättsprinciper och sedvänja samt analog tillämpning.⁵⁰ Från 8 kap. RF följer alltså bara att föreskrift genom lag är en tillräcklig förutsättning för skatt, inte att det är en nödvändig förutsättning.

I 2 kap. 10 § 2 st. stadgas dock att ”[s]katt eller statlig avgift inte [får] tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”. Stadgandet ger uttryck för ett förbud mot retroaktiv lagstiftning på skatteområdet. Enligt Hultqvist innebär stadgandet också en grundlagsförankring för själva föreskriftskravet.⁵¹ Som skäl anger han främst ordalydelsen, vilken formulerades under utredningen och passerade både departements- och riksdagsbehandling, samt bestämmelsens systematiska placering jämte det straffrättsliga retroaktivitetsförbudet. Föreskriftskravet förefaller ha varit underförstått vid antagandet av bestämmelsen. Han framhåller dock att bestämmelsens ordalydelse föregåtts av svåra formuleringsproblem och att det inte finns stöd för ett föreskriftskrav i förarbetena, men att dessa invändningar är svaga. Detta tillsammans med övriga stadganden i RF och den historiska utvecklingen gällande beskattningens kompetensfördelning gör att han drar slutsatsen att föreskriftskravet har stöd i RF.⁵² Alhager har en annan ståndpunkt, främst på grund av att han inte anser sig ha stöd för att dra några slutsatser om föreskriftskravet från retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF.⁵³ Han kan inte dra slutsatsen att ett skatterättsligt föreskriftskrav är kodifierat med mindre än att RF uttryckligen stadgar att föreskriftsformen är en nödvändig förutsättning för uttag av skatt. Alhagers slutats blir därför att legalitetsprincipen i första hand ska ses som en rättstillämpningsnorm och inte en uttrycklig grundlagsregel.⁵⁴

Jag är enig med Alhager om att ett absolut föreskriftskrav med den innebörd som Hultqvist lägger i begreppet saknar grundlagsstöd. 2 kap. 10 § RF bör inte tolkas att utgöra annat än ett retroaktivitetsförbud eftersom stöd för detta saknas i förarbetena. Det är vanskligt att göra

⁵⁰ Hultqvist 1995, s. 92.

⁵¹ Hultqvist 1995, s. 100–106.

⁵² Hultqvist 1995, s. 113.

⁵³ Alhager 1999, s. 92 ff.

⁵⁴ Alhager 1999 s. 96 f.

långtgående tolkningar av grundlag efter dess ordalydelse, vilket kan illustreras av stadgandet i 1 kap. 1 § 3 st. RF där det stadgas att all offentlig makt ska utövas under lagarna. Som Hultqvist anger avses därmed inte bara föreskrifter med lagform utan såväl grundlag, förordning, föreskrifter och sedvanerätt.⁵⁵ Man bör därför inte heller dra allt för långtgående slutsatser från retroaktivitetsförbudets ordalydelse. Med hänsyn till att HFD stundtals tillämpar skattebestämmelser analogt får det antas att inte heller HFD anser att grundlagen föreskriver ett absolut föreskriftskrav med påföljande analogiförbud. Föreskriftskravet med tillhörande analogiförbud får istället förstås som en väletablerad och stark hanteringsnorm. Innebörden av denna norm och när den kan sättas åt sidan får undersökas genom en studie av rättsutvecklingen.

2.3.3. Föreskriftskravet och analogiförbudet i rättsutvecklingen

Den skatterättsliga legalitetsprincipen formulerades i den skatterättsliga doktrinen först 1947 av Ljungman som ”nullum tributum sine lege” – ingen skatt utan lag.⁵⁶ Spår av principen kan dock hittas redan i 1809 års regeringsform där det i 57 § stadgas att svenska folkets urgamla rätt, att sig beskatta, utövas av riksens ständer allena vid allmän riksdag. Principen anses främst ha sin grund i kompetensfördelningen mellan normgivningsmakten och den normtillämpande makten.⁵⁷ En sådan kompetensfördelning har inom svensk skatterätt tillämpats med stöd av konstitutionell praxis sedan 1300-talet.⁵⁸ Ljungmans uttalande ovan var dock enligt Hultqvist en reaktion mot HFD:s tendens att fylla ut luckor genom analog tolkning av lagtexten, vilket gjorde rättstillämpningen mindre förutsebar. Att en sådan kategorisk legalitetsprincip skulle utgöra gällande rätt fanns det dock inte konsensus kring i doktrinen. Tillåtligheten av analogier främst till fördel, men även till nackdel för den skattskyldige fortsatte att diskuteras även efter införandet av 1974 års regeringsform.⁵⁹

Under 80-talet började analogiförbudet vinna aktning hos HFD. I RÅ 1985 1:85 var frågan om ordalydelsen i en övergångsbestämmelse var entydig eller ej. Minoriteten uttalade att det i princip rådde samstämmighet kring att en entydig lagtext ska tillämpas efter ordalydelsen, även om denna strider mot uttalanden i motiven.⁶⁰ I RÅ 1989 ref. 23 gjorde HFD ett avsteg från analogiförbudet till nackdel för den skattskyldige genom att frångå kontantprincipen för

⁵⁵ Hultqvist 1995, s. 90.

⁵⁶ Hultqvist 1995, s. 76.

⁵⁷ Hultqvist 1995, s. 6; Alhager 1999, s. 80; Simon-Almendal 2005, s. 70.

⁵⁸ Hultqvist 1995, s. 20; Alhager 1999, s. 80 f.

⁵⁹ Hultqvist 1995, s. 6 och 76 ff.

⁶⁰ Se också RÅ 1989 ref. 57 där minoriteten stödjer sin argumentation på att utkrävande av skatt endast kan ske med stöd i lag.

inkomstslaget tjänst och neka den skattskyldige fullt omedelbart avdrag för en skrivmaskin som skulle användas i tjänsten. Istället medgavs årliga värdeminskningsskattavdrag. Som stöd anfördes att man i tidigare praxis hade gjort avsteg från kontantprincipen vid köp av redskap med längre livslängd än tre år genom paralleller till inkomstslaget rörelse. Denna praxis har senare fortsatt genom bland annat RÅ 1991 ref. 55 och HFD 2011 ref. 54 och tycks vara en av mycket få typsituationer där HFD i modern tid gör analogier till den skattskyldiges nackdel.

Under 90-talet upprätthölls i regel analogiförbudet genom att HFD i ett antal mål tolkade lagen i strid med förarbetena med hänvisning till lagtextens ordalydelse.⁶¹ Avsteg till den skattskyldiges fördel gjordes dock i RÅ 1992 ref. 76 genom att tillämpa 38 § 3 mom. KL⁶² på obligationsränta trots att ordalydelsen endast omfattade aktieutdelning. Sådant avsteg gjordes också i RÅ 1995 not. 84 då HFD inte tillämpade en stoppregel med hänvisning till grunderna för lagstiftningen om vinstbolag. I RÅ 1999 not. 286 listade HFD ett antal kriterier för att den skulle kunna tillämpa lagtexten i strid med dess ordalydelse. Dessa var att lagtexten inte skulle vara entydig och att den avvikande tillämpningen skulle ha klart stöd i regelns syfte, den aktuella lagstiftningens uppbyggnad och systematik eller annat liknande förhållande. HFD kom dock fram till att dessa förutsättningar inte förelåg i det aktuella fallet. HFD tycks dock inte ha hänvisat till dessa kriterier i senare mål.⁶³

Debatten om legalitetsprincipen har på senare år stundtals berört huruvida tillämpning av generalklausulen i skatteflyktslagen innebär analog tillämpning. Hultqvist anser att så är fallet eftersom lagen per definition inte behövs förrän ordinära lagtolkningsmetoder är uttömda. Syftet med generalklausulen är då att möjliggöra analog tillämpning av skattelag.⁶⁴ Denna slutsats delas även av Simon-Almedal och Pålsson även om de inte lika kategoriskt tar avstånd från att tillämpa lagen ändå.⁶⁵ Rosander menar dock att det bara rör sig om en analogieffekt eftersom skatteflyktslagen måste ses som en del av skattelagstiftningen och att tillämpningen därmed sker med stöd i lag.⁶⁶ Det kan konstateras att HFD inte har ansett sig hindrad från att tillämpa lagen och denna praxis är numera omfattande.⁶⁷ I den mån sådan tillämpning förutsätter analog tillämpning av skattelag, får den anses utgöra tillåten sådan.

⁶¹ Se ex. RÅ 1992 ref. 60; RÅ 1994 ref. 31; RÅ 1998 ref. 27; RÅ 1999 ref. 62. Se också Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2–13 [cit. Bergström 2003], s. 5 ff.

⁶² Bestämmelsen motsvaras idag av 42 kap. 12 § IL.

⁶³ Bergström, 2003, s. 7.

⁶⁴ Hultqvist 1995, s. 416 ff; prop. 1980/81:17, s. 25; prop. 1982/83:84, s. 19; prop. 1996/97:170 s. 18.

⁶⁵ Simon-Almedal 2005, s. 67; Pålsson 2013, s. 94 f.

⁶⁶ Rosander 2007, s. 82 f.

⁶⁷ För en schematisk genomgång av HFD:s behandling av skatteflyktslagen fram till år 2014 se Uggla, Carl-Magnus, Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1 u., Wolters Kluwer, Stockholm, 2015, s. 127–130.

Ett annat, mindre uppmärksammat spår i den senare rättsutvecklingen då HFD tycks ha tillämpat regler analogt är mål där HFD, utan att EU-rätten kräver det, har hanterat asymmetriska följder från fördragsstridighet. De rättsfall som är aktuella i detta hänseende är RÅ 2010 ref. 86 och HFD 2014 ref. 71 där den reducerande och analoga tillämpningen dessutom varit till nackdel för den skattskyldige. Dessa mål behandlas vidare i avsnitt 5. nedan.

2.4. Slutsatser

Den skatterättsliga legalitetsprincipen är en rättstillämpningsnorm som främst motiveras av kompetensfördelningen mellan riksdag och rättstillämpare. Riksdagen är normgivare och rättstillämparen ska endast tillämpa de normer som riksdagen har beslutat, inte skapa egna skattenormer. Detta innebär att huvudregeln är att hålla sig till föreskrifternas ordalydelse och avstå från analogier. Föreskriftsföljksam tillämpning antas medföra förutsebarhet och frihet från godtycke.

Det finns inget absolut analogiförbud i svensk skatterätt. Ett skatterättsligt föreskriftskrav och analogiförbud har dock diskuterats i drygt 70 år och har i princip respekterats av HFD i åtminstone 30 år. Analogiförbudet följer också logiskt från föreskriftskravet och en distinktion mellan dessa principer görs inte i praktiken. Det finns emellertid inte tillräckligt starkt stöd för föreskriftskravet i RF för att anse att det föreligger ett absolut analogiförbud i svensk rätt. Analogier är dock numera, bortsett från när EU-rätten kräver det, sällsynta i praxis. Detta gäller särskilt till nackdel för den skattskyldige. Detta beror dock delvis på att analog tillämpning av en regel i vissa fall med tiden gör att de begrepp som avgör regelns tillämpningsområde får en speciell skatterättslig innebörd vilket innebär att fortsatt tillämpning inte längre bedöms vara analog.

Det är inte helt klarlagt vilka kriterier som HFD använder för att tillåta analog tillämpning. I RÅ 1999 not. 286 öppnade HFD upp för analog tillämpning när lagtexten inte var entydig. Domstolen tycks dock inte ha byggt vidare på det spåret i senare praxis. Analogier till *nackdel* för den skattskyldige görs numera av HFD i mycket begränsad omfattning. Ett typfall tycks vara när analogin är etablerad genom långvarig praxis vilket har fått sitt uttryck genom målen om årliga värdeminskningsskatt i inkomstlagen tjänst. Andra typfall är när det finns lagstöd för analogin i skatteflyktlagen, och för att undanröja asymmetri orsakad av tidigare hantering av fördragsstridiga regler. Den sistnämnda kategorin diskuteras vidare i avsnitt 5. nedan.

3. Förhållandet mellan EU-rätten och nationell skatterätt

3.1. Inledning

I detta avsnitt utreds förhållandet mellan EU-rätten och nationell skatterätt. Här klargörs i vilken omfattning EU-rätten begränsar tolkningsutrymmet för den rättstillämpare som har att hantera en konflikt mellan de grundläggande friheterna och svenska skatteregler. Först behandlas EU-rättens företräde mot nationell rätt och företrädets begränsningar, samt hur detta företräde tar sig uttryck vid partiella normkonflikter. Sedan behandlas hur en prövning mot fördragsartiklarna om de grundläggande friheterna går till samt i vilken mån denna prövning tillåter att negativ särbehandling i ett visst hänseende kompenseras med positiv särbehandling i ett annat.

3.2. EU-rättens genomslag på skatteområdet

3.2.1. EU-rättens företräde mot nationell rätt

EU-rätten har enligt fast praxis från EUD företräde gentemot all nationell rätt inom unionens kompetensområde.⁶⁸ Principen om EU-rättens företräde lanserades av EUD i *Costa mot E.N.E.L.*⁶⁹ och utvecklades i *Internationale Handelsgesellschaft*⁷⁰ där domstolen slog fast att "[...] giltigheten av en gemenskapsakt eller dess verkan inom en medlemsstats territorium inte [påverkas] av att det görs gällande att den kränker grundläggande rättigheter i en medlemsstats författning eller principerna i dess författningsstruktur". Uttalandet innebär att alla former av nationell rätt måste ge vika för EU-rätten, inklusive grundlagar.⁷¹ I *Simmenthal*⁷² förtydligade domstolen att företrädesprincipen också gäller gentemot senare införd nationell rätt. Företrädesprincipen har också kodifierats i Förklaring (nr 17) om företräde, fogad till Lissabonfördragets slutakt, där det endast framgår att rättspraxis om principen alltjämt är gällande trots att principen inte finns införd i själva fördraget.

Det är inte bara lagstiftaren som har att beakta EU-rättens företräde. I målet *Constanzo*⁷³ slog EUD fast att även domstolar, förvaltningsmyndigheter och kommuner är skyldiga att tillämpa EU-rätten och avstå från att tillämpa nationella bestämmelser som är oförenliga med den. Detta är ett uttryck för lojalitetsprincipen.⁷⁴ Prövningen mot EU-rätten ska, åtminstone i

⁶⁸ Craig & de Búrca 2015, s. 266 ff.

⁶⁹ Mål 6/64, *Costa mot E.N.E.L.*

⁷⁰ Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*.

⁷¹ Bernitz & Kjellgren 2018, s. 102.

⁷² Mål 106/77 *Simmenthal*.

⁷³ Mål 103/88 *Constanzo*.

⁷⁴ Bernitz, Ulf, *Sverige och europarätten*, 1 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2002, s. 28.

skattemål, ske ex-officio.⁷⁵ För att EU-rättens företrädare ska kunna få genomslag i den konkreta rättstillämpningen måste dock den aktuella EU-bestämmelsen ha direkt effekt. Så är fallet när bestämmelsen är ovillkorlig, klar och precis och eventuella övergångsperioder är förbi.⁷⁶ EUD har förklarat att alla regler om de grundläggande friheterna har direkt effekt.⁷⁷

3.2.2. Begränsningar av EU-rättens företrädare

EU-rättens företrädare är enligt art. 5.1–2 FEU begränsad till den kompetens som unionen har tilldelats av medlemsstaterna. Varje befogenhet som inte tilldelats unionen i fördragen ska tillhöra medlemsstaterna. Unionens kompetenser räknas upp i art. 3–6 FEUF. Beskattning nämns ej. I art. 4.1–2 FEUF framgår dock att unionen och medlemsstaterna har delade befogenheter på den inre marknadens område. Delad befogenhet innebär enligt art. 2.2 FEUF att medlemsstaterna får lagstifta på området i den mån unionen inte har gjort det. Enligt artikel 115 FEUF krävs enhällighet från rådet för att EU ska kunna utfärda direktiv om harmonisering av lagar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion. På den indirekta beskattningens område, gällande mervärdesskatt och ett antal punktskatter, har sådan harmonisering skett. På den direkta beskattningens område är endast ett fåtal områden harmoniserade genom ränte/royaltydirektivet,⁷⁸ fusionsdirektivet,⁷⁹ moder/dotterbolagsdirektivet⁸⁰ och skatteflyktsdirektivet⁸¹. På övriga skatteområden består medlemsstaternas befogenhet alltså. EUD har dock sedan avgörandet *Avoir fiscal*⁸² i en lång rad mål uttalat att nationell skattelagstiftning kan inverka på den inre marknadens område och vara i strid med de grundläggande friheterna i fördragen.⁸³

I svensk rätt har EU-rättens företrädare möjliggjorts genom 10 kap. 6 § RF. Där stadgas att riksdagen kan överlåta beslutanderätt till EU som inte rör principerna för statsskicket under förutsättning att fri- och rättighetsskyddet inom EU motsvarar det som ges i RF och EKMR.

⁷⁵ Mål C-312/93 *Peterbroeck*; mål C-430/93 *van Schijndel*. Se också Ståhl, m.fl. 2011, s. 39.

⁷⁶ Bernitz & Kjellgren 2018, s. 116; Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4 u., Studentlitteratur, Lund, 2014 [Cit. Dahlberg 2014], s. 346 f; Ståhl, m.fl. 2011, s. 34 f.

⁷⁷ Dahlberg 2014, s. 347; Ståhl, m.fl. 2011, s. 71.

⁷⁸ Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, EUT L 157, 26.6.2003, s. 49–54.

⁷⁹ 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, EUT L 310, 25.11.2009, s. 34–46.

⁸⁰ Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT L 345, 29.12.2011, s. 8–16.

⁸¹ Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, EUT L 193, 19.7.2016, s. 1–14.

⁸² Mål 270/83 *Avoir fiscal*.

⁸³ Ståhl, m.fl. 2011, s. 70.

Genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen har riksdagen också överlåtit sådan beslutanderätt till EU. I 2 och 3 §§ stadgas att EU:s tidigare och framtida rättsakter och beslut har den verkan och omfattning som följer av dessa. Numera är också Sveriges medlemskap i EU grundlagsbefäst i 1 kap. 10 § RF.

Det är i denna framställning av intresse att reflektera kring vad de två begränsningar för suveränitetsavståndet som framgår av 10 kap. 6 § RF innebär för EU-rättens grundläggande friheters förhållande till den svenska skatterätten och mer specifikt den skatterättsliga legalitetsprincipen. Det är inte klarlagt vad som innefattas i ”principerna för statsskicket”.⁸⁴ Enligt förarbetena rör det sig om Sveriges ställning som suverän stat med demokratiskt styrelseskick, att riksdagen är det främsta statsorganet, grundläggande tryckfrihetliga principer och offentlighetsprincipen.⁸⁵ Det är inte heller klarlagt vad ordet ”rör” innebär. Enligt Bull & Sterzel bör det förstås som ”inte i väsentlig mån rör principerna för statsskicket”.⁸⁶ Den hittills överlåtna makten bedömdes vara förenlig med bestämmelsen vid antagandet av Lissabonfördraget.⁸⁷ Eftersom det fram till dess förekommit en rik EU-praxis som förutsätter att svenska skatteregler ska sättas åt sidan eller tillämpas analogt får det antas att den skatterättsliga legalitetsprincipen inte innefattas i principerna för statsskicket.

Vad gäller den andra begränsningen att fri- och rättighetsskyddet måste motsvara det som ges i RF och EKMR är särskilt retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. av intresse. Där stadgas att ”[s]katt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”. Eftersom bestämmelsen endast förbjuder att skatt tas ut i vidare mån saknar den betydelse i de fall då svenska skatteregler åsidosätts för att ge de grundläggande friheterna genomslag. Dessa friheter kan endast åstadkomma att den enskilde beskattas mer förmånligt eftersom den undanröjer negativ särbehandling men inte positiv sådan.⁸⁸

Sammantaget förefaller 10 kap. 6 § RF i nuläget inte utgöra någon begränsning för de grundläggande friheternas genomslag på skatteområdet. Företrädesprincipen och lojalitetsprincipen kan därmed beskrivas som tvingande hanteringsregler som föreskriver att rättstillämparen ex officio ska åsidosätta inhemska skatteregler när det föreligger en normkonflikt mellan sådana regler och de grundläggande friheterna.

⁸⁴ Bernitz & Kjellgren 2018, s. 109; Bull, T. & Sterzel, F., *Regeringsformen. En kommentar*, 3 u., Studentlitteratur, Lund, 2015 [cit. Bull & Sterzel 2015], s. 235.

⁸⁵ Prop. 2001/02:72, s. 34 f; betänkande 2001/02: KU18, s. 41 f.

⁸⁶ Bull & Sterzel 2015, s. 235.

⁸⁷ Bull & Sterzel 2015, s. 235.

⁸⁸ Se avsnitt 3.3. nedan.

3.2.3. EU-rättens genomslag vid partiella normkonflikter

När regler motsäger varandra och deras tillämpningsområden sammanfaller uppstår en regelkonflikt. Konflikten omfattning beror på om reglernas tillämpningsområden sammanfaller helt eller endast delvis. Är tillämpningsområdet exakt samma för reglerna rör det sig om total oförenlighet. Det finns då inga situationer då någon av reglerna kan tillämpas utan att den andra regeln samtidigt sätts åt sidan. Om tillämpningsområdena endast sammanfaller delvis finns situationer utanför detta område då reglerna kan tillämpas utan att vara i konflikt med varandra. Oförenligheten är då endast partiell.⁸⁹ Partiell oförenlighet mellan normer kan lösas genom *partiell* eller *fullständig icke-tillämpning* av den underordnade normen.⁹⁰ Fullständig icke-tillämpning innebär att den underordnade regeln, om en konflikt med fördraget har upptäckts i en situation, inte heller får tillämpas i en annan situation där det inte föreligger konflikt mellan reglernas tillämpningsområden. Partiell icke-tillämpning innebär istället att den underordnade regeln endast åsidosätts i de situationer där regelns tillämpningsområde överlappar med den överordnade regeln, men inte i andra situationer.

I målet *Simmenthal* så uttalade domstolen att nationella domstolar är skyldiga att underlåta att tillämpa varje bestämmelse i den nationella lagstiftningen som kan strida mot gemenskapsrätten.⁹¹ EUD gjorde dock i de förenade målen *IN.CO.GE* klart att en fördragsstridig regel inte är en nullitet.⁹² Detta talar för att reglerna fortfarande får tillämpas när de inte är i direkt konflikt med fördraget. Denna ståndpunkt delas av Ståhl som har uttalat “att det från EG-rättsliga utgångspunkter oftast får sägas vara tillräckligt att det skatteutfall som den nationella domstolen till slut kommer fram till inte strider mot gemenskapsrätten. EG-rätten torde alltså i princip inte ha så mycket att tillföra när det gäller frågan om den nationella domstolen helt ska sätta en EG-stridig bestämmelse åt sidan eller om bestämmelsen i stället ska omformuleras så att den blir EG-förenlig”.⁹³ Denna syn tycks också delas av Bernitz som uttalat att en domstol för att uppfylla EU-rättens krav skall ”sätta den svenska bestämmelsen åt sidan i den utsträckning som erfordras för att säkra gemenskapsrättens genomslag”. Även de Witte har ståndpunkten att en fördragsstridig regel kan fortsätta tillämpas på situationer där den inte hamnar i konflikt med fördraget.⁹⁴

⁸⁹ Peczenik, Alexander, *Vad är rätt?*, 1 u., Fritzes Förlag, Stockholm, 1995, s. 274.

⁹⁰ Terminologin är hämtad ur NJA 2005 s. 33.

⁹¹ Mål C-106/77, *Simmenthal*, p. 21. Se också ex. mål C-198/01, *CIF*, p. 48.

⁹² De förenade målen C-10/97 till C-22/97, *IN.CO.GE.*, p. 21.

⁹³ Ståhl 2008, s. 132.

⁹⁴ de Witte, Bruno, *Direct Effect, primacy, and the nature of the legal order*, s. 323–362, i Craig, Paul & de Búrca, Gráinne (red.), *The evolution of EU Law*, 2 u., Oxford University Press, Oxford, 2011, s. 341.

Med hänsyn till det ovan anförda utgår jag i det fortsatta arbetet från att det ur ett EU-rättsligt perspektiv saknar betydelse om den nationella rättstillämparen åtgärdar fördragsstridighet genom partiell eller fullständig icke-tillämpning av de regler som orsakar fördragsstridigheten.

3.3. De grundläggande friheterna

3.3.1. Tillvägagångssättet vid en prövning mot de grundläggande friheterna

Med uttrycket ”de grundläggande friheterna” avses den fria rörligheten för varor enligt art. 30, 34–35 och 110 FEUF, tjänster enligt art. 56 FEUF, arbetstagare enligt art. 45 FEUF, kapital enligt art. 63 FEUF och unionsmedborgare enligt art. 21 FEUF, etableringsfriheten enligt art. 49 FEUF och det allmänna förbudet mot diskriminering baserat på nationalitet enligt art. 18 FEUF samt motsvarande bestämmelser i äldre versioner av fördragen.⁹⁵

En prövning av om en skatteregel strider mot de grundläggande friheterna kan sägas göras i tre steg. Först prövas om någon av friheterna utnyttjats genom att undersöka om den skattskyldiga har företagit någon aktivitet som skyddas av friheterna, vanligtvis en gränsöverskridande aktivitet. Endast om så är fallet är reglerna tillämpliga. Rent interna förhållanden i en medlemsstat skyddas inte.⁹⁶ Inte heller aktiviteter i relation till tredje land skyddas, såvida inte art. 63 FEUF om fri rörlighet för kapital aktualiseras.

I det andra steget görs en restriktionsprövning där man undersöker om de inhemska reglerna utgör ett hinder för utövandet av den aktuella friheten. Så anses vara fallet om den gränsöverskridande situationen särbehandlas negativt jämfört med en objektivt jämförbar inhemsk situation. Prövningen kan här delas upp i två steg där man först undersöker vilka inhemska situationer som är objektivt jämförbara med den gränsöverskridande situation som är för handen. Jämförbarhetsprövningen kan både ta hänsyn till vilken typ av skattesubjekt och vilka inkomster och kostnader det rör sig om. Sedan undersöker man om den gränsöverskridande situationen behandlas mindre förmånligt än den objektivt jämförbara inhemska situationen.⁹⁷ Prövningen tar alltså inte sikte på att bedöma om de jämförbara situationerna behandlas lika utan endast om den gränsöverskridande situationen behandlas mindre förmånligt.⁹⁸ Åtgärder som rent faktiskt påverkar rörligheten inom EU negativt genom att gränsöverskridande situationer merbeskattas, men som inte innebär att ett enskilt

⁹⁵ Samma terminologi används i Johansson, Jesper, *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter*, Jure förlag, Stockholm, 2016 [cit. Johansson 2016], s. 23.

⁹⁶ Johansson 2016, s. 45; Ståhl, m.fl. 2011, s. 175.

⁹⁷ Dahlberg 2014 s. 352–362; Johansson 2016, s. 46–49; Ståhl, m.fl. 2011, s. 175 f.

⁹⁸ Johansson 2016, s. 48 f.

medlemsland behandlar den gränsöverskridande situationen sämre, anses inte utgöra hinder. Internationell juridisk dubbelbeskattning anses vara ett resultat av att länderna utövar sin beskattningsrätt parallellt och utgör således i princip inte ett hinder.⁹⁹ I doktrinen finns åsikten att EUD i vissa fall gör en ren restriktionsanalys som innebär att nationella regler anses utgöra hinder utan att negativt särbehandla gränsöverskridande situationer.¹⁰⁰ Om sådana analyser överhuvudtaget förekommer är de dock väldigt få.¹⁰¹

I det tredje steget prövas om hindret kan rättfärdigas. Detta kan göras med hänvisning till rättfärdigande grunder i fördragsbestämmelserna eller rättfärdigande grunder som utvecklats i EUD:s praxis. När prövningen avser skatteregler aktualiseras främst sådana rättfärdigande grunder som utvecklats i EUD:s praxis.¹⁰² Denna prövning görs enligt ”rule of reason”-doktrinen vars generella kriterier formulerades i målet *Gebhard*.¹⁰³ Prövningen görs enligt fyra kriterier. Det första kriteriet är uppfyllt om regeln är tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt. Så är fallet om regeln endast är indirekt diskriminerande och därmed diskriminerar på annan grund än nationalitet eller medborgarskap.¹⁰⁴ Enligt det andra kriteriet ska regeln framstå som motiverad med hänsyn till trängande allmänintresse. Det kan också beskrivas som en prövning av om någon accepterad rättfärdigande grund kan anses tillämplig.¹⁰⁵ Accepterade rättfärdigande grunder är risken att förluster beaktas två gånger, behovet av att hindra skatteflykt, upprätthållandet av effektiv skattekontroll och skatteuppbörd, skattesystemets inre sammanhang, territorialitetsprincipen, samt att bevara fördelningen av beskattningsrätten.¹⁰⁶ Enligt det tredje och fjärde kriteriet prövas om regeln är ändamålsenlig och om åtgärden inte är mer ingripande än vad som är nödvändigt för att uppnå det ändamål som eftersträvas.

3.3.2. Möjligheten att i vissa fall kompensera nackdelar med andra fördelar

Inom EU-rättslig doktrin finns ståndpunkten att det inte är skattesubjektens totala skattesituationer som ska jämföras vid bedömningen av om en medlemsstats skatteregler strider mot de grundläggande friheterna. Bedömningen ska enligt dessa författare istället göras mot varje skatteregel för sig och negativ särbehandling i ett visst avseende kan som

⁹⁹ Mål C-513/04 *Kerckhaert och Morres*; mål C-128/08 *Damseaux*; Dahlberg 2014, s. 359; Ståhl, m.fl. 2011, s. 72 och 173 ff; Johansson 2016, s. 45.

¹⁰⁰ Dahlberg 2014, s. 453 f och 360–362; Johansson 2016, s. 23 och 46 f.

¹⁰¹ Dahlberg 2014 s. 354; Johansson 2016, s. 283 f.

¹⁰² Dahlbergs 2014, s. 363; Ståhl, m.fl. 2011, s 176.

¹⁰³ Mål C-55/94, *Gebhard*, p. 37; Dahlberg 2014, s. 364; Ståhl, m.fl. 2011, s. 149.

¹⁰⁴ Dahlberg 2014, s. 358–360 och 364; Ståhl, m.fl. 2011, s. 150.

¹⁰⁵ Johansson 2016, s. 45 f.

¹⁰⁶ Ståhl, m.fl. 2011, s 176.

huvudregel inte kompenseras genom positiv särbehandling i ett annat.¹⁰⁷ Ett rimligt antagande är därför att inte heller den nationella rättstillämparen får hantera negativ särbehandling på det sättet. Som framgår nedan är dock EUD:s praxis inte helt konsekvent och tycks i vissa fall tillåta att en nackdel i visst hänseende kompenseras av en fördel i annat hänseende. Detta talar för att även rättstillämparen är EU-rättsligt fri att hantera fördragsstridighet genom sådan kompensation och inte är bunden till att ge den gränsöverskridande situationen tillgång till exakt samma skattefördel som den objektivt jämförbara inhemska situationen hade haft tillgång till. Kompensation ska här särhållas från begreppet rättfärdigande som behandlades som det tredje steget i prövningen mot reglerna om de grundläggande friheterna. Den sorts kompensation som ska behandlas här berör istället det andra steget, restriktionsprövningen, och frågan om det rör sig om negativ särbehandling över huvud taget.

Ett EU-mål som ger uttryck för att en nackdel inte kan kompenseras av att en annan regel ger en fördel är *Commerzbank*.¹⁰⁸ I detta mål hade ett utländskt bolag med en filial i landet rätt till en skattelättnad som inhemska bolag inte hade tillgång till, men hade till skillnad från inhemska bolag inte rätt till ränta på den skatt som hade betalats in felaktigt. Om reglernas effekt beaktades samtidigt hamnade det utländska bolaget i en mer fördelaktig position jämfört med inhemska bolag. EUD uttalade dock att ”omständigheten att skattebefrielsen som gav upphov till återbetalningen har förbehållits bolag utan hemvist i landet [...] inte [kan] berättiga en undantagsregel av allmän karaktär”.

Även i mål om personliga avdrag har EUD gjort en likande bedömning.¹⁰⁹ Dessa mål utmärks av att ett lands regler för att lindra internationell juridisk dubbelbeskattning kan anses utgöra hinder även om reglerna många gånger medför en lägre beskattning av den som varit i en gränsöverskridande situation.¹¹⁰ Ett exempel är *de Groot*¹¹¹ där Nederländerna lindrade internationell juridisk dubbelbeskattning med alternativ exempt. Utländska inkomster undantogs från beskattning men grundavdrag medgavs endast i proportion till inhemska inkomster, vilket ansågs utgöra ett hinder. Nederländerna fick således mindre skatt från det gränsöverskridande subjektets totala inkomster än om alla inkomster hade varit inhemska, men det lägre grundavdraget hade tydligen större EU-rättslig betydelse. Detta tyder på att

¹⁰⁷ Johansson 2016, s. 225; Ståhl, m.fl. 2011, s. 73 f.

¹⁰⁸ Mål C-330/91, *Commerzbank*.

¹⁰⁹ Se ex. mål C-385/00 *de Groot*; mål C-168/11 *Beker*; mål C-375/12 *Bouanich II*.

¹¹⁰ Detta gäller om man jämför ett enskilt lands beskattning av inhemska och gränsöverskridande situationer, vilket är den normala jämförelsegrunden. För den skattskyldige innebär förstas internationell juridisk dubbelbeskattning en större skattebörd. Internationell juridisk dubbelbeskattning utgör dock enligt EUD inte i sig ett hinder för den fria rörligheten. Se avsnitt 3.3.1. ovan.

¹¹¹ Mål C-385/00 *de Groot*.

inskränkningar av personliga förmåner inte kan kompenseras med andra typer av skatteförmåner, exempelvis alternativt exempt på utländska inkomster.

Det finns dock mål där EUD har tillåtit att negativ särbehandling i ett hänseende kompenseras av positiv särbehandling i ett annat. I *Bouanich*¹¹² var frågan hur inlösen av aktier skulle beskattas. Inhemskt aktieägare fick 30 % skatt på lösensumman, efter avdrag för anskaffningskostnaden. Utländska ägare källbeskattades som om det vore utdelning. Efter tillämpning av skatteavtal beskattades lösensumman med 15 % efter avdrag för aktiernas nominella belopp, vilket vanligtvis är lägre än anskaffningskostnaden. EUD uttalade att det var upp till den nationella domstolen att ta ställning till om utländska ägare behandlades mindre förmånligt än om de hade varit inhemska. Den lägre skattesatsen tilläts således att kompensera för den mindre förmånliga avdragsrätten så länge skatteutfallet inte blev mer betungande i det enskilda fallet. En liknande bedömning gjordes i *Hirvonen*¹¹³ som gällde beskattning av pensioner. Till skillnad från i *Bouanich* gjordes bedömningen utan tillämpning av skatteavtal. I *Hirvonen* beskattades obegränsat skattskyldiga progressivt och hade rätt till avdrag för vissa kostnader. Begränsat skattskyldiga hade inte denna avdragsrätt men beskattades å andra sidan med en platt källskatt. Domstolen uttalade följande i punkt 48: ”Att en nationell lagstiftning som den som är aktuell i förevarande fall inte medger att en utomlands bosatt skattskyldig gör specifika avdrag saknar således betydelse för om den lagstiftningen strider mot unionsrätten, så länge inte dennes sammanlagda skattebelastning är högre än för skattskyldiga bosatta i landet [...]” Domstolen har även gjort denna sammanlagda bedömning av skatteutfallet i andra mål än de om avdragsrätt och källskatt. I *FII*¹¹⁴ tilläts utökad skatteplikt kompenseras med avräkning och i *Test ACT*¹¹⁵ komparerades avsaknaden av ett skattetillgodohavande med ett undantag från att betala så kallad ACT vid vidareutdelning.¹¹⁶

Det tycks alltså finnas praxis både som stödjer och avviker från den i doktrinen framförda ståndpunkten att varje regel ska bedömas var för sig. Johansson ger två tänkbara förklaringar till detta. En möjlig förklaring är att domstolens sätt att resonera om diskriminering har förändrats över tid. Målet *Commerzbank* får då ses som ett uttryck för en äldre praxis där domstolen inte fäste vikt vid om den skattskyldige träffats av negativa konsekvenser i det enskilda fallet. *Bouanich* och *Hirvonen* representerar istället en nyare praxis där EUD har

¹¹² Mål C-265/04 *Bouanich*.

¹¹³ Mål C-632/13 *Hirvonen*.

¹¹⁴ Mål C-446/04 *FII*.

¹¹⁵ Mål C-374/04 *Test ACT*.

¹¹⁶ Johansson 2016, s. 226 f.

frångått detta sätt att resonera. En alternativ förklaring är enligt Johansson att EUD i vissa mål har blandat ihop frågan om hinder med frågan om hur de nationella domstolarna ska hantera fördragsstridiga regler. Enligt denna förklaring hade den nationella domstolen i *Commerzebank* kunnat tillämpa reglerna i det enskilda fallet även om en av reglerna var fördragsstridig, eftersom den sammantagna effekten av reglerna var gynnsam för den gränsöverskridande situationen. På samma sätt kunde EUD ha förklarat att den mindre gynnsamma avdragsrätten i *Bouanich* utgjorde ett hinder enligt fördraget, men att detta inte skulle hindra den nationella domstolen från att tillämpa reglerna i den enskilda situationen.¹¹⁷ Denna tes liknar uttalandet av Ståhl att nationella domstolar kan tillämpa fördragsstridiga regler så länge skatteutfallet i det enskilda fallet inte är i strid med EU-rätten.¹¹⁸

Oavsett vilken av dessa förklaringar till EUD:s oförenliga praxis man väljer så innebär de att rättstillämparen inte alltid är begränsad till att förverkliga samma rättsföljd för gränsöverskridande situationer som för inhemska situationer, så länge den rättsföljd som förverkligas medför en skattebelastning som inte är mer betungande.

3.4. Slutsatser

De grundläggande friheterna har företräde framför nationella skatteregler. De konstitutionella begränsningar av EU-rättens företräde som stadgas i 10 kap. 6 § RF utgör i praktiken inte någon begränsning för de grundläggande friheternas genomslag på skatteområdet. Företrädesprincipen och lojalitetsprincipen kan beskrivas som tvingande hanteringsregler som föreskriver att rättstillämparen ex officio ska åsidosätta inhemska skatteregler när det föreligger en normkonflikt mellan sådana regler och EU-regler. EUD har dock slagit fast att en fördragsstridig regel inte är en nullitet. Det tycks vidare ur ett EU-rättsligt perspektiv sakna betydelse om fördragsstridiga regler fortsätter att tillämpas eller inte i situationer då de inte är i direkt konflikt med de grundläggande friheterna. I den fortsatta framställningen utgår jag därför från att det är EU-rättsligt tillåtet för svenska rättstillämpare att hantera partiella konflikter genom såväl partiell som fullständig icke-tillämpning av skattereglerna.

Om en skatteregel befinns strida mot de grundläggande friheterna medger EU-rätten att rättstillämparen åtminstone i vissa fall förverkligar en annan rättsföljd för den gränsöverskridande situationen än den som hade förverkligats i en objektivt jämförbar inhemska situation så länge den rättsföljd som förverkligas inte medför en skattebelastning som är mer betungande.

¹¹⁷ Johansson 2016, s. 233 f.

¹¹⁸ Ståhl 2008, s. 132. Se avsnitt 3.2.3. ovan.

4. Att hantera skatteregler som strider mot de grundläggande friheterna

4.1. Inledning

I denna del analyseras hur den svenska rättstillämparen bör hantera skatteregler som strider mot de grundläggande friheterna. Framställningen har disponerats så att det först följer en analys av vilka komponenter i lagtexten som orsakar fördragsstridighet. Sedan följer en analys av hur partiella lagkonflikter med de grundläggande friheterna ska hanteras i svensk rätt. Detta följs av en analys av vilka regler som bör åsidosättas, vilken rättsföljd som bör förverkligas och vilken skatteregel som bör tillämpas istället för de åsidosatta reglerna. Slutligen diskuteras möjligheten åsidosätta andra regler än de fördragsstridiga för att kompensera för den nackdel som dessa utgör. Slutsatserna från analyserna går att finna i slutet av respektive avsnitt. För att undvika alltför omfattande upprepning återges dessa slutsatser i sammanfattad form endast i avsnitt 6. nedan.

4.2. Regler som tillsammans orsakar fördragsstridighet

EUD har i flera mål uttryckt att en regel som är oförenlig med EU-rätten ska sättas åt sidan och inte tillämpas.¹¹⁹ Vid en analys av lagtexten framgår dock att flera olika regler samspelar för att orsaka en normkonflikt med de grundläggande friheterna.¹²⁰ Alla konflikter med de grundläggande friheterna beror på att det i lagtexten finns ett rekvisit som gör skillnad på gränsöverskridande situationer och objektivt jämförbara inhemska situationer. Det kan exempelvis röra sig om rekvisit som har betydelse för begränsad eller obegränsad skattskyldighet, skattesubjektets eller dess ägares hemvist, om vissa kostnader har uppkommit från utländska källor, etc. Jag kommer i fortsättningen hänvisa till dessa som *särbehandlande rekvisit*. Det räcker dock inte med ett särbehandlande rekvisit för fördragsstridighet utan särbehandlingen måste också leda till att den gränsöverskridande situationen missgynnas i jämförelse med en objektivt jämförbar inhemsk situation. Så kan bli fallet när det särbehandlande rekvisitet gör att en regel som föreskriver en betungande rättsföljd blir tillämplig på den gränsöverskridande situationen eller gör att en regel som föreskriver en befriande rättsföljd inte blir tillämplig på den gränsöverskridande situationen. Det måste alltså till en regel som föreskriver en rättsföljd som är tillämplig på den gränsöverskridande situationen och en regel som är tillämplig på den objektivt jämförbara inhemska situationen. I

¹¹⁹ Mål C-106/77, *Simmmenthal*, p. 21; de förenade målen C-10/97 till C-22/97, *IN.CO.GE.*, p. 21; mål C-198/01, *CIF*, p. 48.

¹²⁰ Se Johansson 2011 för ett liknande resonemang.

fortsättningen hänvisas till dessa regler som den *gränsöverskridande rättsföljden* och den *inhemska rättsföljden*.

Det rör sig alltså om minst tre komponenter som tillsammans orsakar fördragsstridigheten. Ett särbehandlande rekvisit, en gränsöverskridande rättsföljd och en mindre betungande inhemsk rättsföljd. I vissa fall ingår det särbehandlande rekvisitet och en av rättsföljderna i samma bestämmelse. Ett exempel på detta är 54 kap. 6 § IL som föreskriver att kapitalförluster vid betalning av skulder i utländsk valuta ska dras av med 70 procent av förlusten. Där har det särbehandlande rekvisitet ”utländsk valuta” kombinerats med den negativa rättsföljden reducerad avdragsrätt i samma bestämmelse. I andra fall finner man det särbehandlade rekvisitet och de båda jämförbara rättsföljderna i olika bestämmelser. Så är fallet när lagstiftaren har skapat ett regelsystem och en av rekvisiten för att tillämpa detta regelsystem är ett särbehandlande rekvisit. Ett exempel på detta är särbehandlingen vid avyttring av näringsbetingade andelar enligt 25 a kap. IL. Reglernas tillämpningsområde bestäms dels av definitionen av näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13–14 §§ IL men också av bland annat 25 a kap. 3–4 § IL. I HFD 2014 ref. 71 konstaterade HFD att 25 a kap. 3 § inte omfattade en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Detta medförde att regeln om skattefri kapitalvinst i 25 a kap. 5 § IL inte var tillämplig när denna juridiska person avyttrade näringsbetingade andelar. Istället var huvudregeln i 15 kap. 1 § om att kapitalvinsten skulle tas upp till beskattning tillämplig. Det särbehandlande rekvisitet och de båda rättsföljderna fanns alltså här uttryckta genom olika bestämmelser, nämligen 15 kap. 1 § samt 25 a kap. 3 och 5 §§ IL.

De komponenter som beskrivits ovan kan också beskrivas som separata regler som ger uttryck för separata normer. Detta torde även gälla om det särbehandlande rekvisitet och regeln som föreskriver en av rättsföljderna är en del av samma bestämmelse i lagtexten som är fallet i 54 kap. 6 § IL. Det särbehandlande rekvisitet ger uttryck för en egen norm som likt 25 a kap. 3 § IL bestämmer tillämpningsområdet för den andra normen vilken istället bestämmer den rättsföljd som ska förverkligas inom detta tillämpningsområde.

Sammanfattningsvis orsakar således minst ett särbehandlande rekvisit, en gränsöverskridande rättsföljd och en inhemsk rättsföljd tillsammans att en normkonflikt uppstår med de grundläggande friheterna. Dessa komponenter utgör separata normer.

4.3. Hanteringen av partiella normkonflikter

Som konstaterades i avsnitt 3.2.3. ovan saknar det betydelse ur ett EU-rättsligt perspektiv om rättstillämparen löser partiella normkonflikter genom fullständig eller partiell icke-

tillämpning. Det ska här undersökas hur denna fråga har hanterats av HFD. Först berörs dock kortfattat hur frågan om partiella normkonflikter behandlas svensk rättstillämpning i allmänhet.

Den prövning som rättstillämparen måste göra med hänsyn till lojalitets- och företrädesprincipen följer i svensk rätt även av lagprövningsrätten för domstolar och andra offentliga organ i 11 kap. 14 § och 12 kap. 10 § RF. I dessa bestämmelser stadgas att föreskrifter som står i strid med överordnad författning inte får tillämpas. Detta skulle med en bokstavlig tolkning innebära att en regel som är i strid med överordnad författning i en viss situation inte heller skulle få tillämpas i andra situationer. Så har regeln dock inte tolkats utan det har i praxis vuxit fram en annan ordning. I de fall då den underordnade regeln endast i vissa fall är i strid med en överordnad regel inskränks den underordnade regelns tillämpningsområde endast partiellt, vilket innebär att regeln fortsätter tillämpas i de fall den inte är i strid med överordnad rätt. I NJA 2005 s. 33 kallar HD detta för partiell icke-tillämpning. Bull och Sterzel kallar denna typ av lagprövning för partiell lagprövning.¹²¹ Det kan alltså konstateras att partiell icke-tillämpning inte är ett främmande sätt att hantera normkollisioner inom svensk rättstillämpning i allmänhet.

HFD har i flera mål hanterat partiellt fördragsstridiga skatteregler genom att endast åsidosätta dem i de situationer då de åstadkommer ett fördragsstridigt utfall, alltså genom partiell icke-tillämpning.¹²² Ett exempel denna praxis är målen om avdrag för koncernbidrag. Vid tiden för avgörandena saknades 35 a kap. vilket innebar att de svenska koncernbidragsreglerna efter EUD:s dom i målet *Marks & Spencer*¹²³ kunde konstateras strida mot EU-rätten.¹²⁴ HFD gjorde dock med ledning av målet *Oy AA*¹²⁵ bedömningen att reglerna endast är i strid med EU-rätten när de förbjuder avdrag för definitiva förluster eftersom hindret i övriga fall kan rättfärdigas med hänsyn till behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att förhindra skatteflykt.¹²⁶ Det fick effekten att det särbehandlande rekvisitet tillämpades i de fall då det inte var i strid med EU-rätten, men att det sattes åt sidan i de fall då reglerna ansågs oproportionerliga.

Ett annat exempel på att HFD endast partiellt icke-tillämpar fördragsstridiga skatteregler är målen om grundavdrag för begränsat skattskyldiga som uppburit tjänsteinkomster i Sverige.

¹²¹ Bull & Sterzel 2015, s. 255.

¹²² RÅ 2004 ref. 11; RÅ 2008 ref. 44; RÅ 2009 ref. 13; HFD 2016 ref. 14 II.

¹²³ Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

¹²⁴ RÅ 2009 ref. 13.

¹²⁵ Mål C-231/05, *Oy AA*.

¹²⁶ RÅ 2009 ref. 15; RÅ 2009 not. 35; RÅ 2009 not. 37.

Enligt svensk lagstiftning har begränsat skattskyldiga inte rätt till grundavdrag även om de uppburit tjänsteinkomster i Sverige eftersom sådan avdragsrätt saknas i SINK. I målet *Wallentin*¹²⁷ konstaterade EUD att den som är bosatt i utlandet normalt sett inte är i en objektivt jämförbar situation med den som är bosatt i landet. Den uttalade dock att utgången blir en annan då den i utlandet bosatta personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar.¹²⁸ Med ledning av detta avgörande slog HFD fast i RÅ 2004 ref. 111 att en person som varit bosatt i Tyskland som uppburit tjänsteinkomst vid en månads arbete i Sverige och inte haft andra skattepliktiga inkomster i hemlandet var berättigad till grundavdrag. HFD uttalade att grundavdraget skulle medges för att det i det förevarande fallet hade varit fördragsstridigt att inte medge grundavdrag. Det får därför antas att HFD inte hade medgett grundavdrag om situationen inte hade varit sådan som i det förevarande fallet.

Ytterligare ett exempel är RÅ 2008 ref. 44 som rörde villkoret i 42 kap. 16 a § IL att medge skattefrihet enligt lex Asea-reglerna i 42 kap. 16 § IL endast till utländska bolag med hemvist i en stat utanför EES-området om Sverige ingått ett skatteavtal innehållandes en artikel om informationsutbyte med denna stat. Frågan gällde om detta villkor var i strid med den fria rörligheten för kapital. HFD konstaterade med ledning av målet *A*¹²⁹ att reglerna utgjorde ett hinder men att detta kunde rättfärdigas under förutsättning att informationsutbyte med den andra staten var det enda sättet att kontrollera att övriga villkor för skattefrihet var uppfyllda. En konsekvens av detta var enligt HFD att Skatteverket i varje enskilt fall hade att pröva om det var möjligt att på ett tillfredsställande sätt kontrollera att samtliga förutsättningar för skattefrihet var uppfyllda. Endast om så var fallet skulle villkoret åsidosättas och skattefrihet medges.

HFD gjorde eventuellt en annan bedömning i HFD 2017 ref. 57 om fem sjättedelsreglerna i 42 kap. 15 a IL. Den slog fast att villkoret att ett utländskt företag ska vara föremål för en inkomstbeskattning som är jämförlig med inkomstbeskattningen av ett svenskt företag för att utdelning från detta ska tas upp till fem sjättedelar utgjorde en inskränkning av den fria rörligheten för kapital som inte kunde rättfärdigas. Det är möjligt att tolka målet som att HFD bedömde att villkoret skulle åsidosättas även i situationer då tillämpning av villkoret inte hade varit fördragsstridigt. Domstolen prövade bland annat om regeln kunde rättfärdigas av

¹²⁷ Mål C-169/03 *Wallentin*.

¹²⁸ Mål C-169/03 *Wallentin*, p. 16–17.

¹²⁹ C-101/05 *A*.

skatteflyktsskäl. Den uttalade med hänvisning till målet *Cadbury Schweppes*¹³⁰ att det ”[f]ör att en nationell bestämmelse mot skatteflykt ska kunna godtas krävs att den är riktad mot rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring som skapats för att undvika skatt” och konstaterade sedan att den aktuella bestämmelsen inte var specifikt utformad för detta ändamål och därmed inte kunde rättfärdigas. HFD prövade dock inte heller om det förelåg ett sådant konstlat upplägg i det enskilda fallet. Detta talar för att domstolen ansåg att det särbehandlande rekvisitet inte hade fått tillämpas ens om så hade varit fallet, trots att det då hade blivit fråga om en åtgärd som specifikt hade inriktats på rent konstlade upplägg. Detta är en skillnad mot exempelvis RÅ 2009 ref. 13 om avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag där HFD gjorde en gedigen prövning huruvida det i det specifika fallet var fråga om en slutlig förlust innan man bortsåg från det särbehandlande rekvisitet. Det är dock inte möjligt att dra säkra slutsatser från HFD 2017 ref. 57 eftersom det inte framgår att det rörde sig om ett konstlat upplägg i det aktuella fallet. Det är vidare möjligt att HFD anser att rent konstlade upplägg endast ska angripas med skatteflyktslagens generalklausul, vilket i RÅ 2007 ref. 52 inte uteslöts som en möjlig lösning när inhemska regler hade konstaterats vara i strid med fördraget. Rättsläget får sägas vara oklart i denna fråga. Inte heller Ståhl kom till någon annan slutsats när hon behandlade frågan år 2008.¹³¹

Från det ovanstående kan man sammantaget dra slutsatsen att det finns en hanteringsregel som säger att partiella normkonflikter med de grundläggande friheterna bör hanteras genom partiell icke-tillämpning. Reglerna bör alltså som huvudregel fortsätta tillämpas i de situationer då dessa inte är i direkt konflikt med de grundläggande friheterna. Ståhl har uttryckt att detta i praktiken gör att domstolen ”tillför” rekvisit till de inhemska bestämmelserna så som ”slutlig förlust” eller ”hela eller nästan hela inkomsten”.¹³² Rekvisiten är visserligen hämtade direkt från den EU-rättsliga prövningen mot de grundläggande friheterna men de måste preciseras av rättstillämparen. Dessa rekvisit kan utan tvekan kritiseras för att vara vaga. Ståhl uttalade exempelvis att skatterättsnämndens precisering av ”slutlig förlust” gjordes på ett ”tämmligen kreativt och rättsskapande sätt”.¹³³ Enligt min mening är det dock än mer rättsskapande att åsidosätta lagbestämmelser i fler fall än då EU-rätten kräver detta. Eftersom EU-rätten inte kräver detta så kan ett sådant åsidosättande inte heller grundas på EU-rättens företräde. Därmed skulle ett vidare åsidosättande hamna i strid med legalitetsprincipens förbud mot analog och reducerande tillämpning. Rättstillämparen har

¹³⁰ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

¹³¹ Ståhl 2008, s. 127 f.

¹³² Ståhl 2008, s. 126.

¹³³ Ståhl 2008, s. 127.

således att välja mellan att tolka vaga begrepp hämtade ur EUD praxis och att åsidosätta analogiförbudet utan stöd från EU-rättens företrädare. Den lösning HFD har valt är därför enligt mig det minst kontroversiella valet.

4.4. Åsidosättande och tillämpning av regler samt förverkligande av rättsföljder

4.4.1. Inledning

Som framgått ovan i avsnitt 4.2. så orsakas konflikter med de grundläggande friheterna av minst ett särbehandlande rekvisit, en gränsöverskridande rättsföljd och en mindre betungande inhemsk rättsföljd. En eller flera av dessa regler ska åsidosättas i de situationer då tillämpning av reglerna hamnar i konflikt med fördraget. Rättstillämparen är ur EU-rättsligt perspektiv inte bunden till att åstadkomma något annat än ett fördragsförenligt skatteutfall, vilket åtminstone i vissa fall får ske genom att en nackdel i ett visst hänseende kompenseras med en fördel i ett annat hänseende. Rättstillämparen har därmed ur ett EU-rättsligt perspektiv en frihet att hantera situationen på flera olika sätt. Rättstillämparen får exempelvis åstadkomma både exakt samma rättsföljd som hade gällt i en inhemsk situation, men också mindre betungande rättsföljder eller andra rättsföljder som ger ett likvärdigt skatteutfall.

I detta avsnitt undersöks vilka normer den svenske rättstillämparen bör sätta åt sidan, vilken rättsföljd som rättstillämparen bör förverkliga samt vilken norm rättstillämparen bör tillämpa för att förverkliga rättsföljden. Från svaret på en fråga följer ofta svaren på de andra frågorna. Om man exempelvis vet att rättstillämparen ska tillämpa en viss skattenorm så följer från detta vilka regler som måste sättas åt sidan för att göra detta möjligt och även en specifik rättsföljd. Det är därför av intresse att ta reda på vilken av dessa frågor som är överordnad och styr svaret på de andra frågorna.

Ståhl gav i sin artikel från 2008 inte några explicita svar på dessa frågor utan uttryckte att det inte går att ge något generellt svar på vad det innebär att sätta en fördragsstridig regel åt sidan.¹³⁴ Hon tycks dock ha menat att det i vissa situationer är själva tillämpningsområdet för en skattelättnad eller skattenackdel som är i strid med fördraget. Lösningen skulle då vara att ge skattesubjektet tillgång till skattelättnaden respektive låta denne slippa skattenackdelen.¹³⁵ Hon uttalade vidare att det i andra fall istället var den föreskrivna skattekonsekvensen som hamnade i konflikt med fördraget.¹³⁶ Som hypotetiskt exempel tog hon regler som sa att inhemska subjekt skulle beskattas med 30 % men att utländska subjekt skulle beskattas med

¹³⁴ Ståhl 2008, s. 131.

¹³⁵ Ståhl 2008, s. 125–128 och 128 f.

¹³⁶ Ståhl 2008, s. 128 f.

40 %. Hon angav att den allmänna meningen torde vara att man då bör sätta ner skatten för utländska subjekt till 30 % snarare än att undanröja skatten för utländska subjekt helt. Från detta drog hon slutsatsen att rättsföljden i regeln som är tillämplig på utländska subjekt därför ”modifieras” så att regeln kan fortsätta tillämpas på ett sätt som är förenligt med fördraget, istället för att regeln sätts åt sidan. Hon motiverade dock inte varför det är en skillnad på denna sistnämnda situation och de situationer då själva tillämpningsområdet för skattelättnader respektive skattenackdelar var i strid med fördraget. Även den sistnämnda situationen beror ju på att tillämpningsområdet för den låga skattesatsen var bestämt på ett sätt som hindrade utländska subjekt från att nyttja denna. Om det inte finns någon fundamental skillnad mellan dessa situationer bör då lösningen även på den sistnämnda situationen kunna vara att ge det utländska subjektet tillgång till den regel som normalt sett är förbehållet inhemska subjekt, istället för att modifiera den direkt tillämpliga regeln. Eftersom Ståhl inte motiverade vari denna skillnad ligger är det svårt att hämta vägledning från hennes resonemang.

Jag har inte funnit annan doktrin som tar sig an dessa frågor. För att finna mer generella svar på frågorna ska därför HFD:s praxis analyseras ingående. Domskälen i dessa domar behandlar sällan dessa frågor utan endast frågan om reglerna är fördragsstridiga eller ej. För att finna mönster i HFD:s praxis analyseras domarna utifrån ett antal analyssystem. Ett analyssystema är att undersöka om HFD uttryckligen uttalar att en viss regel ska sättas åt sidan. Om så inte är fallet talar det för att frågan om vilken regel som ska åsidosättas är underordnad. Eftersom EUD generellt uttalat att regler som strider mot EU-rätten ska sättas åt sidan så kan det också antas rättstillämparen sätter åt sidan de regler som uttryckligen utpekats som fördragsstridiga. Ett ytterligare analyssystema med samma syfte som det föregående är därför att undersöka om HFD har pekat ut en specifik regel som fördragsstridig i sina domskäl. Ett tredje analyssystema är att undersöka hur de rättsföljder som HFD har förverkligat förhåller sig till de rättsföljder som hade förverkligats i en objektivt jämförbar inhemsk situation. Ett fjärde analyssystema är att undersöka om den rättsföljd som HFD har förverkligat överensstämmer med en rättsföljd som hade följt från tillämpning av en konkret bestämmelse i lagtexten. Om så inte är fallet talar detta för att frågan om vilken skattebestämmelse som ska tillämpas är av underordnad betydelse samt att HFD anser sig kunna grunda skattebeslut direkt på fördragsartiklarna. Ett femte analyssystema är att undersöka om domstolen i domskälen uttryckligen uttalat vilken skattebestämmelse som ska tillämpas. Om så är fallet talar detta för att HFD endast har använt fördragsartiklarna för att sätta inhemska skatteregler åt sidan, och inte grundat ett konkret skattebeslut på artiklarna i sig.

Framställningen har disponerats efter hur de regler som HFD har hanterat är konstruerade. Med detta menas hur det särbehandlande rekvisitet, den gränsöverskridande rättsföljden och den inhemska rättsföljden förhåller sig till varandra systematiskt i lagtexten. I de två första avsnitten behandlas regler där det särbehandlande rekvisitet endast omfattar en rättsföljd. I de två följande avsnitten behandlas istället fördragsstridighet inom sådana regelsystem där ett särbehandlande rekvisit omfattar fler än en rättsföljd. Med rättsföljd avses här andra typer av rättsföljder än att det endast bestäms vilka skattskyldiga som en viss regel ska vara tillämplig på. Det kan exempelvis handla om att vissa kostnader beaktas, en viss skattesats tillämpas eller att omkostnadsbeloppet beräknas på ett visst sätt. I det sista avsnittet diskuteras vilka slutsatser som kan dras från undersökningen.

4.4.2. Betungande undantagsregler

Betungande undantagsregler orsakar negativ särbehandling genom att ett särbehandlande rekvisit som särskilt inkluderar gränsöverskridande situationer bestämmer tillämpningsområdet för en rättsföljd som är mer betungande än den huvudregel som hade varit tillämplig i en objektivt jämförbar inhemsk situation. De regler som har hanterats av HFD har handlat om reducerad avdragsrätt enligt 54 kap. 6 § IL¹³⁷, utflyttningsbeskattning,¹³⁸ utökad skattskyldighet enligt 2 § 1 st. 7 a p. AvPL¹³⁹ samt asymmetriska avdragsförbud för valutakursförluster enligt 25 a kap. 19 § 1 st. 1 p. IL¹⁴⁰.

Lagtexten har i denna kategori utformats så att det särbehandlande rekvisitet och den gränsöverskridande rättsföljden är en del av samma eller närliggande bestämmelser, vilket gör att rekvisitet inte reglerar tillämpningsområdet för någon annan rättsföljd än denna. Det särbehandlande rekvisitet gör att den betungande regeln i egenskap av speciallag blir tillämplig på den gränsöverskridande situationen istället för den mer gynnsamma huvudregeln. HFD har i dessa mål aldrig explicit uttalat att en viss regel ska åsidosättas. I domskälen uttalades dock i de flesta mål att de bestämmelser som innehåller dessa komponenter utgjorde en restriktion eller att tillämpning av dessa bestämmelser stred mot EU-rätten. Exempel på detta är RÅ 2009 ref. 33 där HFD uttalade att "[a]vdragsbegränsningen i 54 kap. 6 § IL utgör [...] en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater som är förbjuden om den inte kan rättfärdigas", vilket domstolen också kom

¹³⁷ RÅ 2009 ref. 33.

¹³⁸ RÅ 2008 not. 71; RÅ 2008 not. 70; RÅ 2008 ref. 30.

¹³⁹ RÅ 2005 not. 7. Då tillämplig lydelse av 2 § 1 st. p. 7 AvPL går att finna i lag (2003:1195) om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

¹⁴⁰ HFD 2016 ref. 14 II.

fram till att den inte kunde. Ett annat exempel är RÅ 2008 not. 71 där HFD uttalade att ”Skatterättsnämnden har funnit att bestämmelsen i 49 kap. 26 § IL om beskattning av uppskovsbeloppet [...] står i strid med [...] EG-fördraget [...]. [HFD] instämmer i dessa avseenden i Skatterättsnämndens bedömning”. Sammantaget talar detta för att HFD i dessa mål åsidosatte dessa bestämmelser, vilka innehöll både det särbehandlande rekvisitet och den gränsöverskridande rättsföljden.

De rättsföljder som HFD förverkligade överensstämde med de rättsföljder som de objektivt jämförbara inhemska situationerna hade träffats av. Ett undantag från detta är RÅ 2005 not. 7 som analyseras i avsnitt 4.5. nedan. De rättsföljder som HFD förverkligade överensstämde också med de regler som hade varit tillämpliga om det betungande undantaget inte hade existerat. I målen om utflyttningsbeskattning tillämpades dock ingen regel eftersom den jämförbara rättsföljden i de målen var icke-beskattning. Denna rättsföljd följde från avsaknaden av en tillämplig skattebestämmelse och ingen bestämmelse behövde således tillämpas för att förverkliga denna.

4.4.3. Skattelättnader

Skattelättnader orsakar negativ särbehandling genom att ett särbehandlande rekvisit utestänger den gränsöverskridande situationen från en rättsföljd som är mindre betungande än den rättsföljd som är tillämplig på den gränsöverskridande situationen. HFD:s mål om dessa regler har handlat om skattebasen vid beräkning av löneunderlaget vid tillämpning av 3:12-reglerna enligt 3 § 1 b och 12 d mom. SIL,¹⁴¹ Lex Asea-regeln i 3 § 7 a mom. SIL,¹⁴² avdrag för avgift till erkänd arbetslöshetskassa i 33 § anvisningarna 6 p. KL,¹⁴³ skattefrihet vid sammanläggning eller delning av investeringsfonder enligt 48 kap. 18 § IL,¹⁴⁴ undantag från skattskyldighet enligt sexmånaders- och ettårsreglerna enligt 3 kap. 9 § IL,¹⁴⁵ och fem sjättedelsregeln i 42 kap. 15 a § IL,¹⁴⁶ samt avdrag för koncernbidrag enligt 35 kap. IL.¹⁴⁷

Lagtexten har i denna kategori utformats så att det särbehandlande rekvisitet och den inhemska rättsföljden finns i samma bestämmelse eller i närliggande bestämmelser, vilket gör att rekvisitet inte reglerar tillämpningsområdet för någon annan rättsföljd än denna. Det enda som hindrar skattesubjekt i gränsöverskridande situationer från att ta del av den inhemska

¹⁴¹ RÅ 2000 ref. 38; RÅ 2000 ref. 47.

¹⁴² RÅ 2000 ref. 40.

¹⁴³ RÅ 2004 ref. 86.

¹⁴⁴ RÅ 2006 ref. 38.

¹⁴⁵ HFD 2015 ref. 60; HFD 2015 not. 59.

¹⁴⁶ HFD 2017 ref. 57.

¹⁴⁷ RÅ 2000 ref. 17; RÅ 2009 ref. 13.

rättsföljden är därmed det särbehandlande rekvisitet. HFD har i mål om sådana regler aldrig explicit uttalat att en viss regel ska åsidosättas. I domskälen har dock det särbehandlande rekvisitet i vissa fall utpekats som fördragsstridigt. Så var fallet i RÅ 2000 ref. 40 där HFD uttalade att ”det aktuella villkoret i 3 § 7 a mom. SIL strider mot fördragets bestämmelser om förbud mot restriktioner för kapitalrörelser”. Ett annat exempel är HFD 2017 ref. 57 där HFD uttalade att ”[...] kravet på jämförlig beskattning i 42 kap. 15 a § IL utgör en inskränkning av den fria rörligheten för kapital enligt EUF-fördraget som inte kan rättfärdigas”. I HFD 2015 ref. 60 och HFD 2015 not. 59 gjordes inte sådana uttalanden i domskälen men det särbehandlande rekvisitet utpekades dock som EU-stridigt i ingressen till rättsfallsreferaten. I RÅ 2000 ref. 38 och RÅ 2000 ref. 47 beskrevs det särbehandlande rekvisitet inte uttryckligen som fördragsstridigt, men det uttalades att de gynnsamma bestämmelserna skulle få tillämpas utan hänsyn till det särbehandlande rekvisitet. Sammantaget talar detta för att HFD i dessa mål åsidosatte det särbehandlande rekvisitet. Detta måste dock ha medfört att även den gränsöverskridande rättsföljden, huvudregeln, åsidosattes eftersom åsidosättandet av det särbehandlande rekvisitet gjorde att den inhemska rättsföljden blev tillämplig och fick företräde framför den gränsöverskridande rättsföljden i egenskap av speciallag.

De rättsföljder som HFD har förverkligat har i alla mål överensstämmt med de rättsföljder som objektivt jämförbara inhemska situationer hade träffats av. Vid läsning av RÅ 2009 ref. 13 kan det dock se ut som att HFD beslutar om en annan rättsföljd. Målet handlar om huruvida ett svenskt moderföretag får göra avdrag för koncernbidrag till ett utländskt dotterföretag. HFD medgav avdrag endast under förutsättning att det utländska dotterföretaget hade haft en slutlig förlust eftersom reglerna ansågs rättfärdigade i andra situationer. HFD medgav därför endast avdrag i den omfattning som hade medgivits om koncernbidrag hade lämnats till ett svenskt dotterföretag för att täcka detta företags slutliga förlust. Även i detta fall rörde det sig alltså om samma rättsföljd som i den objektivt jämförbara inhemska situationen, nämligen avdrag. Begränsningen av avdraget kommer sig av att det särbehandlande rekvisitet endast åsidosattes i den omfattning som EU-rätten krävde, det vill säga när tillämpning av rekvisitet inte kunde rättfärdigas.

Rättsföljderna överensstämde också i alla mål med de bestämmelser som hade varit tillämpliga i objektivt jämförbara inhemska situationer. I RÅ 2000 ref. 38 och RÅ 2000 ref. 47 uttalade HFD också explicit att de inhemska bestämmelserna skulle tillämpas på den gränsöverskridande situationen.

4.4.4. Skattelättnader i separata regelsystem

Skattelättnader i separata regelsystem liknar de regler om skattelättnader som behandlades ovan. Skillnaden är att skattelättnaden här är en del av ett regelsystem där det också ingår regler om andra rättsföljder vilka i vissa fall är betungande. De mål som HFD har avgjort gällande regler i denna kategori har rört rätten till omedelbar avdragsrätt för premier till utländsk pensionsfond till följd av definitionen av pensionsförsäkring i 31 § 2 st. 2 men. KL,¹⁴⁸ näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL,¹⁴⁹ samt underprisöverlåtelse i inkomstslaget kapital enligt 53 kap. IL.¹⁵⁰

Lagtexten har i denna kategori i vissa fall utformats så att det särbehandlande rekvisitet tillsammans med andra villkor skapar ett system av specialregler, så som är fallet i 25 a kap. 3 § IL. Det särbehandlande rekvisitet, tillsammans med andra villkor, fungerar som ”dörr” in till regelsystemet. I andra fall har lagtexten utformats så att den uttalat erbjuder två olika uppsättningar regler för inhemska och gränsöverskridande situationer, så som är fallet i 53 kap. 2 och 6 §§ IL. Här finns två särbehandlande rekvisit som fungerar som ”dörrar” in till respektive regelsystem. HFD har i dessa mål aldrig explicit uttalat att en viss regel ska åsidosättas. HFD har inte heller tydligt uttryckt att det är det särbehandlande rekvisitet som är fördragsstridigt. Det framkommer dock indirekt att de har åsidosatt detta rekvisit. I RÅ 2004 ref. 28 hänvisade HFD till EUD:s uttalande i målet *Skandia*¹⁵¹ att det utgör hinder att beskatta en försäkring hårdare än tjänstepensionsförsäkringar när försäkringen uppfyller alla villkor för att vara en tjänstepensionsförsäkring utom villkoret att vara tecknad i en försäkringsrörelse som är etablerad i det egna landet. När HFD sedan medgav samma skatteförmån torde den därför ha åsidosatt detta villkor, alltså det särbehandlande rekvisitet. I HFD 2014 ref. 71 som handlade om skattefri avyttring av näringsbetingade andelar uttalade HFD inte heller rakt ut att det särbehandlande rekvisitet i 25 a kap. 3 § IL var fördragsstridigt. Dock uttalades att ”[r]esultatet [...] ska beräknas med tillämpning av de regler som gäller för motsvarande svenska juridiska personer”. För att kunna tillämpa dessa regler var de tvungna att sätta det särbehandlande rekvisitet åt sidan. I RÅ 2002 not. 210 och RÅ 2007 not. 61 som handlade om underprisöverlåtelse i inkomstslaget kapital enligt 53 kap. IL berördes dock de särbehandlande rekvisiten inte alls. Inget uttalande i målet talade dock emot att HFD även här åsidosatte det särbehandlande rekvisitet att det förvärvande bolaget skulle vara svenskt och

¹⁴⁸ RÅ 2004 ref. 28.

¹⁴⁹ HFD 2014 ref. 71.

¹⁵⁰ RÅ 2002 not. 210; RÅ 2007 not. 61. Se prop. 2007/08:12, s. 8–10 för den dåvarande lydelsen av de aktuella bestämmelserna i 53 kap.

¹⁵¹ Mål C-422/01 *Skandia*.

sedan tillämpade regeln i det inhemska systemet. Rättsföljden som förverkligades överensstämde nämligen med en av de regler som hade varit tillämpliga om det särbehandlande rekvisitet hade satts åt sidan. Precis som var fallet vid skattelättnaderna som behandlades i avsnittet ovan så medför tillämpning av den inhemska rättsföljden att även den gränsöverskridande rättsföljden sätts åt sidan.

De rättsföljder som HFD förverkligade överensstämde i alla mål med de rättsföljder som de objektivt jämförbara inhemska situationerna hade träffats av. Rättsföljderna överensstämde också i alla mål med de regler som hade varit tillämpliga i objektivt jämförbara inhemska situationer. I HFD 2014 ref. 71 uttalade HFD också explicit att de inhemska reglerna skulle tillämpas på den gränsöverskridande situationen.

4.4.5. Regelsystem som endast är tillämpliga på begränsat skattskyldiga

En fundamental särbehandling av gränsöverskridande situationer består i skillnaden i behandling mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga. Kriterierna för obegränsad respektive begränsad skattskyldighet finns i 3 kap. 3–7 och 17 §§ IL för fysiska personer och 6 kap. 3 och 7–10 §§ IL för juridiska personer. Dessa kriterier bygger främst på om skattesubjektet är bosatt respektive registrerad inom eller utom riket. Begränsat skattskyldiga är normalt sett skattskyldiga endast för inkomster som har sin källa i Sverige enligt 3 kap. 18–19 §§ och 6 kap. 11 § IL. Beskattningen regleras i vissa fall av samma regler inom IL som tillämpas på obegränsat skattskyldiga. I andra fall omfattas begränsat skattskyldiga av andra regelverk så som KupL om aktieutdelning på andelar i svenska bolag, SINK om tjänsteinkomster intjänade i Sverige, samt A-SINK om artistinkomster intjänade i Sverige. Viktiga skillnader mot IL är att dessa regelsystem saknar avdragsregler, men har platta skattesatser samt ett annorlunda skatteförfarande enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. och 13 kap. SFL samt 7–27 §§ KupL. Skillnaden i förfarande är särskilt märkbar vid aktieutdelning. Utbetalaren innehåller då kupongskatten enligt 7 § KupL vilket innebär en likviditetsmässig nackdel jämfört med obegränsat skattskyldiga mottagare av utdelning som behöver betala in skatten först i samband med deklarationen året efter utdelningen. Utöver dessa regelverk finns också AvPL som i vissa situationer är tillämplig både på obegränsat och begränsat skattskyldiga.

Den negativa särbehandlingen uppstår på samma sätt som när det finns skattelättnader i separata regelsystem vilket behandlades i avsnitt 4.4.4. ovan. De särbehandlande rekvisiten omfattar således flera olika rättsföljder. Det finns dock anledning att behandla den negativa särbehandlingen av begränsat skattskyldiga för sig eftersom framförallt de skilda förfarandena

hade kunnat medföra att HFD hade hanterat dessa regler annorlunda. HFD har hanterat fördragsstridighet gällande bristande avdragsrätt vid aktieutdelning till utländska bolag¹⁵² och grundavdrag vid beskattning enligt SINK¹⁵³. Det är vanskligt att dra generella slutsatser från dessa mål eftersom de endast är två till antalet. HFD har i dessa mål, liksom i övriga mål, aldrig explicit uttalat att en viss regel ska åsidosättas.

Omständigheterna i RÅ 2004 ref. 111 behandlades i avsnitt 4.3. ovan. I domskälen omtalades inte någon viss bestämmelse som fördragsstridig. HFD uttalade i princip bara att ”det inte är förenligt med gemenskapsrätten att i ett fall som det förevarande förvägra den skattskyldige grundavdrag som vid bosättning i landet hela beskattningsåret”. Det finns dock inget uttalande i domen som talar emot att HFD i praktiken partiellt åsidosatte det särbehandlande rekvisitet i 3 kap. 3 § IL om att man måste vara bosatt i just Sverige för att vara obegränsat skattskyldig och sedan tillämpade reglerna om grundavdrag.

I HFD 2017 ref. 9 kan HFD inte ha åsidosatt någon bestämmelse. Detta beror på att den rättsföljd som förverkligades inte följde från någon bestämmelse i lagstiftningen. Således tillämpades ingen inhemsk skatteregel varför inte heller något särbehandlande rekvisit kan ha åsidosatts för att göra regeln tillämplig. Målet gällde frågan om det var fördragsstridigt att kupongbeskatta utdelningar till utländska pensionsfonder enligt KupL när utdelningar till inhemska pensionsfonder beskattades enligt en schablonmässigt bestämd skatt beräknad på en fiktiv avkastning enligt AvPL. HFD uttalade med ledning av ett förhandsavgörande från EUD att det är tillåtet eftersom utländska pensionsfonder inte befinner sig i en objektivt jämförbar situation med inhemska pensionsfonder med hänsyn till schablonbeskattningens ändamål och utformning. En jämförbar situation förelåg dock vad gäller kostnader som är direkt kopplade till uppbärandet av utdelning på investerat kapital. Den schablonmässiga avkastningen fick enligt HFD anses omfatta sådana kostnader. HFD beslutade därför att medge avdrag för sådana kostnader men överlät till skatteverket att pröva om det hade uppstått några i det aktuella fallet. Domstolen förklarade dock inte vilken norm den tillämpade för att medge detta avdrag. Det fanns ingen möjlighet att tillämpa avkastningslagen analogt eftersom den inte innehöll några avdragsbestämmelser. Att göra undantag för begränsat skattskyldiga i 2 § AvPL hade därför inte löst problemet. HFD uttalade inte heller att avsaknaden av avdragsrätt kompensades genom en inskränkning av skattesatsen. Den rimligaste förklaringen är istället att avdraget förverkligades genom direkt tillämpning av art. 63 FEUF. Målet kan eventuellt ses som ett exempel på när det har funnits behov av att modifiera reglerna på det sätt som

¹⁵² HFD 2017 ref. 9.

¹⁵³ RÅ 2004 ref. 111.

Ståhl har föreslagit.¹⁵⁴ I Ståhls exempel med skattesatserna valde hon dock att modifiera den gränsöverskridande rättsföljden. Om HFD modifierade någon rättsföljd modifierade den snarare den inhemska rättsföljden och tillämpade denna analogt på den gränsöverskridande situationen.

Som framgått av det ovanstående så överensstämde i båda målen de rättsföljder som HFD förverkligade med de rättsföljder som hade träffat objektivet jämförbara inhemska situationer. Rättsföljden överensstämde också i RÅ 2004 ref. 111 med den rättsföljd som hade följt från analog tillämpning av konkreta bestämmelser i lagtexten. HFD 2017 ref. 9 utgör dock ett undantag i detta hänseende.

4.4.6. Slutsatser

Den mest genomgripande trenden i HFD:s praxis är att domstolen har förverkligat samma rättsföljd som hade förverkligats om skattesubjektet hade varit i en objektivet jämförbar inhemska situation. Av de 22 mål som HFD hittills har avgjort har HFD avvikit från denna trend endast i RÅ 2005 not. 7. HFD har således ytterst sällan utnyttjat det manöverutrymme som den har i detta hänseende ur ett EU-rättsligt perspektiv. Inte i något mål har HFD heller behandlat den gränsöverskridande situationen mer gynnsamt än vad EU-rätten i varje situation har krävt.¹⁵⁵ Detta innebär att beskattningen har varit så trogen som möjligt det skatteutfall som riksdagen hade föreskrivit genom de bestämmelser som HFD satte åt sidan. Detta kan ses som ett uttryck för att HFD respekterar riksdagens beskattningsmakt och inte vill ta på sig en mer rättsskapande roll än nödvändigt. Ur legalitetssynpunkt får denna hantering därför anses lämplig.

Inte i något mål uttalades explicit att en viss bestämmelse hade satts åt sidan. Att så har skett framgår dock i vissa mål indirekt genom att vissa regler utpekades som fördragsstridiga eller genom att regler tillämpades trots att de inte var tillämpliga enligt lagtexten. Detta var tydligast i målen om betungande undantag och skattelättnader och i vissa mål om skattelättnader i separata regelsystem. De regler som åsidosattes var den gränsöverskridande rättsföljden samt det särbehandlande rekvisit som förhindrade tillämpning av den inhemska rättsföljden. Att domstolen trots allt i många mål har uttryckt sig vagt på denna punkt tyder dock på att frågan om vilken specifik regel som bör åsidosättas är av underordnad betydelse. Denna underordnade betydelse är också en konsekvens av att reglerna endast icke-tillämpas

¹⁵⁴ Se avsnitt 4.2.1. ovan.

¹⁵⁵ Det kan diskuteras om inte HFD behandlade den gränsöverskridande situationen mer gynnsamt än EU-rätten krävde i RÅ 2008 not. 71. Detta diskuteras ytterligare i avsnitt 4.5.3. och 5. nedan.

partiellt. Eftersom åsidosättandet inte skapar permanenta ”hål” i lagtexten behöver rättstillämparen inte bekymra sig om vilka regler som faktiskt åsidosätts.

I alla mål förutom HFD 2017 ref. 9 överensstämde rättsföljderna med en rättsföljd som hade följt från tillämpning av en konkret bestämmelse i lagtexten. I vissa mål har HFD också uttryckligen uttalat att en viss inhemsk bestämmelse ska tillämpas som följd av fördragsstridigheten. I dessa mål är det uppenbart att HFD:s tillämpning av fördraget endast innebär att inhemska regler sätts åt sidan för att möjliggöra tillämpning av de inhemska bestämmelserna. Samtidigt visar undantaget i HFD 2017 ref. 9 att HFD inte anser sig helt bunden av att tillämpa inhemska skattebestämmelser utan kan grunda skattebeslut direkt på fördragsartiklarna. HFD avvek i detta mål hellre från att tillämpa en konkret inhemsk bestämmelse än från att förverkliga en objektivt jämförbar rättsföljd. HFD hade nämligen kunnat lösa fördragsstridigheten genom att istället helt eller delvis åsidosätta själva bestämmelsen om skatteuttag i 5 § KupL. Den valda lösningen kan därför tolkas som ett uttryck för att frågan om vilken rättsföljd som ska förverkligas är överordnad frågan om vilken inhemsk bestämmelse som ska tillämpas eller sättas åt sidan. HFD:s tillämpning i detta mål var dock inte helt frikopplad från de inhemska bestämmelserna eftersom domstolen beaktade vilka kostnader som fick *anses omfattas* av den schablonbeskattning som dessa bestämmelser föreskrev. Det är därför möjligt att se det som att HFD analogt tillämpade de inhemska reglerna, fast i modifierad form. Att HFD endast i tre mål explicit uttalat vilken inhemsk skattebestämmelse som ska tillämpas talar för att detta är en fråga av underordnad betydelse.

Den överordnade frågan tycks alltså vara vilken rättsföljd som bör förverkligas. Svaret på denna fråga är att rättstillämparen bör förverkliga den rättsföljd som hade förverkligats i en objektivt jämförbar inhemsk situation. Denna trend är så frekvent att det måste anses finnas en hanteringsregel som föreskriver detta. Förverkligandet av denna rättsföljd sker normalt genom analog tillämpning av den bestämmelse som föreskriver den inhemska rättsföljden. När det saknas en bestämmelse som helt matchar en objektivt jämförbar inhemsk situation beaktas dock vilka skatteattribut som bestämmelsen som föreskriver den inhemska rättsföljden anses omfatta. De regler som måste sättas åt sidan för att göra denna tillämpning möjlig åsidosätts. Det är dock av underordnad betydelse att peka ut exakt vilka regler detta är eftersom åsidosättandet endast sker partiellt.

4.5. Kompenserande åtgärder

4.5.1. Inledning

Här utreds i vilka situationer det kan vara aktuellt att frånga huvudregeln att förverkliga den rättsföljd som hade förverkligats i en objektivt jämförbar inhemsk situation. En distinktion görs mellan *fullständig kompensation* och *rättfärdigande kompensation*. Det förstnämnda innebär att en nackdel kompenseras med en fördel i ett annat hänseende, på ett sätt som gör att skatteutfallet uppfyller EU-rättens krav utan att hindret rättfärdigas. Rättfärdigande kompensation innebär istället att den kompenserande fördelen har till syfte att rättfärdiga nackdelen, vilket innebär att nackdelen inte fullständigt kompenseras genom fördelen.

4.5.2. Fullständig kompensation

EU-rätten tillåter att rättstillämparen i vissa fall kompenserar en nackdel i ett visst hänseende med en fördel i ett annat, så länge skatteutfallet inte blir mer betungande.¹⁵⁶ HFD utnyttjade eventuellt denna möjlighet i RÅ 2005 not. 7 som handlar om kupongbeskattningens förhållande till AvPL. I en ansökan om förhandsbesked frågade sökanden om han, med stöd av 10 a § AvPL¹⁵⁷, hade rätt att nedsätta avkastningsskatten hänförlig till en utländsk kapitalförsäkring med ett belopp motsvarande svensk kupongskatt som erlagts av den utländska försäkringsgivaren med anledning av utdelning på andelar i svenska bolag som ägdes av försäkringsgivaren för försäkringstagarens räkning. HFD konstaterade genom hänvisning till skattenämndens motivering att den tillämpliga lagtexten inte gav stöd för nedsättning av avkastningsskatt för kupongskatt som betalats av försäkringsgivaren, utan endast för utländsk skatt som den skattskyldige eller försäkringsgivaren hade betalat. Att inte medge nedsättning av avkastningsskatten hade dock medfört att skattebelastningen på den aktuella försäkringen hade blivit mer betungande än vad den hade varit på en motsvarande försäkring meddelad av en svensk försäkringsgivare. Detta ansågs utgöra en inskränkning i den fria rörligheten för tjänster som inte kunde rättfärdigas, varför sådan nedsättning beviljades.

Den negativa särbehandlingen i målet bestod dock inte i att innehavare av inhemska kapitalförsäkringar fick sådan nedsättning. De var enligt 2 § AvPL överhuvudtaget inte skattskyldiga för avkastningsskatten. Istället var det inhemska försäkringsföretaget skattskyldigt för avkastningsskatten hänförlig till försäkringen. Den negativa särbehandlingen av innehavaren av en utländsk kapitalförsäkring bestod alltså i att överhuvudtaget vara

¹⁵⁶ Se avsnitt 3.3.2. ovan.

¹⁵⁷ Den då tillämpliga formuleringen går att finna i prop. 2004/05:31, s. 4.

skattskyldig för avkastningsskatten. Denna särbehandling bestod även efter HFD:s hantering av normkonflikten. Det HFD gjorde var att kompensera denna negativa särbehandling med fördelen att sätta ner avkastningsskatten. Under förutsättning att den erlagda kupongskatten var högre än avkastningsskatten blev skattebelastningen för den skattskyldiga i den gränsöverskridande situationen inte mer betungande än vad den hade varit i en objektivt jämförbar inhemsk situation.

Frågan är varför HFD inte valde att istället åsidosätta regeln om skattskyldighet för den gränsöverskridande situationen och på så vis åstadkomma likabehandling. Det fanns starka skäl för HFD att välja den avvikande lösningen. Skatterättsnämnden uppmärksammade att det i förarbetena framgick att syftet med 10 a § AvPL hade varit att ge möjlighet till nedsättning av avkastningsskatten för annan skatt som betalas för en utländsk kapitalförsäkring vilket i förevarande fall även skulle ha avsett kupongskatt. Innan HFD hann avgöra frågan hade AvPL dessutom ändrats och inkluderat erlagd kupongskatt i underlaget för nedsättning av avkastningsskatten i 10 a § AvPL. Den tidigare lagstiftningen tycktes alltså inte uppfylla sitt syfte och lagstiftaren hade dessutom redan hunnit ta ställning till hur den aktuella fördragsstridigheten skulle lösas genom lagändringen. Den lösning HFD valde kan därför anses ha varit den minst normgivande lösningen och därmed en lösning att föredra ur legalitetssynpunkt.

4.5.3. Rättfärdigande kompensation

I avsnittet om partiella normkonflikter ovan konstaterades att rättstillämparen inte bör åsidosätta skatteregler i fler situationer än då det föreligger en konkret normkonflikt. Om en hindrande regel kan rättfärdigas i en viss situation bör den alltså inte sättas åt sidan, även om regeln inte kan rättfärdigas i andra situationer. Detta innebär att svensk beskattning inte begränsas mer än EU-rätten kräver. Frågan är då hur rättstillämparen ska hantera en situation där regeln kan rättfärdigas och därmed inte behöver åsidosättas, men endast om rättstillämparen också förverkligar en annan rättsföljd som delvis kompenserar för den negativa särbehandlingen. Om rättstillämparen avstår från detta och helt enkelt åstadkommer likabehandling genom att åsidosätta den fördragsstridiga regeln begränsas det beskattningsanspråk som riksdagen har beslutat om mer än vad EU-rätten kräver. Å andra sidan måste det också finnas en gräns för rättstillämparens möjlighet att skapa sådana kompenserande åtgärder.

I RÅ 2008 not. 71 valde HFD att inte rättfärdiga den fördragsstridiga regeln genom en kompenserande rättsföljd. I målet slog HFD fast att den numera förändrade regeln om

utflyttningsbeskattning av uppskovsbelopp enligt dåvarande 49 kap. 26 § IL var fördragsstridig.¹⁵⁸ Regeln innebar att uppskovsbeloppet togs upp till beskattning vid en tidigare tidpunkt när den skattskyldige flyttat till ett annat medlemsland än vad som hade gjorts om skattesubjektet fortfarande hade varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige. HFD slog fast att beskattning inte skulle ske vid den tidpunkt som regeln föreskrev.

Valet av rättsföljd, nämligen ickebeskattning vid den aktuella tidpunkten, innebar att den skattskyldige behandlades på samma sätt som denne hade behandlats i en objektivt jämförbar inhemsk situation. HFD gjorde dock bedömningen att regeln hade kunnat rättfärdigas om syftet med bestämmelsen hade tillgodosetts på ett mindre ingripande, och därmed mer proportionerligt sätt. Genom att oreserverat bortse från regeln gick domstolen således längre än vad EU-rätten krävde. Skatterättsnämnden ansåg att problemet kunde lösas genom att ta upp uppskovsbeloppet till beskattning enligt huvudregeln i 49 kap. 19 § IL när andelarna senare avyttrades. Nämnden uttalade att "[e]n sådan förskjutning av beskattningstidpunkten får anses ligga inom ramen för en tillämpning av de aktuella fördragsbestämmelserna". HFD var inte villig att ställa sig bakom denna lösning utan uttalade att sådan beskattning hade behövt ha stöd i tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL eftersom skattesubjektet efter utflytten från Sverige hade blivit begränsat skattskyldig här. HFD ansåg alltså att de regler som gällde för obegränsat skattskyldiga vid den senare tidpunkten inte kunde tillämpas analogt på situationen.

Som framgått ovan i 4.4.6. hanteras normkonflikter med fördraget som huvudregel genom att skattebestämmelser görs tillgängliga för analog tillämpning. Detta gäller som framgår av RÅ 2004 ref. 111 även om skattesubjektet är begränsat skattskyldig. HFD måste därför ha ansett att frågan om hur avyttringen senare skulle beskattas inte längre kunde hanteras genom tillämpning av fördraget. Detta är rimligt eftersom hindret undanröjdes och likabehandling uppnåddes redan genom att uppskovet inte beskattades vid tidpunkten för utflytten. Hur Sverige beskattar den skattskyldiga efter denna tidpunkt var därför inte längre en EU-rättslig fråga utan en rent internrättslig fråga. HFD hade dock kunnat komma runt denna problematik om de hade ansett sig ha internrättsligt utrymme att ta på sig en mer normgivande roll inom ramen för tillämpningen av fördraget. Istället för att åsidosätta regeln om utflyttningsbeskattning hade hindret kunnat lösas genom en kompenserande åtgärd. En sådan åtgärd hade kunnat vara att, i enlighet med kraven som hade slagits fast i EU-målet *N*¹⁵⁹ som HFD refererade till, skapa anståndsregler liknande de som finns i 63 kap. 14 § SFL som

¹⁵⁸ De dåvarande reglerna går att finna i prop. 2009/10:24, s. 5.

¹⁵⁹ Mål C-470/04, *N*.

kompenserar för uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § 4 och 5 p. IL. En så normgivande verksamhet vid tillämpningen av fördraget är dock olämplig med hänsyn till legalitetsprincipen och den kompetensfördelning mellan riksdag och rättstillämpare som finns på skatteområdet. HFD:s hantering framstår därmed som lämplig även om den innebar en risk för att den svenska beskattningen skulle begränsas i större omfattning än vad EU-rätten krävde.

4.5.4. Slutsatser

Skillnaden mellan RÅ 2005 not. 7 och RÅ 2008 not. 71 var att det i det sistnämnda fallet saknades existerande skattenormer att tillämpa för att åstadkomma den kompenserande rättsföljden. I det förstnämnda fallet däremot var rättstillämparens ingrepp i lagstiftningen av samma omfattning som vid all annan hantering av fördragsstridighet. En existerande bestämmelse tillämpades analogt med stöd av fördraget.

Även om HFD hittills inte uttryckligen har hanterat fördragsstridighet genom rättfärdigande kompensation bör detta inte tas som intäkt på att det inte skulle kunna ske. Det går att argumentera för att det egentligen var detta som skedde i HFD 2005 not. 7. Den gränsöverskridande situationen likabehandlades visserligen i förhållande till hur mycket skatt som skulle betalas men den utökade skattskyldigheten medförde samtidigt en ökad administrativ börda att deklarerat och visa att rätt till nedsättning förelåg. HFD hänvisade dock inte till någon rättfärdigande grund utan måste ha ansett att lösningen helt undanröjde hindret för den fria rörligheten för tjänster. Det ovan sagda visar dock att skillnaden mellan fullständig kompensation och rättfärdigande kompensation i huvudsak består i att man i det senare fallet också måste göra en rättfärdigande prövning. I övrigt bör samma överväganden krävas i båda situationerna. Det måste finnas skäl som gör det mer lämpligt att frångå huvudregeln än att hantera reglerna i enlighet med denna och det måste finnas en existerande bestämmelse att tillämpa analogt.

5. Att hantera asymmetriska följder från fördragsstridigheten

5.1. Inledning

De grundläggande friheterna angriper negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer men angriper inte att gränsöverskridande situationer behandlas mer fördelaktigt.¹⁶⁰ Det innebär att dessa regler inte kan användas för att åsidosätta regler som är mer fördelaktiga i en gränsöverskridande situation. I vissa fall är reglerna dock uppbyggda på ett sätt så att nackdelar i ett hänseende kompenseras av en fördel i ett annat hänseende. Om nackdelen då åsidosätts och ersätts av samma rättsföljd som tillämpas på objektivet jämförbara inhemska situationer så kommer den kvarvarande fördelen göra att den gränsöverskridande situationen istället behandlas bättre än den inhemska situationen. Rättstillämparen måste då ta ställning till om denna asymmetri ska åtgärdas och hur detta i så fall ska göras. I dessa överväganden kan rättstillämparen inte luta sig mot EU-rätten, utan det är fråga om en rent internrättslig prövning. Frågan gäller explicit om rättstillämparen utan stöd av EU-rättsliga bestämmelser bör göra avsteg från föreskriftskravet genom att bortse från den skrivna lagtexten till den skattskyldiges nackdel. De fall då HFD har hanterat sådan asymmetri har rört underprisöverlåtelse i inkomstslaget kapital enligt 53 kap. IL,¹⁶¹ näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL,¹⁶² och utflyttningsbeskattning enligt 49 kap. 26 § IL.¹⁶³

I HFD 2010 ref. 86 hade HFD att hantera följden av att det ansågs fördragsstridigt att tillämpa 53 kap. 6–7 §§ IL enligt dess tidigare lydelse.¹⁶⁴ Reglerna stadgade att en överlåtelse av en tillgång till underpris till en utländsk juridisk person som överlåtaren ägde andelar i skulle behandlas som om överlåtaren hade erhållit ersättning motsvarande marknadsvärdet. För att undvika dubbelbeskattning av övervärdet komprimerades detta genom att man enligt 53 kap. 8 § IL vid beräkningen av överlåtarens omkostnadsbelopp för andelarna i den förvärvande juridiska personen ökade anskaffningsutgiften med ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde minskat med lämnad ersättning. Om en motsvarande överlåtelse gjordes till ett svenskt bolag stadgade 53 kap. 2–5 §§ IL att denna skulle behandlas som om en ersättning hade mottagits motsvarande omkostnadsbeloppet, eller marknadsvärdet om detta var lägre. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna i den förvärvande juridiska personen skulle anskaffningsutgiften ökas med omkostnadsbeloppet för den överlåtna tillgången, minskat med lämnad ersättning. Effekten av reglerna var att tidpunkten för

¹⁶⁰ Se avsnitt 3.3.1. ovan.

¹⁶¹ RÅ 2010 ref. 86.

¹⁶² HFD 2014 ref. 71.

¹⁶³ RÅ 2008 not. 71. Se den dåvarande lydelsen av 49 kap. 26 § IL i prop. 2009/10:24, s. 5.

¹⁶⁴ Se prop. 2007/08:12, s. 8–10 för den tidigare lydelsen av reglerna.

beskattningen av övervärdet försköts tills andelarna i det förvärvande bolaget avyttrades vid inhemska situationer, men beskattades direkt vid tidpunkten för överlåtelsen vid gränsöverskridande situationer. Att utestänga en gränsöverskridande situation inom EU från detta uppskov utgjorde det fördragsstridiga momentet enligt EUD i målet *X och Y*¹⁶⁵. I de tidigare mål där HFD hade hanterat reglerna hade den beslutat att överlåtelserna även i gränsöverskridande situationer skulle behandlas som om ersättning hade mottagits motsvarande tillgångarnas omkostnadsbelopp.¹⁶⁶

I målet som rörde ett förhandsavgörande hade sökandena överlåtit tillgångar till underpris till två helägda bolag inom EU. I enlighet med praxis tillämpades inte 53 kap. 7 § IL på överlåtelsen vilket ledde till att övervärdet inte beskattades i det ledet. Frågan var dock hur omkostnadsbeloppen på deras andelar i de mottagande i bolagen skulle beräknas. Sökandena yrkade att beräkningen skulle ske i enlighet med 53 kap. 8 § IL vilket hade inneburit att den orealiserade kapitalvinsten hänförlig till de överlåtna tillgångarna inte hade beskattats överhuvudtaget. HFD konstaterade att det inte förelåg något EU-rättsligt hinder för att tillämpa beräkningsregeln i 35 kap. 8 § IL eftersom regeln var till den gränsöverskridande situationens fördel. Trots detta valde HFD att inte tillämpa regeln och istället behandla både överlåtelsen till underpris och beräkningen av omkostnadsbeloppet för andelarna i de mottagande företagen på samma sätt som om de mottagande företagen hade varit svenska. Det får antas att HFD menade att det inhemska regelsystemet i 53 kap. 2–5 §§ IL skulle tillämpas analogt på överlåtelsen. Som motivering till att bortse från 53 kap. 8 § IL angav HFD att regeln måste ses i sitt sammanhang, alltså som en del av det regelsystem som vid tidpunkten gällde för överlåtelser till utländska bolag och att tillämpning av detta regelsystem i det aktuella fallet stred mot EU-rätten.

HFD gjorde en liknande bedömning i HFD 2014 ref. 71. I målets andra fråga konstaterade HFD att det var fördragsstridigt att inte tillämpa reglerna om skattefrihet vid avyttring av näringsbetingade andelar i 25 a kap. IL när andelarna hade ägts indirekt genom en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som etablerat sig i Sverige genom ett fast driftställe. Utan ytterligare motivering konstaterade HFD att detta innebar att resultatet skulle beräknas med tillämpning av de regler som gällde för motsvarande svenska juridiska personer. I skatterättsnämndens förhandsbesked, som HFD fastställde, framgår det att sådan tillämpning gjorde att den utländska juridiska personen varken skulle vara skattskyldig för kapitalvinster eller kapitalförluster hänförliga till det fasta driftsstället. Trots att EU-rätten endast krävde att

¹⁶⁵ Mål C-436/00 *X och Y*.

¹⁶⁶ RÅ 2002 not. 210; RÅ 2007 not. 61.

den gränsöverskridande situationen fick tillgång till skattefriheten i 25 a kap. 5 § 1 st. IL så tillämpade HFD också avdragsförbudet i 25 a kap. 5 § 2 st. IL istället för den direkt tillämpliga regeln i 16 kap. 1 §. Detta skedde helt utan motivering.

HFD gjorde en annan bedömning i RÅ 2008 not. 71 och valde att inte åtgärda asymmetrin som orsakats av fördragsstridigheten. Den fördragsstridiga regeln var i detta mål den numera förändrade regeln om utflyttningsbeskattning av ett uppskovsbelopp enligt dåvarande 49 kap. 26 § IL.¹⁶⁷ Regeln innebar att uppskovsbeloppet togs upp till beskattning vid en tidigare tidpunkt när den skattskyldige flyttat till ett annat medlemsland än vad som hade gjorts om skattesubjektet fortfarande hade varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige. HFD slog fast att beskattning inte skulle ske vid den tidpunkt som regeln föreskrev. Nästa fråga gällde huruvida uppskovsbeloppet skulle tas upp till beskattning enligt huvudregeln i 49 kap. 19 § IL när andelarna senare avyttrades. Domstolen slog fast att sådan beskattning måste ha stöd i tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL eftersom skattesubjektet efter utflyttningen från Sverige skulle vara begränsat skattskyldig här, och återförvisade frågan till prövning hos skatterättsnämnden. Skatterättsnämnden bedömde visserligen att 3 kap. 19 § IL var tillämplig i det enskilda fallet vilket fastställdes av HFD i RÅ 2010 not. 84, men om andelarna inte hade avyttrats inom tioårsperioden så hade uppskovsbeloppet från det tidigare andelsbytet aldrig tagits upp till beskattning.

I dessa mål hade HFD att hantera asymmetri som uppkommit till följd av att en betungande regel i ett regelsystem inte ansetts tillämplig till följd av fördragsstridighet. Som nämnts ovan måste rättstillämparen i dessa situationer dels ta ställning till om avsteg ska göras från de enligt ordalydelsen tillämpliga reglerna och vidare ta ställning till på vilket sätt sådant avsteg ska göras. Nedan behandlas dessa två bedömningar separat med avstamp i de ovan refererade målen. För att undvika upprepning sammanfattas slutsatserna från dessa avsnitt först i avsnitt 6. nedan.

5.2. I vilka fall bör asymmetrin åtgärdas?

Det första frågan att ta ställning till är om asymmetrin överhuvudtaget bör åtgärdas. Den som anser att det finns ett absolut grundlagsförankrat förbud mot analog tillämpning blir tvungen att svara att detta inte är tillåtet. Att åtgärda asymmetrin förutsätter nämligen att man gör uppenbara avsteg från lagtexten utan att EU-rätten kräver detta. Den som anser att det i vissa undantagsfall finns möjlighet att göra avsteg från lagtexten måste dock ta ställning till om det

¹⁶⁷ De dåvarande reglerna går att finna i prop. 2009/10:24, s. 5.

i varje enskilt fall rör sig om en sådan situation där ett avsteg är motiverat. Särskild restriktion krävs eftersom ett sådant avsteg blir till den skattskyldiges nackdel.

I RÅ 2010 ref. 86 motiverade HFD avsteget från lagtexten med att regeln måste ses i sitt sammanhang som en del av ett regelsystem som gällde för en viss rättshandling och att tillämpning av regelsystemet i det aktuella fallet stred mot EU-rätten. Det går att invända mot detta resonemang. Dels finns det många regler som kan ses som en del av ett regelsystem som gäller för en viss rättshandling. Detta gäller inte minst källskattereglerna i exempelvis KupL och SINK. Att systemet som helhet inte kan tillämpas efter dess ordalydelse har inte i dessa fall motiverat ett avsteg från hela systemet utan endast avsteg från de enskilda regler som är fördragstridiga. HFD medgav dessutom att det inte fanns något EU-rättsligt hinder från att tillämpa beräkningsregeln i 53 kap. 8 § IL. För att motivera en särbehandling måste alltså det systematiska sambandet mellan dessa regler ha varit starkare än det är för regler i allmänhet.

Det som skiljer dessa regler från exempelvis källskattesystemet är att reglerna samverkar för att åstadkomma ett specifikt syfte som inte kan uppnås utan att alla regler tillämpas. Regleringens generella syfte var att en orealiserad värdestegring som uppkommit fram till överlåtelsen av en tillgång inte skall undgå svensk beskattning. För att uppfylla detta syfte blev överlåtelsen föremål för uttagsbeskattning.¹⁶⁸ Regelsystemets specifika syfte var alltså att reglera vid vilken tidpunkt beskattningen av övervärdet skulle ske, så att skattesubjektet med säkerhet fortfarande var skattskyldig i Sverige när övervärdet realiserades. 53 kap. 8 § IL gjorde så att övervärdet inte beskattades ännu en gång när andelarna i det förvärvande bolaget avyttrades. Att tillämpa denna regel utan att först ha tillämpat 53 kap. 7 § IL hade därför åstadkommit ett resultat helt i strid med både systemets och regelns syfte, nämligen fullständig icke-beskattning av värdestegringen.

Även HFD:s helhetsbehandling av systemet för avyttring av näringsbetingade andelar kan motiveras på detta sätt. Reglernas syfte är att åstadkomma likvärdig beskattning för den som väljer att strukturera sin näringsverksamhet som en koncern istället för att bedriva all verksamhet inom samma bolag.¹⁶⁹ Skattefriheten och avdragsförbudet i 25 a kap. 5 § IL utgör i förhållande till detta syfte en systematisk helhet som förfelas om enbart skattefriheten men inte avdragsförbudet tillämpas.

Är denna typ av fundamental syftesförfelan då tillräcklig för att motivera ett avsteg från lagtexten till den skattskyldiges nackdel eller bör bördan av detta misstag istället bäras av

¹⁶⁸ SOU 2005:99, s. 203.

¹⁶⁹ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Slifverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatterätt – en läro- och handbok i skatterätt*, 14:3 u., Studentlitteratur, 2013, s. 68 f.

lagstiftaren? Till ledning i denna fråga bör HFD:s praxis om legalitetsprincipen användas. Som konstaterades ovan i avsnitt 2.4. så tycks HFD, bortsett från de EU-relaterade målen, numera göra denna typ av avsteg när det har stöd i långvarig praxis eller skatteflyktslagen. Avsteg som har stöd genom långvarig praxis kan legitimeras genom att denna numera är mer förutsägbar och skapar mer likformighet än att följa lagtexten. Att riksdagen under lång tid inte har agerat för att förhindra sådan praxis kan också tolkas som en tyst bekräftelse på att den är i enlighet med riksdagens vilja. Det är dessutom en närmast obetydlig skillnad mellan analog tillämpning i dessa situationer och att låta ett begrepp ha en praxisskapad skatterättslig innebörd som inkluderar fler situationer än den normalspråkiga.¹⁷⁰ Denna typ av avsteg kan alltså motiveras av förutsebarhets- och likformighetsskäl samt att den tycks vara godkänd av lagstiftaren. Analogier med stöd av skatteflyktslagens generalklausul motiveras istället av att en tillämpning enligt ordalydelsen åstadkommer ett resultat som är i strid med lagstiftningens syfte. Lagstiftaren antas alltså ha gjort ett misstag och avsåg egentligen att förverkliga en annan rättsföljd i en given situation än den som följer av lagtextens ordalydelse.¹⁷¹ När den skattskyldige aktivt utnyttjar detta misstag och således kringgår lagens syfte tillåts riksdagens förmodade egentliga vilja vinna företräde framför den förutsebarhet som uppnås genom att avstå från analogier. Generalklausulen utgör en uppmaning till rättstillämparen att utöva denna överprövande verksamhet enligt de förutsättningar som föreskrivs i skatteflyktslagen.

Avsteg för att åtgärda asymmetriska effekter kan inte legitimeras med samma argument som avsteg i enlighet med långvarig praxis. Skatteflyktssituationerna är dock mer jämförbara med den aktuella typen av avsteg eftersom dessa bygger på att tillämpning enligt lagstiftningens ordalydelse åstadkommer ett resultat som hamnar i strid med lagstiftningens syfte till följd av ett misstag från lagstiftarens sida. Lagstiftaren kan dock genom antagandet av skatteflyktslagen anses ha reglerat de fall då rättstillämparen får rätta till dessa misstag. Frågan är varför rättstillämparen ska tillåtas att rätta till lagstiftarens misstag i andra fall än de som uttryckligen har påbjudits av lagstiftaren genom skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen bör dessutom tillämpas restriktivt varför liknande verksamhet utanför lagens tillämpningsområde blir särskilt olämplig.¹⁷² Det finns dock en avgörande skillnad mellan de situationer som skatteflyktslagen tar sikte på och de som diskuteras här. Det är i EU-fallen uppenbart att lagstiftarens syfte med lagen har förfelats. Även den som är tveksam till möjligheten att finna lagstiftarens vilja uttryckt i förarbetena kan i dessa fall finna lagstiftarens vilja uttryckt direkt i

¹⁷⁰ Se avsnitt 2.2. ovan.

¹⁷¹ Von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007 s. 644–651 [cit. von Bahr 2007], s. 645.

¹⁷² von Bahr 2007, s. 645.

lagtexten genom att läsa den aktuella regeln tillsammans med regeln som till följd av EU-rättens företrädare tillfälligt har satts åt sidan. Lagstiftaren har tagit ställning för att behandla den gränsöverskridande situationen sämre än de inhemska situationerna. Resultatet blev istället att dessa situationer behandlas bättre. Det utmärkande för EU-fallen är därför att detta utgör uppenbara lagstiftningsmisstag som åstadkommer motsatt effekt än reglernas ursprungliga syfte.

Frågan blir då om detta särdrag kan förklara varför HFD inte gjorde avsteg från legalitetsprincipen i RÅ 2008 not. 71. Precis som 53 kap. 7 och 8 §§ IL i RÅ 2010 ref. 86 hade utflyttningsbeskattningsregeln i dåvarande 49 kap. 26 § IL till syfte att reglera vid vilken tidpunkt en obeskattad värdestegring skulle beskattas för att säkerställa att Sverige inte helt förlorade rätten att beskatta denna. Genom att åsidosätta denna utan att tillåta analog tillämpning av huvudregeln i 49 kap. 19 § IL riskerades Sveriges rätt att beskatta värdestegringen. Dessa två regler var dock inte avsedda att tillämpas tillsammans utan var istället alternativa. Den som träffades av 49 kap. 19 § IL träffades inte av 49 kap. 26 § IL och vice versa. Reglerna hade därför inte samma starka systematiska samband som 53 kap. 7 och 8 §§ IL eller 25 a kap. 5 § 1 och 2 st. IL. Denna skillnad skulle kunna förklara den annorlunda behandlingen. En annan möjlig förklaring är att det är mer ingripande att analogt tillämpa regler för obegränsat skattskyldiga på begränsat skattskyldiga än att göra analogier inom samma regelsystem. Det rör sig om för få rättsfall för att kunna dra säkra slutsatser.

5.3. På vilket sätt bör asymmetrin åtgärdas?

Precis som vid hanteringen av normkonflikter med fördraget räcker det inte att konstatera att en regel ska åsidosättas. Man måste också ta ställning till vilka regler som ska tillämpas istället.

Johansson uttalade i en artikel från 2011 angående RÅ 2010 ref. 86 att lösningen i dessa fall tycks bero på var i lagstiftningen man anser att fördragsstridigheten inträder.¹⁷³ Om den inträder vid regeln som föreskriver den gränsöverskridande rättsföljden måste man fråga sig vilka regler som ska tillämpas istället. Enligt Johansson blir det i den situationen problematiskt att tillämpa regler som enligt lagtexten endast är tillämpliga på inhemska situationer, alltså 53 kap. 2–5 §§. Man bör därför falla tillbaka på allmänt tillämpliga regler. Om man anser att fördragsstridigheten istället inträder redan vid det särbehandlande rekvisitet blir lösningen enklare enligt Johansson. Man kan då helt enkelt bortse från det särbehandlande

¹⁷³ Johansson 2011, s. 8–10.

rekvisitet och tillämpa hela det inhemska regelsystemet, inklusive de betungande reglerna, på den gränsöverskridande situationen.

Jag anser dock att denna lösning bygger på en felaktig uppfattning, nämligen att partiella normkonflikter ska lösas genom fullständig icke-tillämpning. Att det särbehandlande rekvisitet har åsidosatts för att undanröja den negativa särbehandlingen betyder inte att rekvisitet fortsätter att vara åsidosatt när man ska hantera fördelen. RÅ 2010 ref. 86 och HFD 2014 ref. 71 skulle visserligen kunna användas som argument för att HFD i vissa fall gör avsteg från denna regel. Även med det synsättet kommer man dock inte runt att en sådan behandling förutsätter att man frångår legalitetsprincipens analogiförbud. Avsteget från lagtexten kan inte motiveras med EU-rättens företräde, eftersom EU-rätten inte kräver ett åsidosättande av reglerna i dessa fall.

Johansson verkade anse att det var oproblematiskt att åsidosätta regeln som hade ett starkt systematiskt samband med den fördragsstridiga regeln.¹⁷⁴ Samtidigt ansåg han att det var problematiskt att tillämpa det inhemska regelverket analogt.¹⁷⁵ Enligt min mening förhåller det sig istället tvärtom. Det kontroversiella beslutet är att överhuvudtaget åsidosätta en regel utan att EU-rätten kräver detta. I de situationer det finns skäl att göra så bör det dock inte vara problematiskt att tillämpa det inhemska regelverket analogt. Det är ju endast möjligheten att göra detta och åstadkomma likabehandling i enlighet med reglernas syfte som överhuvudtaget motiverar ett avsteg från den direkt tillämpliga bestämmelsen. Precis som HFD i RÅ 2010 ref. 86 och HFD 2014 ref. 71 bör därför rättstillämparen i ett sådant fall hantera asymmetrin genom analog tillämpning av de regler som hade varit tillämpliga i en objektivt jämförbar inhemsk situation.

¹⁷⁴ Johansson 2011, s. 7.

¹⁷⁵ Johansson 2011, s. 9 f.

6. Sammanfattning och besvarande av frågeställningar

Konflikter mellan EU-rättens grundläggande friheter och svenska skatteregler orsakas av att det i skattelagstiftningen finns minst ett särbehandlande rekvisit, en gränsöverskridande rättsföljd och en mindre betungande inhemsk rättsföljd. EU-rättens företräde medför att de grundläggande friheterna får företräde framför dessa bestämmelser vid konstaterade normkonflikter med inhemska skatteregler. De grundläggande friheterna är inte likabehandlingsnormer, utan kräver endast att gränsöverskridande situationer inte behandlas sämre än objektivt jämförbara inhemska situationer. Det är EU-rättsligt tillåtet för rättstillämparen att, åtminstone i vissa fall, besluta om andra rättsföljder än de som hade varit tillämpliga i objektivt jämförbara inhemska situationer. EU-rätten tillåter också att fördragsstridiga regler fortsätter att tillämpas i de situationer då de inte orsakar att gränsöverskridande situationer särbehandlas negativt, även om de i andra situationer orsakar detta. Från ett EU-rättsligt perspektiv har därför den svenska rättstillämparen en stor frihet att avgöra vilka regler som ska åsidosättas och vilken rättsföljd som ska förverkligas för att ge de grundläggande friheterna företräde.

Rättstillämparen bör som huvudregel behandla partiella normkonflikter med de grundläggande friheterna genom att endast partiellt åsidosätta de fördragsstridiga skattereglerna. Det innebär att reglerna bör fortsätta att tillämpas i situationer då de inte är i direkt konflikt med de grundläggande friheterna, även om de är fördragsstridiga i andra situationer. Detta motiveras av HFD:s praxis på området och att en annorlunda hantering hamnar i strid med den skatterättsliga legalitetsprincipens förbud mot analog och reducerande tillämpning.

Vad gäller frågorna om vilken skatteregel rättstillämparen bör sätta åt sidan, vilken skatteregel rättstillämparen bör tillämpa istället för denna regel, samt vilken rättsföljd som rättstillämparen bör förverkliga, så är svaren på dessa frågor beroende av varandra. Den överordnade frågan som tycks styra svaren på övriga frågor är frågan om vilken rättsföljd som rättstillämparen bör förverkliga. Svaret på denna fråga är att rättstillämparen bör förverkliga den rättsföljd som hade förverkligats i en objektivt jämförbar inhemsk situation. Av de 22 mål som HFD hittills har avgjort har HFD avvikit från denna trend i endast RÅ 2005 not. 7. Denna behandling kan motiveras av att rättstillämparen inte bör beskära riksdagens beskattningsmakt mer än EU-rätten kräver med hänsyn till kompetensfördelningen mellan riksdag och rättstillämpare.

För att förverkliga denna rättsföljd bör den regel som hade varit tillämplig i en objektivt jämförbar inhemsk situation tillämpas analogt på den gränsöverskridande situationen. Om det saknas en regel som matchar den objektivt jämförbara inhemska situationen hindrar detta dock inte rättstillämparen från att förverkliga den objektivt jämförbara rättsföljden. I dessa situationer får därför rättsföljden grundas på en analog tillämpning av den inhemska regeln i modifierad form eller direkt på fördragsartikeln. I vissa situationer kan likabehandling förverkligas helt utan tillämpning av någon bestämmelse. Så är fallet när den objektivt jämförbara inhemska rättsföljden hade varit icke-beskattning. I dessa situationer räcker det med att åsidosätta de regler som var tillämpliga på den gränsöverskridande situationen.

De regler som bör åsidosättas är de regler som måste åsidosättas för att kunna förverkliga den likabehandlande rättsföljden. Det innebär att det särbehandlande rekvisitet och regeln som föreskriver den gränsöverskridande rättsföljden bör åsidosättas. Det är dock av underordnad betydelse att exakt specificera vilka regler detta är eftersom åsidosättandet endast sker tillfälligt och därmed inte skapar permanenta ”hål” i lagtexten.

Rättstillämparen kan i undantagsfall göra avsteg från att förverkliga den rättsföljd som hade förverkligats i en objektivt jämförbar inhemsk situation. Detta innebär att de fördragsstridiga reglerna fortsätter att tillämpas och att istället andra regler sätts åt sidan för att åstadkomma ett fördragskonformt skatteutfall. Detta torde vara möjligt både genom att den alternativa lösningen fullständigt kompenserar för den negativa särbehandlingen och genom att den alternativa lösningen, utan att fullständigt kompensera nackdelen, rättfärdigar den negativa särbehandlingen. HFD har endast hanterat fördragsstridigheten på detta sätt i HFD 2005 not. 7. Från detta mål kan slutsatsen dras att ett sådant undantag från huvudregeln kan ske när det finns en existerande bestämmelse att tillämpa analogt för att förverkliga det fördragskonforma utfallet och det dessutom finns skäl som gör det mer lämpligt att tillämpa denna regel än att förverkliga den rättsföljd som hade förverkligats i en objektivt jämförbar inhemsk situation. I det aktuella fallet fanns det starka indikationer på att lagstiftarens vilja var att fördragsstridigheten skulle lösas på detta annorlunda sätt. Det är dock inte möjligt att från detta ensamma avgörande hämta mer specifik vägledning om när rättstillämparen bör frångå huvudregeln.

I situationer där undanröjandet av en nackdel orsakar att en kompenserande fördel i lagstiftningen orsakar en asymmetrisk skatteeffekt måste rättstillämparen ta ställning till om det finns skäl att frångå legalitetsprincipens analogiförbud och åtgärda asymmetrin. Detta är otänkbart om man anser att det finns ett absolut analogiförbud i svensk skatterätt. Enligt min mening har det skatterättsliga föreskriftskravet inte tillräckligt starkt stöd i RF för

att man ska kunna hävda ett sådant absolut analogiförbud samtidigt som HFD i vissa fall tillämpar skattelag analogt. Det finns i vissa fall skäl för rättstillämparen att frångå analogiförbudet när ett undanröjande av en nackdel orsakar en asymmetrisk skatteeffekt. Avsteget från analogiförbudet kan motiveras genom att det rör sig om uppenbara lagstiftningsmisstag som åstadkommer motsatt effekt än reglernas ursprungliga syfte. HFD har gjort sådana avsteg i RÅ 2010 ref. 86 och HFD 2014 ref. 71. I RÅ 2008 not. 71 gjordes dock inget sådant avsteg. En möjlig förklaring är att avstegen är begränsade till fall där för- och nackdelarna har starka systematiska samband, så att syftet med den ena regeln förfelas om inte också den andra regeln tillämpas. En annan möjlig förklaring är att skattesubjektet var begränsat skattskyldigt i RÅ 2008 not. 71. Fallen är för få för att man ska kunna dra säkra generella slutsatser. När väl beslutet har tagits att det finns skäl att frångå lagtexten bör rättstillämparen tillämpa den regel analogt som hade varit tillämplig i en objektivt jämförbar inhemsk situation.

Källförteckning

Litteratur

- van Arendonk, Henk, *The European Court of Justice and National Courts*, EC Tax Review 2009 s. 96–97.
- Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus förlag, Uppsala, 1999 [cit. Alhager 1999].
- Asp, Petter, Ulväng, Magnus, Jareborg, Nils, *Kriminalrättens grunder*, 2:2 u., Uppsala, 2013.
- von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007 s. 644–651 [cit. von Bahr 2007].
- Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt 2003 s. 2–13 [cit. Bergström 2003].
- Bernitz, Ulf, *Sverige och europarätten*, 1 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2002.
- Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 6 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2018 [cit. Bernitz & Kjellgren 2018].
- Bull, T. & Sterzel, F., *Regeringsformen. En kommentar*, 3 u., Studentlitteratur, Lund, 2015 [cit. Bull & Sterzel 2015].
- Craig, Paul & de Búrca, Gráinne, *EU Law: Text, Cases, and Materials*, 6 u., Oxford University Press, Oxford, 2015 [Craig & de Búrca 2015].
- Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4 u., Studentlitteratur, Lund, 2014 [Cit. Dahlberg 2014].
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995 [cit. Hultqvist 1995].
- Johansson, Jesper, *Följden av EU-rättslig fördragsstridighet*, SvSkT 2011 s. 4–11 [cit. Johansson 2011].
- Johansson, Jesper, *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter*, Jure förlag, Stockholm, 2016 [cit. Johansson 2016].
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Slifverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatterätt – en läro- och handbok i skatterätt*, 14:3 u., Studentlitteratur, 2013.
- Melz, Peter, *När föreligger utdelning skatterättsligt?*, Skattenytt 2008 s. 225–236.
- Peczenik, Alexander, *Juridisk argumentation*, 1:2 u., Fritzes Förlag, Stockholm, 1990.
- Peczenik, Alexander, *Vad är rätt?*, 1 u., Fritzes Förlag, Stockholm, 1995.
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3 u., Iustus Förlag, Uppsala, 2013 [cit. Påhlsson 2013].

- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping, 2007 [cit. Rosander 2007].
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, 3 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2015 [cit. Sandgren 2015].
- Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2005 [cit. Simon-Almendal 2005].
- Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 5 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 1996 [cit. Strömholm 1996].
- Ståhl, Kristina, *Hur ska svenska domstolar hantera fördragsstridiga skatteregler?*, Europarättslig tidskrift, Jubileumsnummer 2008 s. 123–132 [cit. Ståhl 2008].
- Ståhl, Kristina, *National Courts' Treatment of Tax Rules that Conflict with the EC Treaty*, Intertax 2008 s. 548–553.
- Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria & Öberg, Jesper, *EU-skatterätt*, 3 u. Iustus förlag, Uppsala, 2011 [cit. Ståhl, m.fl. 2011].
- Uggla, Carl-Magnus, Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1 u., Wolters Kluwer, Stockholm, 2015.
- de Witte, Bruno, *Direct Effect, primacy, and the nature of the legal order*, s. 323–362, i Craig, Paul & de Búrca, Gráinne (red.), *The evolution of EU Law*, 2 u., Oxford University Press, Oxford, 2011.

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.
- Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.
- Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.
- Prop. 2001/02:72 Ändringar i regeringsformen – samarbetet i EU m.m.
- Prop. 2004/05:31 Sänkt avkastningsskatt för vissa livförsäkringar, m.m.
- Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalskattefrågor
- Prop. 2009/10:24 Beskattning av andelsbyten vid utflyttning

Betänkanden

- Betänkande 2001/02: KU18 Ändringar i regeringsformen – samarbetet i EU m.m.
- SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor.

Rättsfall

EU-domstolen

- 6/64, Flaminio Costa mot E.N.E.L., ECLI:EU:C:1964:66 [cit. *Costa mot E.N.E.L.*].
- 11/70, Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, ECLI:EU:C:1970:114 [cit. *Internationale Handelsgesellschaft*].
- 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA, ECLI:EU:C:1978:49 [cit. *Simmenthal*].
- 283/81, Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità, ECLI:EU:C:1982:335 [cit. *CILFIT*].
- 270/83, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, ECLI:EU:C:1986:37 [cit. *Avoir fiscal*].
- 103/88, Fratelli Costanzo SpA mot Milano kommun, ECLI:EU:C:1989:256 [cit. *Costanzo*].
- C-330/91, The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG, ECLI:EU:C:1993:303 [cit. *Commerzbank*].
- C-312/93, Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS mot Belgiska staten, ECLI:EU:C:1995:437 [cit. *Peterbroeck*].
- C-430/93, Jeroen van Schijndel och Johannes Nicolaas Cornelis van Veen mot Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten, ECLI:EU:C:1995:441 [cit. *van Schijndel*].
- C-55/94, Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, ECLI:EU:C:1995:411 [cit. *Gebhard*].
- C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:1998:370 [cit. *ICI*].
- C-10/97 till C-22/97, Ministero delle Finanze mot IN.CO.GE.'90 Srl, Idelgard Srl, Iris'90 Srl, Camed Srl, Pomezia Progetti Appalti Srl (PPA), Edilcam Srl, A. Cecchini & C. Srl, EMO Srl, Emoda Srl, Sappesi Srl, Ing. Luigi Martini Srl, Giacomo Srl och Mafar Srl, ECLI:EU:C:1998:498 [cit. *IN.CO.GE*].
- C 324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, ECLI:EU:C:2002:749 [cit. *Lankhorst Hohorst*].
- C-385/00, F.W.L. de Groot mot Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2002:750 [cit. *de Groot*].

C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket, ECLI:EU:C:2002:704 [cit. *X och Y*].

C-198/01, Consorzio Industrie Fiammiferi (CIF) mot Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, ECLI:EU:C:2003:430 [cit. *CIF*].

C-422/01, Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) och Ola Ramstedt mot Riksskatteverket, ECLI:EU:C:2003:380 [cit. *Skandia*].

C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECLI:EU:C:2004:138 [cit. *De Lasteyrie du Saillant*].

C-169/03, Florian W. Wallentin mot Riksskatteverket, ECLI:EU:C:2004:403 [cit. *Wallentin*].

C-446/03, Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763 [cit. *Marks & Spencer*].

C-196/04, Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544 [cit. *Cadbury Schweppes*].

C-265/04, Margaretha Bouanich mot Skatteverket, ECLI:EU:C:2006:51 [cit. *Bouanich*].

C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:773 [cit. *Test ACT*].

C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:774 [cit. *FII*].

C-470/04, N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, ECLI:EU:C:2006:525 [cit. *N*].

C-101/05, Skatteverket mot A, ECLI:EU:C:2007:804 [cit. *A*].

C-231/05, Oy AA, ECLI:EU:C:2007:439 [cit. *Oy AA*].

C-168/11, Manfred Beker och Christa Beker mot Finanzamt Heilbronn, ECLI:EU:C:2013:117 [cit. *Beker*].

C-375/12, Margaretha Bouanich mot Directeur des services fiscaux de la Drôme, ECLI:EU:C:2014:138 [cit. *Bouanich II*].

C-632/13, Skatteverket mot Hilikka Hirvonen, ECLI:EU:C:2015:765 [cit. *Hirvonen*].

Högsta domstolen

NJA 2005 s. 33

Högsta förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)

Referat

RÅ 1985 1:85

RÅ 1989 ref. 23

RÅ 1989 ref. 57
RÅ 1991 ref. 55
RÅ 1992 ref. 60
RÅ 1992 ref. 76
RÅ 1994 ref. 31
RÅ 1998 ref. 27
RÅ 1999 ref. 62
RÅ 2000 ref. 17
RÅ 2000 ref. 38
RÅ 2000 ref. 47
RÅ 2000 ref. 40
RÅ 2004 ref. 1
RÅ 2004 ref. 28
RÅ 2004 ref. 86
RÅ 2004 ref. 111
RÅ 2006 ref. 38
RÅ 2008 ref. 30
RÅ 2008 ref. 44
RÅ 2009 ref. 13
RÅ 2009 ref. 33
HFD 2011 ref. 54
HFD 2014 ref. 71
HFD 2015 ref. 60
HFD 2016 ref. 14 II
HFD 2017 ref. 9
HFD 2017 ref. 57

Notiser

RÅ 1995 not. 84
RÅ 1999 not. 286
RÅ 2002 not. 210
RÅ 2005 not. 7
RÅ 2007 not. 61
RÅ 2007 not. 161

RÅ 2008 not. 70

RÅ 2008 not. 71

RÅ 2010 not. 84

HFD 2015 not. 54

Författningar

Europeiska unionen

Fördrag

Fördraget om Europeiska unionen (konsoliderad version), EUT C 202, 7.6.2016 s. 13–45.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (konsoliderad version), EUT C 202, 7.6.2016 s. 47–199.

Direktiv

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, EUT L 157, 26.6.2003, s. 49–54.

Rådets direktiv 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, EUT L 310, 25.11.2009, s. 34–46.

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, EUT L 345, 29.12.2011, s. 8–16.

Rådets direktiv 2016/1164/EU av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, EUT L 193, 19.7.2016, s. 1–14.

Sverige

Grundlag

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.

Lagar

Kommunalskattelag (1928:370).

Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Kupongskattelag (1970:624).

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Lag (1995:575) mot skatteflykt.

Inkomstskattelag (1999:1229).

Lag (2003:1195) om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Aktiebolagslag (2005:551).

Skatteförfarandelag (2011:1244).