

Svensk anpassning till unionsrätten

Stig von Bahr

I Inledning

Som bekant har unionsrätten företräde framför eventuellt förekommande avvikande lagstiftning i medlemsstaterna. EU-fördragen (primärrätten) och EU-förordningar är omedelbart bindande och ska utan nationella lagstiftningsåtgärder tillämpas av domstolar och förvaltningsmyndigheter. Bestämmelser i direktiv som har direkt effekt gäller också före nationell rätt. Direktivbestämmelser som inte har direkt effekt, exempelvis för att de inte är till fördel för enskilda personer eller tillräckligt precisa och ovillkorliga, ska inte tillämpas men kan föranleda att EU-kommissionen väcker talan om fördragsbrott.

Unionsrätten täcker stora områden och befinner sig i ständig utveckling. Det är därför ofrånkomligt att den nationella regelgivningen kan bli oförenlig med unionsrätten. Klara fall är då en medlemsstat underlåter att genomföra ett direktiv i tid eller försummar att upphäva inhemska regler som uppenbarligen strider mot bindande EU-reglering. Ofta är emellertid förhållandet mellan unionsrätten och den nationella rätten svårt att bedöma. Det kan framstå som omöjligt att med säkerhet fastställa såväl unionsrättens som den inhemska rättens exakta innebörd och därmed om nationella lagstiftningsåtgärder är nödvändiga.

Denna artikel handlar om vad som görs och inte görs när det på goda grunder kan hävdas att den svenska skattelagstiftningen är oförenlig med unionsrätten. Jag har valt tre helt olika rättsområden för att belysa denna problematik. Det första området är hur lagstiftaren hanterat frågan om skattemässig inkomstutjämning inom en koncern med utländska bolag (2 kap.). Därefter behandlas i vad mån unionsrättsliga principer om bedrägeri och rättsmissbruk

bör föranleda ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, (3 kap.). Framställningen fortsätter med kupongskattelagens (1970:624) regler om källskatt (kupongskatt) på utdelningar till aktieägare som, om de haft hemvist i Sverige, varit befriade från inkomstskatt (4 kap.). Artikeln avslutas med några sammanfattande reflektioner (5 kap.).

De tre områden som behandlas här – vilka alltså avser tre olika skatteformer – utgör bara en liten del av anpassningsproblematiken. Robert Pålsson påpekade redan 2006 att Skatteverket under den närmaste tiden dessförinnan publicerat inte mindre än tio styrsignaler med analyser av svenska inkomstskattereglernas förenlighet med unionsrätten.¹ Av dessa gav nio uttryck för uppfattningen att de prövade svenska reglerna var oförenliga med unionsrätten och därför inte fick tillämpas fullt ut. Riksdagen har senare ändrat några av – men inte alla – de regler som togs upp i styrsignalerna.

Frågan om det svenska regelverket på skatteområdet uppfyller de krav som unionsrätten ställer har även behandlats av Fredrik Ohlsson.² I artikeln analyseras särskilt de begränsningar i rätten till avdrag för räntor som gäller fr.o.m. 2013, tillämpningen av lagen (1995:575) mot skatteflykt i gränsöverskridande situationer, exitbeskattning och reglerna i 35 a kap. i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) om koncernavdrag.

Jag återkommer till F. Ohlssons synpunkter i kapitlen 2 och 3. Vad gäller R. Pålssons artikel om Skatteverkets styrsignaler kan jag bara instämma i att verket hamnar i konstitutionellt limbo när EU-domstolen meddelar domar som visar att svenska skatteregler sannolikt strider mot unionsrätten. Att en förvaltningsmyndighet som Skatteverket uppträder som författningsdomstol och underkänner beslutad lagstiftning är ingen lämplig lösning och kan på sikt urholka förtroendet för riksdagen som skattelagstiftare. Att å andra sidan låtsas som ingenting till dess lagstiftaren ingriper kan ge upphov till rättsförluster och onödiga rättsprocesser. Att prejudikatvärdet av domar från EU-domstolen ofta är oklart gör inte Skatteverkets uppgift lättare och verket riskerar att få kritik hur det än agerar.

1. *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*, Skattenytt 2006 s. 401 ff.

2. F. Ohlsson, *Även solen har sina fläckar*, Skattenytt 2013 s. 102 ff.

2 Skattemässig inkomstutjämning över gränsen

I det berömda målet Marks & Spencer³ tog EU-domstolen för första gången ställning till om ett moderföretag kunde få avdrag för en förlust som uppkommit i ett utländskt dotterföretag. Domstolen konstaterade att symmetriskäl visserligen talade mot en sådan avdragsrätt – dotterföretagets vinster kunde ju aldrig beskattas i det land där moderföretaget var hemmahörande – men fann ändå att moderföretaget under vissa förutsättningar hade rätt att dra av den utländska förlusten.

Målet Oy AA⁴ gällde om ett finskt dotterföretag kunde få avdrag för koncernbidrag till sitt utländska moderföretag. Till skillnad från Marks & Spencer var det alltså fråga om bidrag från ett vinstgivande dotterföretag och inte till ett dotterföretag med förluster. Enligt den finska lagstiftningen, som mycket påminde om den svenska, kunde avdrag inte medges för koncernbidraget eftersom moderföretaget inte hörde hemma i Finland. EU-domstolen godtog att dotterföretaget vägrades avdragsrätt. I sak var utgången inte så överraskande eftersom EU-domstolen i Marks & Spencer begränsat skatteutjämningen till definitiva förluster och därmed i praktiken uteslutit avdragsrätt för förluster hos moderbolag. En del skrivningar i domskälen kunde dock ge intryck av att EU-domstolen godkände hela det finska systemet. Den svenska regeringen nappade på detta och hävdade att domen innebar att alla dåvarande svenska regler om koncernbidrag var förenliga med unionsrätten⁵, en uppfattning som omedelbart kritiserades⁶ och i mars 2009 underkändes av HFD vid prövning av ett antal överklagade förhandsbesked.⁷

HFD fann – utan att begära förhandsavgörande från EU-domstolen – att unionsrättens regler om etableringsfrihet krävde att även koncernbidrag till utländska dotterföretag var avdragsgilla. Som villkor uppställdes bl.a. att bidraget gick från moderföretag till dotterföretag och exempelvis inte från ett dotterföretag till ett annat

3. Dom (stora avdelningen) den 13 december 2005, mål nr C-446/03.

4. Dom (stora avdelningen) den 18 juli 2007, mål nr C-231/05.

5. Prop. 2007/08:1 volym 1 s. 118.

6. Se exempelvis Holmdahl och Ohlsson, SN 2008 s. 18 ff.

7. RÅ 2009 ref. 13–15 och RÅ 2009 not. 35–37.

dotterföretag. Avdragsrätten förutsatte vidare att dotterföretagets förlust skulle vara definitiv (dotterföretaget skulle träda i likvidation) och att den därmed inte var möjlig att utnyttja på annat sätt. Avdraget storlek fick inte överstiga det lägsta av tre belopp, nämligen förlusten under dotterföretagets sista hela beskattningsår och förlusten under det år då likvidationen avslutades, i sistnämnda fall beräknat både enligt svenska och aktuella utländska regler⁸.

Efter HFD:s domar var det omöjligt att hävda att de svenska koncernbidragsreglerna var förenliga med unionsrätten. Med utgångspunkt i domarna infördes 2010 ett nytt kapitel, 35 a kap., i IL om moderföretags rätt till avdrag för slutliga förluster i ett helägt utländskt dotterföretag. Avdrag kan inte medges till dotterdotterföretag eller mellan systerföretag. Som villkor för avdragsrätten gäller bl.a. att dotterföretaget har försatts i likvidation och denna har avslutats (5 § 1) och att det inte finns företag i intressegemenskap med moderföretaget som bedriver rörelse i den stat där dotterföretaget hör hemma (5 § 5). En förlust anses inte slutlig hos dotterföretaget om skälet till att den inte kan utnyttjas är att det saknas en rättslig möjlighet till detta eller att denna möjlighet är begränsad i tiden (6 § 2).

Avdragsgill förlust hos dotterföretaget är det lägsta belopp av dels förlusten beräknad enligt skattereglerna i den utländska staten, dels förlusten beräknad som om dotterföretaget varit ett svenskt aktiebolag med motsvarande inkomster i Sverige (8 § första stycket). Den på detta sätt beräknade förlusten ska dessutom minskas med belopp som dotterföretaget under en tioårsperiod genom utdelning eller underprisöverlåtelser fört över till företaget inom intressegemenskapen (9 §).

Det råder inget tvivel om att villkoren för att ett utländskt dotterföretags förluster ska få utnyttjas skattemässigt av ett svenskt moderföretag är betydligt strängare än vad som gällt om båda företagen varit svenska. Man behöver inte vara expert på unionsrätt för att konstatera att flera av villkoren med all sannolikhet skulle underkännas vid en prövning av EU-domstolen. Exempelvis står reglerna för beräkning av förlustens storlek i strid med EU-domstolens avgörande beträffande ett annat finskt mål, A Oy⁹. Kravet på direktägt

8. Jag har kommenterat domarna i Svensk skattetidning 2009 s. 427 ff.

9. Dom (fjärde avdelningen) den 21 februari 2013, mål nr C-123/11. Detta mål gällde ett finskt moderbolags övertagande av förluster i ett svenskt dotterbolag som fusionerats med moderbolaget. EU-domstolen uttalade att reglerna för beräkning av

dotterföretag kan inte heller försvaras.¹⁰ Samtidigt måste det medges att den svenska lagstiftaren kom i en besvärlig situation efter HFD:s domar, inte minst eftersom dessa inte byggde på något förhandsavgörande från EU-domstolen. Hur den exakta gränsen skulle dras mellan unionsrättens regler om fri etablering och önskemålet att skydda det svenska skatteunderlaget fick därigenom baseras på gissningar. En översyn av reglerna i 35 a kap. IL är enligt min mening nödvändig.

3 Bedrägeri och rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet

I ML finns inte några bestämmelser om att den som köper en vara kan gå miste om avdraget för ingående mervärdesskatt på den grunden att denna insett eller borde ha insett att köpet ingick i ett av säljaren planerat bedrägeri avseende mervärdesskatten. Någon motsvarande bestämmelse finns inte heller i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). EU-domstolen har emellertid i målet Kittel/Recolta¹¹ förklarat att den som i ond tro deltagit i transaktioner som utgör mervärdesskattebedrägeri ska anses som medgärningsman och i följd härav förlora sin rätt till avdrag för ingående skatt. Enligt domstolen främjar den skattskyldiga i en sådan situation med råd och dåd bedrägeriet och detta oberoende av om en vidareförsäljning av de köpta varorna går med vinst eller förlust. De objektiva kriterierna för avdragsrätt, nämligen leverans av varor av en skattskyldig person i dennas ekonomiska verksamhet, är inte uppfyllda beträffande bedrägeri som begåtts av den skattskyldiga själv. Avdrag ska alltså vägras om den skattskyldiga kände till eller borde ha känt till att denna genom sitt inköp deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri.¹²

det svenska dotterbolagets förlust ”inte får medföra en särbehandling i jämförelse med de beräkningsregler som skulle vara tillämpliga om denna fusion hade genomförts med ett dotterbolag med hemvist i landet.” – Vad detta krav innebär i olika situationer är svårt att veta bl.a. med tanke på att en omräkning från svenska till finska regler rimligen måste omfatta dotterbolagets resultat under flera beskattningsår. Att villkoren i 35 a kap. 8 och 9 §§ IL framstår som oförenliga med unionsrätten är hur som helst klart.

10. Marks & Spencer omfattade utjämning mellan dotterdotterföretag.

11. Dom (tredje avdelningen) den 6 juli 2006 i målen nr C-439/04 och C-440/04.

12. Se domen punkterna 53–61.

Den avgörande frågan i rättsfallet HFD 2013 ref. 12 beträffande Scania Metall KB var om EU-domstolens praxis i bedrägerifall skulle få genomslag vid tillämpning av ML. HFD fann, till skillnad från kammarrätten i Göteborg, att så var fallet. I ett utförligt obiter dictum uttalade HFD att även EU-domstolens syn på rättsmissbruk kunde leda till ökat skatteuttag. I domskälen anför HFD inledningsvis att målet bl.a. gäller tolkning och tillämpning av den unionsrättsliga principen om motverkande av bedrägeri och andra former av missbruk. HFD framhåller att denna övergripande unionsrättsliga princip bildat grund för EU-domstolens prövning i mål som gällt tillämpning av fördragsregler men även för tillämpning av direktiv och EU-förordningar.¹³

Senare i domen anför HFD att en förutsättning för att ML ska kunna tolkas enligt EU-domstolens praxis ändå får anses vara att detta kan ske inom ramen för direktivkonform tolkning. HFD konstaterar att varken ML eller mervärdesskattedirektivet innehåller någon uttrycklig reglering enligt vilken avdragsrätten för ingående skatt ska bedömas mot bakgrund av eventuell ond tro hos förvärvaren. Detta hindrar emellertid enligt HFD inte att bedrägliga beteenden kan tillmätas betydelse vid bedömningen om en omsättning av varor eller tjänster ska anses föreligga. Även med beaktande av att fråga är om uttag av skatt finns därför enligt HFD ”utrymme för att vid bedrägerifall tillämpa mervärdesskattelagen direktivkonformt”.

Enligt min mening är det egendomligt att HFD åberopar direktivkonform tolkning till stöd för sitt avgörande. En tolkning förutsätter rimligen existensen av en text som kan ges olika innebörd men varken direktivet eller ML innehåller någon allmän regel om bedrägeri som kan tolkas på olika sätt. En tillämpning av en hypotetisk direktivbestämmelse om bedrägeri skulle också strida mot den viktiga principen att bestämmelser i direktiv bara har direkt effekt om de är till fördel för den enskilda.

Min uppfattning är att HFD, trots talet om direktivkonform tolkning, grundat sitt avgörande på en övergripande primärrättslig princip om hur bedrägliga beteenden ska bedömas.¹⁴ Hur det än för-

13. HFD hänvisar bl.a. till de välkända målen Halifax, C-255/02, Cadbury Schweppes, C-196/04 och Emsland-Stärke, C-110/99.

14. Frågan om den rättsliga grunden för HFD:s avgörande har behandlats av E. Kristoffersson i Skattenytt 2013, s. 598 ff., av mig i Skattenytt 2013 s. 861 ff. och återigen (replik) av E. Kristoffersson i Skattenytt 2014 s. 171 ff.

håller sig med valet av rättslig grund så kvarstår det faktum att EU-domstolens praxis om bedrägeri och rättsmissbruk enligt HFD ska tillämpas vid mervärdesbeskattningen. Detta väcker i sin tur frågan om existensen av dessa principer bör återspeglas i ML. Det ter ju sig otillfredsställande att rättsmissbruk och skatteflykt kan angripas både beträffande inkomstskatt och mervärdesskatt men i fråga om inkomstskatt med stöd av lagen mot skatteflykt och i fråga om mervärdesskatt utan stöd av svensk lagstiftning.

Det kan anföras skäl för att ML bör kompletteras med regler om bortfall av avdragsrätt för ingående skatt eller andra skatteskärpningar när den skattskyldiga medverkar i skattebedrägeri eller gör sig skyldig till rättsmissbruk¹⁵. En sådan åtgärd är dock inte självklar och utformningen av lagtexten vållar svårigheter. Vad gäller rättsmissbruk kan en lösning vara att med Halifax- domen som förebild införa en skatteflyktsklausul i ML av samma modell som i lagen mot skatteflykt. Men det är inte säkert att villkoren för tillämpning av skatteflyktslagen i alla delar överensstämmer med EU-domstolens praxis för rättsmissbruk.¹⁶ Att införa materiella bestämmelser om bedrägeri ter sig ännu svårare¹⁷. Ett försiktigare alternativ är därför att komplettera ML med en kort erinran om att underlaget för mervärdesskatten kan höjas om den skattskyldiga medverkat i skattebedrägeri. En sådan bestämmelse ger visserligen inte något klart besked om i vilka situationer ingripande kan komma i fråga men är bättre än ingen regel alls.

4 Kupongskatt

4.1 Inledning

Kupongskatt är en källskatt som enligt kupongskattelagen ska betalas på utdelning på aktier i svenska aktiebolag till bl.a. utländska juridiska personer. Jag diskuterar i det följande om uttaget av kupongskatt

15. Problem i samband med genomförande av EU-direktiv behandlas utförligt i Oskar Henkows bidrag till denna antologi.

16. Osäkerheten kanske är störst på inkomstskatteområdet där EU-domstolen inte direkt hänför sig till de i Halifax-målet angivna kriterierna för rättsmissbruk utan använder mer allmänna uttryck som konstlade upplägg och fiktiva etableringar. Se också F. Ohlssons i not 2 nämnda artikel, s. 111 f.

17. E. Kristoffersson har påvisat ett antal frågor som måste lösas i det sammanhanget, Skattenytt s. 2013 s.605 ff.

är förenligt med unionsrätten när utdelningen sker till en utländsk juridisk person som, om denna varit hemmahörande i Sverige, inte skulle ha beskattats för utdelningen. Framställningen begränsas till utdelningar till utländska pensionsstiftelser och utländska allmännyttiga stiftelser.

Nämnas kan att kupongskattelagens förenlighet med unionsrätten satts i fråga även vid utdelning till utländska värdepappersfonder. Detta har för något år sedan föranlett ändringar i lagstiftningen och behandlas inte här.¹⁸

4.2 Pensionsstiftelser

Svenska pensionsstiftelser är enligt 7 kap. 2 § IL helt undantagna från inkomstskatt men ska enligt 2 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, avkastningsskattelagen, betala avkastningsskatt. Syftet med denna skatt är att åstadkomma en enhetlig schablonmässig beskattning av alla former av pensionsparande. Uttaget av skatt baseras på pensionsföretagets nettoförmögenhet.

Utländska pensionsfonder av samma karaktär som svenska pensionsstiftelser omfattas inte av avkastningsskattelagen (såvida de inte undantagsvis bedriver verksamhet i Sverige) men måste betala kupongskatt på utdelning från svenska bolag. Det har sedan länge diskuterats om uttaget av kupongskatt innebär att sådana utländska pensionsföretag träffas av högre skatt än svenska pensionsstiftelser¹⁹.

Frågan kan nu få sin lösning i och med att HFD nyligen beslutat inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen i ett överklagat mål om kupongskatt för en nederländsk pensionsfond²⁰. Länsrätten i Dalarnas län liksom kammarrätten i Sundsvall ansåg att pensionsfonden var skyldig att betala kupongskatt på mottagen utdelning, dock nedsatt till 15 procent enligt gällande skatteavtal. Enligt kammarrätten hade det inte visats att fonden beskattats mer oförmån-

18. Se härom L. Samuelson, SN 2012 s. 16 ff.

19. Se t.ex. Caroline Väljemark, SN 2010 s. 24 ff.

20. Beslut den 20 maj 2014 beträffande Pensioenfonds Metaal en Technic, mål nr 2868–12.

ligt än motsvarande svenska pensionsstiftelser och det var inte heller utrett att de olika metoderna för beskattning – kupongskatt och avkastningsskatt – var diskriminerande.

I sin begäran om förhandsavgörande anför HFD, efter att ha redovisat EU-domstolens praxis, att innebörden av unionsrätten inte är helt klar när det gäller hur tillämpningen av olika beskattningstekniker i den aktuella situationen ska bedömas. Den fråga som ställs är formulerad på följande sätt:

Utgör artikel 63 FEUF hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken utdelning från ett inhemskt bolag beskattas med källskatt om aktieägaren har hemvist i en annan stat medan utdelningen – om den tillfaller en inhemsk aktieägare – omfattas av en schablonmässigt bestämd skatt beräknad på en fiktiv avkastning, som sett över tid är avsedd att motsvara den ordinarie beskattningen av all kapitalavkastning.

Frågan gäller som synes kupongskatten som sådan och tar inte upp spørsmålet om bedömningen påverkas av att den normala skattesatsen, 30 procent, är nedsatt genom skatteavtal. Vidare anges att jämförelsen mellan kupongskatt och avkastningsskatt ska göras med utgångspunkt i att sistnämnda skatt är avsedd att motsvara ordinarie beskattning av kapitalavkastning och inte, vilket förefaller mer relevant, det faktiska skatteuttaget. Eventuella brister i formuleringen kan dock rättas till under det skriftliga och muntliga förfarandet hos EU-domstolen och torde därmed inte hindra domstolen från att lämna ett vägledande svar på frågan.

4.3 Utländska allmännyttiga stiftelser

Svenska stiftelser är normalt befriade från inkomstskatt, om de uppfyller kraven på ändamål, verksamhet och fullföljd (7 kap. 3 § IL). De behöver inte heller betala avkastningsskatt. Utdelning från ett svenskt aktiebolag kan därmed utan skattebortfall användas i stiftelsens allmännyttiga verksamhet.

I kupongskattelagen finns inget undantag som tar sikte på utländska stiftelser som uppfyller villkoren för skattebefrielse i 7 kap. 3 § IL. Kupongskatt ska därför tas ut med 30 procent på svenska utdelningar eller med den lägre skattesats som följer av ett skatteavtal. Här föreligger alltså en tydlig negativ särbehandling i förhållande till liknande svenska stiftelser.

Enligt min mening kan Sverige omöjligen rättfärdiga denna särbehandling. EU-domstolens avgörande beträffande Centro di Musicologia Walter Stauffer²¹ visar att det inte är tillåtet att ge skattelättnader till en erkänt allmännyttig stiftelse som hör hemma i en medlemsstat (Tyskland) men samtidigt vägra sådana lättnader för liknande stiftelser bara för att de är hör hemma i en annan medlemsstat (Italien). Den tyska regeringens försvar för att begränsa skattelättnaden till tyska stiftelser, bl.a. bortfall av skatt och risken för penningtvätt, underkändes helt av domstolen.

Det går möjligen att hävda att kupongskatt och avkastningsskatt över tid leder till samma skattebelastning och att den svenska lagstiftningen därför är godtagbar för svenska och utländska pensionsfonder. I fråga om stiftelser kan däremot utländska stiftelser genom kupongskatten träffas av en ensidig merbeskattning. Jag vet inte i vad mån Skatteverket (kupongskattekontoret i Ludvika) tar ut kupongskatt från allmännyttiga utländska stiftelser och jag vet inte heller om några tvister prövats i domstol. En sak framstår dock som klar och det är att reglerna om kupongskatt för utländska stiftelser måste ändras.

5 Några sammanfattande reflektioner

Det har hävdats att unionsrättens företrädare minskar behovet av att anpassa svensk lagstiftning till unionsrätten. Resonemanget bygger på att man vid allt beslutsfattande måste ha klart för sig att svenska regler kan strida mot unionsrätten och därför inte får tillämpas. Tar man bara hänsyn till unionsrättens företrädare blir risken för felaktiga beslut inte så stor. Något ligger det kanske i detta men enligt min mening måste ambitionen i ett rättssamhälle vara att den interna regelgivningen återspeglar innehållet i gällande rätt. Av såväl principiella som praktiska skäl bör det primära ansvaret för anpassningen till unionsrätten ligga hos lagstiftaren och inte hos domstolar och förvaltningsmyndigheter.

Har den svenska lagstiftaren klarat anpassningen till unionsrätten på ett godtagbart sätt? Mitt svar är att Sverige antagligen är bättre än

21. Dom (tredje avdelningen) den 14 september 2006, mål nr 386/04.

flertalet andra medlemsstater men ändå inte når ända fram. I fråga om skatteutjämning mellan koncernföretag med hemvist i skilda länder trädde reglerna i 35 a kap. IL i kraft först bortåt fem år efter domen i Marks & Spencer. Under en lång tid förhöll sig lagstiftaren alltså passiv. Till detta kommer, som jag framhållit i det föregående, att reglerna på flera punkter framstår som oförenliga med unionsrätten.

Det finns inte något enkelt svar på vad lagstiftaren bör göra efter HFD:s dom om bedrägeri på mervärdesskatteområdet, HFD 2013 ref. 12. Delar Finansdepartementet uppfattningen att HFD baserat sitt avgörande på direktivkonform tolkning av ML minskar behovet av lagstiftningsåtgärder och det kan verka logiskt att inte göra någonting. Ett ingripande från lagstiftarens sida är väl inte heller nödvändigt om Finansdepartementet ansluter sig till min uppfattning att HFD i själva verket tillämpat en på EU:s primärrätt grundad allmän rättsprincip. Oavsett hur domen tolkas kvarstår dock önskvärdheten av att lagstiftningen ska ge en korrekt bild av gällande rätt och det kan anmärkas att unionsrättens företrädare inte hindrat att dess allmänna princip om proportionalitet tagits in i lagstiftning på skatteområdet. Det finns alltså argument för att även EU-domstolens syn på bedrägeri och rättsmissbruk på något sätt bör komma till uttryck i ML.

Kupongskatten är en viktig budgetpost men väcker sällan större intresse hos doktrinen eller i lagstiftningssammanhang. Det är därför inte överraskande – men beklagligt – att kupongskattens förenlighet med unionsrätten vad gäller utdelning till utländska pensionsfonder och allmännyttiga stiftelser ännu snart tjugo år efter EU-inträdet och åtminstone tio år efter det att frågan kommit upp i Skatteverket inte föranlett någon översyn av lagstiftningen. För egen del fruktar jag att Finansdepartementet inte kommer att inleda ett lagstiftningsförfarande förrän EU-domstolen besvarat HFD:s fråga beträffande utländska pensionsfonder och HFD avgjort målet, dvs. sannolikt tidigast 2016.

Vad kan då göras för att snabbare och bättre anpassa svenska regler till unionsrätten? En viktig faktor är att behovet av anpassningen uppmärksammas tidigt. Lagstiftaren – i praktiken Finansdepartementet – måste ha rutiner för fortlöpande bevakning av avgöranden med EU-anknytning från EU-domstolen och HFD men även från lägre instanser. Bevakningen måste också omfatta Skatteverkets

ställningstaganden liksom synpunkter i doktrinen. Frågor om anpassningen bör vara prioriterade och arbetet ska påbörjas så snart man misstänker att den interna rätten avviker från unionsrätten. Att avvakta kan vara motiverat bara om rättsläget är oklart och vägledande mål ligger för avgörande i EU-domstolen eller HFD.

En förbättring av anpassningen till unionsrätten kräver att kvalificerade personer, främst hos Finansdepartementet, får tid att arbeta med dessa frågor. Min erfarenhet är dock att denna typ av arbetsuppgifter får vika för mer dagsaktuella insatser. Anders Hultqvist redovisar i sitt bidrag till denna antologi ett förslag han tidigare presenterat om inrättande av en permanent institution, nu kallat ett skattelagstiftningsråd, med uppdrag att snabbt lämna förslag på hur uppmärksammade brister i skattelagstiftningen kan läkas. Till medlemmar i detta råd utses personer inom och utom den offentliga sektorn vilka har stor erfarenhet av olika delar av skatterätten. En naturlig uppgift för rådet blir att bevaka de svenska skattereglernas förenlighet med unionsrätten.

Jag är väl medveten om att entusiasmen för att skapa en fristående institution med uppgift att föreslå åtgärder mot brister på skatteområdet är begränsad från Regeringskansliets sida. I ljuset av vad som i denna artikel sagts om problem i samband med anpassningen till unionsrätten måste dock något göras varav inrättande av ett skattelagstiftningsråd, helst i form av en statlig utredning, är ett förslag som bör övervägas. Bristen på anpassning kan, som det kaos som följt av HD:s avgöranden beträffande förbudet mot dubbelbestraffning (*ne bis in idem*)²² och hanteringen av mervärdesskatt på tryckeritjänster²³ tydligt visar, få starka negativa konsekvenser för rättsväsendet. De brister som tagits upp i denna artikel kan få liknande konsekvenser.

En effektivare organisation av bevakningen av unionsrätten kan inte bara förbättra Sveriges ställning som rättsstat och utan också spara mycket arbete och pengar för myndigheter och allmänhet.

22. NJA 2013 s. 502 och NJA 2013 s. 746

23. Konsekvenserna av Skatteverkets ställningstagande och HFD 2014 ref. 14 har kommenterats av Mattias Karlsson och Ewa Almgren i Skattenytt 2014 s. 544 ff.