



Juridiska Institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs Universitet

Programmet för
Juris kandidatexamen
Tillämpade studier 20 p

Exitsskatter & EG-rätten

En studie av vissa svenska skattereglars förenlighet med EG-rätten i ljuset av EG-domstolens dom i fallet *Lasteyrie du Saillant*

Författare: Emma Linnér
Handledare: Robert Pålsson
Hösten 2004

Innehållsförteckning

Använda förkortningar	4
1 Inledning	5
1. 1 EG-rätten och de direkta skatterna	6
1. 2 Problemformulering och syfte	9
1. 3 Avgränsningar	9
1. 4 Metod	10
1. 5 Disposition	12
2 EG-rätten i allmänhet och EG-skatterätten i synnerhet	13
2.1 Europeiska Unionen och Europeiska Gemenskapen	13
2. 1. 1 Primär och sekundär rätt	14
2. 1. 2 Principen om Europarättens företräde framför nationell rätt	15
2. 1. 3 EG-domstolen och efterlevnad av EG-rätten	15
2. 1. 4 Direkt och indirekt effekt	16
2. 1. 5 Restitution av felaktigt inbetald skatt och enskildas rätt till skadestånd	17
2. 2 EG-rättens betydelse på de direkta skatternas område	18
2. 2. 1 Fördragets grundläggande friheter	18
2. 2. 2 Förbudet mot diskriminering	20
2. 2. 3 Andra hinder för EG-fördragets grundläggande friheter – restriktionsförbuden	22
2. 2. 4 Grunder för rättfärdigande av fördragsstridiga skatteregler	23
2. 2. 4. 1 Skattesystemets inre sammanhang	26
2. 2. 4. 2 Effektiv skattekontroll	27

3 Exitskatter och EG-domstolen	28
3. 1 <i>Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie</i>	29
3. 2 Konsekvenserna av domen	31
3. 3 Konsekvenser för svensk skatterätt	33
3. 3. 1 Innebär en utsträckning i skattskyldigheten ett hinder för den fria rörligheten?	34
3. 3. 2 Beskattning av personaloptioner vid utflyttning – regel bortom räddning?	36
3. 3. 3 Andelsbytesreglerna – klara exitskatteregler, klart fördragsstridiga?	38
3. 3. 4 <i>X och Y mot Riksskatteverket</i> – olikbehandling vid underprisöverlåtelser	40
3. 3. 5 Uttagsbeskattningsreglerna i förnyat fokus	42
3. 4 Vedertagna internationella skatterättsliga principer	45
4 Sammanfattning och avslutande reflektioner	46
Källförteckning	49

Använda förkortningar

CGI – Code Général des Impôts (den allmänna franska skattelagen)

EEG – Europeiska ekonomiska gemenskapen

EG – Europeiska gemenskapen, tillsammans med lagrum avser förkortningen EG Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen

EGD – EG-domstolen

EKSG – Europeiska kol- och stålgemenskapen

EMU – Europeiska monetära unionen

EU – Europeiska unionen, tillsammans med lagrum avser förkortningen EU Fördraget om Europeiska unionen

Euratom – Europeiska atomenergigemenskapen

IL – Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development

Prop. – Proposition

RF - Regeringsformen

RSV – Riksskatteverket

RÅ – Regeringsrättens årsbok

SFS – svensk författningssamling

SOU – Statens offentliga utredningar

1 Inledning

I artikel 2 i Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen¹, som utgör grunden för EG-rätten, anges att gemenskapen har till uppgift att genom att upprätta en gemensam marknad främja en harmonisk och väl avvägd utveckling av näringslivet inom gemenskapen som helhet, en fortgående och balanserad tillväxt, en ökad stabilitet, en höjning av levnadsstandarden samt sammanhållning mellan de stater som gemenskapen förenar.

Enligt EU:s egen webbplats har dessa mål i stort sett uppnåtts vilket skett genom införandet av fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital samt genom en konkurrenspolitik som ser till att det råder rättvis konkurrens mellan företag och att konsumenternas intressen skyddas. Den inre marknaden fullbordades 1993 och euron sattes i omlopp 2002.²

I en gemenskap av stater vars mål är att skapa ett ekonomiskt samarbetsområde med karaktär av en inre marknad är det ofrånkomligt att även beskattningsfrågor behandlas på gemenskapsnivå. Sverige har varit medlem i Europeiska unionen sedan 1 januari 1995. Allt sedan dess har den svenska skatterätten stått under ständigt ökande påverkan av EG-rätten och EG-domstolens rättstillämpning. Vad gäller den indirekta beskattningen styrs numera en stor del av regleringen av direktiv på gemenskapsnivå. Det område som harmoniserats innefattar såväl mervärdesskatten som de viktigaste punktskatterna. På den direkta beskattningens område ser det dock annorlunda ut. Vissa delar av företagsbeskattningen är föremål för gemensamma regler men det finns ännu ingen motsvarighet på den direkta beskattningens område till den långtgående harmonisering som skett inom den indirekta beskattningen.³

¹ hädanefter benämnt EG-fördraget eller endast fördraget

² www.europa.eu.int/abc/12lessons/index_sv.htm

³ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 15ff

1. 1 EG-rätten och de direkta skatterna

EG-fördraget innehåller inte några bestämmelser avseende den direkta beskattningen jämförbara med de avseende indirekt beskattning. Bortsett från artikel 293, som uppmanar medlemsstaterna att, i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att avskaffa dubbelbeskattning inom gemenskapen, innehåller fördraget inte några uttryckliga bestämmelser om direkt beskattning.⁴

Avsaknaden av genomförda harmoniseringsåtgärder avseende de direkta skatterna kan sägas vara näst intill total. Det finns få direktiv från EU som gäller inkomstbeskattning, moderdotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet är de mest betydelsefulla.⁵ 1997 antogs ett skattepaket mot skadlig skattekonkurrens. Paketet hade tre delar; en uppförandekod för företagsbeskattningen, ett direktivförslag om beskattning av inkomster från sparande och ett direktivförslag avseende beskattning av betalningar av räntor och royalties mellan närstående företag. Den slutliga uppgörelsen om skattepaketet ingicks år 2003. Sparandedirektivets⁶ ursprungliga dag för ikraftträdande, 1 januari 2005, har skjutits upp till 1 juli 2005. Införandet har villkorats av att EG och Schweiziska edsförbundet ingår avtal om åtgärder likvärdiga med de som föreskrivs i direktivet samt ett tillhörande samförståndsavtal.⁷ Rän- och royaltydirektivet⁸ trädde ikraft 1 juli 2004 och tillämpas på ersättningar som hänför sig till tiden efter utgången av år 2003.⁹

Dessutom finns ett direktiv om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.¹⁰ En av förklaringarna till den mycket begränsade harmoniseringen genom antagande av direktiv på detta område är det krav på enhällighet i Rådet som uppställs i den allmänna bestämmelsen om tillnärmning av lagar i fördragets artikel 94. En stats beskattningssystem speglar såväl dess ekonomiska, sociala och politiska

⁴ Farmer, Paul, Lyal, Richard, *EC Tax Law*, 1994, s 309

⁵ Direktiv 90/435/EEG och 90/434/EEG

⁶ Direktiv 2003/48/EG

⁷ www.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/l31050.htm

⁸ Direktiv 2003/49/EG

⁹ Här skall dock noteras att detta direktiv inte betyder så mycket för Sverige då vi saknar källskatt på ränta och har skrivit bort vår rätt att källbeskatta royalty i samtliga skatteavtal med de 15 gamla EU-länderna. Däremot kan direktivet ha betydelse för svenska företag som erhåller ränta eller royalty från andra medlemsländer. Se vidare Prop. 2003/04:126 *Undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift* avseende direktivets införande i Sverige.

¹⁰ Direktiv 77/799/EEG

förhållanden som dess budgetmässiga krav och all effektiv harmonisering torde strida mot ett eller flera av dessa intressen i flertalet medlemsländer.¹¹ Ytterligare ett skäl för den ringa harmoniseringen är den begränsade kompetens som tillerkänns gemenskapens institutioner vilka endast är behöriga i de fall skatteåtgärder har en direkt påverkan på den gemensamma marknaden.¹² Ett tredje skäl är kravet att gemenskapens sekundära rätt, inom alla områden som inte faller under den exklusiva kompetensen, skall vara underställd subsidiaritetsprincipen.¹³

Ända fram till mitten av 1980-talet ansågs den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor endast kunna inskränkas genom antagande av bindande sekundärlagstiftning. Fördragets bestämmelser ansågs således inte i sig kunna påverka denna självbestämmanderätt. Det var först genom det revolutionerande *avoir fiscal*-målet 1986 som EG-domstolen slog fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. Grundläggande fördragsfriheter kan således inte åsidosättas på den grunden att skattereglerna inte harmoniserats.¹⁴

EG-domstolen har sedan i ett stort antal mål vidareutvecklat principen och fastställt att även om den direkta beskattningen är en fråga för medlemsstaterna är de inte längre helt fria i att utforma sina skatteregler utan dessa måste utformas i enlighet med fördragets bestämmelser, avseende såväl nationell rätt som skatteavtal. Sedan 1 januari 1994, då principen utvidgades till att definitivt gälla även den fria rörligheten för kapital, gäller den samtliga fördragsfriheter, det vill säga den fria rörligheten för varor, tjänster, personer (inklusive den fria etableringsrätten) och kapital.¹⁵ Bestämmelserna föreskriver att hinder för dessa friheter skall avskaffas. Vad gäller den fria rörligheten för varor anges uttryckligen att detta även avser skatter. För övriga fördragsfriheter finns ingen motsvarande referens i fördraget.

På gemenskapsrättens nuvarande stadium, kommer frågor om direkta skatter således inte att falla under gemenskapens behörighet. Icke desto mindre skall dock medlemsstaterna iaktta

¹¹ Farmer, Paul, Lyal, Richard, *EC Tax Law*, 1994, s 4ff, Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 15ff

¹² Pistone, Pasquale, "The Impact of Community Law on Tax Treaties", 2002, s 1-10

¹³ Art. 1.2 EU, art. 5 EG

¹⁴ *Avoir fiscal*, mål 270/83

¹⁵ van Thiel, S. *The Prohibition of Income tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean?*, *European Taxation*, september 1994, s 303-310

gemenskapsrätten när de utövar sina befogenheter på detta område.¹⁶ Trots att det i grunden accepteras att varje stat är suverän att avgöra utformningen och uttag av direkta skatter har suveräniteten i praktiken visat sig allt mer begränsas av EG-domstolens domar. Domstolens uppgift är ytterst att undanröja hinder för att uppnå de mål som anges i artikel 2 EG. Målet att skapa en fri inre marknad kommer således att vara överordnat medlemsstaternas suveränitet i den mån denna inskränker de fördragsenliga friheterna. EG-domstolen tar vidare ingen hänsyn till hur deras domar påverkar ett lands skattesystem i sin helhet. Istället skall domstolens domar förstås mot den bakgrunden att domstolen verkar för ett antal rättspolitiska mål¹⁷ såsom att stärka gemenskapen och dess institutioner. När det gäller prövning av medlemsstaternas skattelagar är huvudfrågan om det finns inslag som verkar störande för en fri och rättvis konkurrens i en öppen gemensam marknad.¹⁸

Hittills har efterlevnaden av gemenskapsrätten inom den direkta beskattningens område följaktligen inte garanterats genom harmonisering utan snarare inom ramen för EG-domstolens dömande verksamhet. Domstolen har härigenom börjat sätta mer och mer press på medlemsstaternas regeringar att ändra sina skattelagar, vilket redan skett i viss utsträckning. Anpassningen sker gradvis i takt med att det hela tiden kommer nya fall från domstolen.¹⁹ Genom det franska fallet *Hughes de Lasteyrie du Saillant*²⁰ som nyligen prövats och avgjorts i EG-domstolen, har frågan om exit-, eller utflyttningsskatter, och deras förenlighet med EG-fördraget aktualiserats. En exitskatt tas ut då en individ eller ett företag flyttar ut från en stat och träffar medgivna skatteuppskov och orealiserade vinster som ligger i övervärden på innehavda tillgångar som fastigheter, aktier och annan egendom med anknytning till den stat utflyttningen sker ifrån. Exitskatter är således ett sätt att tillgodose det nationella skatteanspråket och utgör ett alternativ till att fortsätta resa skatteanspråk även mot utflyttade skattskyldiga.²¹

I sin dom i fallet *Lasteyrie* förklarade EG-domstolen de franska reglerna strida mot fördragets regel om etableringsfrihet. Reglerna anses tillhöra de mildaste exitskatteregler som står att

¹⁶ Se bland annat *Schumacker*, mål C-297/93 p 21, *ICI*, mål C-264/96 p 19, *X och Y*, mål C-436/00 p 32, *Lasteyrie du Saillant*, mål C-9/02 p 44

¹⁷ Detta är den rådande uppfattningen, som dock är omdebatterad

¹⁸ Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, *Skattenytt*, nr 5 2003, s 230ff

¹⁹ Pistone, Pasquale, "The Impact of Community Law on Tax Treaties", 2002, s 1-10, Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 16

²⁰ *Lasteyrie du Saillant*, mål C-9/02

²¹ Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

finna varför konsekvenserna av domen kan förväntas bli stora. Detta gäller inte minst för Sverige, som likt flertalet av EU:s medlemsländer har exitskatter.²²

1. 2 Problemformulering och syfte

Med anledning av domen i det franska fallet ter sig en diskussion kring svenska exitskatter högaktuell och det är också upprinnelsen till denna uppsats. EG-domstolen har redan prövat ett antal svenska skatteregler men Sverige hör inte till de länder som hänskjuter flest fall till domstolen. Det skall dock påpekas att den franska högsta domstolen, Conseil d'Etat, normalt är särdeles obenägen att hänskjuta mål till EG-domstolen.²³ I ljuset av *Lasteyrie* förefaller en prövning av vissa svenska exitskatters förenlighet med EG-fördraget inte helt osannolik, vilket leder till frågan:

Vilka av de svenska skatter som kan betecknas som exitskatter kan tänkas strida mot EG-rätten och på vilka grunder?

Syftet med uppsatsen blir därför dels att undersöka vilka skatteregler Sverige eventuellt skulle kunna komma att behöva ändra i framtiden och dels att undersöka EG-rättens inflytande inom ett specifikt område inom nationell skatterätt för att på så sätt illustrera EG-rättens utveckling och dess allt mer omfattande inflytande på nationell skatterätt i allmänhet.

1. 3 Avgränsningar

Vad avser begreppet exitskatter finns det ett flertal skatter i Sverige som kan anses som sådana skatter. I uppsatsen behandlas endast ett begränsat urval av dessa regler. Givetvis finns flertalet regler utöver dessa som vore intressanta att diskutera. Några svenska skatteregler har redan varit föremål för en mycket omfattande debatt, som exempel kan nämnas de svenska koncernbidragsreglerna, som dock inte kan sägas utgöra exitskatteregler. Uppsatsens ram utgörs dock av just sådana regler vilket utesluter en diskussion kring de regler som inte kan falla under denna definition. Även inom området exitskatter har dock en avgränsning skett

²² Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

²³ Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

och ett antal regler valts ut. Valet grundas på personligt intresse men är även motiverat av praktiska skäl. Vilka regler som kommer att behandlas framgår av kapitel 3.

De valda reglerna kommer endast att förklaras översiktligt. Uppsatsens fokus ligger inte på reglernas historia eller dess uppkomst men på dess tillämpning och huruvida denna är i enlighet med EG-rätten.

De friheter som främst blir aktuella när exitskatter diskuteras är den fria rörligheten för personer inklusive etableringsfriheten men även i viss mån den fria rörligheten för tjänster och kapital varför fokus hamnar på dessa tre friheter. Däremot blir inte den fria rörligheten för varor aktuell varför denna frihet endast nämns mera allmänt.

Större delen av de rättsfall som utgör EG-domstolens praxis och som fungerar som exempel i uppsatsen refereras överhuvudtaget inte eller åtminstone inte i nämnvärd omfattning. Istället uppmanas läsaren att själv läsa de fall som hon finner intressanta, till stor del för att undvika att förevarande uppsats blir ett långt referat.

Till sist skall även påpekas att jag är medveten om att nästan varje argument som framförs skulle kunna penetreras än djupare och behandlas än mer ingående. EG-rätten och dess förhållande till de direkta skatterna är, trots avsaknaden av genomförda harmoniseringsåtgärder – eller kanske just därför – ett i det närmaste outtömligt ämne med de bästa förutsättningar för att utvecklas in absurdum.

1. 4 Metod

Då uppsatsens grund ligger i EG-rätten i allmänhet och EG-skatterätten i synnerhet har jag ägnat betydande del av min tid till att läsa in mig på dessa områden. Det har delvis skett genom att studera på området relevant litteratur och läsa en uppsjö artiklar ur diverse skatterättsliga tidskrifter, såväl nationella som internationella. Här har även Internet varit en mycket betydelsefull sökhjälp samt källa till information.

Eftersom utvecklingen av EG-rätten på de direkta skatternas område till mycket stor del skett inom ramen för EG-domstolens verksamhet har jag även ägnat en inte oansenlig tid till att läsa domar från domstolen och förslag till avgöranden från generaladvokaten. Naturligtvis har jag även studerat Fördraget om upprättande av Europeiska Gemenskapen. Vidare har jag till viss del även läst relevanta delar av aktuella direktiv.

Även delar av den svenska skatterätten har emellertid spelat avgörande roll för uppsatsens genomförande. För att kunna välja ut relevanta regler och sedan kunna diskutera dessa i ljuset av EG-rätten har jag studerat såväl litteratur och artiklar på området som relevanta lagar, förarbeten och rättsfall. Även här har Internet varit till stor hjälp.

En stor del av uppsatsen är av naturliga skäl deskriptiv men det förekommer även betydande analytiska inslag. För att kunna genomföra en diskussion kring de svenska reglernas förenlighet med EG-rätten har jag, som redan nämnts, ägnat mycket tid till att läsa. Av förklarliga skäl kan all denna information inte redovisas i uppsatsen men jag har gjort mitt yttersta för att ge en så nyanserad bild som möjligt. Jag har försökt att föra fram de mest intressanta argumenten men även, i den mån en sådan förekommer, redogöra för den rådande uppfattningen. Trots att jag ansträngt mig hårt för att åtminstone inledningsvis anta en objektiv angreppsvinkel har denna naturligtvis påverkats under uppsatsens gång vilket oundvikligen lämnat spår i de slutsatser som dragits och här förekommer således ett visst subjektivt inslag.

Återigen skall påpekas att uppsatsen inte gör några som helst anspråk på att vara heltäckande, varken inom området EG-skatterätt eller vad gäller frågan om exitskatter. Inte heller innehåller uppsatsen några absoluta sanningar avseende de svenska exitskatternas vara eller icke-vara. Perspektiven är olika och därmed också slutsatserna. Ett svar på frågan kan inte komma annat än vid en eventuell prövning i EG-domstolen, allt annat är endast spekulationer. Uppsatsen skall istället förstås som ett belysande exempel på EG-rättens allt större inflytande över de nationella skattesystemen.

1. 5 Disposition

För att kunna genomföra en diskussion kring utvalda svenska exitskatter kommer *kapitel 2* att ägnas åt EG-rätten och dess förhållande till nationell rätt i allmänhet och EG-skatterätten och dess förhållande till nationell skatterätt i synnerhet. Kapitlet utgör en betydande del av uppsatsen och inleds med en förhållandevis kort och översiktlig del om EG-rätten i sig varpå följer en betydligt mer ingående del om EG-rättens betydelse på de direkta skatternas område och den praxis som utvecklats på området fram till idag.

Kapitel 3 inleds med en definition av begreppet exitskatter. Därefter följer en genomgång av det franska fallet *Hughes de Lasteyrie du Saillant* som till stor del ligger till grund för uppsatsen. Kapitlet fortsätter sedan med en diskussion kring konsekvenserna av domen där fokus ligger på konsekvenserna för svensk skatterätt. Större delen av kapitlet ägnas åt en genomgång av ett antal svenska skatteregler, huruvida de är förenliga med EG-fördragets bestämmelser och vilka möjligheter som finns att rättfärdiga eventuellt fördragsstridiga regler. Diskussionen kommer att ske i ljuset av den praxis som utvecklats inom EG-domstolen och som presenterats i *kapitel 2* och i början av *kapitel 3*. En sammanfattning av denna diskussion återfinns i *kapitel 4*. Kapitlet, och även uppsatsen, avslutas sedan med ett antal reflektioner uppsatsen givit upphov till.

2 EG-rätten i allmänhet och EG-skatterätten i synnerhet

2.1 Europeiska Unionen och Europeiska Gemenskapen

Europeiska unionen, EU, skapades genom Maastrichtfördraget om europeisk union. Fördraget, som trädde i kraft 1 november 1993, utgör tillsammans med de tre tidigare europeiska gemenskaperna; Europeiska kol- och stålgemenskapen, EKSG, Europeiska ekonomiska gemenskapen, EEG och Europeiska atomenergigemenskapen, Euratom, grunden för unionen.

EU består av tre samarbetsområden vilka omnämns som EU:s tre pelare. Den första pelaren utgörs av de tre tidigare europeiska gemenskaperna som alljämt existerar. Andra pelaren utgörs av ett mellanstatligt samarbete i utrikes- och säkerhetspolitiska frågor, GUSP, den tredje pelaren av ett rättsligt och inrikespolitiskt samarbete. Den andra och tredje pelaren tillkom genom Maastrichtfördraget och kännetecknas av ett mellanstatligt samarbete. Här finns ingen möjlighet att utfärda bindande rättsakter och EG-domstolen saknar kompetens inom dessa områden.²⁴

Däremot innebär den första pelaren ett överstatligt samarbete inom den inre marknaden med de fyra friheterna, den gemensamma jordbrukspolitik, transportpolitiken etc. Genom Maastrichtfördraget har även tillkommit EMU-samarbetet samt frågor om utvecklingsbistånd, kultur, konsumentskydd och så vidare. Inom dessa områden har medlemsstaterna överlåtit viss beslutanderätt till gemenskapen.²⁵

²⁴ Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 1999, s 15ff

²⁵ Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 1999, s 15ff

Den första pelaren innefattar även den för gemenskapen särskilda rättsordningen, EG-rätten. Det är inom detta område EG-domstolen verkar. EG-rätten har karaktäriserats som ett mellanting mellan folkrättslig och federal lagstiftning²⁶ och grundar sig på Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Fördraget har karaktär av ett ramfördrag vilket innebär att fördragstexten i huvudsak anger allmänna målsättningar och principer för EG-samarbetet i stort.²⁷

1 maj 1999 trädde Amsterdamfördraget i kraft. Detta medförde vissa ändringar i EG-fördraget vilka dock inte berör vare sig tullunionen eller den inre marknaden med de fyra friheterna. Genom Amsterdamfördraget omnumrerades vidare de flesta av EG-fördragets artiklar.²⁸

2. 1. 1 Primär och sekundär rätt

EG-rätten delas in i primär och sekundär rätt. Den primära rätten är överordnad den sekundära. Med den primära rätten avses de tre ursprungliga fördragen med till dessa knutna protokoll och förklaringar jämte anslutningsfördragen. Den sekundära rätten innefattar den lagstiftning och rättsbildning i övrigt som kan härledas ur den kompetens som EG-fördraget ger institutionerna. Den består av en mängd olika rättsakter och andra åtgärder. De olika rättsakterna räknas upp och beskrivs i artikel 249 EG, varav de viktigaste formerna är förordningar, direktiv och beslut.²⁹

Förordningar, direktiv och rekommendationer är de rättsakter som kan vara aktuella för arbetet att tillnärma medlemsstaternas skattelagstiftningar. Vad gäller harmoniseringen av de direkta skatterna är direktiv den enda tillåtna rättsakten för att uppnå detta. Det framgår av den allmänna harmoniseringsbestämmelsen i artikel 94 EG som styr harmoniseringen av de direkta skatterna.³⁰

²⁶ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 18ff

²⁷ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000 s 18ff

²⁸ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000 s 18ff

²⁹ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000 s 18ff, som även kan rekommenderas för en närmare genomgång av de olika rättsakterna.

³⁰ Avseende den mycket begränsade harmonisering som skett på den direkta beskattningens område se ovan avsnitt 1. 1.

2. 1. 2 Principen om Europarättens företräde framför nationell rätt

Principen om Europarättens företräde framför nationell rätt uttrycktes klart redan i fallet *Costa mot ENEL*³¹ där EG-domstolen slog fast att medlemsstaterna har, inom begränsade områden, inskränkt sina suveräna rättigheter och skapat ett regelverk tillämpligt på deras medborgare och dem själva. Redan tidigare hade domstolen lite mer försiktigt uttryckt denna princip³² men genom *Costa mot ENEL* bekräftades principen tydligt.

Att medlemskapet i EG medför långtgående konsekvenser för medlemsstaterna har därefter ytterligare styrkts. EG-domstolen har slagit fast att gemenskapsrätten har företräde framför alla former av nationell rätt, inklusive nationella författningar och grundlagar.³³ Medlemsstaterna avstår således en del av den nationella suveräniteten till förmån för EG, vars rättsordning är bindande för medlemsstaterna och deras medborgare. Att EG-rätten skall utgöra en del av nationell rätt hindrar således inte att den förra är överordnad den senare. Gemenskapsrättens överhöghet anses i praktiken accepterad så länge den säkerställer ett fullgott rättighetsskydd för medlemsstaternas medborgare.³⁴

2. 1. 3 EG-domstolen och efterlevnad av EG-rätten

EG-fördraget ställer upp bestämmelser som skall tillförsäkra att EG-rätten efterlevs och tolkas enhetligt av domstolar och myndigheter i de olika medlemsländerna.

Enskilda personer, såväl fysiska som juridiska, kan föra talan inför nationell domstol och där stödja sig på EG-rätten.³⁵ För att tillse att EG-rätten tolkas enhetligt i alla medlemsstater kan och i vissa fall skall en nationell domstol begära förhandsavgörande hos EG-domstolen enligt fördragets artikel 234. Förutom i de fall då EG-rätten är så uppenbar att tvivel om dess innehåll inte föreligger är sista instans skyldig att begära förhandsavgörande när frågor om EG-rättens tolkning aktualiseras. På grund av den stora oklarheten inom den direkta beskattningens område och särskilt vad avser företagsbeskattningen är det här extra viktigt att

³¹ *Costa mot ENEL*, mål 6/64

³² *van Gend en Loos*, mål 26/62

³³ *Internationale Handelsgesellschaft*, mål 11/70

³⁴ 10:5 st.1 RF. Se även Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 1999, s 77ff

³⁵ Se nedan avsnitt 2. 1. 4 resp. 2. 1. 5 avseende direkt och indirekt effekt samt enskildas rätt till skadestånd.

EG-domstolen tillfrågas om fördragsrättigheternas och direktivens innebörd. Skyldigheten för nationell domstol att följa EG-domstolens förhandsavgöranden följer av den allmänna lojalitetsplikten i artikel 10 EG.³⁶

Vidare kan en fördragsbrottstalan väckas direkt inför EG-domstolen mot en medlemsstat som gör sig skyldig till överträdelse av EG-rätten. Talan kan väckas av såväl kommissionen som en annan medlemsstat enligt artikel 226 respektive 227 EG. Möjligheten att väcka talan finns inte tillgänglig för enskilda.³⁷

EG-domstolen anser sig verka för ett antal rättspolitiska mål vilket kan vara värdefullt att hålla i åtanke då domstolens domar läses. Dessa mål syftar till att stärka gemenskapen, att öka EG-rättens tillämpningsområde och dess effektivitet samt att förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning. Den tolkningsmetod EG-domstolen använder som en följd av detta innebär att domstolen kan fylla ut luckor i den skrivna rätten och lägga till rättsregler för att förbättra det normativa systemet.³⁸

2. 1. 4 Direkt och indirekt effekt

För att en enskild medborgare skall kunna åberopa en EG-rättslig regel som primärt riktar sig till medlemsstaten även i de fall medlemsstaten försummat att inkorporera ifrågavarande regel i den nationella rättsordningen krävs att regeln har så kallad direkt effekt. Den direkta effekten innebär att regeln är direkt tillämplig i medlemsstaten på enskilda personer, såväl fysiska som juridiska. Alla gemenskapsakter som innehåller någon form av bindande rättslig förpliktelse kan ha direkt effekt under förutsättning att den är klar, precis och ovillkorlig. Detta innebär att fördragsartiklar, bestämmelser i förordningar, direktiv, beslut och internationella avtal kan ha direkt effekt.³⁹

En regel kan ha vertikal direkt effekt, det vill säga ge upphov till vissa rättigheter för enskilda gentemot staten. Den kan också ha horisontell direkt effekt vilket innebär att den ger upphov

³⁶ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 26ff

³⁷ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 26ff

³⁸ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 45

³⁹ Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 1999, s 84ff

till rättigheter och skyldigheter mellan enskilda personer.⁴⁰ Regler i EG-fördraget och i förordningar kan ha såväl vertikal som horisontell direkt effekt. Regler i direktiv kan däremot endast ha vertikal direkt effekt.⁴¹

EG-rätten har dock även vad som kallas indirekt effekt vilket innebär att nationella domstolar och myndigheter, i enlighet med lojalitetsprincipen i artikel 10 EG, är skyldiga att, så långt möjligt, tolka nationell lag i ljuset av innehåll och syfte i de på området gällande direktiven och annan relevant gemenskapsrätt. Den indirekta effekten gäller även för direktiv som ännu inte implementerats eller vars implementeringstid ännu inte löpt ut.⁴²

2. 1. 5 Restitution av felaktigt inbetald skatt och enskildas rätt till skadestånd

En skattskyldig som betalat en skatt som senare visar sig vara uttagen i strid med EG-rätten har rätt att återfå den inbetalda skatten. Detta kallas restitution och skall i princip ske enligt de nationella reglerna för restitution förutsatt att dessa inte försvårar för den enskilde skattebetalaren att utöva sina EG-rättsliga rättigheter.⁴³ EG-domstolen har accepterat att medlemsstaterna sätter vissa tidsgränser för omprövningsbegäran.⁴⁴

I de fall en skatt tagits ut felaktigt och detta leder till skada för en enskild kan skadestånd utgå. För att skadestånd skall bli aktuellt krävs först och främst att en EG-rättslig akt ger en individ en rättighet. Då detta konstaterats fordras vidare ett direkt orsakssamband mellan skadan och rättsstridigheten. Den senare måste dessutom vara av en viss svårighetsgrad.⁴⁵ Möjligheterna på skatteområdet att få skadestånd anses dock vara relativt små.⁴⁶

⁴⁰ Horisontell direkt effekt förekommer dock inte på skatteområdet

⁴¹ Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 1999, s 84ff

⁴² *Von Colson*, mål 14/83, *Marleasing*, mål C-106/89

⁴³ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 37ff

⁴⁴ Se bland annat *Denkavit*, mål 61/79

⁴⁵ Se vidare *Franovich*, förenade målen C-6 och 9/90 och *Brasserie du pêcheur & Factortame*, förenade målen C-46 och 48/93

⁴⁶ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 43. Inte bara avgöranden i rena skattemål får dock konsekvenser på den direkta beskattningens område. Även avgöranden inom andra områden kommer att påverka detta område. Avgörandena inom de så kallade *Open Sky*-målen utgör ett intressant exempel på denna påverkan. I ett av de åtta *Open Sky*-målen (C-467/98) drogs slutsatsen att om bestämmelser i bilaterala skatteavtal med tredje land utgör hinder för den inre marknaden eller strider mot gemenskapsrätten kan enskilda, juridiska och fysiska, personer, som hindras i utövandet av sina gemenskapsrättigheter, begära skadestånd av medlemsstaten i fråga. (Van den Hurk, Hans, *Is the ability of the Member States to conclude tax treaties chained up? EC Tax Review*, 2004/1, s 17-30.) Detta torde på sikt medföra större möjligheter att få skadestånd även på skatteområdet.

2.2 EG-rättens betydelse på de direkta skatternas område

2. 2. 1 Fördragets grundläggande friheter

Som nämnts i kapitel 1 innehåller EG-fördraget inte några bestämmelser avseende den direkta beskattningen jämförbara med de avseende indirekt beskattning. Bortsett från artikel 293, som uppmanar medlemsstaterna att, i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att avskaffa dubbelbeskattning inom gemenskapen, innehåller fördraget inte några uttryckliga bestämmelser om direkt beskattning.⁴⁷

Området har endast harmoniserats i mycket begränsad omfattning. Det finns få direktiv från EU som gäller inkomstbeskattning, moder- dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet är de mest betydelsefulla.⁴⁸ Därefter har även antagits sparandedirektivet och ränte- och royaltydirektivet.⁴⁹ Dessutom finns ett direktiv om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område som bland annat handlar om informationsutbyte regeringar emellan.⁵⁰

På gemenskapsrättens nuvarande stadium faller frågor om direkta skatter inte under gemenskapens behörighet. Medlemsstaterna är dock skyldiga att iaktta gemenskapsrätten när de utövar sina befogenheter på detta område.⁵¹ Hittills har efterlevnaden av gemenskapsrätten inom den direkta beskattningens område inte garanterats genom harmonisering utan snarare inom ramen för EG-domstolens dömande verksamhet.⁵²

Det var först genom det revolutionerande *avoir fiscal*-målet 1986 som EG-domstolen slog fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av

⁴⁷ Farmer, Paul, Lyal, Richard, *EC Tax Law*, 1994, s 309

⁴⁸ Direktiv 90/435/EEG och 90/434/EEG

⁴⁹ Direktiv 2003/48/EG och 2003/49/EG

⁵⁰ Direktiv 77/799/EEG

⁵¹ Se bland annat *Schumacker*, mål C-297/93 p 21, *ICI*, mål C-264/96 p 19, *X och Y*, mål C-436/00 p 32, *Lasteyrie du Saillant*, mål C-9/02 p 44

⁵² Pistone, Pasquale., "The Impact of Community Law on Tax Treaties", 2002, s 1-10, Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 16. Avseende grunderna för den näst intill totala avsaknaden av genomförda harmoniseringsåtgärder se kapitel 1.

fördraget. Grundläggande fördragsfriheter kan således inte åsidosättas på den grunden att skattereglerna inte harmoniserats.⁵³

Att medlemsstaterna inte längre är helt fria i att utforma sina skatteregler utan måste utforma dessa i enlighet med fördragets bestämmelser, avseende såväl nationell rätt som skatteavtal, trots att den direkta beskattningen är en fråga för varje medlemsstat, gäller numera samtliga fördragsfriheter.⁵⁴ Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet återfinns i artiklarna 25, 28 och 90 avseende den fria rörligheten för varor, artikel 49 om fri rörlighet för tjänster, artikel 43 om etableringsfrihet, artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare och i artikel 56 om fri rörlighet för kapital. Bestämmelserna föreskriver att hinder för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas. Samtliga bestämmelser har av EG-domstolen förklarats ha direkt effekt. De kan därigenom åberopas direkt i en nationell domstol och nationell lagstiftning som strider mot bestämmelserna måste sättas åt sidan och får inte tillämpas av medlemsstatens myndigheter och domstolar.⁵⁵

Redan i fördragets 2 och 14 artikel anges att ett av gemenskapens syften är att upprätta en gemensam inre marknad. Det är genom att gemenskapens verksamhet innefattar bland annat denna gemensamma marknad, som kännetecknas just av att hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital skall avskaffas mellan medlemsstaterna, i den takt och på de villkor som anges i fördraget, som detta mål skall uppnås.⁵⁶

Den lojalitetsprincip som uttrycks i fördragets 10 artikel, särskilt 2 stycket, som innebär att medlemsstaterna skall avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås anses vidare utgöra ett stöd för förbudet för medlemsstaterna att uppställa hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital samt att hindra fri etablering inom gemenskapen. En av många innebörder av denna lojalitetsprincip är att medlemsstaterna skall följa EG-rättens restriktionsförbud.⁵⁷ Restriktionsförbuden utgör komplement till EG-rättens grundläggande fördragsreglerade förbud mot diskriminering på grund av främmande nationalitet.

⁵³ *Avoir fiscal*, mål 270/83

⁵⁴ van Thiel, S. *The Prohibition of Income tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean?*, *European Taxation*, september 1994, s 303-310

⁵⁵ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 60

⁵⁶ Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, *Skattenytt*, 2000, s 663ff

⁵⁷ Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, *Skattenytt*, 2000, s 663ff

2. 2. 2 Förbudet mot diskriminering

Artikel 12 EG förbjuder all diskriminering på grund av nationalitet. Artikeln har tillerkänts direkt effekt⁵⁸ men har sällan tillämpats då bestämmelsen är subsidiär till övriga fördragsbestämmelser och således endast gäller situationer som faller under gemenskapens behörighet men för vilka EG-fördraget inte innehåller några specifika bestämmelser.⁵⁹ De särskilda artiklarna om fri rörlighet kommer följaktligen att gå före det allmänna diskrimineringsförbudet och det senare endast tillämpas då diskriminering enligt fördraget föreligger men då ingen av de grundläggande friheterna hindras, något som sällan torde vara fallet.

EG-fördragets icke-diskrimineringsprincip utgår sålunda från nationalitet. Diskriminering kan typiskt sett komma ifråga under två olika omständigheter; då jämförbara situationer behandlas olika och då icke-jämförbara situationer behandlas lika.⁶⁰

För juridiska personer är det platsen där rättssubjektet är registrerat eller har sitt säte som, likt nationalitet för fysiska personer, avgör dess anknytning till en medlemsstats rättsliga ordning.⁶¹ En åtskillnad i skattemässig behandling som grundar sig på den plats där företaget är registrerat kan därmed komma att behandlas som öppet diskriminerande.⁶²

Reglerna om likabehandling förbjuder dock inte bara öppen diskriminering på grund av nationalitet utan även alla andra former av diskriminering vilka, genom tillämpande av andra distinktionskriterier, faktiskt kommer att leda till samma resultat.⁶³ Skillnader i behandling på grund av skattemässig hemvist kommer därför att ge upphov till dold, eller indirekt, diskriminering eftersom de flesta personer som är bosatta utomlands också i själva verket är medborgare från andra medlemsstater.⁶⁴

⁵⁸ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatte rätt*, 2000, s 60

⁵⁹ Farmer, Paul, Lyal, Richard, *EC Tax Law*, 1994, s 310 som hänvisar till *Kommissionen mot Grekland*, mål 305/87 [1989] ECR 1461

⁶⁰ Se bland annat *Schumacker*, mål C-297/93 p 30, *Wielockx*, mål C-80/94 p 17, *Asscher*, mål C-107/94 p 40. Richard Lyal lägger till en tredje definition, ”very different treatment of not very different situations”, Lyal, Richard, *Non-discrimination and direct tax in Community law*, *EC Tax Review*, 2003/2 s 68

⁶¹ *Avoir fiscal*, mål 270/83, *Saint-Gobain*, mål C-307/97, *AMID*, mål C-141/99

⁶² Gammie, Malcom, *The role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, mars 2003, s 86ff

⁶³ Se bland annat *Biehl*, mål C-175/88, *Commerzbank*, mål C330-91, *Schumacker*, mål C-297/93

⁶⁴ *Biehl*, mål C-175/88, *Schumacker*, mål C-297/93, *Asscher*, mål C-107/94, med flera.

För att en viss skattebestämmelse skall anses vara diskriminerande krävs vidare att den i landet bosatte och den utomlands bosatte skattebetalaren befinner sig i objektivt sett jämförbara situationer. Detta avgörs separat för varje enskild skatteregel och baseras i första hand på hur skatteregeln är utformad och inte på den faktiska situation skattesubjektet befinner sig i.⁶⁵ Utgångspunkten är dock att situationen för ett lands invånare och personer som inte är bosatta där inte är jämförbar avseende direkta skatter eftersom det finns objektiva skillnader avseende såväl inkomstkälla som skatteförmåga mellan de olika kategorierna skattskyldiga.⁶⁶ I praktiken är det dock mycket sällan som de situationer som prövats inte ansetts jämförbara.⁶⁷

Det är dock upp till medlemsstaterna att fördela beskattningsrätten emellan sig. En skattebetalare kan inte anföra klagomål mot att den skatt han skall betala i en medlemsstat överstiger motsvarande skatt i en annan medlemsstat om detta är en följd av skillnader mellan de ifrågavarande staternas skattetabeller eftersom medlemsstaterna, i avsaknad av gemenskapsbestämmelser på området, är behöriga att fastställa dessa.⁶⁸ Medlemsstaterna måste dock tillämpa sina bestämmelser på ett sådant sätt att de inte behandlar medborgare från andra medlemsstater och utomlands bosatta eller deras etableringar på ett mindre fördelaktigt sätt än inhemska skattebetalare som befinner sig i en jämförbar situation.⁶⁹

Vad avser artikeln om etableringsrätten gäller den såväl filialer som dotterbolag likaväl som friheten att välja mellan dessa båda former av etablering.⁷⁰ En filial får således inte vara föremål för sämre villkor än ett i värdstaten etablerat företag.⁷¹ Ett dotterbolag får likaledes inte behandlas mindre förmånligt om dess moderbolag är etablerat i en annan medlemsstat än vad som skulle vara fallet om moderbolaget vore etablerat i värdstaten.⁷²

⁶⁵ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatte rätt*, 2000, s 140

⁶⁶ *Schumacker*, mål C-297/93, *Wielockx*, mål C-80/94

⁶⁷ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatte rätt*, 2000, s 140

⁶⁸ *Gilly*, mål C-336/96 p 47

⁶⁹ *Biehl*, mål C-175/88, *Schumacker*, mål C-297/93, *Wielockx*, mål , *Asscher*, mål C-107/94

⁷⁰ *Avoir fiscal*, mål 270/83, *Commerzbank*, mål C-330/91, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97. Detta innebär dock inte att de måste vara föremål för identisk beskattning.

⁷¹ Se t ex *Avoir fiscal*, mål 270/83, *Commerzbank*, mål C-330/91, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, *Saint-Gobain*, mål C-307/97

⁷² Se bland annat *X och Y*, mål C-436/00

2. 2. 3 Andra hinder för EG-fördragets grundläggande friheter – restriktionsförbuden⁷³

EG-domstolen har genom sin rättspraxis på ett tydligt sätt visat att det inte bara är öppen eller dold diskriminering som är förbjuden. Även andra hinder för den fria rörligheten kan vara otillåtna. Det rör sig då om regler som, utan att vara diskriminerande, ändå är till särskilt förfång för utländska subjekt eller som på annat sätt negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande. Detta kan vara skatteregler som är utformade på ett sådant sätt att de avhåller landets egna rättssubjekt från att etablera sig eller ta anställning i andra medlemsstater vilket till exempel kan ske genom att utländska inkomster beskattas hårdare än inhemska inkomster.⁷⁴

Förbuden mot andra hinder för den fria rörligheten, restriktionsförbuden, är alltså inte beroende av att subjekt av främmande nationalitet behandlas på ett otillåtet sätt. I *Terhoeve*-målet, som berör den fria rörligheten för personer, förklaras restriktionsförbuden på följande sätt: ”Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet...”⁷⁵

Här kommer således gemenskapsrätten att påverka de externa relationerna i en medlemsstats skattesystem eftersom det krävs att medlemsstaten inte behandlar sina medborgare på ett mindre fördelaktigt sätt när de utnyttjar sina gemenskapsrättigheter gentemot de fall då de befinner sig i motsvarande nationella situation. I ett gränsöverskridande sammanhang är det dock delvis genom att, gentemot sina skattebetalare, göra åtskillnad mellan nationella och främmande aktiviteter, investeringar och transaktioner som ursprungsstatens direkta skattesystem fungerar. Denna åtskillnad utgör en grundläggande metod för en stat att skydda den nationella skattebasen. Direkta skattesystem tillämpar med andra ord olika regler mot sina skattebetalare beroende på om motparten i transaktionen befinner sig inom ursprungsstatens jurisdiktion eller inte. I sistnämnda fall är dessa regler oftast mindre fördelaktiga. Denna olikbehandling kommer därmed att utgöra ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna om inte ursprungsstaten kan:

⁷³ Termen omvänd diskriminering används ibland synonymt med restriktioner

⁷⁴ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 85

⁷⁵ *Terhoeve*, mål C-18/95

1. visa att den gränsöverskridande situation (föremål för en mindre förmånlig skatteregel) som skattebetalaren befinner sig i inte är objektivt sett jämförbar med motsvarande inhemska situation (föremål för en mer fördelaktig skatteregel) vilket därmed skulle tillåta ursprungsstaten att tillämpa en annan regel, eller
2. rättfärdiga en åtskillnad i behandlingen av objektivt sett jämförbara situationer.⁷⁶

EG-domstolens praxis vittnar om att restriktionsförbudet under senare tid tillämpats i allt större utsträckning istället för diskrimineringsförbudet. Gränsen mellan dessa båda infallsvinklar är dock inte helt klar och många gånger har de blandats samman något vilket ytterligare förvärrats av det inte helt igenom konsekventa språkbruk som används.⁷⁷ Det är dock viktigt att fastställa om det rör sig om diskriminering eller restriktioner eftersom detta har avsevärd betydelse för möjligheterna att rättfärdiga åtgärden. Som kommer att framgå nedan är möjligheterna avseende öppen diskriminering betydligt mer begränsade än de avseende dold diskriminering eller andra hinder.

2. 2. 4 Grunder för rättfärdigande av fördragsstridiga skatteregler

När det väl konstaterats att en nationell skatteregel är direkt eller indirekt diskriminerande eller på annat sätt utgör hinder för den fria rörligheten återstår att se om regeln ifråga kan rättfärdigas. Fördragets bestämmelser om fri rörlighet för tjänster, personer och kapital ger möjlighet att i vissa undantagsfall godta nationella regler trots att de är i princip fördragsstridiga.⁷⁸ EG-domstolen har genom omfattande rättspraxis tydliggjort sin syn på dessa möjligheter.

⁷⁶ Gammie, Malcom, *The role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union, Bulletin for International Fiscal Documentation*, mars 2003, s 86ff. För grunder för rättfärdigande av fördragsstridiga skatteregler se nedan avsnitt 2. 2. 4

⁷⁷ Se Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, Skattenytt*, 2000, s 663ff och Farmer, Paul, *The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?, EC Tax Review*, 2003/2, s 75-81. Se även Winther-Sørensen, Niels, *Beskatning af international erhvervsinkomst*, 2000, s 723f, avseende förhållandet mellan diskrimineringsförbudet och restriktionsförbudet.

⁷⁸ För dessa fördragsfriheter har utvecklingen av praxis avseende rättfärdigandegrunder skett efter samma linjer, framför allt på skatteområdet. Inom området för tjänster och personer hänvisar EG-domstolen ofta, utan reservationer, till andra rättsfall på området oavsett vilken frihet fallet gäller. Vad avser den fria rörligheten för kapital visade domstolen genom *Verkooijen*-målet C-35/98 att artikel 58 har ett nära samband med praxis för fri rörlighet för tjänster och personer. Målet gällde visserligen direktiv 88/361/EEG men anses likväl innebära en kodifiering av att praxis avseende tjänster och personer även gäller för kapital. (Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatte rätt*, 2000, s 119-122) Avseende den fria rörligheten för varor finns ingen fördragsmässig möjlighet

En öppet diskriminerande skatteregel kan endast rättfärdigas på de grunder som uttryckligen anges i fördraget.⁷⁹ För de olika rättfärdigandegrunderna se avseende fri rörlighet för arbetstagare artikel 39(3), fri etableringsrätt artikel 46, fri rörlighet för tjänster artikel 55 och fri rörlighet för kapital artikel 58(1)(b). Dessa grunder har dock en mycket begränsad, om ens någon, tillämpbarhet inom den direkta beskattningens område eftersom de rör hänsyn till allmän ordning och säkerhet samt vad avser tjänster och personer även hänsyn till allmän hälsa.⁸⁰

För skatteregler som endast är dolt diskriminerande eller på andra sätt utgör hinder för den fria rörligheten är möjligheten att rättfärdiga dem dock något större. EG-domstolen har godtagit att en medlemsstat rättfärdigar ett sådant hinder om den ifrågavarande regeln verkar för ett ändamål förenligt med EG-fördraget och regeln är motiverad med hänsyn till ett tungt vägande allmänintresse. Vidare måste form och tillämpning av regeln vara adekvat för att uppnå det syfte som eftersträvas och regeln måste vara proportionell, det vill säga inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.⁸¹

Som redan konstaterats kan en medlemsstat inte rättfärdiga en fördragsstridig regel på den grunden att skattereglerna inte harmoniserats. Att hänvisa till möjligheten att välja en annan lösning är inte godtagbart, så som att etablera ett dotterbolag istället för en filial.⁸² Inte heller att medlemsstaten befarar en förlust av skatteintäkter eller andra överväganden av ekonomisk art utgör ett sådant tungt vägande allmänintresse att den fördragsstridiga regeln kan rättfärdigas.⁸³ Som andra överväganden av ekonomisk art kan nämnas önskemål att gynna landets ekonomi samt att upprätthålla nivån på landets skatteintäkter.⁸⁴

att rättfärdiga diskriminering och protektionistiska skatteregler. Däremot har en varubeskattning som inte är öppet diskriminerande, men likväl påverkat importerade varor negativt, undantagsvis accepterats av EG-domstolen. Denna prövning skiljer sig något från den prövning som görs för övriga fördragsfriheter men får i stort ett likartat resultat. (Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000 s 199ff) För en utförligare genomgång kan hänvisas till Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000 och Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 1999. Den fortsatta genomgången avser endast rättfärdigandegrunder avseende hinder för den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital.

⁷⁹ *Royal Bank of Scotland*, mål C-311/97, p 32 i domstolens dom.

⁸⁰ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 122

⁸¹ Se bland annat *Kraus*, mål C-19/92, *Bosman*, mål C-415/93, *Futura*, mål C-250/95, *X och Y*, mål C-436/00

⁸² *Avoir fiscal*, mål 270/83

⁸³ Se bland annat *ICI*, mål C-264/96, *Saint-Gobain*, mål C-307/97, *Verkooijen*, mål C-35/98

⁸⁴ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 128

Mindre fördelaktig skattemässig behandling kan inte heller rättfärdigas på den grunden att en utomlands bosatt skattebetalare (eller dess dotterbolag, etablerat i värdstaten) erhåller mer fördelaktig behandling genom andra regler i värdstatens skattesystem och på så sätt blir kompenserad för den diskriminerande behandlingen.⁸⁵

EG-domstolen har heller inte godtagit administrativa skäl av mer allmän karaktär. Här har istället hänvisats till EG:s direktiv om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på den direkta beskattningens område.⁸⁶ Även för de fall direktivets brister vad gäller möjligheter att tvinga fram information medfört att direktivet inte varit till någon hjälp har domstolen ansett att de prövade åtgärderna varit allt för omfattande i förhållande till vad som varit nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.⁸⁷

Avseende risken för skatteflykt slog EG-domstolen redan i *avoir fiscal* fast att detta inte är ett av de hänsyn som kan beaktas enligt fördragets bestämmelser. Enligt senare praxis kan dock behovet att förebygga risken för skatteflykt ses som ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga hinder för eller en begränsning av utövandet av fördragets grundläggande friheter.⁸⁸

Enligt EG-domstolens praxis finns utöver denna möjlighet ytterligare två tänkbara hänsyn som kan rättfärdiga en i princip fördragsstridig skattebestämmelse. Önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang⁸⁹ och upprätthållandet av en effektiv skattekontroll⁹⁰ har av domstolen ansetts utgöra sådana trängande allmänintressen att de motiverar en skattebestämmelse som på något sätt hindrar den fria rörligheten.⁹¹ I varje sådant fall måste dock medlemsstaten ifråga kunna visa att den bestämmelse de söker rättfärdiga på dessa grunder är relevant och nödvändig för att tillgodose detta hänsyn. Om det finns en valmöjlighet mellan olika relevanta åtgärder måste medlemsstaten välja den minst

⁸⁵ Se till exempel *Biehl*, mål C-175/88, *Commerzbank*, mål C-330/91, *Asscher*, mål C-107/94, *Terhoeve*, mål C-18/95, *Saint-Gobain*, mål C-307/97, *Verkooijen*, mål C-35/98, *AMID*, mål C-141/99

⁸⁶ Rådets direktiv 77/799/EEG

⁸⁷ Se *Schumacker*, mål C-297/93, *Futura*, mål C-250/95, *Terhoeve*, mål C-18/95

⁸⁸ Gammie, Malcom, *The role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, mars 2003, s 86ff, Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, *Skattenytt*, nr 5 2003, s 230ff

⁸⁹ *Bachmann*, mål C-204/90

⁹⁰ *Futura*, mål C-250/95, *Baxter*, mål C-254/97

⁹¹ Vad gäller kampen mot skatteflykt och upprätthållandet av en effektiv skattekontroll torde de delvis sammanfalla.

betungande. Även här gäller att det intrång åtgärden innebär dessutom skall stå i proportion till det eftersträvade syftet.

2. 2. 4. 1 Skattesystemets inre sammanhang

Den exakta innebörden av begreppet skattesystemets inre sammanhang är fortfarande något oklart men det framgår med tydlighet att tillämpningsområdet för denna rättfärdigandegrund är minst sagt begränsat. Argumentet har åberopats i flera mål⁹² men hittills har domstolen endast godtagit det i *Bachmann*-målet.⁹³ EG-domstolen accepterade här en belgisk skatteregel trots att den ansågs som diskriminerande på den grunden att regeln ifråga bevarade det belgiska skattesystemets inre sammanhang.

Domstolen har tydliggjort att för att en regel skall kunna rättfärdigas på denna grund krävs att det föreligger ett direkt samband mellan två skatteregler på så sätt att de båda skall avse samma skattebetalare och samma skatt.⁹⁴ Frågan om sammanhang måste avgöras enbart med hänsyn till beskattningen av den part som är föremål för den aktuella skattebestämmelsen. I fallet *Bachmann* utgjordes det direkta sambandet av den förbindelselänk som fanns för vissa försäkringar mellan å ena sidan avdragsrätt för premiebetalningar och å andra sidan skattskyldighet för utfallande pensionsbelopp.

Bachmann-doktrinen prövades nyligen i fallet *Manninen*.⁹⁵ Doktrinen tillämpades inte men generaladvokat Kokott förde en intressant och ingående diskussion om dess potential. Generaladvokaten menade att under vissa förutsättningar kan det undantagsvis ”föreligga ett samband som kan motiveras med hänvisning till skattemässig kongruens även när en beskattning av en skattskyldig kompenseras genom att en annan skattskyldig erhåller motsvarande gottgörelse.”⁹⁶

⁹² Se till exempel *Schumacker*, mål C-297/93, *Asscher*, mål C-107/94, *ICI*, mål C-264/96

⁹³ *Bachmann*, mål C-204/90

⁹⁴ Se *Asscher*, mål C-107/94, *Vestergaard*, mål C-55/98, *Baars*, mål C-251/98, *ICI*, mål C-264/96 med flera

⁹⁵ *Manninen*, mål C-319/02

⁹⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott föredraget den 18 mars 2004, p 61. Se vidare p 50ff i förslaget.

I ett antal fall där det visserligen, likt *Bachmann*, funnits ett direkt samband har EG-domstolen likväl inte accepterat skattesystemets inre sammanhang som rättfärdigandegrund. Detta har varit fall då den ifrågavarande medlemsstaten ingått ett bilateralt skatteavtal genom vilket de berörda staterna fördelat beskattningsrättigheter sinsemellan och, enligt domstolen, därigenom gjort avkall på sitt skattesystems inre sammanhang. Det krävs således att en stat inte avtalar bort några av sina beskattningsrättigheter om de skall kunna rättfärdiga en regel som är avsedd att garantera just dessa rättigheter.⁹⁷

2. 2. 4. 2 Effektiv skattekontroll

EG-domstolen har uttryckt att upprätthållande av en effektiv skattekontroll principiellt utgör ett sådant trängande allmänintresse som kan motivera en fördragsstridig bestämmelse. Hittills har dock domstolen inte funnit någon skatteregel kunna rättfärdigas på denna grund. En vanlig orsak till att argumentet underkänts har varit att den prövade regeln ansetts gå längre än vad som varit nödvändigt för att uppnå det eftersträvade syftet.⁹⁸

Skatterättsnämnden har tolkat artikel 43 EG så att även löner i verksamhet i länder utanför EU bör kunna ingå i löneunderlaget om det finns ett dubbelbeskattningsavtal med en informationsklausul mellan Sverige och landet i fråga.⁹⁹ Skatterättsnämndens resonemang innebär att en informationsklausul anses medföra att en tillräckligt effektiv skattekontroll säkerställs. Om detta tankesätt överförs till EG-rätten innebär det att förekomsten av direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas regeringar¹⁰⁰ i sig kan anses innebära att en tillräckligt effektiv skattekontroll upprätthålls varför argumentet torde vara svårt att framhålla som rättfärdigandegrund för en i princip fördragsstridig nationell skatteregel. EG-domstolen har redan i flertalet fall hänvisat till möjligheten för medlemsstaterna att använda sig av informationsutbytet.

⁹⁷ Se *X och Y*, mål C-436/00 p. 53

⁹⁸ Se till exempel *Futura*, mål C-250/95, *Bachmann*, mål C-204/90, *Baxter*, mål C-254/97, *Vestergaard*, mål C-55/98

⁹⁹ Förhandsbesked 2003-02-07, överklagat av RSV

¹⁰⁰ Direktiv 77/799/EEG

3 Exitskatter och EG-domstolen

Frågan om exitskatter och deras förenlighet med EG-fördraget har nyligen prövats i EG-domstolen genom det franska målet *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.¹⁰¹

En exitskatt tas ut då en individ eller ett företag flyttar ut från en stat och träffar medgivna skatteuppskov och orealiserade vinster som ligger i övervärden på innehavda tillgångar som fastigheter, aktier och annan egendom med anknytning till den stat utflyttningen sker ifrån. Exitskatter är således ett sätt att tillgodose det nationella skatteanspråket och utgör ett alternativ till att fortsätta resa skatteanspråk även mot utflyttade skattskyldiga.¹⁰²

En exitskatt kommer inte att verka diskriminerande eftersom den omfattar alla obegränsat skattskyldiga som vill flytta ut oavsett medborgarskap, nationalitet eller jurisdiktion. Genom att fördyra utflyttningen kan exitskatter ändå innebära en begränsning av rätten för anställda, självständiga yrkesutövare och företag att röra sig över gränserna i syfte att etablera sig eller ta anställning i en annan medlemsstat. Eftersom den fria rörligheten för varor, personer (inklusive den fria etableringsrätten) och kapital tillhör EG-fördragets grundprinciper är det inte förvånande att frågan om exitskatter nu ställts på sin spets. Vad som däremot kan tyckas vara förvånande är de regler i fallet *Lasteyrie* som gjort EG-domstolen uppmärksam på frågan. De prövade, och sedermera underkända, franska reglerna torde nämligen tillhöra de mildaste exitskatteregler som står att finna.¹⁰³

¹⁰¹ Mål C-9/02

¹⁰² Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

¹⁰³ Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

3. 1 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*

Den franska högsta domstolen, Conseil d'Etat, begärde i januari 2002 ett förhandsavgörande enligt artikel 234 EG om tolkningen av artikel 52 (nuvarande 43) EG om den fria etableringsrätten. Tolkningsfrågan hade uppkommit i en tvist mellan Hughes de Lasteyrie du Saillant och ministeriet för ekonomi, finans och industri angående beskattning av orealiserade värdeökningar på värdepapper som sker när en skattskyldig person flyttar ut sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike.

I sin dom av den 11 mars 2004 följde EG-domstolen generaladvokat Mischos förslag till avgörande¹⁰⁴ och förklarade reglerna strida mot EG-fördragets regler om etableringsfrihet. De franska reglerna (artikel 167a i den allmänna franska skattelagen, Code Général des Impôts (CGI)) avser skattebetalare som lämnar Frankrike efter att ha varit bosatta där minst sex av de senaste tio åren och som vid avflyttningen innehar eller någon gång under de senaste fem åren, ensam eller tillsammans med en familjemedlem, innehaft bolagsandelar som givit rätt till minst 25 procent av vinsten i ett franskt bolag. I dessa fall skall den skattskyldige anses ha avyttrat andelen vid avflyttningen och realiserat motsvarande kapitalvinst som därmed i princip kommer att beskattas med 26 procent.

Enligt de franska reglerna kan dock en skattebetalare få uppskov med skatten förutsatt att han ordentligt deklarerar den beskattningsbara latent vinsten samt ställer säkerhet. Dessutom kommer endast den verkliga vinsten att beskattas i de fall denna inte uppgår till det belopp som beräknats vid utflyttningen. Skulle dock den verkliga vinsten vid avyttringen överstiga den beräknade kommer endast den beräknade vinsten att beskattas. Skulle aktierna behållas i mer än fem år efter utflyttningen så förfaller det franska skatteanspråket och någon säkerhet behöver inte längre ställas. Vid denna tidpunkt kan den skattskyldige dessutom ersättas för kostnader som uppkommit till följd av ställandet av säkerhet.¹⁰⁵

Domstolen godtog inte den franska regeringens argument att exitbeskattningen kunde rättfärdigas på grund av hänsyn till allmänintresset. Den franska regeringen hävdade,

¹⁰⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Jean Mischo föredraget den 13 mars 2003

¹⁰⁵ Se domstolens dom p 3ff samt Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitsskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

tillsammans med ett antal andra medlemsstater, att exitskatter syftar till att förebygga skatteflykt och skattebedrägeri.¹⁰⁶

EG-domstolen avvisade dock argumentet eftersom de franska bestämmelserna tillämpades automatiskt vid tiden för utflyttning oavsett varför skattebetalaren i fråga lämnar landet. Domstolen poängterade att för att en åtgärd som syftar till att förhindra skatteflykt skall vara i enlighet med EG-fördraget måste åtgärden grundas på en noggrann utvärdering av fakta och omständigheter i det enskilda fallet. Domstolen menade att förflyttningen av en fysisk persons skattemässiga hemvist utanför en medlemsstats territorium inte i sig innebär att skatteflykt föreligger. ”Det går inte att grunda en allmän presumtion om skatteflykt eller skattebedrägeri på den omständigheten att hemvistet för en fysisk person har flyttats till en annan medlemsstat, och en sådan presumtion kan inte användas för att motivera en skatterättslig bestämmelse som inverkar på en grundläggande frihet som garanteras i fördraget.”¹⁰⁷ Resonemanget överensstämmer väl med tidigare domar.¹⁰⁸

Vidare menade domstolen att ”målet att förhindra att skattskyldiga personer som flyttar ut sitt hemvist för att därefter avyttra sina värdepapper, uteslutande för att slippa betala skatt i Frankrike på vinsterna, kan för övrigt uppnås med metoder som är mindre betungande eller mindre begränsande med avseende på etableringsfriheten, metoder som är särskilt utformade efter risken att flytten endast är tillfällig.”¹⁰⁹ Domstolen hänvisade här till generaladvokatens förslag till avgörande som förordat en beskattning av den tillfälligt utflyttande vid hemkomsten om han vid denna tidpunkt skulle ha sålt sina aktier.¹¹⁰

Av de intervenerande regeringarna framförde den danska regeringen argumentet att syftet med artikel 167a CGI var att förhindra att beskattningsunderlaget i den berörda medlemsstaten urholkas. EG-domstolen hänvisade åter igen till fast rättspraxis och avvisade argumentet eftersom en minskning av skatteintäkter inte kan anses som tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet.¹¹¹

¹⁰⁶ Domstolens dom p 27ff

¹⁰⁷ Domstolens dom p 51. Se även det svenska målet *X och Y*, C-436/00, till vilket EG-domstolen också hänvisar.

¹⁰⁸ Se särskilt *Leur-Bloem*, mål C-28/95

¹⁰⁹ Domstolens dom p 54

¹¹⁰ Generaladvokatens förslag till avgörande p 64

¹¹¹ Domstolens dom p 59f

De omständigheterna att anstånd med betalning av den franska exitskatten kan beviljas och att anspråket efter fem år kan förfalla ansågs inte heller utgöra giltiga rättfärdigande grunder. Domstolen belyste det faktum att anstånd med betalning inte ges automatiskt och att det är förenat med stränga villkor, däribland kravet på ställande av säkerhet, och hänvisade här till generaladvokatens förslag till avgörande.¹¹² Generaladvokaten menade vidare att ovanstående omständigheter inte räcker till ”för att den restriktiva verkan av de aktuella bestämmelserna skall anses vara undanröjd. Den skattskyldige har nämligen under hela denna tidsperiod varit berövad möjligheten att nyttja den del av sin förmögenhet som ställts som säkerhet.”¹¹³

Inte heller den nederländska regeringens hänvisning till *Bachmann*-målet och deras argument att kombinationen av beskattningen vid utflyttningen och kravet på säkerheter var nödvändig för att kongruensen i det franska skattesystemet skulle säkerställas godtogs av domstolen.¹¹⁴ Likaså avvisades det tyska argumentet att fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan avresestaten och värdstaten skall beaktas, då detta inte var vad tvisten gällde.¹¹⁵

3. 2 Konsekvenserna av domen

Trots att domen i *Lasteyrie* hänför sig till fysiska personer torde fallet innebära konsekvenser även för företag och exitskatter som faller på dessa. Domstolen grundar ju sin dom på etableringsfriheten vilken gäller såväl för fysiska som juridiska personer varför utgången torde ha blivit densamma om det hade rört en motsvarande skatt med den skillnaden att den istället fallit på ett företag.¹¹⁶ Konsekvenserna av domen begränsar sig inte heller till Frankrike utan torde bli kännbara inom hela unionen. Kommissionen har redan uppmanat Tyskland att ändra en liknande tysk exitskatt och hotat med att dra Tyskland inför rätta om så inte sker. Men inte bara Tyskland har exitskatter, av de 15 gamla EU-länderna har åtminstone 12 exitskatter¹¹⁷ i någon form. Samtliga befaras kunna strida mot EG-fördraget.¹¹⁸ Efter

¹¹² Domstolens dom p 47

¹¹³ Generaladvokatens förslag till avgörande p 45

¹¹⁴ Domstolens dom p 61-67

¹¹⁵ Domstolens dom p 68

¹¹⁶ *EU targets Germany's exit tax regime*, International Tax Review, maj 2004, vol. 15, issue 5

¹¹⁷ Enligt den definition som används i *Lasteyrie*.

¹¹⁸ *Corporate tax and the EU court, Taxing judgments, Court rulings are forcing the pace of EU tax harmonisation*, Economist, 28 augusti 2004, Issue 8390

domen framstår det tydligt att det under EG-fördraget är olämpligt för en medlemsstat att försöka bibehålla skatteanspråket gentemot orealiserade vinster som uppkommit vid en tidpunkt då den emigrerande skattebetalaren fortfarande hade sitt skatterättsliga hemvist i medlemsstaten i fråga, vilket är en vanlig lösning i bilaterala skatteavtal. Efter domen skulle en följd därför kunna bli att medlemsstaterna måste anpassa sina skatteavtal med andra medlemsstater till att följa domens krav.¹¹⁹

Othmar Thoemmes¹²⁰ menar att EG-domstolens dom emellertid inte kommer som en överraskning. Han påpekar att den följer såväl generaladvokatens förslag till avgörande som etablerad praxis från domstolen. Den största anledningen till varför domstolen avvisade den franska regeringens argument torde enligt Thoemmes vara att de franska exitskattereglerna på ett i det närmaste mekaniskt sätt tillämpas på alla skattebetalare som äger en betydande aktiepost i ett franskt bolag och som flyttar sitt skatterättsliga hemvist utomlands, utan hänsyn till vad som föranlett flytten.

EG-domstolen har uttalat att de endast är villiga att acceptera en bestämmelse gentemot skatteundandragande som tar hänsyn till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet och därmed undviker en automatisk presumtion om skatteflykt. Detta är dock en princip som Thoemmes menar att medlemsstaterna verkar ovilliga att acceptera.

Efter att ha läst domen förefaller även den omständighet att säkerhet måste ställas som avgörande för EG-domstolens underkännande av regeln. Detta inslag medför att regeln i sig blir betungande, då den kommer att strida mot skatteförmågeprincipen.

Ytterligare en effekt som bland andra Thoemmes påpekar är att domen skulle kunna komma att medföra en minskad vilja bland medlemsländerna att i sina skattelagar tillåta skapandet av obeskattade reserver. Exitbeskattning blir ju aktuell endast om en medlemsstat har låtit sina skattebetalare skjuta på tidpunkten för beskattning av värdeökning på aktier eller andra tillgångar som de äger till dess att en faktisk försäljning eller liknande transaktion sker.

¹¹⁹ *EU targets Germany's exit tax regime*, International Tax Review, maj 2004, vol. 15, issue 5

¹²⁰ Thoemmes, Othmar, *EC Tax Scene, French Exit Taxation for Individuals Violates EC Treaty*, Intertax, vol. 32, Issue 6/7, 2004, s 343f

Under många medlemsstaters lagar är det idag möjligt att få uppskov med skatten även då aktier eller andra tillgångar avyttras till ett annat företag i utbyte mot aktier. Fusionsdirektivet¹²¹ ger en uttrycklig sådan möjlighet. Direktivet bygger på två principer, dels kontinuitetsprincipen, och dels att den stat i vilken en reserv och/eller en skattekredit skapats också i princip skall behålla den framtida beskattningsrätten härav. Detta kan uppnås genom att den överlåtande aktieägaren flyttar över eventuella reserver och/eller skattekrediter från de överlåtna aktierna till de erhållna i utbyte. Direktivets koncept verkar dock komma att åsidosättas till förmån för EG-domstolens tolkning av artikel 43 i EG-fördraget varvid den till synes oundvikliga följden av en aktieägares beslut att flytta utomlands efter domen i *Lasteyrie* blir att rätten att beskatta tidigare uppkomna men orealiserade vinster i aktier kommer att gå förlorad.¹²²

Här skall dock tilläggas att Danmark haft en liknande exitskatteregel. Efter domen i *Lasteyrie* har regeln dock justerats så att uppskov med beskattningen lämnas och säkerhet inte behöver ställas. Dessa justeringar medför enligt det danska synsättet att regeln inte blir betungande varför den inte längre skall anses som fördragsstridig.

3. 3 Konsekvenser för svensk skatterätt

Även Sverige har ett antal regler som har karaktär av exitskatter. Hur dessa kan komma att påverkas av utgången av *Lasteyrie* återstår att se. Som konstaterats ovan kommer fallet med största sannolikhet att medföra konsekvenser även för företag och exitskatter som faller på dessa. Av denna anledning blir inte endast regler som rör fysiska personer utan även regler som rör juridiska personer aktuella att diskutera.

Nedan följer en redogörelse för ett antal svenska regler varpå deras förenlighet med EG-fördraget i ljuset av domstolens dom kommer att diskuteras. De regler som kommer att diskuteras är 3 kap 19§ IL, 10 kap 11§ IL, 48a kap 11§ och 49 kap 26§ IL, 53 kap 6-7§§ IL samt 22 kap 5§ IL.

¹²¹ Direktiv 90/434/EEG

¹²² Thoemmes, Othmar, *EC Tax Scene, French Exit Taxation for Individuals Violates EC Treaty*, Intertax, vol. 32, Issue 6/7, 2004, s 343f. Se vidare nedan avsnitt 3. 3. 3 för en diskussion om de svenska andelsbytesreglerna.

3. 3. 1 Innebär en utsträckning i skattskyldigheten ett hinder för den fria rörligheten?

3 kap 19§ IL tillkom för att förhindra skatteflykt i samband med utflyttning från Sverige.¹²³ I paragrafen stadgas att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på vissa svenska värdepapper om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt eller stadigvarande vistats här. Regeln gäller även om skattebetalaren skulle ha köpt aktierna efter utflyttning. Tioårsregeln i 3 kap 19§ begränsas dock ofta av svenska skatteavtal, normalt till att endast kunna tillämpas under fem år efter utflyttning.

Trots att 3 kap 19§ inte utgör en exitskatt i vanlig bemärkelse är den intressant att diskutera i sammanhanget på grund av dess effekter och för jämförelse med övriga regler.

Enligt Leif Mutén¹²⁴ torde regeln, sådan som den står i lagen och så som den modifierats i många skatteavtal, kunna falla under *Lasteyrie*-domen.¹²⁵ Mutén hänvisar till generaladvokatens förslag till avgörande där han belyser det faktum att kommissionen vid sammanträde vid domstolen gjort gällande, utan att ha blivit motsagd, att ”de ifrågavarande bestämmelserna genom sina föreskrifter om beskattning av skattskyldiga som inte bor i landet står i strid med kravet på ’kongruens’ (...) i skattesystemet, eftersom det i det franska skattesystemet som princip stadgas – vilket i synnerhet gäller det fransk-belgiska avtalet om undvikande av dubbelbeskattning – att vinster skall beskattas i den skattskyldiges bosättningsstat.”¹²⁶

Även i Sverige är det beskattning i bosättningsstaten som gäller som huvudregel. Skatteavtal gör det möjligt för Sverige att tillämpa 3 kap 19§. Mutén talar om en svensk uppföljning av den nu aktuella domen och menar att denna uppföljning skulle kunna utgöras av behandlingen av utflyttade men likväl obegränsade skattskyldiga. Den skattskyldige skulle kunna hävda att Sverige genom att tillämpa regler om fortsatt anknytning till Sverige rest hinder för den skattskyldiges etableringsfrihet i en annan medlemsstat. Även om detta hinder inte framstår

¹²³ Edvardsson Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, 2002 s 159ff

¹²⁴ Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattennytt*, nr 5 2004, s 294ff

¹²⁵ Bertil Wiman riktar skarp kritik mot regeln i artikeln *Svenska eller utländska aktier och neutralitet* i *Festskrift till Gunnar Karnell*, 1999, s 833-845

¹²⁶ Generaladvokatens förslag till avgörande p 78

som särskilt betydande anser Mutén att ”det nya EGD-utslaget ger vid handen att domstolen är redo att som hinder betrakta också vad som i en mer fiskaliskt inställd betraktares ögon framstår som ganska måttliga olägenheter.”¹²⁷

Det skall dock hållas i åtanke att 3 kap 19§ inte utgör en exitskatt i begreppets ursprungliga betydelse. Regeln utsträcker skattskyldigheten men torde inte på den grunden bedömas som en exitskatt. Här kan jämföras med den justerade danska exitskatt som numera endast innebär en utsträckning av beskattningsrätten, då uppskov lämnas och säkerhet inte behöver ställas, och som därför enligt Danmark anses förenlig med EG-rätten. Regeln visar i sin nuvarande skepnad vissa likheter med den svenska tioårsregeln. Det finns goda argument för varför inte heller 3 kap 19§ IL skall anses som fördragsstridig. Regeln tillämpas visserligen per automatik men regeln är likväl inte betungande. Innebörden är ju att skattskyldigheten utsträcks. Detta torde inte innebära ett hinder för den fria rörligheten eftersom det endast medför att inkomsten kommer att beskattas i Sverige istället för i det nya landet, till vilket den skattskyldige flyttat, som ju avstått från beskattningsrätten till förmån för Sverige.

Skulle det vara så att det nya landet för motsvarande inkomster tillämpar en lägre skattesats än Sverige, kan detta, som nämnts ovan, inte angripas med stöd av EG-rätten. Det är ju upp till varje medlemsland att fastställa sina skattesatser. Olikheter i dessa mellan de olika länderna kan inte ge upphov till vare sig diskriminering eller anses medföra andra hinder för den fria rörligheten. Problemet kommer således inte att skapas av gränsöverskridandet utan av aktieförsäljningen och de olika ländernas skattesatser. Utflyttningen i sig kommer inte att medföra att situationen för den skattskyldiga blir sämre än om hon hade valt att stanna i Sverige.

Det kan vidare vara olämpligt, men är för den saken skall inte ovanligt, att urskilja ett uttalande från domstolen eller generaladvokaten och ge det allt för stor innebörd. Vad gäller EG-domstolens domar är de inte särskilt utförliga och det är svårt att tolka såväl uttalanden som avståenden från uttalanden.¹²⁸ Även om generaladvokatens förslag till avgöranden som regel är mer utförliga torde huvudregeln här vara densamma.

¹²⁷ Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 300

¹²⁸ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 26ff

Med detta är dock inte sagt att 3 kap 19§ inte skulle kunna stå i strid med etableringsfriheten. Även Mattias Dahlberg¹²⁹ bedömer det vara sannolikt att 3 kap 19§, efter avgörandet av *Lasteyrie*, anses utgöra hinder mot EG-fördraget vilket antyder åtminstone ett oklart rättsläge och goda skäl att, vid en eventuell tvist, hänföra frågan till EG-domstolen som ju ytterst är det enda sättet att få ett svar på frågan.

Skulle tioårsregeln, mot förmodan, befinnas stå i strid med fördraget torde regeln inte kunna rättfärdigas på den grund att den bevarar skattesystemets inre sammanhang. Regeln begränsas som regel i tiden genom skatteavtal vilket torde innebära att Sverige i EG-domstolens syn redan gjort avkall på sitt skattesystems inre sammanhang varför argumentet inte kan användas för att rättfärdiga regeln.

Däremot torde regeln kunna motiveras med hänsyn till upprätthållandet av en effektiv skattekontroll. Det skall emellertid hållas i åtanke att EG-domstolen hittills inte funnit någon skatteregel kunna rättfärdigas på denna grund. En vanlig orsak till detta är att regeln i fråga inte ansetts vara proportionell, något som inte nödvändigtvis är fallet med den svenska tioårsregeln. Regeln bör enligt ovan inte betraktas som betungande och torde inte heller anses gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå en effektiv skattekontroll. Däremot kan tillämpningen av denna rättfärdigandegrund ifrågasättas med anledning av förekomsten av direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas regeringar¹³⁰ som i sig kan anses innebära att en tillräckligt effektiv skattekontroll upprätthålls.¹³¹

3. 3. 2 Beskattning av personaloptioner vid utflyttning – regel bortom räddning?

Reglerna om beskattning av personaloptioner finns i 10 kap 11§ 2st och 11 kap 16§ IL. Enligt huvudregeln i 10 kap 11§ 2st skall en skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Vid utflyttning från Sverige tidigareläggs beskattningstidpunkten vilket framgår av 10 kap 11§ 2st 2men som stadgar att om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige eller att

¹²⁹ Dahlberg, Mattias, *Skattenytt Internationellt*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 285f

¹³⁰ Direktiv 77/799/EEG

¹³¹ Se vidare ovan avsnitt 2. 2. 4. 2

stadigvarande vistas här skall förmånen tas upp det beskattningsår detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas.

I 11 kap 16§ finns kompletterande regler för skattskyldiga som på grund av inflyttning blivit bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige vilket innebär att regeln faller utanför uppsatsens ram.

Leif Mutén, som menar att termen exitskatt borde kunna tillämpas på regeln i 10 kap 11§, har svårt att se någon annan utgång vid en eventuell prövning av regeln i EG-domstolen än att den skulle finnas utgöra ett hinder för den fria rörligheten eftersom det rör en regel om avskattning av en förmån som kunnat utnyttjas men inte blivit utnyttjad.¹³²

Det är svårt, i synnerhet efter domen i *Lasteyrie*, att anföra argument mot Mutén. Lagtexten gör en faktisk skillnad mellan den situation då skattebetalaren stannar i Sverige och det fall då hon väljer att flytta härifrån. I det första fallet är utnyttjandetidpunkten avgörande för när beskattning sker. I det senare fallet sker beskattning istället vid en kan-tidpunkt och uppskov lämnas inte. Regeln tillämpas per automatik och den är dessutom betungande vilket torde innebära att den vid en prövning skulle underkännas av EG-domstolen på samma grunder som de franska reglerna i *Lasteyrie*.

Om däremot uppskov med beskattningen skulle lämnas torde regeln vara i enlighet med OECD:s princip om att arbetsinkomster skall beskattas där de tjänas in. Regeln skulle på så sätt vara i överensstämmelse med internationella skatterättsliga principer vilket eventuellt skulle kunna rättfärdiga regeln. Detta hör dock inte till de uttalade rättfärdigandegrunderna.¹³³

Däremot torde regeln inte kunna rättfärdigas på någon av de mer traditionella grunderna eftersom regeln i vart fall torde uppfattas som allt för omfattande och därmed finnas gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sitt syfte.

¹³² Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

¹³³ Se vidare nedan avsnitt 3. 4 om vedertagna internationella skatterättsliga principer

3. 3. 3 Andelsbytesreglerna – klara exitskatteregler, klart fördragsstridiga?

Regler om andelsbyten återfinns från år 2002 i 48a kap avseende fysiska personer och i 49 kap IL avseende juridiska personer och handelsbolagsdelägare. Kapitlen använder sig av olika metoder men deras principiella uppbyggnad är i stort sett densamma.¹³⁴

Andelsbytesreglerna är en följd av fusionsdirektivets¹³⁵ implementering och redan i förarbetena diskuterades om utflyttningsskatten var förenlig med själva direktivet. Skatten ansågs dock vara tillåten eftersom det i lagen ställs ett bosättningskrav för att uppskovsreglerna skall tillämpas.¹³⁶ Bosättningskravet har dock inte uttryckligt stöd i direktivet varför denna tolkning är tveksam.¹³⁷ Anledningen till att bosättningskravet infördes var att Sverige ville tillförsäkra sig beskattningsrätten till uppskovsbeloppet då de mottagna andelarna så småningom avyttrades. I förarbetena legitimeras detta genom uttalandet att det måste ”ligga i direktivets anda”¹³⁸ att uppskoven inte skall leda till att någon medlemsstat förlorar beskattningsunderlag.

Likt reglerna i fusionsdirektivet, medger andelsbytesreglerna möjlighet att vid avyttring av andelar mot betalning i andelar i annat företag erhålla uppskov med eventuellt uppkommen kapitalvinst. Uppskovet återförs normalt till beskattning när de tillbytta andelarna avyttras. Enligt 48a kap 11§ och 49 kap 26§ utlöses dock beskattning även när den skattskyldige flyttar från Sverige eftersom villkoren för framskjuten beskattning inte längre uppfylls.

I detta anseende kommer skatten att fungera som en utflyttningsskatt. Domen i *Lasteyrie* men även EG-domstolens tidigare ställningstagande i liknande fall¹³⁹ gör att reglernas förenlighet med fördraget kan ifrågasättas. Som nämnts ovan verkar direktivets koncept att kunna komma att åsidosättas till förmån för EG-domstolens tolkning av artikel 43 i EG-fördraget varvid den till synes oundvikliga följderna av en aktieägares beslut att flytta utomlands efter domen i

¹³⁴ Lodin, Sven-Olof, med flera. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2003, s 440ff

¹³⁵ Direktiv 90/434/EEG

¹³⁶ SOU 1998:1 s 209f

¹³⁷ Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, *Skattenytt*, nr 5 2003, s 230ff

¹³⁸ SOU 1998:1 s 192

¹³⁹ Se t ex *X och Y* nedan. Se även Lodin, Sven-Olof, med flera. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2003, del 2, s 440ff

Lasteyrie blir att rätten att beskatta tidigare uppkomna men orealiserade vinster i aktier kommer att gå förlorad.¹⁴⁰ Härmed hamnar även de svenska reglerna klart i farozonen.

Då andelsbytesreglerna infördes framhölls i propositionen att eftersom beskattningen inte träffade de skattskyldiga i egenskap av arbetstagare kunde regeln inte sägas avhålla personer från att flytta till och ta anställning i andra medlemsstater och därmed ansågs den inte strida mot EG-fördragets regler om fri rörlighet för arbetskraft.¹⁴¹ Redan i EG-domstolens dom i fallet *Terhoeve* uttalade dock domstolen att även beskattningen av andra inkomster än tjänsteinkomster skall beaktas vid bedömningen av förenligheten med reglerna om fri rörlighet för arbetstagare.¹⁴² Således kommer även den omständigheten att gamla uppskovsbelopp återförs till beskattning att beaktas.

Med allt detta i åtanke och vid beaktande av EG-domstolens praxis, särskilt domen i *Lasteyrie*, verkar det inte troligt att andelsbytesreglerna skulle kunna annat än befinnas stå i strid med EG-fördraget.

Enligt Leif Mutén råder det ingen som helst tvekan om att 48a kap 11§ och 49 kap 26§ IL är exempel på klara exitskatteregler.¹⁴³ Mats Tjernberg menar EG-domstolen högst troligen skulle se dessa utflyttningskatter som en hindrande åtgärd för utflyttning. Han menar vidare att det framstår som högst osäkert om åtgärden uppfyller kraven för rättfärdigande.¹⁴⁴ Kristina Ståhl och Roger Persson Österman anser likaså att reglerna torde strida mot EG-fördraget. De är av uppfattningen att medlemsstaternas möjligheter att rättfärdiga fördragsstridiga skatteregler med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang är mycket små. Dock menar de att argumentet torde nå framgång när en nationell skatteregel syftar till att säkerställa att skapade skattekrediter av olika slag upplöses i det land där de uppstått.¹⁴⁵ I andelsbytesreglernas fall framstår det emellertid som tveksamt om EG-domstolen skulle anse att regeln vore proportionell. Ståhl och Persson Österman menar att ett underkännande av regeln skulle kunna kringgåas genom att uppskovsbelopp från tidigare andelsbyten

¹⁴⁰ Thoemmes, Othmar, *EC Tax Scene, French Exit Taxation for Individuals Violates EC Treaty*, Intertax, vol. 32, Issue 6/7, 2004, s 343f

¹⁴¹ Prop. 1998/99:15 s 196

¹⁴² *Terhoeve*, mål C-18/95

¹⁴³ Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294ff

¹⁴⁴ Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, *Skattenytt*, nr 5 2003, s 230ff

¹⁴⁵ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 119ff

behandlades på motsvarande sätt som enligt tioårsregeln i 3 kap 19§ IL.¹⁴⁶ Efter *Lasteyrie* kan dock, som framgått ovan, även 3 kap 19§ diskuteras varför också denna lösning kan framstå som åtminstone något tveksam. Eftersom 3 kap 19§ är mindre omfattande torde den dock ha en bättre chans att uppfattas som proportionell.¹⁴⁷

3. 3. 4 *X och Y mot Riksskatteverket* – olikbehandling vid underprisöverlåtelser

I 53 kap IL finns bestämmelser om underprisöverlåtelser av tillgångar från fysisk person till företag som överlåtaren eller någon närstående är delägare i. Om överlåtelsen sker till ett svenskt bolag föranleder den inga särskilda beskattningsåtgärder. Vid överlåtelse till utländskt bolag skall däremot beskattning ske som vid försäljning till marknadsvärdet, vilket medför att beskattning av upplupen kapitalvinst kommer att utlösas i och med överlåtelsen. Detsamma gäller om aktierna avyttras till ett svenskt bolag som ägs av ett utländskt bolag, om överlåtaren äger andel i det utländska bolaget.

Huruvida denna olikbehandling är förenlig med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital prövades av EG-domstolen i fallet *X och Y*.¹⁴⁸ Domstolen kom fram till att de svenska bestämmelserna stred mot EG-rätten.

Vad avser etableringsfriheten ansåg domstolen bestämmelserna utgöra en inskränkning i denna frihet för såväl överlåtaren som det utländska bolaget. Domstolen menade att bestämmelserna skulle kunna avskräcka överlåtaren att bedriva verksamhet i en annan medlemsstat genom utländskt bolag. Vad gäller det utländska bolaget menade domstolen att detta kunde avhållas från att driva verksamhet genom ett svenskt dotterbolag.¹⁴⁹

Domstolen fann vidare att det inte förelåg grund för rättfärdigande av regeln. Avseende RSV:s argument att bestämmelsen var nödvändig för att säkerställa kongruensen i det svenska skattesystemet menade domstolen att så ej var fallet. Domstolen anförde att kongruensen skulle kunna säkerställas med medel som är mindre ingripande och i mindre grad inverkar på

¹⁴⁶ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 119ff

¹⁴⁷ Avsnittet ger upphov till frågan huruvida ett direktiv kan strida mot EG-rätten. Frågan är inte okontroversiell och svaret inte på något sätt självklart men ämnet faller utanför uppsatsens ram varför frågan lämnas därhän.

¹⁴⁸ *X och Y mot Riksskatteverket*, mål C-436/00

¹⁴⁹ Domstolens dom p 33ff

etableringsfriheten och som särskilt avser risken att den skattskyldige slutligt flyttar utomlands och som gäller alla typer av aktieöverlåtelser som medför samma objektiva risk. Sådana åtgärder skulle enligt domstolen kunna bestå i exempelvis att det utfärdades bestämmelser om ställande av säkerhet eller andra garantier som är nödvändiga för att säkerställa att skatten betalas när överlåtaren slutligt flyttar utomlands.¹⁵⁰

Uttalandet är i ljuset av den senare domen i *Lasteyrie* anmärkningsvärt. Enligt Kristina Ståhl verkar EG-domstolen här, till skillnad från vad som fastslogs i *Lasteyrie*, i det närmaste antyda en acceptans gentemot exitskatter. Något principiellt accepterande av sådana skatter torde dock inte ha avsetts och precis som påpekats tidigare bör enskilda uttalanden från domstolen inte övertolkas, vilket även Ståhl konstaterar.¹⁵¹ Det skall dock påpekas att det i *X och Y*-fallet rörde sig om en skatteflyktsituation vilket inte var fallet i *Lasteyrie*! Kanske hade domstolen därför godtagit en sådan regel i fallet *X och Y* eftersom upplägget där gick ut på att realisera en vinst skattefritt, vilket inte var fallet i *Lasteyrie*. EG-domstolen har uttalat att behovet att förebygga skatteflykt kan ses som ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga hinder för eller en begränsning av utövandet av fördragets grundläggande friheter.¹⁵²

Vad gällde frågan huruvida de svenska bestämmelserna kom i konflikt med den fria rörligheten för kapital fann domstolen endast anledning att besvara frågan i den mån reglerna medförde en fristående kränkning av denna frihet och fördragsbestämmelserna om etableringsfrihet dessutom inte var tillämpliga. Domstolen fann så vara fallet när den andel överlåtaren äger i det förvärvande bolaget med säte i en annan medlemsstat inte är tillräckligt stor för att ge honom ett obestriddigt inflytande över bolagets beslut och en möjlighet att bestämma över dess verksamhet. De aktuella bestämmelserna inskränkte då enligt domstolen den fria rörligheten för kapital eftersom de kunde avhålla den skattskyldige från att överlåta aktier till utländska bolag.¹⁵³ Däremot kom inte en kränkning av etableringsfriheten i fråga eftersom innehavet inte utgjorde en etablering i fördragets mening.¹⁵⁴

¹⁵⁰ Domstolens dom p 59

¹⁵¹ Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar, Skattenytt*, nr 6 2003 – rättsfallskommentarshäfte, s 472ff

¹⁵² Gammie, Malcom, *The role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union, Bulletin for International Fiscal Documentation*, mars 2003, s 86ff, Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, Skattenytt*, nr 5 2003, s 230ff

¹⁵³ Resonemanget kan ge upphov till vissa funderingar. Den fria rörligheten för kapital gäller, till skillnad från etableringsfriheten, även mot tredje land. Innebär domen att det med stöd av EG-rätten skulle vara tillåtet för en

Av samma anledningar som beträffande etableringsfriheten kunde inte heller inskränkningen av den fria rörligheten för kapital rättfärdigas.

Det skall tilläggas att reglerna även efter EG-domstolens dom, som kom 21 november 2002, finns kvar, oförändrade, i 53 kap IL.

3. 3. 5 Uttagsbeskattningsreglerna i förnyat fokus

Med anledning av domen i fallet *X och Y* uppmärksammades även uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap IL och dessas förenlighet med EG-fördraget. Domen i *Lasteyrie* har gett frågan förnyat fokus.

Uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap 5§ IL innebär att en näringsidkare som vill flytta sin näringsverksamhet till utlandet kommer att bli beskattad för hela det skattemässiga övervärdet av verksamheten vid utflyttningen. Möjligheten att utnyttja reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap IL, vilken normalt finns att tillgå, kommer nämligen att gå förlorad om förvärvaren efter förvärvet inte längre är skattskyldig för näringsverksamhet i Sverige. Vidare kan uttagsbeskattning utlösas vid etablering av ett dotterbolag eller ett fast driftställe i ett annat medlemsland om bolaget i samband med etableringen överför vissa tillgångar hit. Beskattningen utlöses i samma stund som utflyttning sker, vilket inte var fallet i *X och Y*-målet.

Huruvida uttagsbeskattning i ovan nämnda situationer är förenlig med bestämmelserna om etableringsfrihet hade kunnat få sitt svar i *Daily Mail*-fallet 1988¹⁵⁵ men domstolen avstod i det fallet från att visa sin ståndpunkt i själva skattefrågan. Istället för att ta ställning till om det är förenligt med etableringsfriheten att beskatta ett bolag som flyttar sitt skatterättsliga hemvist för upparbetade men ännu orealiserade vinster valde EG-domstolen att se frågan ur ett bolagsrättsligt perspektiv. Bakgrunden var att ett brittiskt bolag skulle sälja en del av sitt aktieinnehav vilket skulle leda till stora skattepliktiga realisationsvinster. För att undvika

person, som är delägare utan bestämmande inflytande, att sälja sina andelar till exempelvis USA utan att beskattning utlöses?

¹⁵⁴ Domstolens dom p 66ff

¹⁵⁵ *Daily Mail*, mål 81/87

beskattning ville bolaget flytta sitt huvudkontor och därmed sitt skatterättsliga hemvist till Nederländerna. Engelsk rätt tillät dock inte engelska bolag att flytta sina huvudkontor utomlands utan tillstånd av skattemyndigheten. För att få tillståndet var bolaget tvunget att sälja av och skatta för en del av aktieinnehavet i Storbritannien före flytten, vilket bolaget i fråga inte ville gå med på. Frågan som ställdes till EG-domstolen var om kravet på tillstånd från skattemyndigheten för att få flytta huvudkontoret var förenligt med EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt. Domstolen ansåg inte att de engelska reglerna stred mot fördraget.

Det synes dock obestridligt att de svenska reglerna om uttagsbeskattning kan verka hindrande för svenska näringsidkare som vill flytta utomlands likaväl som att de kan hindra svenska bolag från vissa former av utlandsetableringar. Frågan blir därför om reglerna vid en eventuell prövning skulle kunna rättfärdigas. Kristina Ståhl och Roger Persson Österman menar att EG-domstolen med största sannolikhet skulle anse reglerna rättfärdigade med hänsyn till önskemålet att skydda den svenska skattebasen. Enligt Ståhl och Persson Österman går hänsynen till skattekontroll och till inre sammanhang delvis in i varandra och de menar att dessa båda hänsyn kan ses som uttryck för att domstolen undantagsvis är beredd att acceptera regler som syftar till att skydda det nationella skatteunderlaget. De drar den slutsatsen att *Bachmann*-målet innebär att skattebestämmelser som skall säkerställa att skapade skattekrediter¹⁵⁶ upplöses i det land där de har uppkommit som regel är tillåtna. Enligt Ståhl och Persson Österman ger detta mål, sett tillsammans med domstolens principiella accepterande av skattekontrollhänsyn som grund för rättfärdigande, stöd för att även bestämmelser av de slag som finns i 22 kap 5§ kan rättfärdigas, då de har just det allmänna syftet att skydda det svenska skatteunderlaget. Rättfärdigandet förutsätter givetvis att reglerna är proportionella och att de är ägnade att säkerställa sitt syfte.¹⁵⁷ Det förefaller emellertid återigen tveksamt om EG-domstolen vid en prövning skulle anse reglerna vara proportionella varför reglerna torde underkännas.

¹⁵⁶ Det är dock inte helt klart vad de menar med "skapade skattekrediter". Avser de endast obeskattade reserver eller menar de övervärdet av en verksamhet generellt? Uttagsbeskattningsreglerna grundas ju på marknadsvärdet som i sin tur beror bland annat av förväntade framtida vinster och till stor del är ett goodwillvärde. Detta kan inte anses utgöra en skattecredit varför Ståhl och Östermans argument kan ifrågasättas i denna del.

¹⁵⁷ Ståhl, Kristina, Österman, Roger P., *EG-skatterätt*, 2000, s 119ff

Även Mats Tjernberg konstaterar att reglerna har karaktär av exitskatter. Mot bakgrund av den senaste praxisutvecklingen¹⁵⁸ anser Tjernberg, tvärtemot Ståhl och Persson Österman, det vara högst osäkert huruvida domstolen skulle komma att rättfärdiga reglerna men spekulerar inte vidare.¹⁵⁹

I en artikel från 2004 diskuterar Roger Persson Österman fusionsdirektivets krav på fast driftställe och huruvida detta krav strider mot EG-fördragets krav på frihet.¹⁶⁰ Persson Österman frågar sig ”om tekniken som används för att skydda medlemsstaternas skattebas i fusionsdirektivet strider mot EG-fördraget”¹⁶¹ och således om direktivet ger ”en möjlighet till att ha ett skattskyldighetskrav och i förlängningen av detta, uttagsbeskattningsregler.”¹⁶² I artikeln undersöker han även Sveriges uttagsbeskattningsregler och kommer till den slutsatsen att de inte strider mot EG-fördraget. Efter att ha konstaterat att fusionsdirektivet inte står i strid med fördragsbestämmelserna på den grund att det föreskriver ett fast driftställe stöder han sin slutsats att inte heller reglerna om uttagsbeskattningsregler är fördragsstridiga på den omständigheten att rätten att beskatta ett fast driftställe skulle vara meningslös om inte en uttagsbeskattningsregel skulle få finnas. Han menar att ”kravet på fast driftställe, och därmed uttagsbeskattningsreglerna, inte strider mot den fria rörligheten eftersom EG-domstolen har accepterat de vedertagna internationella skatterättsliga principerna”¹⁶³ vilket han menar även visas av att den så kallade armlängdsregeln finns intagen i OECD:s modellavtal. Regeln kan nämligen enligt Persson Österman likställas med en uttagsbeskattningsregel och detta menar han visar att internationellt vedertagna skatterättsliga principer medger uttagsbeskattningsregler för rörelse. Härav drar han slutsatsen att fusionsdirektivets krav på fast driftställe är följden av vedertagna internationella skatterättsliga principer som erkänns av i princip samtliga OECD medlemsstater.¹⁶⁴

¹⁵⁸ Här syftar Tjernberg till synes på praxis fram till och med *X och Y mot Riksskatteverket*, mål C-436/00

¹⁵⁹ Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, *Skattenytt*, nr 5 2003, s 230ff

¹⁶⁰ Persson Österman, Roger, *Strider fusionsdirektivets krav på fast driftställe mot EG-fördragets krav på frihet?*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 259ff

¹⁶¹ Persson Österman, Roger, *Strider fusionsdirektivets krav på fast driftställe mot EG-fördragets krav på frihet?*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 265

¹⁶² Persson Österman, Roger, *Strider fusionsdirektivets krav på fast driftställe mot EG-fördragets krav på frihet?*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 265

¹⁶³ Persson Österman, Roger, *Strider fusionsdirektivets krav på fast driftställe mot EG-fördragets krav på frihet?*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 267

¹⁶⁴ Detta får till följd att Persson Österman inte heller anser de svenska koncernbidragsreglerna strida mot EG-rätten. Denna slutsats menar han följer av analysen av fusionsdirektivet och uttagsbeskattningsreglerna. Skälet för koncernbidragsreglernas rättfärdigande är således inte, enligt Persson Österman, ”Bachmannprincipen eller principen om skattesystemets inre sammanhang” eftersom den inte anses kunna tillämpas på situationer där flera skattesubjekt förekommer. (Persson Österman, Roger, *Strider fusionsdirektivets krav på fast driftställe mot EG-*

3. 4 Vedertagna internationella skatterättsliga principer

Enligt Persson Österman kan alltså det hinder de svenska reglerna om uttagsbeskattning medför motiveras av vedertagna internationella skatterättsliga principer. Uttryck för dessa principer ges bland annat i OECD:s modellavtal. Persson Österman påpekar att samtliga av EU:s medlemsstater också är medlemmar i OECD och att EG-domstolen vid ett flertal tillfällen hänvisat till de internationella principer som kommer till uttryck i modellavtalet.

Mats Tjernberg påpekar i en diskussion om de svenska koncernbidragsreglerna att det är möjligt att ”det finns ett utrymme för regler som EGD inte bör underkänna därför att de står i överensstämmelse med internationella skatterättsliga principer.”¹⁶⁵ Tjernberg hänvisar även till Ståhl och Persson Österman som menar att vissa uppenbara restriktioner för etablering utomlands inte kan prövas. I *Futura*-målet¹⁶⁶ accepterade EG-domstolen den skatterättsliga territorialprincipen. Eftersom en medlemsstat enbart i egenskap av källstat inte kan beskatta hela personens globala inkomst kan det inte heller krävas att medlemsstaten tar hänsyn till exempelvis att personen globalt sett genererar underskott och därför medger avdrag för underskott som hänför sig till verksamhet som källstaten inte har beskattningsrätten till.¹⁶⁷

Detta synsätt skulle kunna få till följd att flertalet av de svenska regler som behandlats tidigare i kapitlet, om de skulle bli föremål för prövning i och sedermera underkännas av EG-domstolen, eventuellt skulle kunna rättfärdigas även om inga av de traditionella rättfärdigandegrunderna skulle anses tillämpliga. Möjligheten har berörts avseende reglerna om personaloptioner och uttagsbeskattning. Skulle argumentationen uttryckligen accepteras av EG-domstolen som en grund för rättfärdigande torde det alltså ge effekter även för flertalet andra regler.

fördragets krav på frihet?, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 259ff) I samband med detta kan nämnas ett avgörande från Länsrätten i Stockholm som, i dom meddelad 2004-06-23 i mål nr 16325-03, fann att en tillämpning av de svenska koncernbidragsreglerna får anses innebära en begränsning av utövandet av etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital i EG-fördraget. Länsrätten har dock på egen hand kommit fram till att de svenska koncernbidragsreglerna är berättigade med hänsyn till behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Länsrätten hänvisar här till fallet *Bachmann*. I sin slutsats har Länsrätten dock inte tagit hänsyn till det faktum att skattesystemets inre sammanhang förutsätter att det är fråga om ett och samma skattesubjekt. Frågan om de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rätten är mycket intressant och har under de senaste åren varit föremål för en mycket omfattande debatt vars fortsatta utveckling framstår som lika intressant.

¹⁶⁵ Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, *Skattenytt*, nr 5 2003, se fotnot 52 i artikeln.

¹⁶⁶ *Futura*, mål C-250/95

¹⁶⁷ Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, Expertrapport 5 till Skattebasutredningen, *Våra Skatter?*, SOU 2002:47, Fritzes, Stockholm, 2002, s 103f

4 Sammanfattning och avslutande reflektioner

Sammanfattningsvis kan konstateras att samtliga av de i uppsatsen behandlade svenska skattereglernas förenlighet med EG-rätten kan ifrågasättas. Såsom klart stridande mot EG-fördraget framstår 10 kap 11§ IL om beskattning av personaloptioner vid utflyttning, 48a kap 11§ och 49 kap 26§ IL om andelsbyten samt 22 kap 5§ IL om uttagsbeskattning. Dessutom har EG-domstolen redan konstaterat de svenska reglerna om underprisöverlåtelser i 53 kap 6-7§§ IL strida mot EG-rätten. För samtliga av dessa regler har grunder för rättfärdigande diskuterats. Med tanke på EG-domstolens minst sagt restriktiva tillämpning av dessa grunder framstår dock reglernas rättfärdigande som tveksamt, inte minst då samtliga regler av EG-domstolen torde uppfattas som relativt omfattande och därmed inte i proportion till sitt syfte. Dessutom har upprätthållandet av en effektiv skattekontroll som rättfärdigandegrund ifrågasatts med anledning av förekomsten av direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område¹⁶⁸ eftersom direktivet i sig torde innebära att en tillräckligt effektiv skattekontroll upprätthålls.

10 kap 11§ IL, 48a kap 11§ och 49 kap 26§ IL samt 22 kap 5§ IL torde således möta betydande hinder vid en eventuell prövning i EG-domstolen. Eventuellt återstår dock en möjlighet att rättfärdiga vissa av de nämnda reglerna, nämligen att argumentera att de motiveras av internationellt vedertagna skatterättsliga principer. Detta utgör som påpekats inte en av de traditionella rättfärdigandegrunderna och har inte uttryckligen accepterats av EG-domstolen som en sådan grund. Det finns dock goda argument som talar för att detta vore en möjlighet.

¹⁶⁸ Direktiv 77/799/EEG

Vad avser tioårsregeln i 3 kap 19§ IL kan även denna regels förenlighet med EG-rätten diskuteras. Regeln är som nämnts inte en exitskatt i begreppets ursprungliga betydelse men har likväl ifrågasatts i ljuset av domen i *Lasteyrie*. Den svenska regeln tillämpas visserligen per automatik men den är däremot inte betungande och torde därför inte heller innebära ett hinder för den fria rörligheten. Istället anses tankegången bakom regeln utgöra ett alternativ till flertalet av våra exitskatter. Dessutom visar den svenska regeln betydande likheter med den danska exitskatt som numera justerats och därmed inte längre anses stå i strid med EG-fördragets bestämmelser.

Ett definitivt svar huruvida en nationell skatteregel är förenlig med EG-rätten eller inte kan dock endast ges vid en prövning av reglerna i EG-domstolen, vilket redan konstaterats i uppsatsens inledning. Fram till att så sker kommer Sverige emellertid att fortsätta tillämpa skatteregler som, med allra största sannolikhet, är fördragsstridiga.

De i uppsatsen diskuterade svenska exitskatterna utgör illustrativa exempel på den djupa konflikt som föreligger mellan målet att öka marknadsintegrationen och medlemsstaternas önskan om suveränitet på den direkta beskattningens område. Medlemsstaternas önskan om suveränitet yttrar sig bland annat i en ovilja att acceptera EG-rättens allt större inflytande över de enskilda medlemsstaterna, något som inte bara märks i Sverige. Istället för att lägga kraft på att utforma de nationella skattesystemen i enlighet med EG-rätten fortsätter medlemsländerna att tillämpa nationella regler som strider mot EG-rätten till dess att de ertappas. Det tycks föregå en kamp mellan EG-domstolen och medlemsländerna där de senare intagit en reaktiv roll istället för att föregå problematiken genom att vara proaktiva. Medlemsländerna måste verka för att bygga upp hållbara nationella skattesystem och inrikta sitt arbete på att värna om medlemsstaternas sammanlagda skattebaser snarare än de enskilda staternas underlag.

Ingen av de i uppsatsen behandlade reglerna är anpassade till det enskilda fallet trots att EG-domstolen klart har uttalat att de endast är villiga att acceptera en bestämmelse gentemot skatteundandragande som tar hänsyn till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet och därmed undviker en automatisk presumtion om skatteflykt. Denna ovilja mot individuell anpassning gäller inte bara Sverige utan är genomgående för medlemsländerna och kan ses som ytterligare ett exempel på den djupa konflikt som finns på området.

I uppsatsen behandlas endast ett fåtal svenska skatteregler. Det är dock långt ifrån de enda eller ens merparten av de regler vars förenlighet med EG-rätten kan diskuteras. EG-domstolen tar inga hänsyn till hur deras domar påverkar ett lands skattesystem i sin helhet. Ju fler regler som underkänns desto större och svårare att laga blir hålen. Om Sverige skulle inta en mer proaktiv ställning och på allvar börja verka för att bygga ett hållbart skattesystem skulle också risken minska för att vi slutar upp med ett system som har lappats och lagats bortom igenkännlighet.

Det går inte att blunda för EG-rättens allt större inflytande även över de direkta skatterna. Samtidigt skall dock hållas i åtanke att medlemsstaterna faktiskt är suveräna på området, åtminstone inom ramen för gemenskapsrätten. Det måste därför finnas en vilja att harmonisera området i större utsträckning. Behovet av samordning på området är stort och tämligen akut. Hittills har EG-domstolen i stor utsträckning stått för denna samordning, men är detta hållbart i längden? På sikt torde harmonisering även inom de direkta skatternas område vara oundvikligt, inte minst för att hejda den ökande skattekonkurrensen mellan stater som leder till en urholkning av skattebaserna.

Om medlemsstaterna skulle verka för att bygga upp långsiktigt hållbara system torde konflikten mellan ökad marknadsintegration och medlemsstaternas suveränitet emellertid att framstå som mindre uppenbar. Det skulle kanske inte alltid vara nödvändigt med fullständig harmonisering. I många fall torde den fria rörligheten och rättvis konkurrens kunna uppnås genom betydligt mindre ingripande åtgärder.

Uppgiften att samordna även den direkta beskattningens område är på intet sätt enkel, inte minst sedan antalet medlemsländer utökats från 15 till 25, men kan för den sakens skull inte undvikas. Hur denna samordning skall ske återstår att se.¹⁶⁹ Förhoppningsvis kommer svaret att ges inom en snar framtid.

¹⁶⁹ Kommissionen anser den mest lämpliga lösningen vara ”an EC Model Tax Convention on Income and Capital”, se Commission’s Communication COM (2001) 582. Det finns dock ett flertal alternativa förslag som dock inte kommer att tas upp här men som utgör ett intressant ämne för vidare studier.

Källförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1998/99:15 *Omstruktureringar och beskattning*

Prop. 2003/04:126 *Undantag från skattskyldighet för vissa ersättningar i form av royalty och avgift*

SOU 1998:1 *Omstruktureringar och beskattning*

Ståhl, K. & Persson Österman, R. *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, Expertrapport 5 till Skattebasutredningen, *Våra Skatter?*, SOU 2002:47, Fritzes, Stockholm, 2002

Direktiv

Direktiv 77/799/EEG

Direktiv 90/434/EEG

Direktiv 90/435/EEG

Direktiv 2003/48/EG

Direktiv 2003/49/EG

Litteratur

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik, Stockholm, 1999.

Edvardsson Leif, *Skatteregler för incitamentsprogram*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2002.

Farmer, Paul, Lyal, Richard, *EC Tax Law*, Oxford University Press, Oxford, 1994.

Lindencrona, Gustaf, Lodin, Sven-Olof, Meltz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur, Lund, 2003.

Pistone, Pasquale, "The Impact of Community Law on Tax Treaties", Kluwer Law, London, 2002.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala, 2000.

Winther-Sørensen, Niels, *Beskatning af international erhvervsindkomst, Inkomstopgørelsen for et fast driftssted*, Forlaget Thomson, Köpenhamn, 2000.

Artiklar

Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, *Skattenytt*, 2000, s 663-670

Corporate tax and the EU court, Taxing judgments, Court rulings are forcing the pace of EU tax harmonisation, *Economist*, 28 augusti 2004, Issue 8390

Dahlberg, Mattias, *Skattenytt Internationellt*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 284-287

EU targets Germany's exit tax regime, *International Tax Review*, maj 2004, vol. 15, issue 5

Farmer, Paul, *The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?*, *EC Tax Review*, 2003/2, s 75-81.

Gammie, Malcom, *The role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, mars 2003, s 86-98

Lyal, Richard, *Non-discrimination and direct tax in Community law*, *EC Tax Review*, 2003/2 s 68-74

Mutén, Leif, *EG-domstolen och exitskatten*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 294-300

Persson Österman, Roger, *Strider fusionsdirektivets krav på fast driftställe mot EG-fördragets krav på frihet?*, *Skattenytt*, nr 5 2004, s 259-268

Ståhl, Kristina, *EG-domstolens domar*, *Skattenytt*, nr 6 2003 – rättsfallskommentarshäfte, s 472-475

Thoemmes, Othmar, *EC Tax Scene, French Exit Taxation for Individuals Violates EC Treaty*, *Intertax*, vol. 32, Issue 6/7, 2004, s 343-344

Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande svenska skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, *Skattenytt*, nr 5 2003, s 230-246

Van den Hurk, Hans, *Is the ability of the Member States to conclude tax treaties chained up?* *EC Tax Review*, 2004/1, s 17-30

van Thiel, S. *The Prohibition of Income tax Discrimination in the European Union: What Does It Mean?*, *European Taxation*, september 1994, s 303-310

Rättsfall från EG-domstolen

Mål 26/62 *NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend en Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*, [1963] ECR 1

Mål 6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, [1964] ECR 585

Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, [1970] ECR 1125

Mål 61/79 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v Denkavit Italiana Srl*, [1980] ECR 1205

Mål 14/83 *Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen*, [1984] ECR 1891

Mål 270/83 *Commission of the European Communities v French Republic ("avoir fiscal")* [1986] ECR 273

Mål 81/87 *The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc*, [1988] ECR 5483

Mål 305/87 *Kommissionen mot Grekland*, [1989] ECR 1461

Mål C-175/88 *Klaus Biehl v Administration des contributions du grand-duché du Luxembourg*, [1990] ECR I-1779

Mål C-106/89 *Marleasing SA v La Comercial International de Alimentacion SA*, [1990] ECR I-4135

Förenade målen C-6 och 9/90 *Andrea Francovich and Daniela Bonifaci and others v Italian Republic*, [1991] ECR I-5357

Mål C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State*, [1992] ECR I-249

Mål C-330/91 *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, [1993] ECR I-4017

Mål C-19/92 *Dieter Kraus v Land Baden-Württemberg*, [1993] ECR I-1663

Förenade målen C-46 och 48/93 *Brasserie du pêcheur SA v Bundesrepublik Deutschland och The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd med flera*, REG 1996 s I-1029

Mål C-297/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, REG 1995 s I-225

Mål C-415/93 *Union Royale Belge des Sociétés de Football Association ASBL and Others v Jean-Marc Bosman and Others*, REG 1995 s I-04921

Mål C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, REG 1995 s I-2493

Mål C-107/94 *P. H. Asscher mot Saatsecretaris van Financiën*, REG 1996 s I-3089

Mål C-18/95 *F. C. Terhoeve mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*, REG 1999 s I-345

Mål C-28/95 *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam*, REG 1997 s I-4161

Mål C-250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions*, REG 1997 s I-2471

Mål C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer*, REG 1998 s I-4695

Mål C-336/96 *Herr och Fru Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, REG 1998 s I-2793

Mål C-254/97 *Société Baxter med flera mot Premier Ministre med flera*, REG 1999 s I-4809

Mål C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt*, REG 1999 s I-6161

Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)*, REG 1999 s I-2651

Mål C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v B. G. M. Verkooijen*, EGD:s dom den 6 juni 2000

Mål C-55/98 *Skatteministeriet mot Bent Vestergaard*, REG 1999 s I-7641

Mål C-251/98 *Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, EGD:s dom den 13 april 2000

Mål C-467/98 *Commission v Denmark (ett av åtta fall benämnda "Open Sky"-fallen)*

Mål C-141/99 *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)*, REG 2000 s I-11619, 11632

Mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket*, EGD:s dom den 21 november 2002

Mål C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, EGD:s dom den 11 mars 2004

Mål C-319/02 *Petri Mikael Manninen*, EGD:s dom den 7 september 2004

Rättsfall från svenska domstolar

Förhandsbesked 2003-02-07, överklagat av RSV

Mål nr 16325-03 Länsrätten i Stockholm, dom meddelad den 23 juni 2004

Elektroniska källor

www.europa.eu.int/abc/12lessons/index_sv.htm

www.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/l31050.htm