

Uppsats i tillämpade studier 20 p.

Jur. kand. programmet

Juridiska institutionen

Göteborgs Universitet

Författare: Teresa Bozajic

Handledare: Robert Pålsson

Svenska skattereglers kompatibilitet med EG-fördraget.

Innehåll:

1. Förkortningar	s. 4
2. Inledning	s. 5
3. Syfte	s. 6
4. Metod	s. 6
5. Avgränsningar	s. 7
6. Disposition	s. 7
7. EG-rätt	s. 8
8. Förordningar och Direktiv	s. 10
9. Rekommendationer	s. 11
10. EG-domstolens roll	s. 12
11. EG-medlemskapets betydelse för tolkningen av svensk skatterätt	s. 13
12. Bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet och icke diskriminering	s. 13
13. Direkt effekt	s. 15
14. Lagändringar i svensk skattelagstiftning	
med anledning av medlemskapet i EU	s. 15
14.1 Skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade andelar	s. 16
14.2 Utdelning av andelar i dotterbolag	s. 17
14.3 Utskiftning från ekonomisk förening	s. 18
14.4 Koncernbidrag	s. 19
14.5 Kommissionärsförhållanden	s. 22
14.6 Gränsöverskridande omstruktureringar	s. 22
14.7 Avräkningslagen	s. 23
14.8 Avdrag för egenavgifter	s. 23
14.9 Beskattning av utländska skadeförsäkringsföretag	s. 24
15. EG-rättens betydelse för svensk skatterätt	s. 24
15.1 RÅ 1999 ref. 58	s. 25
15.2 RÅ 2000 ref. 17	s. 27
15.3 RÅ 2000 ref. 40	s. 29
15.4 RÅ 2000 ref. 47 (1) och (2)	s. 31
15.4.1 Alternativregeln	s. 32
15.4.2 Lönesummeregeln	s. 33
15.5 C-436/00 X och Y vs Riksskatteverket	s. 35

16. Begränsningar av medlemsstaternas skattesuveränitet	
i och med EG-fördraget	s. 38
17. När kan skattediskriminering och restriktioner accepteras?	
– Principen om beskattningssymmetri	s. 38
18. Reglerna om Statsstöd	s. 42
19. Avslutande kommentarer	s. 43
20. Källor	s. 46
20.1 Sverige	s. 46
20.2 EG-rätt	s. 46
20.3 Litteratur	s. 47
20.4 Artiklar	s. 47
20.5 Rättsfall från Regeringsrätten	s. 48
20.6 Rättsfall från EG-rätten	s. 48

1. Förkortningar:

Ds	Departementsstencil
EU	Europeiska Unionen
EEG	Europeiska Ekonomiska Gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EMU	Europeiska Monetära Unionen
EGF	EG-fördraget
EKSG	Europeiska kol- och stålgemenskapen
Euratom	Europeiska atomenergigemenskapen
IGOL	Lag om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG
IL	Inkomstskattelagen
SIL	Lagen (1 947:576) om statlig inkomstskatt

2. Inledning.

Sett ut ett historiskt perspektiv uppkom skatterna samtidigt med de organiserade samhällena. Genom tidens lopp har beskattningen karaktär återspeglat ett samhälles politiska struktur. En förutsättning för statsmaktens existens är att den kan finansieras. Detta sker genom beskattning och rätten att beskatta har således blivit helt avgörande för en stats suveränitet.

Beskattningens primära mål är att, på bekostnad av den privata sektorn, finansiera och skapa utrymme för den offentliga sektorns verksamhet. Utöver den rent fiskala delen kan beskattningen även användas för att främja andra syften. Fördelningspolitiskt används skatter för att utjämna olika medborgares inkomst och förmögenhet. Det kan också röra sig om skatter som i stabiliseringspolitiskt syfte används för att dämpa respektive höja en medborgares konsumtionsmöjligheter. Vidare har beskattningen använts som ett instrument för att uppmuntra eller förhindra olika former av beteenden i samhället. Det kan vara fråga om att staten vill minska alkoholkonsumtionen eller hindra verksamheter som har negativ effekt på miljön genom att belägga specifika områden med högre skatt.

Sveriges inträde i den Europeiska Unionen medför långtgående rättsliga konsekvenser. I samband med att EG-fördraget undertecknades avstod Sverige från en del av den nationella suveräniteten för att ge företräde åt gemenskapen. En ny rättsordning, EG-rätten, utgör numera en integrerad del av Sveriges nationella rätt. Ett av de områden som påverkats markant av anslutningen till EU är skatterätten. Vad gäller den indirekta beskattningen så styrs den till stor del av direktiv på EG-nivå. Annorlunda är det dock med den direkta beskattningens område. Det omfattande harmoniseringsarbetet som ägt rum på den indirekta beskattningens område har här ingen motsvarighet. Trots detta har EG-rätten inte helt saknat betydelse för den indirekta beskattningen och medlemsstaterna frihet har kommit att inskränkas på ett sätt som få förväntat sig. EG-domstolen har nämligen börjat tillämpa fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke diskriminering för att på så sätt indirekt påverka den direkta beskattningen.

Eftersom gemenskapens institutioner inte givits någon kompetens att lagstifta på den direkta beskattningens område har EG-domstolens växande praxis kommit att bli oerhört betydelsefull som motvikt till den frånvarande harmoniseringen. Medlemsstaterna har i förebyggande syfte många gånger valt att ändra tvivelaktig lagstiftning vilket har blivit ett

viktigt led i integrationsprocessen. Den betydelse beskattningsinstitutet har för en stat medför att det är föga förvånande att de länder som medlemmar i den Europeiska Unionen varit ytterst ovilliga att frånsäga sig sin bestämmanderätt på detta område. Å andra sidan måste medlemsländerna, i den mån de vill ha kontroll över utvecklingen, i framtiden enas om gemensamma lagstiftningsåtgärder. Uppenbart är ju att de skilda skattesystem som finns inom EU kombinerat med bristen på samarbete försvårar för fri konkurrens på en öppen marknad. Detta resulterar i att varje medlemsstat måste ta ställning till om man prioriterar ekonomisk tillväxt och effektivitet eller om man till varje pris vill värna om den egna statens suveränitet i skattefrågor.

3. Syfte.

Min huvudsakliga uppgift har varit att undersöka rättsläget efter inträdet 1995 för att bättre få en inblick i vilka ändringar som skett inom ramen för svenska skatteregler. Vidare har jag ansett det angeläget att se till de olika faktorer som har föranlett de ändringar som de facto skett, för att också avslutningsvis kunna fundera över vad framtiden kan betyda för den svenska skattelagstiftningen.

Min avsikt är att uppsatsen i möjligaste mån skall ge en aktuell bild av rättsläget och en konsekvens av detta är att den i vissa hänseenden är av övergripande karaktär. Av naturliga skäl görs dock inga anspråk på att arbetet skall vara heltäckande. Målsättningen har under arbetets gång varit att med hjälp av EG-domstolens respektive Regeringsrättens argumentation utröna den inverkan gemenskapsrätten har haft och fortsättningsvis kommer att ha på svensk skattelagstiftning.

4. Metod.

Eftersom min uppsats rör utvecklingen av svensk skattelagstiftning sedan inträdet 1995 har jag som betydelsefull rättskälla använt mig av Regeringsrättens avgöranden. Lika viktigt har det varit att studera den mängd rättsfall som avgjorts i EG-domstolen och som är relevanta för den direkta beskattningen. Även EG-fördraget har varit av stor betydelse eftersom de regler som ligger till grund för utgången i rättsfallen emanerar ur detta. Då specifika regler till stor del saknas på området har jag som grund i mitt arbete beaktat de grundläggande principer som genomsyrar EG-fördraget. Till min hjälp har jag också haft svensk litteratur som behandlar

Europarätten i stort samt litteratur som specifikt beskriver EG-skatterätten och dess bestämmelser. Tidskriften skattenytt har visat sig intressant och användbar främst vad gäller svensk företagsbeskattning och Internet är en alltid inspirerande kunskapskälla ur vilken det mesta kan insupas. Uppsatsen är av naturliga skäl till stora delar deskriptiv då man som läsare måste ha bakgrundsfakta för att förstå relevanta resonemang. I den mån uppsatsen har analytiska inslag har jag begränsat mig till en ganska snar framtid då hittills okända faktorer kan uppstå som helt kullkastar det vi fram till idag ser som självklart.

5. Avgränsningar.

I min studie av svensk skatterätt har jag valt att behandla utvecklingen på de direkta skatternas område och lämnar således de indirekta skatterna därhän. Anledningen till detta är att uppsatsen av utrymmesskäl annars skulle bli alltför omfattande. Även vad gäller de direkta skatterna har en begränsning varit nödvändig. Jag har exempelvis valt att inte behandla de två direktiv som antagits rörande materiella regler för direkt beskattning, nämligen fusionsdirektivet¹ och moder- dotterbolagsdirektivet². Vidare har jag, vad gäller de rättsfall som jag behandlar i texten, valt att ge den olika utrymme beroende på vilken relevans de har för arbetet i stort. Rättsfall från Regeringsrätten har generellt givits större utrymme då de beskriver de resonemang svenska domstolar fört vid utredningen av specifika skattebestämmelser. Ser man till domar från EG-domstolen har jag endast behandlat dessa då de på något sätt haft betydelse för utgången i ovan nämnda mål. Vad gäller det material som jag använt mig av i min forskning kan jag nämna att även där har en avgränsning varit av vikt. Till min hjälp har jag främst valt svenska tidskrifter och svensk litteratur då jag sett frågan ur ett svenskt perspektiv samt att det skulle vara allt för tidskrävande att studera den omfattande internationella litteratur som finns på området.

6. Disposition.

I mitt arbete har jag haft som mål att göra en tydlig framställning av gällande rätt inom svensk skattelagstiftning samt att blicka framåt för att se vad man kan vänta sig av framtiden. För att såväl novisen som den mer erfarna läsaren skall kunna tillgodoräkna sig och ha nytta av min uppsats har jag inlett mitt arbete med att översiktligt beskriva EG-rättens mest betydelsefulla

¹ Fusionsdirektivet, Direktiv 90/434/EEG.

² Moder- dotterbolagsdirektivet, Direktiv 90/435/EEG.

principer och bestämmelser. Därefter har jag beskrivit EG-domstolens roll för att söka utröna de möjligheter en medlemsstat har att utnyttja artikel 234 i EG-fördraget genom att ställa frågor rörande tolkning av nationella regler till EG-domstolen. Efterföljande avsnitt beskriver de lagändringar i svensk skattelagstiftning som skett med anledning av Sveriges inträde i den Europeiska Unionen. avsnittet därefter utreder vad som föranledde dessa ändringar och jag gör där en framställning av några av de rättsfall som behandlats i Regeringsrätten efter 1995. Avslutningsvis ser jag till de begränsningar EG-fördraget innebär för medlemsstaternas skattesuveränitet samt vad som i framtiden kan komma att främja respektive begränsa de enskilda staternas möjligheter att bibehålla avvikande nationella regler.

7. EG-rätt

Sedan Sveriges anslutning till den europeiska unionen 1995 har skatterätten påverkats av medlemskapet, dels genom de fördrag som ligger till grund för unionen och dels genom de rättsakter som antagits av EU:s organ. EU består av tre samarbetsområden även kallade pelare, där den första pelaren utgörs av de tre tidigare europeiska gemenskaperna Europeiska kol- och stålgemenskapen (EKSG), Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) och Europeiska atomenergigemenskapen (Euratom). Den andra pelaren består i ett mellanstatligt samarbete i utrikes och säkerhetspolitiska frågor och den tredje av ett samarbete inom det rättsliga och det inrikespolitiska området. Samarbetet inom den första pelaren omfattar skatterätten och är av en överstatlig natur. Det betyder att Sverige inom ramen för EG-samarbetet gjort avkall på sin suveränitet och till viss del överlåtit beslutanderätten till förmån för gemenskapen. De tre olika gemenskaperna inom den första pelaren och dess fördrag bildade tillsammans med Maastrichtfördraget grunden för unionen. Den senaste lydelsen av EG-fördraget går under benämningen Amsterdamfördraget och trädde i kraft den 1 maj 1999.

EG-domstolen slog tidigt fast att medlemskapet medför långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna.³ En ny rättsordning, EG-rätten, har tillskapats genom EG-fördraget, vilken skall utgöra en integrerad del av nationell rätt. Medlemsstaterna och deras medborgare är bundna av EG-rätten som i princip skall äga företräde i konflikter med nationell rätt. EG-rättens företräde skall gälla oavsett vilken typ av bindande EG-rättslig respektive nationell reglering det rör sig om och oavsett om den nationella regleringen tillkommit tidigare eller senare än den EG-rättsliga. Det finns alltså ingen möjlighet för den nationella lagstiftaren att

förhindra EG-rättens verkningar utan det är EG-rätten själv eller riktigare unionens organ som fastställer inflytandets begränsningar.⁴

Skatterätten är ett av de områden som tydligast har påverkats av Sveriges medlemskap i EU. Särskilt gäller detta den indirekta beskattningen där direktiv på EG-nivå till stor del styr regleringen. På den direkta beskattningen har inflytandet inte varit lika stort och den långtgående harmoniseringen på den indirekta beskattningens område saknar här sin motsvarighet. Sveriges medlemskap i EU saknar däremot inte betydelse på detta område. Genom mål i EG-domstolen har det slagits fast att den direkta beskattningen inte på något sätt är skyddad från EG-rättens inflytande.⁵ Hur detta inflytande ser ut och i hur stor utsträckning den nationella skatterätten påverkas kan inte med säkerhet fastställas. De nationella angelägenheterna influeras på ett stort antal sätt, några mer tydliga än andra.

Sedan slutet av 60-talet har det inom den indirekta beskattningen skett en omfattande harmonisering. Vad gäller den direkta beskattningen befinner sig harmoniseringsarbetet emellertid på en mindre framskriden nivå. Detta beror dels på subsidiaritetsprincipen och dels på att det saknas specifik lagstiftningskompetens i EG-fördraget. Karaktäristiskt för EU är den fasta legala strukturen och den successiva utvecklingen av ett mycket omfattande gemensamt regelverk. Rättsordningen är ett mellanting mellan folkrätt och federal lagstiftning. Den institutionella uppbyggnaden med sina övernationella drag gör EU mycket intressant från statsrättslig och folkrättslig synvinkel. EG-domstolen har bedrivit en omfattande verksamhet och därmed haft oerhört stor betydelse för rättsutvecklingen, vilket gör den till en viktig internationell domstol.

EG-rätten består dels av primär rätt och dels av sekundär rätt. Den primära rätten utgörs av de tre grundläggande fördragen och allmänna rättsprinciper. I Amsterdamfördraget behandlas unionens mål, institutionella ram, respekterandet av nationell identitet, kravet på demokratiska styrelseformer, respekterandet av mänskliga rättigheter, formerna för fördragsändring, upptagandet av nya medlemsstater och fördragets obegränsade varaktighet. Denna del av EG-rätten motsvaras i princip av ett lands konstitution eller grundlag och är överordnad den sekundära rätten. Fördragstexten innehåller inte konkreta materiella regler utan endast

³ Van Gend & Loos, C-26/62.

⁴ EG-skatterätt. Sid 19-20.

⁵ Avoir Fiscal, C-270-83.

huvudlinjer som ger ramen för hur de närmare lösningarna skall utarbetas. Detta sker sedan successivt inom ramen för sekundärrätten. Den sekundära rätten är således av en underordnad karaktär och består av en mängd olika rättsakter antagna av unionens organ. Rättsakterna har en varierande karaktär och är av olika stor rättslig konsekvens. De två huvudtyperna av rättsakter inom den sekundära EG-rätten är förordningar och direktiv. Vidare förekommer beslut av rådet eller kommissionen. Utöver dessa bindande rättsakter förekommer även rekommendationer och yttranden i betydande utsträckning.

Vilken rättsakt som blir aktuell styrs av den sakfråga det rör sig om. I fördraget föreskrivs ofta vilken typ av rättsakt som skall användas men ibland är det upp till rådet att självt välja lämpligt tillvägagångssätt. Vad gäller harmoniseringen på den indirekta skattens område så sker det genom sistnämnda förfarande. Art 93 i EG-fördraget stadgar att rådet skall ”anta bestämmelser” för att harmonisera de indirekta skatterna. Någon specifik rättsakt utpekades således inte och valet därav lämnas öppet. På den direkta beskattningens område föreskriver fördraget att direktivformen är den enda tillämpliga rättsakten vid harmonisering. Detta regleras inte i någon specifik artikel i fördraget utan denna harmonisering styrs av den allmänna harmoniseringsbestämmelsen i artikel 94 EGF. Skatterätten kan alltså harmoniseras genom beslutande om rättsakter, genom icke rättsligt bindande rekommendationer från rådet eller kommissionen, genom tillerkännande av direkt effekt för vissa fördragsbestämmelser och slutligen genom att EG-domstolen agerar i form av domar och förhandsavgöranden.

8. Förordningar och direktiv

De två huvudtyperna av rättsakter inom den sekundära rätten är förordningar och direktiv. Förordningar utgör en central författningstyp. Artikel 249 i EG-fördraget stadgar att en förordning skall ha allmän giltighet samt vara till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater. Med allmän giltighet menar man att den skall vara riktad till en obestämd allmänhet och att den skall innehålla generella och abstrakta normer. Denna form används när man önskar genomföra en totalharmonisering. Att en förordning är fullständigt bindande till alla delar betyder att medlemsstaterna inte får införa undantag till bestämmelsen oberoende om detta undantag skulle vara till nackdel eller fördel för dem som det berör. Efter ikraftträdandet är den omedelbart tillämplig i alla medlemsstater och behöver alltså inte införlivas i den nationella rätten.

Direktiven är av en något annan karaktär. Först och främst riktar de sig till medlemsstaterna och inte till de enskilda medborgarna. Ett direktiv är inte heller bindande till alla delar enligt art 249 EGF utan de är endast bindande med avseende på det resultat som skall uppnås. Medlemsstaterna skall alltså förverkliga ett resultat i det egna landet inom ramen för sin nationella rättsordning. Form och tillvägagångssätt är enligt direktiven i princip upp till varje enskild medlemsstat. Direktivformen är en form av indirekt lagstiftning där EG går via medlemsstatens rätt för att genomföra nya bestämmelser. Medlemsstaterna kan använda sig av sitt vanliga sätt att lagstifta och utnyttja sedvanliga institutioner, rättstermer, mm. Till skillnad från förordningarna så måste direktiven implementeras i den nationella lagstiftningen.

En förklaring till varför man använder direktivformen i många skatterättsliga frågor är att direktivregler direkt kan flyta in i medlemsstaternas befintliga skattelagstiftning. Detta skulle vara mycket svårare att uppnå om förordningsformen använts. Dessutom är den direkta beskattningen ett politiskt kontroversiellt område inom vilket medlemsstaterna har stora svårigheter att efterge den nationella suveräniteten. Direktiv lämnar, till skillnad från förordningen, något handlingsutrymme för den enskilda staten. Harmoniseringsarbetet av de direkta skatterna har i regel mött hårt motstånd i medlemsstaterna och detta har lett till att få direktiv har utfärdats. Vidare är kravet på enhällighet i ministerrådet (art 95 EGF) ytterligare en anledning till det låga antal direktiv som har antagits. Enhällighetskravet har ifrågasatts och diskuterats, men någon ändring av kravet på samtliga medlemsstaters samtycke har inte kunnat genomföras.⁶

9. Rekommendationer

Rekommendationer är till skillnad från förordningar och direktiv inte bindande för medlemsstaterna. På senare tid har dessa börjat användas av kommissionen i större omfattning och har därigenom fått stor betydelse som ett medel för kommissionen att förmedla information om vad som framkommit i domar från EG-domstolen. Rekommendationer genomförs av medlemsstaterna i syfte att påverka t.ex. en medlemsstats skatterättsliga lagstiftning genom en rättsakt som inte är bindande och som medlemsstaterna inte behöver besluta om.

⁶ Vid EU-toppmötet i Nice fanns det på förslag att kravet på enhällighet angående vissa prioriterade skattefrågor skulle tas bort men förslaget röstades ner av medlemsstaterna. Eventuella förändringar får framtiden utvisa.

10. EG-domstolens roll

Harmonisering genom utfärdandet av olika rättsakter är inte det enda sätt på vilket den nationella lagstiftningen kan påverkas och förändras av EG-rätten. En oerhört betydelsefull roll för harmoniseringen spelas av EG-domstolen som genom sina domar och förhandsbesked står för tolkningen och utvecklingen av gemenskapsrätten. Det är EG-domstolen som har skapat de grundläggande principer genom vilka tillämpningen av fördragstextens från början nakna och oklara regler givits ett klart och konkret innehåll. Förhandsbeskedsinstitutet är ett särskilt viktigt instrument för att uppnå en enhetlig och gemensam tolkning av gemenskapsrätten inom unionen. Artikel 234 i EG-fördraget föreskriver att en nationell domstol får hänskjuta frågor rörande tolkning av bestämmelser i EG-fördraget och i rättsakter utfärdade av institutionerna till EG-domstolen. Vad gäller mål i högsta instans föreligger till och med en skyldighet att hänskjuta ärendet vidare för tolkning innan saken kan avgöras. Det är i första hand frågor som rör områden där oklarhet och ovisshet råder angående i hur stor utsträckning fördraget skall ha inflytande på de nationella bestämmelserna som förhandsbesked har den största betydelsen. Det blir härigenom ett viktigt instrument på den direkta beskattningens område för att klargöra gällande rätt. I målet CILFIT⁷ uttalade EG-domstolen att en skyldighet att begära förhandsbesked inte föreligger för högsta instans om EG-domstolen redan har uttalat sig i samma rättsfråga eller om en riktig tillämpning av europarätten utan tvekan är klar⁸. Den nationella domstolens kompetens är klart åtskild från EG-domstolens och enligt EG-fördragets artikel 234 skall en direkt och ömsesidig samverkan byggd på respekt för varandras kompetenser vara det medel med vilket man skall kunna förverkliga målet av en enhetlig tillämpning av EG-rätten.⁹

EG-domstolens avgöranden är formellt bindande endast för den nationella domstol som begärt ett förhandsbesked på en tolkningsfråga. Utslagen följs dock i regel av andra domstolar vilket gör att domarna i praktiken blir prejudicerande. EG-domstolens avgöranden har likaså en stor betydelse på den nationella skatterätten. Inflytandet är viktigt men osäkerhet råder i vilken utsträckning hänsyn skall tas till domarna vid utformningen av de svenska skattereglerna. Det

⁷ CILFIT, C-283/81.

⁸ Det är endast domstolar som har rätt att begära förhandsavgörande. Skattemyndigheter saknar således denna möjlighet. Inte heller den svenska skattenämnden har enligt EG-domstolen rätt att inhämta ett förhandsavgörande när ärende om förhandsbesked avgörs. Instanserna måste givetvis ändå tillämpa EG-rätten. Victoria Film, C-134/97.

⁹ Schwarze, C-16/65.

har genom departementspromemorian Ds 2 000:28¹⁰ dock klargjorts att hänsyn skall tas till EG-domstolens domar vad gäller utvecklingen inom unionen rörande den direkta beskattningen. Det skulle vara önskvärt att fler och tydligare uttalanden kom för att ett klart ställningstagande från Sveriges sida i frågan skulle kunna utläsas.

11. EG-medlemskapets betydelse för tolkningen av svensk skatterätt

Det har i några mycket betydelsefulla mål i EG-domstolen fastslagits att implementerade direktivregler skall tillämpas enhetligt i samtliga medlemsstater. Nationella regler som tillkommer till följd av ett direktiv skall tolkas i enlighet med direktivet. Detta kallas för EG-konform tolkning. Även annan nationell rätt som inte tillkommit i syfte att uppnå mål uppställda i ett direktiv men som trots detta regleras av EG-rätten skall tolkas EG-konformt. EG-domstolen fastställde principen om EG-konform tolkning i målet Von Colson¹¹ för att sedan upprepa och bekräfta den i målet Marleasing¹². I det senare fallet fann EG-domstolen att nationella domstolar är skyldiga att tolka nationell lagstiftning i enlighet med direktiv även när den nationella lagstiftningen är av äldre datum än direktivet. Sammanfattningsvis skall alltså den svenska rättstillämparen vid tillfällena då en rad rimliga tolkningar av en bestämmelse kan göras välja den som bäst överensstämmer med EG-fördragets syfte.

12. Bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet och icke diskriminering

De materiella reglerna inom gemenskapsrätten anger ramen för den inre marknaden och företagens och de enskilda medborgarnas verksamhet inom denna. Den gemensamma inre marknaden bygger på ett avskaffande av handelshinder mellan medlemsstaterna och fri rörlighet inom hela unionen för de fyra friheterna, vilka är fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. Den inre marknaden är det viktigaste instrumentet för förverkligandet av integrationen och är ständigt föremål för en mängd harmoniserande lagstiftningsåtgärder. EG-fördraget innehåller regler som föreskriver att hinder som stör den fria rörligheten skall avskaffas. Den fria rörligheten för varor inbegriper också en bestämmelse att även fiskala hinder skall undanröjas. Diskriminerande beskattning från ett annat medlemsland får exempelvis inte finnas. Anledningen till att regler som reglerar fiskala hinder inte förts in i de

¹⁰ Ds 2 000:28, Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

¹¹ Von Colson, C-14/83.

¹² Marleasing, C-106/84.

artiklar som rör övriga fördragsfriheter beror på att medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor endast skulle kunna beskäras genom antagande av bindande sekundär lagstiftning. 1986 kom dock det banbrytande Avoir fiscal-målet¹³. EG-domstolen slog där fast att alla skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. Trots att skattelagstiftningen inte var harmoniserad kunde en nationell reglering anses strida mot fördraget. Numera är det allmänt känt att även skatteregler måste utformas med fördragets andemening i åtanke och att skatterätt inte på något sätt är en fredad zon. Dessutom kan ytterligare praxis nämnas, nämligen Safir-målet¹⁴ och ICI-målet¹⁵, där EG-domstolen konstaterat att direkta skatter visserligen inte för närvarande faller under gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna dock inte desto mindre är skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövande av sina resterande befogenheter. Samtliga artiklar som rör friheterna samt den artikel som stipulerar det allmänna förbudet mot diskriminering har av EG-domstolen förklarats ha direkt effekt, vilket betyder att bestämmelserna kan åberopas direkt i nationell domstol. Vidare måste nationell lagstiftning i strid med fördraget åsidosättas och får alltså inte tillämpas av medlemslandets myndigheter och domstolar.

Fri konkurrens skall enligt EG råda på den inre marknaden. Det är en avgörande förutsättning att marknads aktörer, på lika villkor skall kunna producera varor och tjänster och avyttra dessa med maximal kvalitet till lägsta möjliga pris. En fri konkurrens till skydd för konsumenternas intresse förutsätter dock att det råder frihet för marknads aktörer att etablera sig och verka på marknaden i någon av medlemsstaterna. För att konkurrensfrihet skall kunna uppnås förutsätts etableringsfrihet. Det inhemska villkor i nationell lagstiftning vilka direkt, indirekt, faktiskt eller eventuellt har som målsättning att snedvrider konkurrensen och därmed äventyra integrationen måste undanröjas för att kunna förverkliga och upprätthålla den inre marknaden. Några speciella krav på allmän etableringsfrihet ställs inte upp i EG-fördraget, istället föreskrivs i artikel 43 likhet i etableringsförutsättningarna. Det innebär att det skall råda likhet mellan inländska och utländska rättsobjekt när det gäller förutsättningar att etablera sig. EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen tagit ställning till vad som gäller angående etableringsfriheten i EG-fördraget i förhållande till nationell skattelagstiftning. Strider den nationella regeln mot EG-rätten skall EG-rätten ges företräde.

¹³ Avoir-fiscal, C-270/83.

¹⁴ Safir, C-118/96.

¹⁵ ICI, C-264/96.

EG-rätten skall i princip äga företräde framför nationell rätt vid alla tänkbara konflikter dem emellan. Detta skall vara fallet oavsett vilken typ av bindande EG-rättslig samt nationell reglering det är frågan om. För att principen om EG-rättens företräde skall vara gällande fordras att den aktuella bestämmelsen har direkt effekt.

13. Direkt effekt

Principen om direkt effekt har uppstått genom EG-domstolens praxis som stipulerar att vissa typer av direktiv skall vara tillämpliga med omedelbar verkan i medlemsländerna. Europarätten är till övervägande del redan tillämplig i medlemsländerna. I dessa fall behöver inga särskilda åtgärder vidtas av medlemsstaten för att reglerna skall bli införlivade i den nationella rätten. Gemenskapsrätten fungerar härigenom som en del av de nationella rättsordningarna och är bindande för myndigheter och domstolar. Dessa institutioner har dock inte bara att beakta nationella regler utan skall när så åberopas antingen av företag eller enskilda även tillämpa europarätten. Direktiv har som rättsakt en speciell ställning genom att de skall införlivas i rättsordningen. Därigenom får EG-rätten genomslag på så sätt att den inkorporeras i och påverkar innehållet i medlemsstaternas inhemska rättsordningar. Även i de fall när en medlemsstat underlåter att implementera de EG-rättsliga reglerna kan enskilda individer åberopa regler som ger dem rättigheter gentemot staten. För att erhålla direkt effekt måste regeln vidare vara klar, precis och ovillkorlig¹⁶.

14. Lagändringar i svensk skattelagstiftning med anledning av medlemskapet i EU.

För inte så länge sedan bestod de flesta koncerner i Sverige av enbart svenska företag. Utvecklingen i svenskt näringsliv har emellertid lett till att fler koncerner får utländska inslag. I samband med denna utveckling har Sverige iklätt sig internationella åtaganden som förbjuder diskriminering av utländska intressen och inskränkningar i etableringsfriheten. Detta följer såväl av de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder som av Sveriges inträde i den europeiska unionen.

EG-fördraget innehåller bestämmelser för att upprätthålla den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital. De eventuella hinder som finns för att detta skall upprätthållas skall avskaffas. Vid ett flertal tillfällen har EG-domstolen funnit att nationella

¹⁶ Berniz, Ulf, Europarättens grunder sid 54.

skattebestämmelser strider mot dessa grundläggande fördragsfriheter då de på något sätt diskriminerar utländska rättssubjekt eller hindrar den fria rörligheten. I detta avsnitt skall en inventering ske av svensk skattelagstiftning där jag i första hand tar sikte på inslag som varit i konflikt med EG-fördraget och därför föranlett vissa justeringar för att anpassas till de EG-rättsliga bestämmelserna.

14.1 Skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade andelar¹⁷

En näringsbetingad andel anses enligt 24:16 IL vara en aktie som inte utgör omsättningstillgång i företagets verksamhet under förutsättning att ett av två kriterier är uppfyllda. Antingen skall det sammanlagda röstetalet för företagets aktier eller andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvara 25 % eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller andelar i det utdelande företaget eller så skall det göras sannolikt att innehavet av aktier eller andelar betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.¹⁸

Vid svensk inkomstbeskattning gäller principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Avkastningen på det egna kapitalet skall således beskattas en gång i bolaget och en gång hos aktieägarna när vinsten delas ut. Utdelningsinkomster inom bolagssektorn är dock sällan skattepliktiga till följd av principen att en inkomst inom ett bolag endast skall beskattas en gång.¹⁹ Enligt 24:12-22 IL är utdelning på näringsbetingade andelar som tillfaller svenska aktiebolag skattefria. Vad gäller utländska bolag med svenska fasta driftställen erbjöds tidigare ingen motsvarande skattefrihet, för dem var alla utdelningar skattepliktiga. Om ett utländskt bolag som ägde näringsbetingade andelar knutna till det svenska fasta driftstället skulle ta emot utdelning på dessa andelar kunde detta inte ske utan beskattning. Liknande regler har i andra länder varit föremål för EG-domstolens prövning och vid dessa tillfällen har domstolen tydligt slagit fast att olikbehandling av inhemska och utländska bolag utgör otillåten diskriminering enligt bestämmelserna om etableringsfrihet i EG-fördraget.²⁰ Såsom

¹⁷ På detta område finns en nyligen tillkommen proposition, vilken jag av naturliga skäl inte behandlat i detta arbete. Proposition, 2002/03:96, Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

¹⁸ Sid 337-338, Inkomstskatt del 2.

¹⁹ Utdelningsinkomster på kapitalplaceringar är dock skattepliktiga. Detta tack vare att de jämföras med andra finansiella placeringar, t.ex. insättning i bank. En kedjebeskattnings inom bolagssektorn sker alltså i vissa fall. Ds 2 000:28 sid 31.

²⁰ Se exempelvis Avoir fiscal, C-270/83 och Compagnie de Saint-Gobain, C-307/97 där fråga var om vissa regler stred mot etableringsfriheten.

tidigare nämnts har EG-rätten företrädare framför nationell rätt vilket innebär att de nationella reglerna inte skall tillämpas om de strider mot fördraget. De svenska reglerna stod i strid med bestämmelserna i EG-fördraget och ändrades således. Nu kan även utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige från ett fast driftställe ta emot skattefria utdelningar som härstammar från andelar som är knutna till det fasta driftstället under samma förutsättningar som de som gäller för svenska företag. Denna ordning gäller om den utländska juridiska personen hör hemma i en stat inom EES. För övriga utländska juridiska personer bör denna fråga istället regleras i skatteavtalen.

14.2 Utdelning av andelar i dotterbolag.

1991 infördes skattefrihet för utdelning av andelar i dotterbolag i vissa fall för att underlätta omstruktureringar inom näringslivet.²¹ Denna reglering syftade först och främst till att möjliggöra en uppdelning av ett bolag utan omedelbar beskattning. En förutsättning härför är att uppdelningen sker genom att samtliga andelar i ett dotterbolag delas ut av moderbolaget. En uppdelning av verksamheten skapas alltså här vilket är ett alternativ till fission, en regelrätt uppdelning av ett aktiebolag. I svensk rätt finns inte denna aktiebolagsrättsliga möjlighet. Bestämmelsen om utdelning av andelar i dotterbolag återfinns i 42:16 IL, även kallad Lex Asea.²² För bestämmelsens tillämplighet fordras att vissa villkor måste vara uppfyllda.²³ Först och främst måste det utdelande moderbolaget vara ett svenskt aktiebolag. Utöver detta kriterium uppställs följande sex villkor för att skattefrihet skall föreligga; utdelningen måste ske i proportion till innehavda aktier, moderbolaget måste vara marknadsnoterat, moderbolaget måste dela ut samtliga aktier i dotterbolaget, efter utdelningen får inga aktier innehas av ett bolag som ingår i samma koncern som moderbolaget, dotterbolaget skall vara ett svenskt aktiebolag eller utländskt bolag och dotterbolagets verksamhet skall till huvudsaklig del bestå av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i ett dotterdotterbolag som bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i dotterdotterbolaget.²⁴

²¹ Proposition, 1990/91:167.

²² Lagstiftningen kom i första hand till för att underlätta delningen av Asea, därav namnet.

²³ Ds 2000:28 sid. 37-38.

²⁴ 42:16 IL.

Svenska aktieägare som erhöll utdelning i form av dotterbolagsandelar från ett svenskt bolag kunde alltså med ledning av 42:16 IL undgå beskattning, medan någon motsvarande möjlighet till skattefrihet inte förelåg när det utdelande bolaget var utländskt. Att skattefrihet för utdelning begränsades till utdelning från svenska aktiebolag var i sig inte diskriminering av utländska etableringar i Sverige eftersom det endast är aktieägarna som berörs. Lex Asea kunde således inte anses strida mot reglerna om ickediskriminering. Däremot är det mycket som talar för att denna regel stred mot etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget. Denna regel hindrar inte bara Sverige att inskränka friheten för utländska företag som hör hemma i en annan medlemsstat att etablera sig i Sverige genom ett mindre fördelaktigt skattemässigt läge jämfört med svenska företag i motsvarande situation utan förbjuder också att Sverige inskränker ett svenskt företags rätt att etablera sig i en annan medlemsstat genom att försätta det i ett sämre skattemässigt läge än som skulle vara fallet om etableringen ej skett. EG-domstolen har i målet Verkooijen²⁵ fastslagit att det strider mot bestämmelsen om fria kapitalrörelser att beskatta utdelningar från utländska bolag hårdare än utdelningar från inhemska bolag. Regeringsrätten fann med ledning av detta EG-rättsliga beslut att villkoret i Lex Asea att det utdelande moderbolaget måste vara svenskt stred mot etableringsfriheten och EG-fördragets regler om fria kapitalrörelser. Således fanns det skäl att utvidga bestämmelsen så att även utdelningar från utländska bolag omfattas av möjligheten till skattefrihet. Förutsättning härför är dock att det utdelande bolaget hör hemma inom EES eller att det sker från ett land med vilket Sverige slutit skatteavtal som innehåller en artikel om ömsesidigt informationsbyte för att upprätthålla någon form av kontroll.²⁶

14.3 Utskiftning från ekonomisk förening.

42:19 IL slår fast att utskiftning från en svensk ekonomisk förening, utöver inbetald insats till en medlem, skall behandlas som utdelning i det fall att utskiftningen sker i samband med att föreningen upplöses. Rörde det sig däremot om utskiftning från en utländsk ekonomisk förening beskattades den tidigare enligt kapitalvinstreglerna. Reglerna kring detta har nu ändrats så att utskiftning från en ekonomisk förening hemmahörande i en EES-stat behandlas på samma sätt som utskiftning från en svensk ekonomisk förening. Rör det sig i stället om en ekonomisk förening som skall ombildas till aktiebolag, kan aktierna i det aktiebolag, till vilket föreningens övriga tillgångar överförs, skiftas ut till medlemmarna utan omedelbara

²⁵ Verkooijen, C-35/98.

²⁶ En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget, K. Ståhl, SkatteNytt nr 4, 2001.

skattekonsekvenser. Utformningen av bestämmelserna om ombildning av ekonomiska föreningar till aktiebolag har skett med Lex Asea som förebild. Regeln återfinns i 42:20 IL och liksom Lex Asea gällde den inledningsvis bara vid omstrukturering av svenska ekonomiska föreningar. Med samma argument som fördes fram vid ändringen av Lex Asea utvidgades även denna regel till att gälla om en svensk ekonomisk förening ombildas till ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag eller om en utländsk ekonomisk förening ombildas till ett aktiebolag. Även här rör utvidgningen av regelverket som rör ekonomiska föreningar och bolag sig inom EES gränser.

14.4 Koncernbidrag.

En viktig princip inom svensk skattelagstiftning är att varje företag behandlas var för sig oavsett om det är ett fristående företag eller om det ingår i en koncern. Olika hänsyn har dock tagits till koncernförhållanden inom skattelagstiftningen. Anledningen till detta har varit att skattebelastningen för en koncern inte skall vara mer omfattande än om hela koncernens verksamhet hade drivits inom ramen för ett enda företag. En möjlighet skall ges för företaget att utjämna resultatet mellan olika delar inom koncernen. Svenska koncerner, alltså de koncerner som har ett svenskt moderbolag, har länge haft möjligheten att föra över vinster mellan olika företag inom koncernen genom koncernbidrag. Reglerna om koncernbidrag finns numera i 35 kap IL. Bestämmelserna har tidigare bara kunnat göras gällande av svenska koncerner²⁷. Dotterbolagen skulle vara helägda svenska aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Med helägt menas att ett företag ägs till mer än 90 % av moderbolaget. Vissa i lagen angivna villkor skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall kunna lämnas med avdragsrätt för det givande bolaget. Det finns en stark koppling mellan koncernbidragsreglerna och bestämmelserna om skattefria utdelningar i 24 kap IL. Kedjebeskattningen skulle i annat fall med hjälp av koncernbidragsreglerna kunna kringgå i de fall avsikten faktiskt varit att den skall upprätthållas.

Utländska inslag blir allt vanligare i de svenska koncernerna. Det är därför av vikt för svenskt näringsliv att svenska skatteregler inte försvårar etableringen av gränsöverskridande koncerner. Av betydelse är också att Sverige framstår som ett attraktivt land för utländska

²⁷ Förutom kravet på att moderbolaget skulle vara svenskt har det hittills dels fordrats att både det givande och det mottagande bolaget skulle vara svenskt och dels också att alla mellanliggande bolag i koncernstrukturen var svenska.

investeringar. På grund av dessa omständigheter fanns det grund för att ompröva begränsningen i koncernbidragsreglerna till rent svenska koncerner. Reglerna innebar bland annat att systerföretag inte kunde lämna koncernbidrag mellan varandra om moderföretaget var ett utländskt företag. Koncernbidrag kunde inte heller lämnas mellan ett utlandsägt fast driftställe i Sverige och ett svenskt företag. Begränsningarna i den svenska skattelagstiftningen var dock i många fall utan verkan genom åtaganden internationellt. De skatteavtal som Sverige ingått med andra länder innehåller i de flesta fall en ickediskrimineringsklausul som innebar att ett utlandsägt svenskt företag eller ett utlandsägt fast driftställe skulle behandlas på samma sätt som ett svenskägt företag. Systerföretag som var utlandsägda kunde på grund av dessa ickediskrimineringsklausuler i många fall ändå lämna och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan.²⁸

Regeringsrätten prövade denna fråga i två rättsfall från 1993. I RÅ 1993 ref 91 (1) stod det klart att koncernbidrag kunde lämnas med avdragsrätt från ett svenskt bolag till ett annat svenskt bolag även när det mellanliggande bolaget var utländskt. I detta fall ägde det svenska företaget genom det helägda amerikanska bolaget samtliga aktier i ett annat svenskt bolag. På grund av skatteavtalets ickediskrimineringsklausul kunde koncernbidrag lämnas mellan de båda svenska bolagen med full avdragsrätt. I RÅ 1993 ref 91 (2) blev utgången den motsatta då det bland de företag som berördes fanns företag med såväl tysk som schweizisk hemvist. Både skatteavtalet med Tyskland som med Schweiz innehöll ickediskrimineringsklausuler och avdrag förutsatte enligt Regeringsrätten att diskrimineringsförbudet i de båda avtalen tillämpades samtidigt. Skatteavtalens bestämmelser är avsedda att tillämpas enbart de avtalsslutande parterna emellan och en simultan tillämpning av flera kunde således inte bli aktuell i detta fall.

Ur ett EG-rättsligt perspektiv kan det på goda grunder antas att det inte var förenligt med diskrimineringsförbudet i EG-fördraget att utestänga utländska koncernbolag med svenska fasta driftställen från möjligheten att få avdrag för lämnade koncernbidrag.²⁹ Även andra grunder än att reglerna var diskriminerande fanns för att den svenska regleringen kom i konflikt med EG-fördraget. Fördragets regler om fri etablering tar inte endast sikte på regler som diskriminerar utländska rättssubjekt utan förbjuder också ett land att försvåra för sina

²⁸ Se exempelvis RÅ 1987 ref 158.

²⁹ Det är oförenligt med EG-rätten att inte behandla utländska fasta driftställen på samma sätt som inhemska företag. EG-domstolens dom i målet C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*.

egna rättssubjekt att etablera sig i andra medlemsstater.³⁰ EG-domstolen har slagit fast att de tidigare svenska reglerna kunde resultera i att inhemska bolag avhölls från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater. Den 18 november 1999 avgjordes målet X AB och Y AB³¹ där domstolen gjorde klart att det strider mot artikel 43 i EG-fördraget att tillämpa en ordning som innebär att ett koncernbidrag inte tillerkänns skatterättslig verkan när moderbolaget äger det mottagande bolaget tillsammans med två eller fler helägda utländska dotterbolag som har säte i olika medlemsstater. De regeländringar som nu har skett innebär att utländska bolag som hör hemma i en stat inom EES jämställs med svenska. Koncernbidrag mellan två svenska företag hindras inte längre av att moderbolaget i koncernen hör hemma i ett annat EES-land eller av att koncernen inbegriper andra EES-bolag. Vidare kan numera också EES-bolag med fasta driftställen i Sverige ge och ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan. Ett kriterium som enligt de svenska koncernbidragsreglerna fortfarande måste vara uppfyllt är att både givaren och mottagaren av ett koncernbidrag är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige. Ett svenskt bolag kan alltså inte lämna ett koncernbidrag med avdragsrätt till ett koncernbolag i ett annat medlemsland som saknar fast driftställe i Sverige eftersom det inte kommer att beskattas för det mottagna bidraget här. Om denna begränsning inte fanns skulle det vara oerhört lätt för koncernbolag att föra ut obeskattade vinster ur Sverige. Trots att begränsningen förefaller självklar för att bevara skattebasen i Sverige är det ett faktum att den leder till en olikbehandling av koncernbidrag till svenska respektive utländska bolag, vilket i sig kan tänkas avhålla moderbolaget från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater. Kan det vara så att de svenska koncernbidragsreglerna trots allt fortsätter att strida mot fördragets bestämmelser om etableringsfrihet?

Det finns dock ytterligare aspekter att se till vad gäller etableringsfriheten. EG-domstolen har exempelvis i ICI-målet³² slagit fast att skatteregler som hindrar den fria rörligheten faktiskt kan vara tillåtna om de är nödvändiga för att säkerställa en effektiv skattekontroll och för att upprätthålla skattesystemets inre coherens. Att förbudet för avdrag för koncernbidrag till mottagare som inte beskattas i Sverige finns kvar i de svenska koncernbidragsreglerna kan vara ett resultat av att EG-domstolen undantagsvis är benägen att acceptera regler som skyddar det nationella skatteunderlaget. Det inre sammanhanget i de svenska skattebestämmelserna skulle onekligen brista om systemet med koncernbidrag inte kunde

³⁰ Se EG-domstolens dom i mål, C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI).

³¹ Mål C-200/98, X AB och Y AB.

³² Imperial Chemical Industries, C-264/96.

upprätthållas. Syftet med avdragen är ju att vinsten skall kunna omfördelas inom en koncern genom att det avdrag som medges hos det ena bolaget motsvaras av en beskattningsbar intäkt hos det andra bolaget.

14.5 Kommissionärsförhållanden.

I svensk rätt finns det förutom koncernbidragsrätt ytterligare en möjlighet till resultatutjämning mellan koncernbolag, nämligen reglerna om kommissionärsförhållanden i 36 kap IL. Vad som avses med ett kommissionärsförhållande är att ett företag, kommissionärsföretaget bedriver verksamhet för ett annat företags, kommittentföretagets, räkning men att det sker i eget namn. Inkomsten redovisas däremot hos kommittentföretaget som om det bedrivit verksamheten. Reglerna tillämpades till att börja med bara på svenska företag och svenska ekonomiska föreningar. Detta resulterade i en rad problem. Om ett utländskt bolag hade ett svenskt dotterbolag och det utländska bolaget dessutom bedriver verksamhet i Sverige vid ett fast driftställe här kan det utlandsägda svenska dotterbolaget exempelvis inte bedriva sin verksamhet i kommission genom det fasta driftstället i Sverige. Etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget ansågs vara förbisedd. Sannolikt berodde detta på att man begränsat sig till svenska företag. Ändring skedde således så att bestämmelserna om kommissionärsföretag utvidgades till att också omfatta bolag från andra EES-länder med svenska fasta driftställen.

14.6 Gränsöverskridande omstruktureringar.

Reglerna om uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsavyttringar står att finna i 25 kap IL. Tidigare har man för att uppskov skall medges krävt att moderbolaget i koncernen är svenskt. De har numera ändrats så att även koncerner där moderbolaget är ett utländskt bolag som hör hemma inom EES omfattas av rätten till uppskov. Detta för att säkerställa att reglerna inte står i konflikt med EG-fördraget. Vidare har det skett en viss justering i reglerna om uppskov vid beskattning av andelsbyten. EG:s Fusionsdirektiv³³ ligger till grund för dessa regler. Ursprungligen implementerades fusionsdirektivet i en särskild lag om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, även kallad IGOL. I denna lag fanns bestämmelser som medförde att uppskovsbeloppet från ett andelsbyte kunde föras vidare vid efterföljande andelsbyten, fusioner och fissioner. Bestämmelserna om

andelsbyten flyttades över till andra lagar när IGOL upphävdes och i övergångsbestämmelserna till dessa missade man att föreskriva att motsvarande vidareföring av gamla IGOL-uppskov skulle vara möjligt vid efterföljande andelsbyten. Detta skulle i sin tur resultera i att en situation som ej var förenlig med fusionsdirektivet skulle kunna uppstå. Gamla uppskavsbelopp skulle kunna komma att återföras till beskattning och därför har övergångsbestämmelserna ändrats så att detta skall förhindras.

14.7 Avräkningslagen.

Lagen om avräkning av utländsk skatt medger avdrag respektive avräkning för utländska skatter. I Inkomstskattelagen återfinns regeln i 16:19. Bestämmelserna i avräkningslagen gäller bara sådana fysiska och juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga här i Sverige. Det innebär alltså att utländska näringsdrivande subjekt med svenska fasta driftställen inte har rätt till avdrag eller avräkning om en inkomst även beskattas i en utländsk stat. Denna rätt har kunnat existera i de fall det följer av ett skatteavtal mellan två parter. Det är inte förenligt med EG-fördragets bestämmelser om förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten att vägra etablerade utländska företag i en medlemsstat samma förmåner som inhemska företag får vid beskattningen. För att undanröja diskriminerande regler har man nu utvidgat reglerna till att gälla även begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer som bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe. En förutsättning för både avdrag och avräkning är att den utländska skatten utgått på grund av att inkomsten i fråga anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Detta gör att regeländringen främst får betydelse när det fasta driftstället genererat inkomster från tredje land. De skatter som belastat denna typ av inkomster kan nu dras av eller avräknas vid den svenska skatten. Gäller det däremot skatter som tas ut i det utländska subjektets hemland genom en tillämpning av hemviststatsprincipen kan de inte beaktas vid den svenska taxeringen.

14.8 Avdrag för egenavgifter.

Tidigare fick man enligt 16:30 IL göra avdrag för beskattningsårets beräknade egenavgifter endast när näringsverksamheten bedrivits i Sverige. Eftersom en näringsverksamhet kan bedrivas utomlands under sådana omständigheter att inkomsten skall beskattas i Sverige och näringsidkaren omfattas av svensk socialförsäkring kunde detta innebära problem. I det fallet

³³ Direktiv 90/434 EEG.

kunde man inte göra avdrag för beskattningsårets egenavgifter på de inkomster som hänförde sig till näringsverksamheten i utlandet. Näringsidkaren fick i stället löpande ligga ute med pengar tills avgiftsuttaget på årsinkomsten slutligen reglerats. Dessa regler ansågs utgöra ett etableringshinder enligt EG-fördraget och avdragsrätten utvidgades således till att omfatta även egenavgifter som belöper på inkomster från utlandet.

14.9 Beskattning av utländska skadeförsäkringsföretag.

Reglerna om utländska skadeförsäkringsföretag återfinns i 39:10 IL. Fram till 1 januari, 2002³⁴ var utländska skadeförsäkringsföretag föremål för en särskild beskattningsordning. Utländska skadeförsäkringsföretag schablonbeskattades medan svenska skadeförsäkringsföretag beskattades enligt en konventionell metod. Schablonbeskattningen innebar att två procent av företagets premieinkomst av den försäkringsrörelse som bedrevs i Sverige skulle tas upp som ett överskott. Syftet med denna typ av schablonisering var att företagen skulle träffas av en skatt som i princip var likvärdig med den som gällde för svenska skadeförsäkringsföretag. Utfallet blev dock att dessa regler i vissa fall var förmånligare vid en jämförelse med vanlig nettovinstbeskattning men att det i andra fall ledde till en hårdare beskattning. Detta blev fallet när verksamheten gick med förlust, eftersom beskattningens schablonmässiga karaktär gjorde att även de utländska bolag som inte uppvisade någon vinst var förpliktigade att betala skatt. Regeringsrätten fann i RÅ 1999 ref 58³⁵ att schablonbeskattning av utländska skadeförsäkringsföretag stred mot den diskrimineringsklausul som fanns i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och gav det aktuella företaget möjlighet att begära inkomstbeskattning enligt de regler som gällde för svenska skadeförsäkringsföretag. Regelns fördragsstridighet ledde till en lagändring som innebär att verksamhet som ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver från ett fast driftställe i Sverige numera skall beskattas enligt konventionell metod.

15. EG-rättens betydelse för svensk skatterätt.

Det arbete EU lagt ner på harmoniseringen av medlemsstaternas skattelagstiftning har haft störst betydelse inom momsens område. Alla medlemsstaterna tar ut moms på de varor och

³⁴ Proposition 2001/02:42.

³⁵ RÅ 1999 ref 58. Överklagat förhandsbesked, där regeringsrätten fann att schablonbeskattningen stred mot medborgarskapsregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

tjänster som säljs i och mellan länderna vilket är ett resultat av att det finns en gemensam lagstiftning på EU-nivå som reglerar vad som skall beskattas, vilka avdrag som får göras samt vilka minimiskattesatser som medlemsstaterna har att iaktta³⁶. Ser man till vissa punktskatter, såsom alkohol- och tobaksskatt är harmoniseringsarbetet också långt framskridet. Förvisso är skillnaderna i skattesatserna fortfarande stora men den tekniska utformningen och konstruktionen av punktskatterna är gemensam. Den enhetliga konstruktionen har varit en viktig faktor för att upprätthålla en någorlunda problemfri gränsöverskridande handel.

Vad gäller inkomstskatterna är situationen något annorlunda³⁷. På EU-nivå finns det väldigt lite gemensamma regler som styr hur inkomstskatterna skall se ut. Detta gör dock inte att medlemskapet i EU är betydelselöst när man ser till utformningen av reglerna. Medlemsstaterna har inte rätt att utforma sina inkomstskatter efter eget tycke utan har att rätta sig efter fördragets grundprinciper för att skapa en reglering som kan inbegripas i gemenskapens övergripande värderingar och mål.

I föregående kapitel gav jag en exemplifierande genomgång av vad som hänt i svensk skattelagstiftning sedan Sveriges inträde i den europeiska unionen 1995. I kommande kapitel skall jag reda ut vad som föranledde dessa ändringar. Genom att undersöka regeringsrättens argumentation i mål som har anknytning till Sveriges medlemskap kan man bättre förstå vilken betydelse EG-rätten haft för svensk skatterätt. Redovisningen av regeringsrättens förehavanden kan inte göra anspråk på att i någon mening vara uttömmande men jag skall redovisa några av de fall som i stor utsträckning varit betydelsefulla för utvecklingen i Sverige.

15.1 RÅ 1999 ref 58.

Inledningsvis kan hänvisas till RÅ 1999 ref 58 som var betydelsefullt för lagändringen till konventionell beskattning för utländska skadeförsäkringsföretag. Omständigheterna i rättsfallet var följande. Ett norskt företag hade för avsikt att i filialform driva skadeförsäkringsrörelse i Sverige. Företaget räknade med att resultatet av filialens verksamhet skulle bli negativt under de första åren efter etableringen i Sverige. Detta resulterade i att

³⁶ EU-perspektiv 2000. K. Ståhls artikel: EU och inkomstskatterna. Sid 71.

³⁷ För mitt arbete har jag av utrymmesskäl begränsat mig till just inkomstskatterna, vilka i stort är de skatter bolag betalar på sina vinster och enskilda betalar på sina arbetsinkomster, kapitalinkomster etc.

frågan om den dåvarande schablonregeln i 6 § 2 mom. SIL³⁸ aktualiserades. Regeln innebar som nämnts ovan att utländska skadeförsäkringsföretag skulle beskattas för en inkomst motsvarande två procent av bruttopremieintäkterna och fråga uppstod huruvida detta kunde anses förenligt med diskrimineringsförbudet³⁹ i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Betydelsefullt för detta mål var att de norska interna skattereglerna inte tillät avdrag för erlagd svensk skatt i de fall där en nyetablering av verksamheten resulterade i ett underskott. Därmed blev den svenska schablonmetoden ett etableringshinder som var oförenligt med de regler i EG-fördraget och EES-avtalet som förespråkade neutralitet och krävde frihet från etableringshinder. Bolaget önskade svar på om verksamheten vid den svenska filialen kunde bli beskattad enligt konventionell metod eller helt undantas från beskattning enligt schablonmetoden (2 %) under den period som bolaget visade ett ackumulerat underskott. Skatterättsnämnden gav företaget rätt att för varje taxeringsår välja om det skulle inkomstbeskattas enligt dåvarande regeln i 2 § 6 mom. SIL eller på det sätt som ett svenskt skadeförsäkringsföretag beskattas eftersom sökandebolaget bedrev skadeförsäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige. Detta beslut togs med motiveringen att om sökandebolaget ha varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag så skulle det ha beskattats för sin nettovinst där hänsyn tagits till intäkter och kostnader. Schablonregeln var alltså inte förenlig med den s.k. medborgarskapsregeln⁴⁰ i 27 artikeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet eftersom den resulterade i att en medborgare i en avtalsslutande stat när den bedrev rörelse i en annan avtalsslutande stat blev föremål för en beskattning som var mer tyngande än vad som skulle ha varit fallet för ett inhemskt bolag. Inte heller var den förenlig med reglerna om förbud mot diskriminering och förbud mot etableringshinder i EES-avtalet⁴¹. Reglerna avser att säkerställa klimatet för investerare i EES-stater respektive EG-stater så att samma etableringsvillkor gäller såväl för dem som för etableringslandets egna aktörer. Av Avoir Fiscal⁴²- målet kan man vidare utläsa att det saknar betydelse huruvida de utländska investerarna väljer att etablera sig i filialform istället för i form av ett dotterbolag. Konkurrens skall i båda fallen ske på lika villkor. Sökandebolaget fick slutligen rätt att bli beskattat som ett svenskt skadeförsäkringsföretag. En inskränkning gjordes dock; efter att bolaget en gång valt konventionell metod kunde det inte byta tillbaka till schablonmetoden beroende på

³⁸ Lagen (1 947:576) om statlig inkomstskatt.

³⁹ Artikel 27 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. "Medborgarskapsregeln."

⁴⁰ Enligt artikel 3 punkt 1g i avtalet åsyftar uttrycket "medborgare" också bolag som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat.

⁴¹ Numera följer detta av Sveriges medlemskap i EU och gjorda implementeringar av gemenskapsrätten.

⁴² Avoir Fiscal C-270/83.

resultatet i bolaget. Denna tolkning följde helt av interna skatteregler⁴³. De olika beräkningssystemen var inte utformade för att en växling dem emellan skulle kunna företas. Tanken på att en valmöjlighet skulle erbjudas avvisades uttryckligen i proposition 1 927:102⁴⁴ och den möjligheten att genombryta reglerna på grund av Sveriges internationella åtaganden behöver inte innebära att en genombrytning i motsatt riktning skulle kunna tillåtas. Tvärtom skulle detta kunna ge helt felaktiga materiella effekter.

Flera viktiga rättsfall avgjordes av Regeringsrätten hösten 2000, av vilka några skall redovisas här.

15.2 RÅ 2000 ref 17.

I målet, som var ett förhandsbesked angående inkomstskatt och inhämtat av Regeringsrätten, var det fråga om koncernbidrag kunde lämnas med avdragsrätt mellan X AB och Y AB. Det svenska aktiebolaget (moderbolaget X AB) ägde ett annat svenskt aktiebolag (dotterbolaget Y AB) tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag, vilka hade säte i olika medlemsstater. Sverige hade med alla dessa medlemsstater ingått dubbelbeskattningsavtal vilka alla innehöll icke-diskrimineringsklausuler. X AB och Y AB ställde inför en tänkt omstrukturering av den gemensamma koncernen frågan till skatterättsnämnden huruvida de med skatterättslig verkan kunde ge och ta emot koncernbidrag i tre olika fall. De olika fallen gällde olika koncernstrukturer där endast det tredje alternativet blev föremål för ett förhandsavgörande i EG-domstolen. Enligt detta alternativ till organisation av koncernen skulle två av dotterbolagen, ett tyskt och ett nederländskt, äga 15 % vardera av Y AB. Resterande 70 % skulle ägas av X AB (moderbolaget) tillsammans med dess svenska dotterföretag. För att ta reda på möjligheterna i denna del av rättsfallet måste man också utreda grundförutsättningarna för att kunna ge och motta koncernbidrag. Enligt 35:2 IL krävs det att ett svenskt moderbolag äger mer än 90 % av aktierna i ett eller flera svenska helägda dotterbolag för att koncernbidraget skall vara avdragsgillt. Tillämpning av huvudregeln förutsätter att ägandet måste vara direkt⁴⁵ och således kan man i förevarande fall inte stödja sig på denna utan får istället applicera fusionsregeln i 35:5 IL på fallet. Enligt denna regel kan moderbolaget ge koncernbidrag direkt till exempelvis dotterdotterbolag utan att beakta de

⁴³ Dåvarande 2§6 mom. SIL.

⁴⁴ Proposition 1 927:102 sid 394.

⁴⁵ Kravet på att ägandet måste vara direkt stöds av uttalanden bland annat i proposition 1 965:126 sid. 74 och proposition 1978/79:210 sid. 165.

mellanliggande bolagens förhållanden om det mottagande bolaget kunnat uppgå i moderföretaget genom en eller flera genomförda fusioner. I förevarande fall gav en prövning av regeln att Y AB kunde bringas att uppgå i X AB (moderbolaget). I den aktuella delfrågan skulle således ett holländskt respektive ett tyskt bolag förvärva 15 % vardera av aktierna i Y AB från X AB. Prövning huruvida fusionsregeln kunde tillämpas på den här konstellationen företogs där man hade att ta ställning till klausuler i två dubbelbeskattningsavtal vilka hade ingåtts mellan Sverige och Tyskland respektive Holland.

Regeringsrätten har vid tidigare tillfällen⁴⁶ tagit ställning till icke-diskrimineringsklausuler i dubbelbeskattningsavtal och då funnit att man inte kunde vägra rätt att ge koncernbidrag med skatterättslig verkan då det mottagande bolaget var utländskt eftersom det skulle utgöra en otillåten diskriminering. Motsatt resultat blev det dock då det rörde sig om att tillämpa två dubbelbeskattningsavtal samtidigt eftersom avtalen är menade att endast tillämpas de avtalsslutande parterna emellan⁴⁷. Om man ser till det aktuella fallet så kan det liknas vid den andra situationen eftersom det även här rörde sig om två dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland respektive Sverige och Holland. Dessutom är såväl Tyskland som Holland medlemmar i EU varför även gemenskapsrättsliga regler måste beaktas. Regeringsrätten inhämtade förhandsavgörande från EG-domstolen vad gällde X AB: s rätt till avdrag när ovannämnda förutsättningar förelåg. EG-domstolen uttalade följande i regeringsrättens begärda förhandsbesked: Om vissa skattelättnader medges av en medlemsstat för koncernbidrag mellan två aktiebolag, vilka har säte i denna medlemsstat och förutsättningarna är som i förevarande mål där medlemsstaten har ett dubbelbeskattningsavtal med annan inblandad medlemsstat får man se till reglerna i EG-fördraget. Kapitel två i EG-fördraget reglerar etableringsrätten och samtliga artiklar⁴⁸ i detta utgör hinder för att inte tillåta samma skattelättnader för koncernbidrag mellan två aktiebolag med säte i aktuell medlemsstat, när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den första medlemsstaten har ingått dubbelbeskattningsavtal vilket innehåller en icke-diskrimineringsklausul. Resultatet blev alltså i detta fall att det var nödvändigt med hänvisning till gemenskapsrätten att tillåta koncernbidrag med avdragsrätt från X AB till Y AB.

⁴⁶ RÅ 1993 ref 91 (1).

⁴⁷ RÅ 1993 ref 91 (2).

⁴⁸ Artiklarna 43-48 EGF.

15.3 RÅ 2000 ref 40.

När ett företag delar ut aktier i ett dotterbolag kan detta ses som en form av eller substitut för fission. Denna utdelning utlöser enligt skattelagstiftningens generella regler både uttagsbeskattning hos moderbolaget och utdelningsskatt hos delägarna. I vissa situationer, såsom omstrukturering och uppdelning av företag, har utdelning visat sig vara fördelaktig, men eftersom aktieägarna tilldelas ett värde de redan indirekt ägt skulle en beskattning vid utdelningstillfället vara ohemul och företagsekonomiskt önskvärda omstruktureringar skulle hindras. 1991 införde man därför en lagstiftning som skulle göra en utdelning till aktieägarna möjlig utan att omedelbar beskattning utlöstes. Först när aktierna såldes vidare togs skatt ut för de utdelade aktierna. Reglerna, även kallade Lex Asea⁴⁹ återfinns i 42.16 IL och innehåller en rad villkor som skall vara uppfyllda för att beskattningen skall kunna skjutas upp. Bland annat skall moderbolaget vara svenskt och aktierna däri skall vara marknadsnoterade⁵⁰. Enligt RÅ 2000 ref 40 stred villkoret att moderbolaget skulle vara svenskt mot artikel 58 i EG-fördraget. Omständigheterna i målet var följande. En privatperson, Per M, var innehavare av 2000 aktier i det brittiska bolaget Astra Zeneca plc. Dessa aktier hade förvärvats genom byte mot aktier i Astra AB och uppskov av reavinstbeskattningen i samband med aktiebytet realiserades. Astra Zeneca var uppdelat i två olika verksamhetsområden, dels rena läkemedel och dels kemisk-tekniska produkter för jordbruket. Grenen med jordbruksprodukterna skulle avyttras och gå samman med den schweiziska börsnoterade koncernen Novartis motsvarighet för att dessa två tillsammans skulle bilda ett nytt företag. Novartis och Astra Zeneca kom överens om att moderbolaget i den nya jordbrukskoncernen skulle vara ett schweiziskt bolag (CH). Aktierna i denna nya koncern skulle delas ut till Astra Zenecas ägare i relation till deras tidigare aktieinnehav. Per M var en av dessa aktieägare och skulle alltså efter utdelningen inneha aktier både i Astra Zeneca och i CH. Per M ingav förfrågan till Skatterättsnämnden huruvida han skulle komma att vara befriad från statlig inkomstskatt vad avsåg det värdet som utdelningen av aktier i CH skulle ge med stöd av de s.k. Lex Asea-reglerna⁵¹. Som stöd för att skattefrihet skulle föreligga angav Per M följande argument. Till att börja med skall utdelning enligt Lex Asea från ett svenskt aktiebolag i form av aktier eller andra andelar i ett dotterföretag som är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag undantagas skatteplikt under följande förutsättningar:

⁴⁹ Reglerna infördes i samband med sammanslagningen av Brown Boveri och ASEA 1991.

⁵⁰ 42:16 IL.

⁵¹ Vid tiden för förfrågan fanns Lex Asea lagstiftningen i 3 § 7a mom. lagen (1 947:576) om statlig inkomstskatt (SIL).

1. Utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget.
2. Aktierna i moderbolaget är marknadsnoterade.
3. Samtliga andelar i dotterbolaget delas ut.
4. Efter utdelningen innehas inga andelar i dotterbolaget av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget.
5. Dotterbolaget skall bedriva rörelse direkt eller indirekt genom dotterbolag.

Samtliga villkor var uppfyllda vad gällde den planerade utdelningen från Astra Zeneca. Bolaget CH med skatterättslig hemvist i Schweiz kvalificerades som ett utländskt bolag. Det enda kriteriet som inte fullt ut uppfylldes var det faktum att Astra Zeneca inte var ett svenskt aktiebolag.

Vidare anförde Per M att man får se till EG-fördragets artiklar avseende fri rörlighet för kapital och betalningar. Artikel 56 EGF återger i allt väsentligt innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361⁵², i vilket det framgår att som kapitalrörelse skall räknas alla aktiviteter som fordras för kapitalrörelser. Som detta räknas avtal om och genomförande av transaktioner avseende aktier och andra värdepapper av andelskaraktär. Enligt artikel 56 EGF är restriktioner avseende kapitalrörelser mellan medlemsstater ej tillåtna. Följaktligen är rätten till fri rörlighet för kapital och betalningar gällande såväl inom gemenskapen som i förhållande till länder utanför EU/EES-området. Transaktionen, som innebär att ett bolag med nationalitet inom EU delar ut aktier i sitt dotterbolag till sina aktieägare, kvalificerar således som en kapitalrörelse enligt ovan nämnda artikel⁵³. Slutligen påtalades att artikel 56 EGF har direkt effekt, vilket betyder att enskilda individer, oavsett motstridig nationell lagstiftning, kan åberopa regeln inför nationella myndigheter och domstolar.

Skatterättsnämnden meddelade förhandsbesked i frågan och gav rätt i att ifrågavarande utdelning var en sådan kapitalrörelse som anges i artikel 56 EGF. Däremot ansåg nämnden att undantaget i artikel 58 1a EGF kunde vara aktuell under givna omständigheter. Enligt artikel 58 1a EGF skall bestämmelserna i artikel 56 EGF inte hindra medlemsstaterna att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

⁵² Direktiv 88/361 EEG.

⁵³ I detta fall omfattas alltså kapitalrörelser mellan Sverige och Schweiz.

Regeringsrätten avgjorde frågan efter överklagande av Per M. Inledningsvis såg man till EG-rättens praxis i mål rörande direkt beskattning. Av målet, Verkooijen⁵⁴, följer att det även inom den direkta beskattningen kan behöva prövas huruvida de nationella reglerna är förenliga med EG:s regler om fria kapitalrörelser. I målet, som avsåg beskattning av mottagen utdelning i Nederländerna kom man till slutsatsen att uppbärandet av utdelning faller in under reglerna om fria kapitalrörelser och att en nationell bestämmelse som resulterar i att skattemässiga fördelar vid beskattningen av utdelning är villkorad av att utdelningen kommer från ett bolag som är etablerat inom ifrågavarande stat utgör en förbjuden restriktion för kapitalrörelser⁵⁵. Regeringsrätten bedömde att villkoret i Lex Asea-regeln, om att det utdelande bolaget skulle vara ett svenskt aktiebolag fick anses vara en restriktion mot kapitalrörelser med hänvisning till ovan nämnda EG-Dom. Restriktionen kunde inte heller anses vara motiverad av tvingande hänsyn till upprätthållandet av skattesystemet eller av något annat skäl som kan härledas av artikel 58 EGF. Vid prövning av beskattningsfrågan skulle man således bortse från lagens krav att det utdelande bolaget skulle vara svenskt. Förhandsavgörande inhämtades aldrig från EG-domstolen då skäl saknades härtill.

15.4 RÅ 2000 ref 47 (1) och (2).

Rå 2000 ref 47 är uppdelat i två olika mål, (1) och (2), som båda rör lönesummeregeln och huruvida 3 § 12 mom. SIL⁵⁶ i dess dåvarande utformning stred mot grundläggande regler i EG-rätten. Det första målet behandlar även om alternativregeln i 3 § 12 mom. 3 st SIL⁵⁷ var förenlig med etableringsfriheten i artikel 43 EGF.

Avsikten med reglerna om fördelning mellan kapital- och tjänsteinkomstbehandling för fåmansföretagen är att söka bena ut vad som kan anses utgöra avkastning respektive utflöde av en utdelning som den aktive aktieägarens arbetsinsatser genererar. Man fastställer det belopp som skattemässigt kan utgöra godkänd utdelning, alltså det som kan räknas som skälig avkastning för personen ifråga i egenskap av aktieägare. För att komma fram till de olika delar utdelningen skall beskattas i måste man få fram ett gränsbelopp (57:7 IL), där belopp överskjutande detta anses ha karaktär av arbetsinkomst och beskattas i enlighet med detta.

⁵⁴ Verkooijen. C-35/98, punkt 32.

⁵⁵ Verkooijen. C-35/98, punkt 36.

⁵⁶ Numera återfinns reglerna i 43 kap 12-16 §§ IL.

⁵⁷ Numera återfinns reglerna i 43 kap 17-18 §§ IL.

Gränsbeloppet får man genom att fastställa ett underlag, vilket skall multipliceras med statslåneräntan ökad med fem procentenheter. Underlaget beräknas i tre led genom att man ser till verklig anskaffningskostnad, sparutrymme samt ett löneunderlag som beräknas enligt den s.k. lönesummeregeln. Förenklat är löneunderlaget den sammanlagda ersättningen som har utgått till anställda i företaget och dess eventuella dotterföretag och som ingår i underlaget för arbetsgivaravgifter. På detta sätt utesluter lagstiftningen löner som utbetalats till anställda i utländska dotterbolag och detta har också i förevarande fall gett upphov till rättsutredningar huruvida detta kan vara godtagbara regler för ett land som är medlem i den europeiska unionen. Alternativregeln gäller aktier som har förvärvats före ingången av 1992. Den skattskyldige hade då rätt att, enligt 3 § 12c mom. 3 st SIL, som anskaffningskostnad ta upp kapitalunderlaget i företaget fördelat med lika belopp på aktierna i företaget. Bestämmelsen gällde inte för andelar i utländska juridiska personer. Således låg även denna fråga till grund för om en otillåten diskriminering enligt EG-rätten uppkom i och med de svenska skattereglerna.

Min framställning av rättsfallen har disponerats så att jag först behandlar tolkningen av dåvarande 3 § 12c mom. SIL vilken var en av frågeställningarna i RÅ 2000 ref 47 (1) för att sedan behandla lönesummeregeln som var föremål för utredning i såväl RÅ 2000 ref 47 (1) som (2).

15.4.1 Alternativregeln.

Omständigheterna var i RÅ 2000ref 47 (1) följande. A och hans hustru B ingick i en familj som tillsammans ägde samtliga aktier i det danska bolaget X. X var moderbolag i en koncern i vilken det ingick såväl danska som svenska dotterbolag. A och B ansökte om förhandsbesked där de frågade huruvida det var möjligt för dem att använda sig av alternativregeln vid beräkningen av mottagen utdelning. Förfrågan gällde dels den del som skulle beskattas som inkomst av kapital enligt 3:12-reglerna och dels den del som skulle undantas från skatteplikt enligt lättnadsreglerna. Både skatterättsnämnden och Regeringsrätten fann att lagtexten var entydig –den gäller inte utdelning på andelar i utländsk juridisk person. EG-domstolens praxis ger vid handen att Regeringsrätten, på grund av sin strikta tillämpning av reglerna i SIL, hade att göra en prövning huruvida de nationella reglerna i sin lydelse är förenliga med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Det förhållandet att A och B inte kan utnyttja alternativregeln på grund av att deras företag är danskt är en uppenbar nackdel för dem. På

detta sätt uppkommer nu frågan huruvida man enligt EG-rätten kan anse detta vara en otillåten diskriminering. En medborgare i en medlemsstat har rätt att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium enligt artikel 43 EGF. Denna etableringsfrihet innefattar en principiell rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare men också en rätt att bilda och driva företag i en annan medlemsstat på samma villkor som etableringslandets medborgare kan enligt statens lagstiftning. I första hand kan tänkas att artikeln syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten men regeln är samtidigt ett förbud mot att ursprungsstatens medborgare hindras att etablera sig i en annan medlemsstat. EG-domstolen har i målet, Baars⁵⁸, ansett att artikeln skall hindra en medlemsstat att försvåra för där bosatta EU-medborgare att etablera företag i en annan medlemsstat. Baars handlade om förmögenhetsbeskattning i Nederländerna. Holländsk lag medger att företagsförmögenhet i form av aktier i Holland-etablerat bolag kan tas upp till reducerat belopp vid beskattningen. Därigenom ansåg EG-domstolen att Holländsk lag gjorde skillnad på beskattningen av olika skattskyldiga beroende av vart bolagets säte var beläget. EG-domstolen fann vid prövningen inte att några omständigheter förelåg som berättigade olikbehandlingen. Följaktligen stred regeln mot artikel 43 EGF. Regeringsrätten tog fasta på dessa omständigheter när man prövade de fakta som förelåg i RÅ 2000 ref 47 (1). Anledningen till att alternativregeln inte kunde tillämpas berodde på att det var fråga om ett danskt bolag och inte ett svenskt. Förbudet att tillämpa alternativregeln försvårar etableringen av företag utomlands och Regeringsrätten ansåg inte att särskilda skäl förelåg som kunde berättiga olikbehandling. I samband med att 3:12-reglerna 1995 gjordes tillämpliga på andelar i utländska juridiska personer utformades regeln mot att alternativregeln skulle få användas i liknande situationer. Det skulle inte vara praktiskt möjligt eftersom kapitalunderlaget utgjordes av skillnaden mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder⁵⁹. Regeringsrätten ansåg inte heller att detta gjorde regeln godtagbar. Bestämmelser kan inte godkännas på den grund att de getts en utformning som knyter an till den egna statens taxering. Detta skulle kunna leda till att betydande möjligheter att inskränka etableringsfriheten skapades.

15.4.2 Lönesummeregeln.

I båda målen (1 och 2) var det fråga om tolkning av löneunderlagsreglerna i 3 § 12d mom. SIL. Omständigheterna i mål (1) redovisades i föregående kapitel. I detta ämnar jag klargöra

⁵⁸ Baars. C-251/98.

⁵⁹ Proposition 1995/96:109 sid. 92.

omständigheterna i mål (2). De båda bröderna X och Y ägde tillsammans med sin syster samtliga aktier i X AB. Bröderna var aktiva i koncernen på heltid. X var verksam i Sverige medan Y var verksam i ett tyskt koncernbolag. Frågan i rättsfallet var om löner i utländska dotterbolag fick medräknas i det s.k. löneunderlaget i 3 § 12d mom. SIL. Enligt nämnda lagrum skall löneunderlaget beräknas på grundval av sådan ersättning som ingår i underlag för beräkning av avgifter enligt 2:3 lagen om arbetsgivaravgifter⁶⁰ och 1 § lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster⁶¹ och som året före beskattningsåret har utgått till arbetstagarna i bolaget och i dess dotterbolag. Kunde man då trots lagens ordalydelse beakta löner och ersättningar till personer, som var verksamma inom EU, under förutsättning att ersättningen skulle ha ingått i underlaget för arbetsgivaravgifter om den betalats ut i Sverige? Även här befanns lagtexten entydig och en bedömning av de svenska reglernas förenlighet med EG-rätten företogs. I fråga om lönesummeregeln fann Regeringsrätten att denna inte fick tillämpas på grund av att det var fråga om ett utländskt bolag och inte svenskt bolag. Regeringsrätten konstaterade att utformningen innebar att utdelning som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en ökad beskattning. Några omständigheter som kunde berättiga särregleringen förelåg inte heller enligt RR:s mening. Därmed ansåg Regeringsrätten att lönerregeln klart stod i strid med etableringsfriheten i artikel 43 EGF. RR förklarade också att ersättningar till anställda inom den europeiska unionen får beaktas utan hinder av att ersättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

Som en parentes kan nämnas att Regeringsrätten i mål (2) också prövade frågan om spärregeln i dåvarande 3 § 12d mom. 2 st. SIL⁶². Den ene brodern, Y, ställde frågan om han fick beakta sin i Tyskland beskattade lön som jämförelselön enligt nämnt lagrum. Även här fann Regeringsrätten att kopplingen till de svenska arbetsgivaravgifterna stred mot artikel 43 EGF. Vad som är intressant i Regeringsrättens ställningstagande är att ansvaret för reglernas utformning i enlighet med fördraget läggs på lagstiftaren. Detta innebär sannolikt att en rad regler i det svenska skattesystemet måste se över för att de skall gå att tillämpa utan inskränkningar i etableringsfriheten. Flertalet regler inskränker användandet till svenska företa eller särbehandlar utländska företag. För att etableringsfriheten skall skyddas måste lagstiftaren i framtiden beakta dessa fakta.

⁶⁰ Lagen (1 981:691) om arbetsgivaravgifter.

⁶¹ Lagen (1 990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

⁶² Regeln återfinns numera i 43:15 IL.

15.5 C-436/00 X och Y vs Riksskatteverket.

Nyligen avgjordes ytterligare ett mål⁶³ som rörde svensk skatterätts kompatibilitet med EG-rätten. Ifrågavarande fall, som var ett förhandsavgörande av EG-domstolen, gällde skatteförmåner vid överlåtelse till underpris av aktier till bolag i vilka överlåtaren ägde andel. Frågan som var aktuell i EG-domstolen uppkom i samband med att de svenska medborgarna X och Y överklagade ett av skatterättsnämnden utfärdat förhandsbesked. Detta förhandsbesked hade fastslagit att X och Y, när de överlät aktier i bolag till underpris, inte kunde beviljas uppskov med beskattningen på övervärdet av dessa aktier på grund av en nationell bestämmelse. Denna nationella bestämmelse stipulerade att sådant uppskov inte kunde beviljas när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.⁶⁴

Omständigheterna som föranledde tvisten vid den nationella domstolen, Regeringsrätten, var följande. De fysiska personerna X och Y ägde tillsammans med ett maltesiskt företag lika delar av det svenska bolaget X AB samt det belgiska bolaget Y SA. Inför en omstrukturering av koncernen fann X och Y det vara önskvärt att överlåta sina aktier i X AB till ett pris motsvarande anskaffningsvärdet till det svenska bolaget Z AB, vilket i sin tur är ett dotterbolag till det ovan nämnda Y SA. X och Y ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att utreda beskattningskonsekvenserna av denna tilltänkta överlåtelse. Skatterättsnämnden ansåg att överlåtelsen av aktierna i X AB skulle behandlas som om överlåtelsen hade skett mot ersättning motsvarande marknadsvärdet. Resultatet skulle alltså bli att X och Y blev beskattade för en vinst motsvarande skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och omkostnadsbelopp. Vidare fann skatterättsnämnden att etableringsfriheten inte var ifråga samt att undantaget i artikel 58.1 EGF från fri rörlighet för kapital var tillämpligt. X och Y överklagade sedermera beslutet till Regeringsrätten där de på nytt yrkade att EG-rättens regler skulle beaktas för att upprätthålla principen om fri rörlighet för kapital⁶⁵ samt principen om etableringsfrihet⁶⁶.

⁶³ Mål C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket.

⁶⁴ 3 § 1 h mom. Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), första, andra, tredje och åttonde stycket.

⁶⁵ Artikel 56 EGF.

⁶⁶ Artikel 43 EGF.

Slutligen anfördes att de ifrågavarande nationella bestämmelserna inte är förenliga med ovan nämnda artiklar i EG-fördraget eftersom de inte står i proportion till sitt syfte. Syftet som i detta fall var att förhindra att Sverige förlorade beskattningsrätten på övervärdet av de aktier som överläts till underpris menade X och Y kunde uppfyllas på annat sätt nämligen att beskattningsplikt uppstod om den skattskyldige flyttar utomlands.

Regeringsrätten beslutade att i enlighet med artikel 234 EGF ställa en fråga om tolkningen av artiklarna 43, 46, 48 EGF, vilka avser etableringsfriheten, samt 56 och 58 EGF, vilka avser den fria rörligheten för kapital, för att utröna huruvida de nationella reglerna i förevarande fall utgör hinder mot den fria rörligheten inom gemenskapen. I EG-domstolens dom från november 2002 resonerade man på följande sätt: Vad gäller den nationella lagstiftningen som det är fråga om i målet skall man enligt regelns lydelse göra åtskillnad mellan tre typer av överlåtelser till underpris beroende på vilken typ av förhållande som föreligger mellan överlåtaren och förvärvaren. Dels rör det sig om överlåtelser till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel, dels om överlåtelser till ett svenskt aktiebolag i vilket sådan en utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel och dels om överlåtelser till ett annat svenskt aktiebolag än ett sådant som avses med det förra i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel. Den nationella bestämmelse om vilken fråga var i målet stadgade att beskattningen hos överlåtaren på övervärdet av aktier som är föremål för en överlåtelse av det sista slaget skjuts upp tills det att överlåtaren överlåter sin andel i det förvärvande bolaget. Skulle det istället röra sig om överlåtelser av de två första slagen var inte denna uppskovsförmån möjlig utan övervärdet skulle omedelbart beskattas hos överlåtaren. Bestämmelsen förutsätter alltså att det finns en utländsk faktor som blir uppenbart relevant för den etableringsfrihet som fördraget garanterar. I detta fall medför denna faktor en skillnad i skattemässig behandling beroende på vilka aktörer som är inblandade i den medlemsstat där överlåtelserna sker. Den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet men en skyldighet finns enligt rättspraxis⁶⁷ att iakttä gemenskapsrättens principer när de utövar denna.

EG-domstolen prövade således huruvida den nationella bestämmelsen utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten och följande argument framlades: Inledningsvis konstaterades att den nationella regeln föreskriver en särbehandling som inte bara medför en likviditetsmässig nackdel för överlåtaren utan även riskerar att avskräcka densamme från att

utöva den rätt han har enligt artikel 43 EGF att i bolagsform bedriva verksamhet i annan medlemsstat. Om man i förevarande fall skulle godta en sådan bestämmelse skulle artikel 43 bli innehållslös när det gäller att garantera den av fördraget givna etableringsfriheten. Fortsättningsvis resonerades det i EG-domstolen om den risk för skatteflykt som Riksskatteverket gjort gällande i målet. I detta hänseende hävdade EG-domstolen att man i vissa fall som medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra sina medborgare att undandra sig den nationella lagstiftningen på ett otillbörligt sätt. Emellertid konstaterades också att den nationella regel som det är fråga om i tvisten vid regeringsrätten inte gör det möjligt för de nationella domstolarna att pröva huruvida missbruk eller bedrägeri föreligger i varje enskilt fall. Detta ges av ordalydelsen i regeln eftersom aktieöverlåtelser av viss typ kategoriskt och generellt inte är föremål för att beviljas uppskov med beskattningen. Vidare finns ett kriterium som utestänger vissa typer av aktieöverlåtelser från uppskov med beskattningen. I det fallet skall överlåtelser ske till ett bolag som har bildats i enlighet med lagstiftningen i annan medlemsstat än Sverige eller till ett dotterbolag som bildats i Sverige av ett sådant bolag. Regeln avser att systematiskt särbehandla dessa fall vilket resulterar i att själva utövandet av den etableringsfrihet som garanteras genom fördraget ej accepteras. När detta är fallet är det inte möjligt eller motiverat att utestänga part på grund av missbruk av etableringsfriheten. Inte heller riksskatteverkets hänvisning till att den skattemässiga särbehandlingen syftar till att säkerställa kongruensen inom skattesystemet och att den skulle vara berättigad av hänsyn till allmänintresset kan godkännas. Artikel 58.2 EGF kan motivera inskränkningar av etableringsfriheten om bestämmelsen har ett legitimt syfte och den följer fördragets anda. Den minskning av skatteintäkter som skulle följa av att den nämnda skatteförmånen beviljades för alla typer av underprisöverlåtelser kan inte ses som ett tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas som motiv för en särbehandling som i princip strider mot artikel 43 EGF⁶⁷. Däremot kan nödvändigheten av att bevara kongruensen inom ett skattesystem, kampen mot skatteflykt och skattekontrollens effektivitet, utgöra tvingande hänsyn av allmänintresse och därmed motivera bestämmelser som är av sådan art att de utgör inskränkningar av de grundläggande friheter som garanteras av EG-fördraget. Eftersom Sverige slutit dubbelbeskattningsavtal med andra medlemsstater upprätthåller man i det aktuella målet kongruensen inom skattesystemet på ett annat plan än det enskilda. Detta uppnås genom reciprocitet mellan de avtalsslutande parterna beträffande de regler som

⁶⁷ Se bland annat C-264/ 96 ICI och C-55/00 Gottardo.

⁶⁸ Ett sådant syfte har bara rent ekonomisk karaktär och kan enligt praxis inte utgöra ett tvingande hänsyn av allmänintresse. C-35/98, Verkooijen.

tillämpas. Artikel 13.5 i det belgisk-svenska avtalet föreskriver ett reciprokt system som innebär att Belgien och Sverige delar på beskattningsanspråken särskilt vad gäller området för beskattning av realisationsvinster vid avyttring av aktier och regeln som inte tillåter uppskov med beskattningen står följaktligen inte i proportion med syftet att upprätthålla kongruensen i skattesystemet. I likartade situationer kan kongruensen emellertid också säkerställas genom regler som inte är generellt diskriminerande utan mindre ingripande. Skulle överlåtaren slutligen flytta utomlands kan bestämmelser utfärdas som på ett mindre ingripande sätt säkerställer att skatten då betalas. EG-rättens dom resulterade alltså i att artiklarna 43, 48, 56, och 58 utgör hinder för den typ av nationell lagstiftning som var föremål för utredning i målet och gav följaktligen X och Y rätt vid Regeringsrätten.

16. Begränsningar av medlemsstaternas skattesuveränitet i och med EG-fördraget.

Som det har framgått tidigare i mitt arbete finns det inte så mycket gemensam lagstiftning inom gemenskapen som ställer upp regler kring hur medlemsstaterna får utforma sin inkomstbeskattning. Medlemsländerna är trots detta inte fria att införa skatteregler så som de själva önskar. Staternas skattesuveränitet begränsas redan i och med medlemskapet. Längre var medlemsstaternas uppfattning att fördragets bestämmelser i sig inte inverkar på självbestämmanderätten i skattefrågor utan att detta självbestämmande endast kunde minskas genom antagandet av bindande sekundär lagstiftning. Så småningom visade sig EG-domstolen emellertid vara av en annan uppfattning. I och med Avoir Fiscal-domen 1986 fastslogs att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med fördraget som stöd. Även om harmoniseringen hade uteblivit vad gäller skattebestämmelser så kunde inte de grundläggande fördragsrättigheterna åsidosättas av medlemsstaterna när de lagstiftade på beskattningens område. De olika svenska skatteregler som hittills har underkänts av EG-domstolen har beskrivits ovan men säkerligen blir svensk skattelagstiftning på nytt föremål för granskning i framtiden.

17. När kan skattediskriminering och restriktioner accepteras?

- Principen om beskattningssymmetri.

Efter att ha tagit del av otaliga rättsfall som stipulerar att diskriminering är otillåten kan man fråga sig om alla restriktioner med koppling till utlandet nu är förbjudna. Kan det finnas skäl som trots allt motiverar att man beskattar svenska och utländska personer och inkomster

olika? EG-fördraget indikerar att det finns vissa möjligheter för en medlemsstat att behålla regler som försvårar upprätthållandet av den inre marknaden eller som på annat sätt är av diskriminerande natur. För detta krävs det dock mycket starka skäl. Bestämmelser som är direkt diskriminerande mot företag eller medborgare från någon annan medlemsstat eller som utgör ett omedelbart hinder för den fria rörligheten av någon annan anledning är enligt EG-fördragets bestämmelser tillåtna endast då de är absolut nödvändiga för att upprätthålla allmän ordning, säkerhet, och hälsa⁶⁹. Inkomstskatteregler so skulle kunna motiveras med dessa hänsyn är emellertid mycket svårt att tänka sig och EG-domstolen har heller aldrig godtagit inkomstskatteregler på de grunderna. Däremot har EG-domstolen skapat en betydelsefull praxis som möjliggör godtagandet av regler som endast är indirekt diskriminerande. Andra grunder har här accepterats än de som uttryckligen nämns i fördragsbestämmelserna och hållningen har varit något mer generös. En indirekt diskriminering kan enligt EG-domstolen accepteras om den är motiverad av ett ”tillräckligt viktigt allmänintresse”. Vidare måste diskrimineringen för att godtas stå i rimlig proportion till detta allmänintresse. De medlemsländer som fått sina skattebestämmelser ifrågasatta har i de inkomstskattemål som prövats som allmänintresse angivit alltifrån administrativa skäl till att den diskriminerade åtnjutit andra skattefördelar och på så sätt blivit kompenserad för den diskriminerande bestämmelsen. EG-domstolen har hittills varit förhållandevis restriktiv och endast godtagit indirekt diskriminerande skattebestämmelser undantagsvis på den grunden att det finns ett allmänintresse som motiverar att de upprätthålls. I praxis har två grunder accepterats för att rättfärdiga diskriminering. Den ena grunden är medlemsstaternas behov av att hindra skatteflykt och den andra rör hänsynen till skattesystemets inre sammanhang. För att vinna gehör för behovet att hindra skatteflykt krävs att medlemsstaten redan uttömt alla andra möjligheter för att förhindra skatteflykt och att man använt sig av en diskriminerande skattebestämmelse för att komma till rätta med det oönskade skatteundragandet, som inte är mer ingripande än vad som är nödvändigt. Vad gäller den andra grunden, hänsynen till skattesystemets övergripande struktur, har den verkat vara lättare för EG-domstolen att acceptera. det var också det argument som gav Belgien rätt i Bachmann-målet⁷⁰. Genom att se på fallet kan man lättare förstå vad som föranledde EG-domstolen att acceptera de argument som lades fram. i målet, initierat av en tysk medborgare (Bachmann), prövades Belgiens rätt att vägra avdrag för premie på pensionsförsäkring tecknad i ett tyskt försäkringsbolag. De belgiska skattebestämmelserna medgav bara avdrag för premier inbetalda till inhemska

⁶⁹ Artikel 46 EGF.

⁷⁰ C-204/90, Bachmann. Anmärkningsvärt är också att det är enda gången man godkänt detta argument.

försäkringsbolag. Då utländska medborgare var de som främst kunde förväntas drabbas av bestämmelsen som resulterade i inskränkt avdragsrätt ansåg EG-domstolen att bestämmelsen i stort stred mot principen om fri rörlighet av arbetskraft. Domstolen menade att det fanns incitament på att det framförallt var utländska medborgare som tecknade försäkringar i utländska bolag och att ett led i detta blev att utländska medborgare var de som drabbades av avdragsförbudet. Dessutom stred avdragsförbudet i princip också mot bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster, eftersom det försvårade för utländska försäkringsbolag att sälja pensionsförsäkringar i Belgien. Mot detta skulle dock EG-domstolen ställa det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet. Eftersom premier inbetalda till inhemska försäkringsbolag, enligt belgisk skatterätt var avdragsgill beskattades utfallande resultat. Då de belgiska myndigheterna vid inbetalning till utländska försäkringsbolag inte kunde tillförsäkras rätten att beskatta utfallande belopp ansåg EG-domstolen att det var rimligt att Belgien fick bibehålla avdragsförbudet för de utländska försäkringarna. Något som EG-domstolen konstigt nog inte tog i beaktande var att de belgiska myndigheterna de facto inte heller kunde tillförsäkra sig skatteinkomster från de egna medborgarnas framtida pensionsinkomster. Skulle en belgare efter sin pensionering välja att bosätta sig utomlands är det inte säkert att skatt betalas överhuvudtaget, speciellt inte till Belgien.⁷¹

Att EG-domstolen accepterar diskriminerande skattebestämmelser sker helt undantagsvis och i de allra flesta fall har den skattskyldige fått gehör för sin talan och medlemsstaten blivit tvungen att ändra sin lagstiftning. Utslaget i Bachmann-målet har dock lett till att allt fler medlemsstater åberopat hänsyn till skattesystemets struktur och inre sammanhang som försvar till prövade skattebestämmelser. I de flesta fall har EG-domstolen dock tillbakavisat denna typ av argumentation. Detta hände exempelvis i Verkooijen-målet⁷² där man prövade huruvida nederländska regler för beskattning av aktieutdelningar kränkte de fria kapitalrörelserna. Kontentan av de prövade reglerna var att en person med hemvist i Nederländerna som ägde aktier i ett nederländskt bolag varje år kunde ta emot ett visst belopp i aktieutdelning skattefritt. Utdelningar från bolag i andra medlemsstater tillerkändes inte motsvarande skattelättnad och EG-domstolen tillfrågades om detta förfaringssätt kunde anses strida mot gemenskapsrätten. I argumentationen framhölls det särskilt att de nederländska

⁷¹ EG-domstolen har sedan Bachmann frångått denna hållning i målen Schumacker och Wielockx, vilket har lett till att domen i väsentliga delar urholkats. Senare exempel på detta är också det nyligen prövade målet Danner där EG-domstolen inte godtog Finlands argument om skattesystemets inre sammanhang och skyddandet av skatteintäkter för att legitimera nationella begränsningar i det EG-rättsliga perspektivet. Omständigheterna i fallet lämnas därhän.

beskattningsreglerna kunde verka avskräckande i de fall en nederländsk medborgare ville investera sitt kapital i bolag belägna i andra medlemsstater. Att regeln dessutom hade tillkommit i syfte att främja investeringar i Nederländerna ansågs vara till statens nackdel eftersom den på detta sätt utgjorde ett tydligt hinder för de fria kapitalrörelserna. Nederländernas försvar i rättsfallet baserades på att skattefriheten för utdelningar från inhemska bolag syftade till att hindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsvinster och att den här typen av lindring kunde motiveras endast när Nederländerna beskattade både det utdelande bolaget och den aktieägare som tog emot utdelningen. Eftersom utdelningar från utländska bolag inte utlöste någon dubbelbeskattning i Nederländerna fanns det heller ingen anledning att kompensera aktieägaren genom att erbjuda skattefrihet. Domstolen framhöll, samtidigt som invändningen avvisades, att anledningen till att resultatet blev annorlunda än det blivit i Bachmann-målet berodde på att det i detta fall rörde sig om två distinkta skatter som belastade två olika skattesubjekt och att skattereglerna inte hade ett direkt samband. I och med detta ställningstagande kan EG-domstolen sägas ha frångått uppfattningen att bolagsskatten och skatten på utdelningar har ett betydelsefullt och nära samband. Verkooijen-målet kan komma att bli ett mycket viktigt rättsfall som i framtiden kan innebära stora implikationer för de europeiska bolagsskattesystemen. I andra medlemsstater tillämpas i dag motsvarande och många gånger mer långtgående lättnader, som medger avräkning av bolagsskatt som belastat utdelade vinstmedel när aktieägaren skall beskattas, än de som var föremål för prövning i Verkooijen-målet. Skulle EG-domstolen vid tillfälle finna det möjligt att slutsatserna i ovannämnda rättsfall går att överföra på de många skatteavräkningssystem som används i flertalet medlemsstater kan det resultera i förödande konsekvenser för Europas bolagsskattesystem. Vill en medlemsstat fortsätta att tillåta lättnad i beskattningen måste man då låta samma regel gälla även för utdelningar från utländska bolag. Ett annat och mer troligt scenario skulle vara att domstolens praxis skapar ett incitament för många medlemsländer att helt göra om sina regler om skattelättnader så att de vid en framtida prövning uppfyller EG-fördragets kriterier. Indirekt åstadkommer EG-domstolen genom sina domar en harmonisering som inte kräver några bindande rättsakter utan låter medlemsstaterna själva ändra sina bestämmelser för att undvika beslut som på ett mera ingripande sätt ändrar statens beskattningsmöjligheter.

EG-domstolen har med sitt resonemang i bland annat Verkooijen-målet skapat indikationer på att gemenskapsbestämmelserna om fri rörlighet får starkare genomslagkraft på bekostnad av

⁷² C-35/98, Verkooijen..

medlemsstaternas nationella skattesuveränitet. I de rättsfall som successivt framträder i EG-domstolen försöker man se tillbaka på tidigare domar och i den mån det är möjligt skapa kontinuitet i utslagen för att uppnå en lika behandling av återkommande rättsfrågor. Detta gör att Bachmann- domen vid närmare granskning förefaller anmärkningsvärd då man vid ett flertal efterföljande tillfällen tillbakavisat de argument som då godkändes. Kanske skulle Bachmann-målet inte ha bedömts på samma sätt om det legat framför EG-domstolen idag⁷³. Troligtvis ångrar EG-domstolen att man uppfann principen om skattesystemets inre sammanhang som rättfärdigande grund och återställer ordningen genom att inta ett mer restriktivt förhållningssätt i frågan. Viktigt att komma ihåg är också att en av EG-domstolens mest betydelsefulla uppgifter är att värna om gemenskapsfördragets efterlevnad och att driva integrationsprocessen framåt. Ur det perspektivet är det föga förvånande om realiserandet av fördragets målsättningar prioriteras framför varje enskild stats etablerade skattestruktur.

För Sveriges del skulle EG-domstolens praxis i förlängningen kunna innebära att skattebasen i viss mån hotas. Följande exempel kan ges för att illustrera detta problem. De svenska koncernbidragsreglerna ändrades nyligen, som nämnts ovan, för att även omfatta utländska bolag med svenska fasta driftställen. Det är dock fortfarande inte möjligt med förlustutjämnande åtgärder i form av koncernbidrag mellan ett utländskt dotterbolag utan fast driftställe i Sverige och dess svenska moderbolag. Skattebestämmelsen skapar ett incitament för svenska bolag att avstå från att etablera dotterbolag i andra länder. Frågan är hur länge Sverige kan försvara denna bestämmelse genom att argumentera för principen om beskattningssymmetri. Å ena sidan skulle regelns borttagande leda till att systemets inre sammanhang brister genom att koncernbolag då skulle få en möjlighet att föra ut obeskattade vinstmedel ur Sverige. Koncernbidragssystemet bygger ju som bekant på att det avdrag som medges hos det ena bolaget motsvaras av en beskattningsbar intäkt hos det andra bolaget. Å andra sidan skulle EG-domstolens avgörande i Verkooijen kunna kullkasta argumentet om inre sammanhang eftersom det enligt domskälen rörde sig om två skatter som belastade olika skattesubjekt och således var oberoende av varandra. Helt säkert är det inte heller om EG-domstolen även i framtiden kan komma fram till liknande slutsatser, vilka skulle kunna leda till att betydelsefull bolagsskatt i framtiden skulle frånhändas Sverige.

⁷³ Varje dom som avgörs i EG-domstolen måste förstås i relation till det stadium som integrationen befinner sig i vid bedömningstillfället. Bachmann-målets ställning blir mer och mer försvagad i takt med att liknande frågor avgörs i motsatt riktning. Vid tiden för uppsatsens författande är ett mål under handläggning i EG-domstolen som direkt rör svenska regler vilka har likheter med de belgiska regler som prövades i Bachmann (C-422/02).

18. Reglerna om statsstöd.

Det är inte bara principerna om fri rörlighet och icke-diskriminering i EG-fördraget som leder till inskränkningar i medlemsstaternas skattesuveränitet. Även fördragets regler om statsstöd⁷⁴ verkar begränsande på medlemsstaternas rätt att själva utforma sina skattesystem på det sätt de önskar. Såväl rådet som kommissionen har under senare år arbetat specifikt med att utreda hur de olika skattebaserna i medlemsstaterna skall skyddas mot det hot som en integrerad inre marknad kan innebära. Skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna har blivit en allt mer aktuell fråga i takt med att hindren för den fria rörligheten avskaffats och den inre marknaden realiserats. Skattekonkurrens kan innebära att stöd ges som snedvrider konkurrensförutsättningarna till fördel för det egna landets företag. Syftet med stödet kan vara att dra till sig utländskt kapital och kan ta sig uttryck både i en allmänt sänkt skattenivå som en förmånligare beskattning av vissa utvalda inkomster eller särskilda skattesubjekt. När en medlemsstat ger fördelar till företag som härstammar från det egna landet kan det självfallet skapa problem sett ur ett gemenskapsbaserat marknadsperspektiv. Det blir relativt lätt för en medlemsstat att gynna egen produktion för att på så sätt skydda den egna marknaden. Handeln över landgränserna kan hämmas på ett ofördelaktigt sätt genom den här typen av förfarande och i fördraget återfinns därför bestämmelser som förbjuder medlemsstaterna att gynna företag eller produktion på sätt som kan snedvrیدا eller hota konkurrensen. Nämnas kan också särskilt att speciellt stöd ibland kan räknas som en tillåten åtgärd. Som exempel kan stöd ges till regioner där levnadsstandarden och sysselsättningen är låg. Även stöd för att främja kultur och kulturarv kan vara tillåtet.

Utöver reglerna om statsstöd i EG-fördraget har rådet antagit en resolution som bland annat innehåller en ”uppförandekod för företagsbeskattningen”.⁷⁵ Detta har skett i syfte att inleda ett arbete med åtgärder som systematiskt kan komma att minska skattekonkurrensen inom EU. Dokumentet tar sikte på regler som inom ett annars normalt skattesystem skapar bättre förutsättningar för att attrahera olika affärsverksamheter inom unionen. Resolutionen är inte ett juridiskt bindande dokument för medlemsstaterna utan har karaktären av en politisk

Det sätt på vilket EG-domstolen avgör detta mål ger svar på frågan hur pass urholkat Bachmannavgörandet verkligen är.

⁷⁴ Artikel 87-88 EGF.

⁷⁵ ”Code of conduct.” Uppförandekoden berör endast regler på företagsbeskattningens område. Uppförandekoden antogs genom kommissionens beslut 94/90/EKSG.

skrivelse efter vilken de olika medlemsstaterna valt att rätta sig. Medlemsstaterna har i denna förbundit sig, dels att avstå från att införa nya skattebestämmelser som kan verka skadliga och dels att avveckla redan befintliga skattebestämmelser med skadlig inverkan på konkurrensen.⁷⁶

19. Avslutande kommentarer.

Hur kommer då inkomstskatterna i framtiden att gestalta sig för Sveriges del? Kommer harmoniseringsarbetet att fortskrida i eskalerande takt och vilka faktorer kommer i så fall att påverka utvecklingen? Ingen har än så länge något säkert svar på den frågan, men alla möjligheter finns att resonera kring vilken riktning utvecklingen kommer att ta. Säkerligen kommer man att företa en rad prövningar, dels genom det förhandsbeskedsinstitut som EG-domstolen tillhandahåller och dels direkt av regeringsrätten, av ifrågasatta regler inom svensk skatterätt. Beroende dels på hur den svenska lagstiftaren i framtiden anpassar svenska skattebestämmelser till EG-fördragets lydelse och dels beroende på EG-domstolens kommande praxis på området får vi svar på vilka regler som kan komma att underkännas.

Allt fler medlemsländer kommer att ansluta sig till den gemensamma valutaunionen, EMU⁷⁷, vilket innebär att de flesta EU-länder kommer att handla med samma valuta. Jämförelser av skatter, priser och inkomster kommer att leda till en tätare integration av medlemsstaternas ekonomier samtidigt som möjligheterna att upprätthålla internationellt avvikande skattenivåer kommer att minska. Även EU i stort kommer att utvidgas och komma att omfatta fler medlemsländer än tidigare. Kommissionen har visat sig angelägen att försöka nå en konsolidering av de skattesystem som existerar inom unionen för att kommande harmoniseringsarbete skall kunna genomföras så smidigt som möjligt. Kommissionen har genom att se skattefrågor i samband med den inre marknaden och frågan om otillåtet statsstöd funnit ett effektivt redskap i sin strävan att driva på detta harmoniseringsarbete.

Önskar medlemsstaterna större kontroll över utvecklingen än vad de tidigare haft krävs det att de i större utsträckning också visar sin påverkningsmöjlighet och handlingskraft i rådet och sluter upp kring gemensamma lagstiftningsåtgärder. Genom att medlemmarna visat sig ha

⁷⁶ Avvecklingen var tänkt att vara avklarad före utgången av år 2002 men i vissa fall har det varit motiverat att förlänga tidsfristen.

⁷⁷ European Monetary Union.

svårt att enas i skattefrågor har EG-domstolen givits större möjlighet att från sitt håll påverka utvecklingen. Avsaknaden av politiska beslut har blivit den anledning domstolen eftersökt för att bli den allt mäktigare kraft inom unionen som driver harmoniseringen framåt. Bristande framgång i försöken att införa inkomstskatteregler lagstiftningsvägen kompenseras i stället domstolsvägen. Även om den praxis EG-domstolen skapar aldrig helt kan ersätta lagstiftningsåtgärder så har arbetet definitivt påskyndats och för att medlemsstaterna i framtiden skall kunna hävda sig gentemot EG-domstolen är det av yttersta vikt att de tillsammans skapar gemensam skattelagstiftning på gemenskapsnivå.

Utvecklingen styrs just nu av EG-domstolen vars praxis bygger på att öka vikten av en väl fungerande marknad och de nationella hinder som där ifrågasätts kommer att bli allt svårare att legitimera från medlemsstaternas sida. En realistisk utveckling torde vara att någon form av tillnärmning sker mellan medlemsstaternas skattebestämmelser inom en inte allt för avlägsen framtid. Vad gäller mer långtgående och genomgripande harmoniseringsåtgärder, så som de som skett på till exempel momsens område, så låter de nog vänta på sig ytterligare. Liknande harmonisering kan endast åstadkommas lagstiftningsvägen och ingenting tyder än så länge på att medlemsstaterna är redo att gå samman. Jag tror dock att medlemsstaterna har mycket att vinna på att agera gemensamt genom beslut i rådet och på så sätt skapa en motvikt till den makt EG-domstolen och marknaden besitter.

20. Källor:

Offentligt tryck:

20.1 Sverige:

Proposition 1 927:102

Proposition 1 990/91:167

Proposition 1 998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Proposition 2 000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

Proposition 2 001/02:42 Övergång till en konventionell beskattningsmetod för utländska skadeförsäkringsföretag.

Proposition 2 002/03:96 Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Ds 2 000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget

SOU 2 002:47 Våra skatter? Betänkande från skattebasutredningen.

SOU 2 002:47 Våra skatter? Expertrapporter till skattebasutredningen Volym A och B.

Skatteutskottets betänkande: 2001/02: SkU7, Övergång till en konventionell metod för utländska skadeförsäkringsföretag.

20.2 EG-rätt:

Primärrätt:

Fördraget om upprättandet av den Europeiska gemenskapen.

Sekundärrätt:

Direktiv 88/361

Direktiv 90/434

Direktiv 90/435

20.3 Litteratur:

EG-skatterätt, K. Ståhl, R. Persson Österman, Iustus förlag AB, Uppsala, 2000.

Europarättens grunder, U. Bernitz, A. Kjellgren, Norstedts juridik AB, Stockholm 1999.

Inkomstskatt del 1, G. Lindencrona, S-O. Lodin, P. Melz, C. Silfverberg, Studentlitteratur, Lund 2001.

Inkomstskatt del 2, G. Lindencrona, S-O. Lodin, P. Melz, C. Silfverberg, Studentlitteratur, Lund 2001.

Skattelagstiftning, G. Rabe, Norstedts juridik AB, Stockholm 2001.

20.4 Artiklar:

A. *Inkomstskatt*, G. Grosskopf, SkatteNytt, nr 6, 2001.

A. *Inkomstskatt*, G. Lindencrona, SkatteNytt, nr 6, 2001.

A. *Inkomstskatt*, B. Wiman, SkatteNytt, nr 6, 2001.

EC Tax Law in the Case Law of the Swedish Supreme Administrative Court, S. Bergström, Festskrift till Sven-Olof Lodin (Liber Amicorum Sven-Olof Lodin), Kluwer och Norstedts juridik AB, 2001.

EG-domstolen slår till mot Europas bolagsskattesystem, K. Gustafsson, SkatteNytt, nr 12, 2000.

En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget, K. Ståhl, SkatteNytt, nr 4, 2001.

EU och inkomstskatterna, K. Ståhl, EU-perspektiv 2000.

Exit Bachmann, bienvenue Danner? – Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara ”overruled”, C. M. Von Quitzow, SkatteNytt, nr 1-2, 2003.

Något om EG-domstolen tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, S. Bergström, SkatteNytt, nr 9, 1998.

Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, S. Bergström, SkatteNytt, nr 12, 2000.

Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel, M. Tjernberg, SkatteNytt, nr 4, 2003.

20.5 Rättsfall från Regeringsrätten:

RÅ 1987 ref 158.

RÅ 1993 ref 91 (1).

RÅ 1993 ref 91 (2).

RÅ 1999 ref 58.

RÅ 2000 ref 17.

RÅ 2000 ref 40.

RÅ 2000 ref 47 (1).

RÅ 2000 ref 47 (2).

20.6 Rättsfall från EG-domstolen:

Case 26/62, Van Gend en Loos, [1963] ECR 1.

Case 16/65, Schwarze, [1965] ECR 877.

Case 283/81, CILFIT, [1982] ECR 3415.

Case 14/83, Von Colson, [1984] ECR 1891.

Case 270/83, Avior Fiscal, [1986] ECR 273.

Case 106/89, Marleasing, [1990] ECR I-4135.

Case 204/90, Bachmann, [1992] ECR I-249.

Case 279/93, Schumacker [1995] ECR I-225.

Case 80/94, Wielockx [1995] ECR I-2493.

Case 118/96, Jessica Safir mot skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i Kopparbergs län, [1998] ECR I-1897.

Case 264/96, Imperial Chemical Industries plc, ICI, [1998] ECR, I-4695.

Case 134/97, Victoria Film A/S, [1998] ECR I-7023.

Case 307/97, Compaignie de Saint Gobain, [1999] ECR I-6161.

Case 35/98, Verkooijen, EG-domstolens dom 6 juni 2000.

Case 200/98, X AB och Y AB mot Riksskatteverket, EG-domstolens dom den 18 november 1999.

Case 251/98, Baars, EG-domstolens dom den 13 april 2000.

Case 55/00, Gottardo, [2002] ECR I-413.

Case 136/00, Rolf Dieter Danner, EG-domstolens dom den 3 oktober 2002.

Case 436/00, X och Y mot Riksskatteverket, EG-domstolens dom den 21 november 2002.

Case 422/02, Skandia och Ramstedt. Målet är vid uppsatsens författande under handläggning i EG-domstolen.

