



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Lisa Arstedt

Home State Taxation

- En analys av förslaget utifrån den EG-
rättsliga rätten till etablering

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Professor Sture Bergström
Biträdande handledare: Doktorand Anette Bruzelius

Internationell skatterätt

Vårterminen 2002

Innehåll

| | |
|--|-----------|
| SAMMANFATTNING | 4 |
| FÖRORD | 5 |
| FÖRKORTNINGAR | 6 |
| 1 INLEDNING | 7 |
| 1.1 Bakgrund | 7 |
| 1.2 Syfte, problemställning och metod | 8 |
| 1.3 Avgränsningar | 9 |
| 1.4 Uppsatsens disposition | 9 |
| 1.5 Använt material och forskningsläge | 10 |
| 2 EG-RÄTTEN OCH DEN DIREKTA FÖRETAGSBESKATTNINGEN | 11 |
| 2.1 Förverkligandet av den inre marknaden | 11 |
| 2.2 Rätten till etablering | 12 |
| 2.2.1 Introduktion | 12 |
| 2.2.2 Diskriminerings- och restriktionsförbud | 13 |
| 2.2.3 Grunder för rättfärdigande av diskriminering och otillåtna restriktioner | 14 |
| 2.2.4 EGD:s behörighet | 15 |
| 2.3 Fri rörlighet för kapital | 16 |
| 2.3.1 Introduktion | 16 |
| 2.3.2 Relationen mellan den fria rörligheten för kapital och rätten till etablering | 16 |
| 2.4 Arbetet mot en harmoniserad bolagsbeskattning inom EU | 17 |
| 2.4.1 Tidigare initiativ | 17 |
| 2.4.2 Lissabondeklarationen | 18 |
| 2.4.3 Strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU | 19 |
| 2.5 Avslutande kommentar | 21 |
| 3 HOME STATE TAXATION | 22 |
| 3.1 Home State Taxation i korthet | 22 |
| 3.1.1 Introduktion | 22 |
| 3.1.2 Home State Convention | 23 |
| 3.1.3 Fördelningen av resultatet | 24 |

| | | |
|------------------------------|--|-----------|
| 3.2 | Förslagets fördelar | 25 |
| 3.2.1 | Praktiska aspekter | 25 |
| 3.2.2 | Resultatutjämnning inom koncerner | 26 |
| 3.2.3 | Bibehållna skatteintäkter för staterna | 27 |
| 3.2.4 | Integrationsfrämjande effekter | 27 |
| 3.3 | Förslagets nackdelar | 28 |
| 3.3.1 | Behov av vidare utredning | 28 |
| 3.3.2 | Hemstatsbestämningen | 29 |
| 3.3.3 | Praktiska problem | 30 |
| 3.3.4 | Problem relaterade till resultatfördelningen | 30 |
| 3.4 | Avslutande kommentar | 31 |
| 4 | HST OCH RÄTTEN TILL ETABLERING | 33 |
| 4.1 | Introduktion | 33 |
| 4.2 | Analysmodell | 33 |
| 4.3 | Effekter för företagen i analysmodellen | 34 |
| 4.3.1 | Koncern A och B | 34 |
| 4.3.2 | Koncern C och D | 35 |
| 4.3.3 | Slutsatser | 35 |
| 4.4 | Effekter för staterna i analysmodellen | 36 |
| 4.4.1 | Statligt utanförskap - Home State Restriction? | 36 |
| 4.4.2 | Home State Shopping | 37 |
| 4.5 | Ett konstruerat exempel | 38 |
| 4.6 | Avslutande kommentar | 40 |
| 5 | KONKLUSIONER | 41 |
| BILAGA A | | 43 |
| BILAGA B | | 44 |
| LITTERATURFÖRTECKNING | | 45 |
| Monografier | | 45 |
| Böcker | | 45 |
| Artiklar | | 45 |
| Offentligt tryck | | 46 |
| RÄTTSFALLSFÖRTECKNING | | 48 |
| EG-rättslig praxis | | 48 |
| Svensk praxis | | 48 |

Sammanfattning

Ett av de viktigaste målen för samarbetet inom EU är att uppnå en fungerande inre marknad. Grundtanken bygger på att den gemensamma marknaden skall vara fri från alla hinder som kan påverka marknadens funktion och konkurrenskraft. Genomslagskraften har på många områden varit enorm i de nationella rättsordningarna. Vid rådets möte i Lissabon 2000 fastlades en ny strategi för arbetet med den inre marknaden. Målet är enligt den senare benämnda Lissabondeklarationen att den inre marknaden ska bli världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomi med en hållbar ekonomisk tillväxt.

I dagsläget ger dock den direkta beskattningen av företagens gränsöverskridande verksamhet ännu upphov till talrika fall av bl a diskriminering, dubbelbeskattning och administrativa kostnader på grund av krångliga förfaranden samt fördröjningar när det gäller skatteåterbetalningar. Vidare uppstår problem vid bolagsombildningar, vilka ofta följs av gränsöverskridande sammanslagningar och förvärv. Dessutom påkallar den nyligen antagna förordningen om bildandet av Europabolag, SE, en skattemässig lösning.

Kommissionen har sedan länge försökt utforma ett förslag till hur bolagsbeskattningen skall harmoniseras. Under hösten 2001 presenterade den ett meddelande i vilket fyra alternativa modeller framlades som förslag till hur en lösning på området skulle kunna se ut. En av dessa modeller är förslaget om Home State Taxation utarbetat av Sven-Olof Lodin och Malcolm Gamie. Förslaget går i korthet ut på att en koncerns totala resultat beräknas efter reglerna i det land där moderbolaget är etablerat för att sedan portioneras ut mellan de stater där övriga koncernbolag är etablerade.

Att notera i detta sammanhang är att en harmonisering av de direkta skatterna med största sannolikhet kommer att ske inte genom antagandet av rättsakter i rådet, utan genom formen för närmare samarbete, idag reglerat i artikel 11 EGF.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till mina båda handledare, professor Sture Bergström och doktorand Anette Bruzelius. De har varit till mycket stor hjälp under mitt arbete med uppsatsen. Jag vill också tacka familj och vänner för all uppmuntran.

Lund i maj 2002,

Lisa Arstedt
lisa_arstedt@hotmail.com

Förkortningar

| | |
|-------|---|
| EGD | EG-domstolen |
| EGF | EG-fördraget (i sin lydelse efter Amsterdam) |
| EU | Europeiska Unionen |
| EUCIT | European Corporate Income Tax |
| Dir. | Gemenskapsrättsligt direktiv |
| För. | Gemenskapsrättslig förordning |
| HST | Home State Taxation |
| KOM | Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén |
| ML | Mervärdesskattelagen (1994:200) |
| RegR | Regeringsrätten |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| SE | Societas Europea (Europabolag) |
| SEC | Kommissionens arbetsrapport |
| SME:s | Small and Medium-sized Enterprises |
| SN | SkatteNytt |
| SvSkT | Svensk Skattetidning |

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Ett fungerande skattesystem utgör en väsentlig del av förutsättningarna för en nations självständighet. I avsaknad av finansiella resurser skulle dess regering inte kunna finansiera sin politik. Skattesystemet utgör också ett instrument för reglering av ekonomin t ex i riktning mot att påverka konsumtionen, uppmuntra sparandet eller styra företagens sätt att organisera sig. Följaktligen är skattepolitiken, och bestämmelserna häröver, ett mycket viktigt ansvarsområde för varje enskild medlemsstat. Nationella skatteåtgärder i ett land får dock ofta effekter utanför landets gränser. Inom den inre marknaden är det därför viktigt att medlemsstaterna strävar efter ett djupare samordnande av skattepolitiken. I takt med att den europeiska integrationen fortskrider, nu också med draghjälp från euron, framstår det som alltmer påkallat att det icke-harmoniserade läget mellan de femton olika skattesystemen på den inre marknaden analyseras och eventuellt också styrs.

EG-fördraget (EGF) innehåller inte några detaljerade bestämmelser beträffande den direkta beskattningen. De EG-rättsliga harmoniseringsåtgärderna på skatteområdet har främst avsett tullar och de indirekta skatterna.¹ De direkta skatterna hör alltså fortfarande till medlemsstaternas kvarvarande maktmonopol, även om området harmoniserats något genom två direktiv.² Vid EG-samarbetets inledande fanns dock stora ambitioner från kommissionens sida att få till stånd ett tillnärmande av medlemsstaternas lagstiftning även på detta område. Rådet, som är det lagstiftande organet, antog emellertid aldrig något av de av kommissionen framlagda förslagen i denna fråga. Anledningarna till detta står troligtvis delvis att finna i den unika betydelse inkomstbeskattningen har för medlemsstaternas ekonomiska politik, varför det är inte svårt att förstå att medlemsstaterna värnar om sina skattebaser och bestämmelserna häröver.

Ett centralt element i den Europeiska Unionens strävan att uppnå en gemensam inre marknad utgörs dock av att säkerställa rätten till etablering och motverka diskriminering på grund av nationalitet. EG-domstolen (EGD) är det organ som, genom tillämpning av fördraget, i sina avgöranden konkretiserar vad denna strävan innebär. Domstolen har i ett antal mål slagit fast att EG-rätten, trots vad som sagts ovan, i högst väsentlig grad inverkar på den nationella inkomstskatterätten. Detta eftersom medlemsstaterna på alla områden är skyldiga att respektera de vitt formulerade grundläggande principerna i EGF.

¹ Se som exempel tullkodexen (Förordning nr 2913/92/EEG), det sjätte momsdirektivet (Dir. 77/388/EEG) samt beträffande punktskatter, cirkulationsdirektivet (Dir. 92/12/EEG).

² Fusionsdirektivet, (Dir. 90/434/EEG) och Moder- och dotterbolagsdirektivet, (Dir. 90/435/EEG).

Nationella skillnader i skattebestämmelser utgör ett av de betydande hindren som behöver undanröjas innan den inre marknaden helt kan fullbordas. Bristande förenlighet mellan de olika nationella beskattningssystemen får bli handelshinder och en uppdelning av den inre marknaden som oönskade effekter. Detta kan i sin tur resultera i att den bästa fördelningen av resurserna inte uppnås samtidigt som de europeiska aktörernas internationella konkurrenskraft försvagas. Införandet av euron, den större öppenheten på marknaden och den ökade konkurrensen gör dessutom att de snedvridande effekterna av skatterelaterade hinder blir än mer uppenbara.

1.2 Syfte, problemställning och metod

Kommissionen har sedan länge arbetat med att försöka utforma en harmoniseringsåtgärd rörande de direkta skatterna för gränsöverskridande verksamhet inom EU. Det senaste förslaget utgavs hösten 2001.³ I detta meddelande förklaras först behovet av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet på den inre marknaden, sedan presenterar kommissionen fyra möjliga modeller som var och en skulle kunna ligga till grund för en lösning i frågan. En av dessa tänkbara modeller är Home State Taxation (nedan kallat HST).

Denna uppsats syftar till att utreda förslaget om HST och dess effekter utifrån den EG-rättsliga etableringsfriheten. Dagens problem för gränsöverskridande verksamhet relaterade till den icke-harmoniserade bolagsbeskattningen i Europa skall därför beskrivas. Därefter skall dels undersökas i vad mån HST kan förbättra situationen för företagen, dels skall möjliga icke önskvärda konsekvenser, såväl för företagen som för staterna, av ett införande av HST utredas.

Den bakomliggande problemställningen för denna examensuppsats är i vilken utsträckning ett införande av HST löser dagens beskattningsrelaterade problem på den gemensamma inre marknaden. Det skall framförallt undersökas huruvida förslaget står i överensstämmelse med den EG-rättsliga etableringsfriheten i artikel 43 EGF eller om förslaget rentav *i sig* konstituerar nya problem. För att kunna analysera dessa förhållanden måste dels innebörden av etableringsfriheten konkretiseras med hjälp av tidigare fastställd EGD-praxis, dels måste förslaget presenteras samt dess tänkbara konsekvenser utredas.

Valet att analysera just förslaget om Home State Taxation är gjort med hänsyn till att detta förslag utgör det angreppssätt som är enklast (och därför mest troligt) att införa rent institutionellt såväl i medlemsstaterna som på gemenskapsnivå. Vidare är förslaget relativt väl bearbetat av förslagsställar

³ KOM (2001) 582 slutlig.

na och har vunnit visst erkännande från kommissionen.⁴ Eftersom det är utifrån rätten till etablering som nationella inkomstskattereglars förenlighet med EG-rätten prövas, är det denna rätt som utgör ramen för problemställningen i denna uppsats.

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen är skriven med ambitionen att utreda de konsekvenser ett införande av HST kan ha på den EG-rättsliga etableringsfriheten för företagens gränsöverskridande verksamhet på den inre marknaden. Härvid är det principiellt viktigt att utreda dels vad som förbättras, d v s vilka hinder mot etableringsfriheten som elimineras, dels vilka problem som kvarstår. En tredje dimension är att utreda vilka eventuella etableringsfrihetsrelaterade problem för företagen som uppkommer genom förslaget. Vid denna analys har jag valt att lägga tyngdpunkten vid att undersöka de aspekter av förslaget som *i sig* kan konstituera (nya) hinder mot etableringsfriheten. Ur det EG-rättsliga perspektivet behandlas huvudsakligen rätten till etablering men också något om dess relation till den fria rörligheten för kapital.

De övriga av kommissionen presenterade förslagen behandlas inte annat än som referensramar. I vilken mån förslaget om HST har eventuella efterverkningar på existerande dubbelbeskattningsavtal undersökes inte i denna uppsats. Inte heller har en analys ur det internt svenska perspektivet vidtagits. Slutligen har nationalekonomiska resonemang och teorem utelämnats helt.

1.4 Uppsatsens disposition

För att sätta in arbetet med att harmonisera bolagsskattesystem i ett större sammanhang, kommer i kapitel två relationen mellan EG-rätten och den direkta företagsbeskattningen att beskrivas. Här skall också innebörden av rätten till etablering i artikel 43 EGF med dess förbud mot diskriminering p g a nationalitet och andra otillåtna restriktioner konkretiseras med stöd i EGD:s praxis. Avsnittet behandlar även den fria rörligheten för kapital samt kommissionens harmoniseringsarbete beträffande de direkta skatterna.

Uppsatsens tredje kapitel ägnas sedan åt att, om än något översiktligt, beskriva dragen i HST samt dess fördelar och nackdelar ur ett praktiskt perspektiv. Under avsnitt 4 kommer förslagets överensstämmelse med den EG-rättsliga etableringsfriheten att undersökas i en praktisk och effektorienterad analys av förslaget. Härvid är det viktigt att uppmärksamma ur vilket perspektiv analysen är skriven då avsnittet behandlar både situationen ur företagets och staternas perspektiv i nämnda ordning. I avsnittet berörs även något den nära koppling skattefrågorna har med konkurrensfriheten. Uppsatsen avslutas till sist i kapitel 5 med en sammanfattande analys.

⁴ A.a.

1.5 Använt material och forskningsläge

Uppsatsen bygger till lika stora delar på förslaget Home State Taxation, presenterat i boken med samma namn av Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie (2001) och kommissionens under 2001 publicerade material beträffande den direkta bolagsbeskattningen. Att analysera nämnda förslag utifrån den EG-rättsliga etableringsfriheten är något som, mig veterligen, inte tidigare gjorts. Vid denna analys har därför redan etablerade (allmänna) resonemang fått stå till tjänst och sedan har nya slutsatser dragits utifrån dessa.

Björn Westbergs artikel⁵ i vilken han kritiskt granskar förslaget har fungerat som en idéväckare och inspirationskälla. Westberg går dock inte in på de EG-rättsliga delarna av förslaget annat än ytterst översiktligt. Ytterligare material rörande skatterättslig integration finns i relativt stor omfattning publicerat i internationella skatterättsliga tidskrifter.

⁵ Björn Westberg, *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*, SN 2001 s. 554.

2 EG-rätten och den direkta företagsbeskattningen

2.1 Förverkligandet av den inre marknaden

I EGF nämns de direkta skatterna bara vid ett tillfälle, artikel 94 stadgar en tillnärmning av de bestämmelser som rör direkt skatt och som ”direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion”. Dock krävs enhällighet, vilket ger uttryck för den politiska markeringen att skatter och avgifter skall beslutas nationellt. Fördraget anvisar härvid direktivet som den enda tillåtna rättsakten.

Med stöd i de allmänna reglerna om unionens upprättande och funktion skulle dock nationella skattereglers förenlighet med EG-rätten kunna diskuteras. Ett sådant resonemang tenderar dock snabbt att bli för abstrakt för att kunna översättas i praktiken. Istället får de nationella skattelagarnas överensstämmelse med EG-rätten undersökas med utgångspunkt i den potentiella eller faktiska effekt de har på gemenskapsintegrationen, då främst på etableringsfriheten. EGD har, som redan påpekats, i ett antal fall haft anledning att bedöma förenligheten mellan dessa båda system.

När nationella bestämmelser rörande direkt beskattning påverkar utövandet av de fyra grundläggande EG-rättsliga friheterna som fastställs i EGF, d v s fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital, samt även säkerställandet av rätten till etablering för personer och företag, har rättsläget numera ändrats väsentligt.⁶ Vad ankommer tillämpligheten av artiklarna 39, 43, och 49 EGF som alla förbjuder diskriminering på grund av nationalitet, inbegripet skattediskriminering, har EGD i ett antal fall haft anledning att uttala sig. I bl a *Safir-målet*⁷ och *ICI-målet*⁸ förklarade domstolen att frågor rörande den direkta beskattningen förvisso inte faller under gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna ändå är skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina resterande befogenheter.

Målsättningarna för integrationen anges i artikel 2 EGF. Av betydelse i sammanhanget är även den s k lojalitetsprincipen i artikel 10 EGF. Denna innebär att medlemsstaterna är skyldiga att vidta alla nödvändiga åtgärder för efterlevnaden av fördraget och att avstå från varje åtgärd som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Här stipuleras således en skyldighet å medlemsstaterna att aktivt verka för att befintliga hinder mot den inre marknadens funktion undanröjs och att nya hinder inte uppkommer. Det är tillräckligt att ett hinder *potentiellt* kan äventyra integrationen, varför ovannämnda

⁶ Bergström SN 2000, s. 663.

⁷ C-118/96 *Safir* REG 1998 s. I-1897.

⁸ C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695.

artiklar kan få (och har fått) ett enormt genomslag för de nationella inkomstskattelagarna.

De grundläggande friheterna i fördraget har direkt effekt, d v s de kan åberopas av enskilda. Vidare har EGD fastslagit principen om EG-rättens företräde, innebärande att nationella myndigheter skall bevaka och beakta EG-rättens principer framför intern rätt.⁹

En av EG-domstolens viktigaste uppgifter är att värna om EG-fördraget och att driva integrationsprocessen framåt, främst genom att avskaffa de hinder som föreligger mot den inre marknadens funktion. I denna strävan står det numera klart att domstolen tenderar att prioritera fördragets målsättningar högre än bevarandet av medlemsstaternas nationella skattestrukturer. Genom sina domar har domstolen sålunda forcerat fram lagändringar i ett antal situationer där det annars skulle ha krävts harmonisering genom införande av primär- eller sekundärrätt.¹⁰

De resultat som hittills uppnåtts på området genom EGD:s domslut är endast delvis lösningar för bestämda fall av dubbelbeskattning. Dessa särskilda problem rörande det gränsöverskridande samarbetet mellan företag som är etablerade i gemenskapen har under lång tid av kommissionen ansetts utgöra det största skattemässiga hindret för företag som vill dra nytta av de fördelar som den inre marknaden erbjuder.

2.2 Rätten till etablering

2.2.1 Introduktion

Artikel 43 EGF är till ordalydelsen tillämplig på fysiska personer, men även bolag bildade i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och med säte inom gemenskapen omfattas enligt artikel 48 EGF. Således innefattar rätten till etablering bland annat en rätt att bilda och driva företag på samma villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Härvid är det den juridiska personens säte som fastställer dess anknytning till en stats rättsordning.¹¹

Rätten till etablering tillkommer fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt. Artikeln innebär att det skall råda likhet mellan inhemska och utländska rättssubjekt beträffande förutsättningarna till såväl primär som sekundär etablering.¹² Med primär etablering avses en nyetablering eller en fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till ett annat

⁹ Mål C-6/64 *Costa v Enel* [1964] ECR 585.

¹⁰ Lodin, "The Imputation Systems and Cross-Border Dividends", s. 207.

¹¹ Mål C-270/83 *Avoir fiscal* [1986] ECR 273, p. 18 och C-264/96 *ICI REG* 1998 s. I-4695, p. 20.

¹² Farmer och Lyal, s. 312.

medlemsland. Rätten tillkommer samtliga medborgare inom EU. Sekundär etablering avser de situationer där ett dotterbolag, en filial eller motsvarande upprättas i en annan medlemsstat.¹³ För detta krävs enligt artikel 43 EGF medborgarskap i ett EU-land.

2.2.2 Diskriminerings- och restriktionsförbud

Diskrimineringsförbudet i artikel 12 EGF är en portalbestämmelse som bara tillämpas då den aktuella situationen inte regleras av något av de mer specifika restriktionsförbuden.¹⁴ Eftersom den direkta beskattningen inte specifikt nämns bland reglerna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital, är det reglerna för rätten till etablering i artikel 43 EGF, inbegripet det här uttryckta diskrimineringsförbudet på grund av nationalitet, som bildar utgångspunkt för resonemanget.¹⁵

EGD har fastställt att (öppen) diskriminering endast kan förekomma då lika fall behandlas olika eller olika situationer behandlas lika.¹⁶ Behandlas sålunda jämförbara situationer olika eller icke jämförbara situationer lika, föreligger diskriminering. Ofta för EGD i sina domar ett resonemang om huruvida det eventuellt diskriminerade subjektet befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med den ett inhemskt subjekt befinner sig i.¹⁷ Jämförelsen skall primärt grundas på utformningen av den specifika skatteregeln, inte på den faktiska situationen som skattesubjektet befinner sig i.¹⁸

Artikel 43 ansågs vidare av EGD i det bolagsrättsliga Daily Mail-målet för första gången innebära ett förbud (restriktion) mot att hindra eller försvåra för medlemsstatens *egna* medborgare eller bolag att etablera sig i någon annan medlemsstat.¹⁹ Denna tolkning har sedan fått genomslag i ett flertal inkomstskatterättsliga mål.²⁰

I många medlemsländer görs i den nationella skattelagstiftningen ingen skillnad mellan olika skattesubjekt beroende på deras nationalitet. Istället är det den skattskyldiges hemvist som utgör grunden för beskattning. Denna omständighet utesluter dock inte att det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet kan tillämpas.²¹

Restriktionsförbuden träffar de situationer där andra särskiljande kriterier än sätet eller registreringslandet leder till särbehandling, även kallad dold eller

¹³ Ståhl och Persson Österman 2000, kap. 3.4.1.

¹⁴ Bergström, SN 2000 s. 663.

¹⁵ Williams, s. 31.

¹⁶ Mål C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225, p 30.

¹⁷ Ståhl och Persson Österman 2000, s. 84.

¹⁸ A.a., s. 112.

¹⁹ Mål C-81/87 *Daily Mail* REG 1988 s. 5483, p. 16.

²⁰ Se som exempel: C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695 och C-200/98 *X AB och Y AB* REG 1999 s. I-8216.

²¹ Ståhl och Persson Österman 2000, s. 91.

indirekt diskriminering. Begreppen dold eller indirekt diskriminering är dock inte allmänt accepterade eftersom bedömningen av huruvida en otillåten restriktion föreligger är avhängig av ur vilket företags synvinkel man väljer att se situationen.²² Bergström och Bruzelius väljer därför att kalla de situationer där en medlemsstats regler hindrar gränsöverskridande verksamhet vidtagen av statens egna medborgare för ”home-state restrictions”.²³

2.2.3 Grunder för rättfärdigande av diskriminering och otillåtna restriktioner

Det ovan anförda får som konsekvens att om en nationell skatteregel på något sätt hindrar den fria etableringen eller verkar diskriminerande på grund av nationalitet, denna är fördragsstridig och måste ändras eller upphävas. Under vissa snäva omständigheter kan dock en dylik regel accepteras EG-rättsligt. Praxisen härför är dock *mycket* restriktiv och kan beträffande öppen diskriminering endast rättfärdigas av de skäl som framgår av artiklarna 39, 46 och 55 EGF, d v s av hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.²⁴

Restriktioner kan enligt EGD rättfärdigas på något fler grunder. Domstolen använder här den så kallade Rule of Reason-modellen.²⁵ Det finns ett flertal avgjorda inkomstskatterättsliga mål i vilka medlemsstaterna har hävdat olika grunder för rättfärdigande och där den nämnda modellen använts av EGD. I de flesta hittills förekommande fall har EGD avfärdat de framförda grunderna men det finns ett par mål där de av medlemsstaterna anförda grunderna ansetts rättfärdiga dold diskriminering. De skäl som härvid godtagits av EGD var grundade på effektiv skattekontroll²⁶ och hänsyn till det nationella skattesystemets inre koherens²⁷.

En konsekvens av att det är den juridiska personens säte som avgör kategoriseringen inhemskt eller utländskt subjekt (jfr resonemanget om artikel 48 EGF ovan), medför att det är fråga om diskriminering att i en medlemsstat negativt särbehandla de sistnämnda. I flertalet länder, häribland Danmark, avgörs kategoriseringen av utländska bolag även av var bolagets verkliga ledning utövas. Om Danmark särbehandlar bolag vars verkliga ledning utövas inom landet, är det inte fråga om diskriminering, utan om en otillåten restriktion. Eftersom det finns fler rättfärdigandegrunder för en restriktion kan i praktiken en negativ särbehandling av utländskt bolag i Danmark rätt

²² Daniels, s. 40.

²³ Bergström och Bruzelius, s. 235.

²⁴ Mål C-311/97 *Royal bank of Scotland* REG 1999 s. I-2651, p. 32.

²⁵ Modellen ställer tre krav för att en dold diskriminerande regel skall kunna rättfärdigas; Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse (I), vara ägnad att säkerställa det eftersträvade syftet (II) samt vara proportionell till detta (III). Se p. 20 i generaladvokatens förslag till avgörande i ICI-målet.

²⁶ Mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471, p. 31. EGD uttalade att grunden rent principiellt utgör ett sådant tungt vägande allmänintresse.

²⁷ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249, p. 21-23. Målet är f ö det enda i vilket EGD godtagit denna rättfärdigandegrund.

färdigas, men hade samma särbehandling skett i en annan stat hade det varit fråga om diskriminering (som endast kan rättfärdigas utifrån fördraget).²⁸

Att restriktionsförbudet i artikel 43 EGF utvidgats av domstolen till att omfatta regleringar som försvårar eller omöjliggör för medlemsstatens egna medborgare att fritt etablera sig i en annan medlemsstat har lett till ett enormt genombrott för gemenskapsrättsliga aspekter i de nationella skattesystemen. För svenskt vidkommande har en rad ändringar diskuterats i den skatterättsliga doktrinen, främst beträffande regleringen beträffande koncernbidrag.²⁹

2.2.4 EGD:s behörighet

Domstolen, som i sina avgöranden måste vara enhällig, kan endast i varje enskilt fall besluta huruvida en specifik regel är fördragsstridig eller ej, den kan aldrig föreskriva vilka regler som rent allmänt är förenliga med gemenskapsrätten eller som skulle kunna bli tillämpliga istället. Detta är speciellt viktigt på skatteområdet, där de uppstådda problemen ofta är komplexa och därför hade behövt lösas på ett mera övergripande sätt.³⁰ Förfarandet i domstolen är dessutom både långsamt och förenat med höga kostnader.³¹ En annan negativ effekt av domstolsskapad integration är begränsningen av de fall som över huvud taget kommer upp till bedömning i EGD.³²

EGD har enligt kritikerna klart överskridit sin av fördraget tilldelade kompetens, inte bara beträffande skatterättsliga spørsmål, men kanske är det på detta icke-harmoniserade område det tydligast framgår.³³ Även om man inte sällar sig till kritikernas skara, är det inte svårt att instämma i att domstolen genom sin roll som tolkare av fördraget fått en helt avgörande betydelse för gemenskapssamarbetet. Enligt min mening belyses situationen särskilt tydligt i skatterättsliga mål rörande restriktionsförbuden. Rule of Reason-modellen är helt domstolsskapad och kräver därför, i brist på andra rättsliga dokument, utförliga och återkommande domslut som förklarar för rättssubjekten vad det är som egentligen gäller.³⁴

Domstolen är enligt artikel 220 EGF utsedd till fördragets tolkare och tillämpare. Med målsättningen att uppnå en i alla avseenden så fullständig

²⁸ Ståhl, SvSkT 8/2001 s. 743.

²⁹ Se som ex Ståhl, INTERTAX 2000 s. 197 *f* och Bergström och Bruzelius, s. 233.

³⁰ Farmer och Lyal, s. 309.

³¹ Martín Jiménez, s. 262.

³² A.a., s. 264, 267 *f*.

³³ Pelin, s. 279.

³⁴ Situationen beskrivs på ett liknande sätt av Ståhl och Persson Österman, SvSkT 1/2002 s. 21 *ff*. Enligt deras mening finns det emellertid en del fall i vilka EG-domstolen visat hänsyn och respekt mot skattesuveräniteten, varför (den något självklara) slutsatsen dras att EG-domstolen inte anser sig kunna gå hur långt som helst i sina domslut. Som exempel på detta nämns C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471, i vilket den skatterättsliga principen att enbart förluster knutna till en verksamhet i det fasta driftstället är avdragsgilla i driftställestaten godtogs. A.a., s. 48.

integration som möjligt tillämpar EGD, vilket är ostridigt, bl a en ändamålsfrämjande (teleologisk) tolkningsmetod.³⁵ Integrationstanken som EGD använder som tolkningsmål även i mål rörande medlemsstaternas inkomstskatterätt, kan sålunda inte angripas på denna grund. Och hur kan domstolen kritiseras för att gå utanför reglernas tolkningsutrymme när detta egentligen har som enda begränsning fördragets ändamål och syfte?

2.3 Fri rörlighet för kapital

2.3.1 Introduktion

Att fritt kunna investera i andra medlemsstater och att utan hinder kunna flytta kapital mellan olika länder är en synnerligen viktig komponent för uppnåendet av en fungerande inre marknad. I artikel 56 EGF stipuleras denna fria rörlighet för kapital genom att förbjuda alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land. Kapitalrörelser i EG-rättslig mening är sådana överflyttningar mellan medlemsstaterna som görs i syfte att just föra över och investera tillgången i ett annat land.³⁶ En medlemsstat får alltså inte genom sin nationella skattelagstiftning hindra de fria kapitalrörelserna. Vilka typer av transaktioner som utgör kapitalrörelser kan stundom vara svårt att utvärdera.

2.3.2 Relationen mellan den fria rörligheten för kapital och rätten till etablering

Det är av största vikt att bestämma under vilken frihet en viss verksamhet faller. Detta då klassificeringen är avgörande för att närmare kunna fastställa huruvida någon EG-rättslig överträdelse har skett, men också för att kunna utreda vilken form av undantag eller rättfärdiganden som skulle kunna bli tillämpliga. Vad ankommer skillnaden mellan fri rörlighet för kapital och rätten till etablering, synes storleken på ett aktieinnehav ha en avgörande effekt. Är innehavet så stort, att innehavaren rent faktiskt kontrollerar och driver bolaget är förutsättningarna för etablering uppfyllda. Är det istället ägarandelar av mindre storlek, aktualiseras resonemanget om fria kapitalrörelser.³⁷

³⁵ Ståhl och Persson Österman 2000, s. 45.

³⁶ Ståhl 1996, s. 57.

³⁷ Regeringsrätten fick i RÅ 2000 ref 47 ta ställning till förhållandet mellan de olika friheterna. Klagandena åberopade i Regeringsrätten att de svenska reglerna rörande beräkningen av löneunderlag strider mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Regeringsrätten valde dock att pröva de svenska interna skattereglerna mot EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt. I målet hänvisades till EGD:s resonemang i fallet *Baars*, C-251/98 p. 22, 28 och 29, om att en medborgare i en medlemsstat, som innehar kapitalet, och därmed betydande inflytande, i ett bolag etablerat i en annan medlemsstat, denne utnyttjar rätten till fri etablering. Regeringsrätten fann att nationalitetskravet i alternativregeln för att beräkna löneunderlag stred mot rätten till fri etablering varför de inte ansåg det nödvändigt att pröva regelns förhållande till de fria kapitalrörelserna.

Den fria rörligheten för kapital kan sålunda närmast betraktas som ett komplement till de övriga fördragsfriheterna.³⁸ Fri rörlighet för varor, personer och tjänster kräver i sin natur att enskilda och företag har tillgång till en effektiv finansmarknad. Å andra sidan skulle det fria överförandet av kapital till etablering av ett företag vara illusorisk om det inte tillförsäkrades rätt till fri etablering i de andra medlemsstaterna. Generaladvokatens uttalande i Safir-målet förklarar EG-domstolens tre antagna principer på området.³⁹

1. En nationell åtgärd som direkt påverkar kapitalrörelser och bara indirekt påverkar en annan fördragsfrihet, faller endast under omfattningen av den fria rörligheten för kapital.
2. En nationell åtgärd som direkt påverkar en annan fördragsfrihet och bara indirekt påverkar den fria rörligheten för kapital, faller endast under omfattningen av reglerna rörande den andra fördragsfriheten.
3. En nationell åtgärd som direkt påverkar kapitalrörelser och en annan fördragsfrihet, faller under båda regeluppsättningarna.

Artikel 58 punkten 2 EGF stadgar att förbudet i artikel 56 inte skall påverka tillämpligheten av sådana restriktioner av etableringsrätten som är förenliga med fördraget. Detta medför att om en åtgärd påstås utgöra en otillåten restriktion mot etableringsfriheten men den vid en prövning finnes rättfärdigad med stöd i fördraget, åtgärden i princip inte kan finnas otillåten utifrån artikel 56 och den fria rörligheten för kapital eller vice versa.⁴⁰ Hittills har EGD dock inte ansett det nödvändigt att i ett skatterättsligt mål bedöma frågan om det föreligger restriktioner för den fria rörligheten för kapital. Frågan är intressant och företräds i doktrin av olika uppfattningar.⁴¹

2.4 Arbetet mot en harmoniserad bolagsbeskattning inom EU

2.4.1 Tidigare initiativ

EU-kommissionen har sedan länge drivit frågan om en harmonisering av den direkta beskattningen inom EU. 1990 antog rådet två direktiv i syfte att undanröja några av de skatterelaterade hindren, Fusionsdirektivet⁴² och direktivet om moder- och dotterbolag⁴³. Samtidigt ingick medlemsstaterna en

³⁸ Martín Jiménez, s. 251.

³⁹ Mr G. Tesaro para 17, s. I-1906 REG 1998.

⁴⁰ Daniels, s. 41 och Peters, s. 6-7.

⁴¹ Se vidare Bergström, SN 2000, s. 668.

⁴² 90/434/EEG, som gäller uppskjutandet av beskattning vid omorganisation över gränserna. Direktivet omfattar dock inte alla skattskyldiga bolag eller alla slag av skattekostnader som kan uppstå vid en omstrukturering.

⁴³ 90/435/EEG, som gäller förhindrandet av dubbelbeskattning (i form av källskatter) av gränsöverskridande utbetalning av utdelning mellan moderbolag och dotterbolag. Även

konvention⁴⁴ genom vilken man inrättade ett skiljeförfarande för undvikande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst (internprissättning) mellan företag i intressegemenskap i olika medlemsstater.

Med dessa kan ses en ny, mer pragmatisk, linje i kommissionens arbete med att harmonisera den direkta beskattningen. Istället för att som tidigare ha en alltför högtflygande ambition inriktade sig kommissionen nu på att försöka harmonisera de skatteregler som har särskild betydelse för internationella transaktioner och förhållanden och de skatteregler som endast rör nationella förhållanden uteslöts. 1990 gav kommissionen också i uppdrag åt den senare benämnda Ruding-kommittén⁴⁵ att undersöka skillnaderna i medlemsstaternas företagsbeskattning och huruvida dessa leder till snedvridningar på den gemensamma marknaden, särskilt vad gäller investeringsbeslut och konkurrens.

En av de senare åtgärderna som är av mer långtgående karaktär utgörs av antagandet av det tredelade åtgärds paketet mot skadlig skattekonkurrens.⁴⁶ Av detta utgör den s k Uppförandekoden en del. Denna kod är inte något juridiskt bindande dokument utan medlemsstaterna har istället på politisk nivå förbundit sig att avstå från all skadlig skattekonkurrens.

2.4.2 Lissabondeklarationen

Vid Europeiska rådets möte i Lissabon i mars 2000 fastställdes ett ambitiöst mål för EU:s inre marknad. Enligt denna s k Lissabondeklaration skall den inre marknaden ”bli världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomi, med möjlighet till hållbar ekonomisk tillväxt med fler och bättre arbetstillfällen och en högre grad av social sammanhållning”. För att uppnå detta anses den direkta beskattningen spela en väsentlig roll.⁴⁷

För att uppnå Lissabondeklarationens mål krävs emellertid kraftfulla åtgärder utöver vad EGD kan åstadkomma och de framgångar som kan nås genom arbetet med Uppförandekoden.

detta direktivs verkan minskas av att det inte omfattar alla skattskyldiga bolag. Dessutom är det endast tillämpligt på direkta innehav om minst 25%.

⁴⁴ 90/436/EEG.

⁴⁵ Kommittén av oberoende experter leddes av Onno Ruding (därav sitt namn). Dess mandat syftade till att studera beskattningens verkan på lokaliseringen av ekonomisk verksamhet inom unionen, samt vinstallokeringen inom koncerner. 1992 avgavs *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, nedan kallad Ruding-rapporten. Kommittén fann att det förelåg väsentliga skillnader mellan medlemsstaternas skattesystem och att dessa skillnader hindrade kapitalrörelser mellan staterna. Kommittén rekommenderade att: (I) Eliminera de skatterelaterade hindren för gränsöverskridande verksamhet och (II) införa en för unionen tillåten bolagsskattesats på 30-40% och en enhetlig skattebas. Se vidare Farmer och Lyal, s. 297 f.

⁴⁶ KOM (1997) 564.

⁴⁷ KOM (2001) 260 slutlig, s. 5.

2.4.3 Strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU

Den 23 oktober 2001 presenterade kommissionen (ytterligare) en strategi för att komma till rätta med bolagsbeskattningen inom EU.⁴⁸ Här konstateras att medlemsstaterna misslyckats med att själva anpassa sina bolagsskattesystem till sådana företeelser som den ökade globaliseringen och den gemensamma marknadens utveckling. Slutsatsen blir att åtgärder på gemenskapsnivå måste till och en tvåspårig strategi föreslås.⁴⁹ Kommissionen avvisar tills vidare tanken på en gemensam, enhetlig bolagsskattesats inom EU. Detta trots att studier antyder att skillnaderna i effektiv beskattning mellan medlemsstaterna beror på skillnader i de procentuella skattesatserna, snarare än skillnader vid beräkningen av skattebaserna.⁵⁰

Det första spåret i kommissionens strategi tar sikte på förslag till konkreta, riktade åtgärder som på kort sikt kan avlägsna vissa av de skattehinder som har identifierats. Bland dessa nämns speciellt:

1. Kommissionen skall utarbeta en vägledning till hur viktiga domar från EGD skall förstås och hanteras i medlemsstaterna.
2. Utökning av de existerande fusions- och moder/dotterbolagsdirektiven.
3. En studie av det danska systemet att medge förlustavdrag över gränserna.
4. Arbete med att förbättra implementeringen av internprissättningsregler genom att under första halvåret 2002 bilda ett stående gemensamt forum för internprissättningsfrågor (transferprissättning).
5. Finna en lösning till hur Europabolagen (*SE*) skall kunna beskattas så att de blir ett verkligt alternativ.
6. Anpassa vissa artiklar i de dubbelbeskattningsavtal som grundas på OECD:s modell till EG-fördragets principer. Detta skall utgöra det första steget mot ett eventuellt utarbetande av ett modellavtal för EU.⁵¹

Det andra spåret avser åtgärder som på längre sikt syftar till att införa en gemensam (konsoliderad) skattebas för företag som är verksamma i flera medlemsstater.⁵² Detta eftersom kommissionen tror att endast genom en skattekonsolidering av resultatet av aktiviteterna inom EU skattehindren för gränsöverskridande verksamhet kan undanröjas. Det är inom ramen för denna del av strategin som kommissionen i ett arbetsprotokoll presenterar fyra alternativa modeller som var och en i teorin skulle kunna ligga till grund för en reglering av frågan. De presenterade modellerna är (utan inbördes rangordning):

⁴⁸ KOM (2001) 582 slutlig. Meddelandet bygger på de slutsatser kommissionen slöt i arbetsrapporten "Företagsbeskattning på den inre marknaden" SEC (2001) 1681.

⁴⁹ KOM (2001) 582 slutlig, s. 10 ff.

⁵⁰ A.a., s. 7. Det understrykes även här att studier av angivet slag tenderar till att vara mycket svåra att genomföra, varför dylika resultat inte skall ges någon avgörande betydelse.

⁵¹ A.a., s. 12 ff.

⁵² A.a., s. 16.

- Home State Taxation
- Common (Consolidated) Base Taxation (beskattning på grundval av gemensam (konsoliderad) skattebas)
- European Corporate Income Tax (EUCIT)
- Harmonised Single Tax Base in the EU⁵³

Den mest väsentliga skillnaden mellan de olika angreppssätten är ambitionsgraden för en harmonisering av skattebasen i EU, omfattningen av de förändringar som krävs och de politiska omständigheterna i samband med det eventuella införandet av dem. Se vidare bilaga B för en schematisk bild av hur förslagen skiljer sig åt.

Det viktigaste gemensamma draget i samtliga modeller utgörs av koncernkonsolidering på EU-nivå.⁵⁴ Det är betydelsefullt att notera att inget av de bakomliggande angreppssätten för de presenterade förslagen inte heller strider mot subsidiaritetsprincipen och medlemsstaternas behörighet att besluta över bolagsskattesatserna (förutom ett införande av EUCIT). Under 2002 har kommissionen för avsikt att inleda och föra en debatt kring vilken, om än någon, av modellerna som bör väljas. En slutlig policy bedöms kunna presenteras först 2003.⁵⁵

Kommissionen undersöker således för närvarande vilka åtgärder som skulle kunna vidtas för att eliminera de hinder för den inre marknaden som orsakas av medlemsstaternas olika direkta skatter, särskilt i fråga om företagsbeskattning, utan att medlemsstaternas suveränitet inskränkes. Kommissionen har även uppmärksammat de negativa effekterna av domstolens roll för integrationsarbetet och framfört att arbetet i större mån borde överföras till den politiska beslutandeprocessen. I denna strävan har därför framlagts ett förslag om att införa kvalificerad majoritet vid beslut om gemensam lagstiftning på detta område istället för det enhällighetskrav som gäller för närvarande.⁵⁶

Skulle något av de presenterade förslagen antas i rådet och träda ikraft i EU genom ett direktiv skulle detta innebära ett stort steg framåt för den positiva integrationen såtillvida att en allt djupare integration på området förenklas. Direktivformen är dock inte särskilt trolig i sammanhanget, istället förespråkas formen för närmare samarbete.⁵⁷

Ett införande av HST eller något av de andra förslagen genom formen av närmare samarbete mellan ett antal stater (enligt artikel 11 EGF) skulle kanske inte få samma genomslag på den positiva integrationen. Därmed sägs dock inte att ett sådant samarbete inte skulle medföra positiva konsekvenser

⁵³ A.a., s.17.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ A.a., s. 21.

⁵⁶ KOM (2001) 260, s. 10, 23 och 26.

⁵⁷ KOM (2001) 582 slutlig, s. 18.

för integrationen i sin helhet. För de medlemsstater som valt att vara med ersätts då dagens snåriga EGD-praxis av ett system där liknande problemsituationer förhoppningsvis inte kan uppkomma. Vad som är viktigt att uppmärksamma i sammanhanget är emellertid att ett införande av HST inom EU kan ske under olika former och att dessa former får olika effekter för såväl företagens situation på den inre marknaden som den inre marknadens funktion i ett större perspektiv.

2.5 Avslutande kommentar

Genomgången ovan påvisar tydligt att den pågående harmoniseringen av den direkta inkomstbeskattningen av gränsöverskridande verksamhet inom unionen faktiskt sker på flera nivåer. Man kan således tala om en harmonisering på tre plan; Harmonisering på medlemsstatsnivå påkallad främst av lojalitetsplikten i artikel 10 EGF och genom formen för närmare samarbete i artikel 11 EGF, negativ integration⁵⁸ genom EGD:s verksamhet och slutligen positiv integration genom den politiska beslutandeprocessen som slutar med antagandet av bindande dokument i rådet.

Det bör kanske återigen understrykas att kommissionen numera helt har frångått tanken på att harmonisera medlemsstaternas skattesatser, utan har siktet inställt på en åtgärd av mera övergripande karaktär. Det är enligt Virin osannolikt att kommissionen i framtiden kommer att använda sig av direktiv för att reglera frågor rörande den direkta beskattningen. Istället kommer samarbetet ha en mer flexibel karaktär, kanske i form av den öppna samordningsmetod som användes i samband med utformningen av Uppförandekoden. Kommissionen förespråkar själv modellen med utökat samarbete i frågor när ett antal länder (inte alla) vill gå samman i en enad grupp rörande beskattningen.⁵⁹

⁵⁸ Med begreppet avses integration genom borttagande av hinder. Motsatsen återfinnes i positiv integration, integration genom lagstiftning.

⁵⁹ Virin, s. 186.

3 Home State Taxation

3.1 Home State Taxation i korthet

3.1.1 Introduktion

HST presenterades i sin nuvarande form 2001 av Sven-Olof Lodin och Malcolm Gammie som en möjlig lösning på problemet med den varierande bolagsbeskattningen i Europa.⁶⁰ Förslaget innebär inte en harmonisering av medlemsstaternas skattelagar, utan bygger i stort på att de medverkande staterna ömsesidigt godkänner varandras befintliga skattesystem.

Idén bakom HST är att hela den skattepliktiga inkomsten av en koncern med gränsöverskridande verksamhet skall beräknas enligt reglerna i koncernens ”hemstat”, d v s det land där moderbolaget är etablerat. Redan här kan det vara av vikt att notera att när begreppet hemstat nämns i fortsättningen, det med detta åsyftas en koncerns hemstat efter ett införande av HST.

Den skattepliktiga nettoinkomsten skall sedan fördelas enligt en formel mellan de stater där övriga koncernbolag är etablerade för att där beskattas enligt den statens skattesats. Formeln är tänkt att baseras på det producerade sk förädlingsvärdet.⁶¹ Varje europeisk koncern skulle således i systemet behandlas som ett enda nationellt bolag, samtidigt som inget av de i koncernen ingående bolagen förlorar sin skattestatus. För systemets tillämplighet förutsattes ingenting annat än att de länder som väljer att gå med har en koncernbeskattningslagstiftning. Varje land skulle genom systemet behålla beskattningsrätten för den del av koncernens inkomst som löper på just det landet. Det är fortfarande upp till staten själv att besluta om skattesatsen, låt vara att ändringar eventuellt inte skall kunna ske utan de övriga ländernas godkännande.⁶²

Vidare är systemet tänkt att vara frivilligt på såväl statsnivå som koncernnivå.⁶³ Koncernen skall dock inte utan vidare kunna ändra sig från år till år.⁶⁴ Väljer koncernen att ingå i systemet innebär detta dessutom att all dess verksamhet inom unionen såsom den ser ut vid tidpunkten för valet ovillkorligen omfattas.⁶⁵

⁶⁰ Lodin och Gammie, *”Home State Taxation”* 2001. Se som publicerade föregångare till förslaget Lodin och Gammie, *”The Taxation of the European Company”*, European Taxation 1999 s. 286 och Lodin och Gammie, *”The Stockholm Group Study on the Taxation of the European Company”* SvSkT 8/1999 s. 656.

⁶¹ Se vidare avsnitt 3.1.3 nedan.

⁶² Lodin och Gammie 2001, s. 31.

⁶³ A.a., s. 23.

⁶⁴ A.a., s. 60.

⁶⁵ A.a., s. 61.

Det är av vikt att framhålla redan här att syftet med förslaget formuleras som att dels skapa skattemässig neutralitet med avseende på nationalitet för med gränsöverskridande verksamhet på den europeiska gemensamma marknaden, dels att eliminera de extra skattekostnader som uppkommer i och med dagens fragmenterade bolagsskattesystem.⁶⁶ Det är också viktigt att understryka att förslaget är tillkommet i den mer övergripande strävan att göra den inre marknaden mer konkurrenskraftig och förbättra dess tillväxt (jämför med Lissabondeklarationens mål ovan avsnitt 2.4.2) och har alltså som ovan redovisats erkänts av kommissionen som en, av flera, tänkbara lösningar.

3.1.2 Home State Convention

Författarna bakom HST anger som en tänkbar grund för samarbetet att staterna undertecknar en konvention - Home State Convention - som mer i detalj skall reglera staternas mellanhavanden.⁶⁷ Systemet med HST skall bygga på ett ömsesidigt erkännande av varandras bolagsskattesystem länderna emellan. Ett sådant erkännande förutsätter i sin tur att ländernas skatteregler är likartade. Författarna tror att en konvention i frågan är realistisk och kan nås huvudsakligen på den grund att staternas skattesystem redan liknar varandra i hög grad och att staterna därför kommer att erkänna varandras skatteanspråk.⁶⁸

Konventionen skulle kunna reglera frågor som:

- vilken typ av företag som skulle omfattas av HST
- principer för bestämningen av hemstaten
- exkluderade verksamheter
- fördelningsnyckel
- förhållningen till inkomst från tredje land och dubbelbeskattningsavtal⁶⁹

Författarna anger att en Home State Convention skulle vara en folkrättslig, multilateral konvention helt fristående från, men i enlighet med, EG-rätten. Detta anges som en av systemets fördelar. Inget överstatligt beslut eller enhetligt EU-beslut behövs, utan de intresserade länderna kan komma överens själva hur den skattepliktiga vinsten skall beräknas och fördelas dem emellan.⁷⁰

Frågan som uppkommer är då; är detta möjligt inom ramen för unionsarbetet och, om ja, vilken konstitutionell status skall denna multilaterala överenskommelse åtnjuta och skall den tolkas av EGD? Redan idag kan ett visst minimiantal av stater ingå ett s k närmare samarbete enligt artikel 11 EGF. Här stadgas att för ett sådant samarbete är det nödvändigt att en majoritet av

⁶⁶ A.a., s. 64.

⁶⁷ A.a., s. 24 ff.

⁶⁸ A.a., s. 17.

⁶⁹ A.a., s. 24.

⁷⁰ A.a., s. 15.

medlemsstaterna deltar. Det var med stöd i denna artikel som medlemsstaterna 1990 antog en konvention om skiljeförfarande i internprissättningsstvister.⁷¹

En konvention omfattas inte av de EG-rättsliga principerna utan går istället under folkrättsliga tolkningsregler. Slutandet av en konvention på skatteområdet innebär därför ett mindre uppgivande av nationell suveränitet, varför formen för närmare samarbete anses lämplig för reglering av vissa frågor. EGD saknar t ex domsrätt vid frågor om konventionens bestämmelser.⁷²

Vid det europeiska rådets sammanträde i Nice 2000 lades som förslag att om minst åtta EU-stater var överens inom ett område och rådet ger sitt godkännande till samarbetet med kvalificerad majoritet, dessa stater kunde sluta en EG-rättsligt gällande konvention om närmare samarbete dem emellan. Dagens majoritetskrav skulle alltså ersättas av ett minsta antal deltagande stater på åtta. Kommissionen anger att denna modell skulle kunna bli särskilt användbar på de områden inom skattepolitiken där rådet kommer att behöva fatta beslut med enhällighet. Vid Nice-sammanträdet fastställdes dock ett antal principer för att ett dylikt samarbete skulle kunna godtas. Enligt dessa får samarbetet inte undergräva den inre marknaden, utgöra ett hinder för eller en diskriminering av handeln, snedvrیدا konkurrensen eller påverka icke deltagande medlemstaters behörighet, rättigheter och skyldigheter.⁷³

3.1.3 Fördelningen av resultatet

Inom ramen för HST anges att det som den primära lösningen är resultatet, dvs vinsten, som skall fördelas mellan medlemsstaterna i vilka koncernens verksamhet är belägen.⁷⁴ Resultatet beräknas för hela koncernen enligt hemstatens regler. Sedan tas den del av vinsten som löper på respektive medlemsstat upp till beskattning i den staten. För att avgöra hur stor del av vinsten som skall allokeras till respektive stat, måste en fördelningsnyckel tas fram.⁷⁵

Formeln som föreslås för vinstfördelningen inom HST baseras på det sk förädlingsvärdet. Detta utgörs av det mervärde som producerats i staten dit en del av vinsten skall allokeras. Modellen presenteras som den primära

⁷¹ Konvention 90/436/EEC. För att konventionen skulle träda ikraft skulle alla medlemsstater ratificera den, varför den trädde ikraft först den 1.1.95. Se Ståhl 1996, s. 69.

⁷² Det finns dock ingenting som hindrar att staterna i konventionen kommer överens om att tilldela EGD domsrätt inom konventionens tillämpningsområde. Farmer och Lyal s. 302 och Ståhl 1996 s. 70.

⁷³ KOM (2001) 260 slutlig, s. 25.

⁷⁴ Lodin och Gammie, 2001, s. 46.

⁷⁵ I USA, Canada och Tyskland används olika formler för att ta fram liknande fördelningar av resultat inom regionerna. I USA är den förhärskande metoden den sk trefaktors formeln, bestående av kapital (netto eller sysselsatt), arbetskostnad och försäljning. Modellen är således resultatbaserad men där vikten av varje faktor varierar mellan olika branscher och stater. Den är dessutom ett verkligt bevis på att vinstallokering på en gemensam marknad fungerar. Lodin och Gammie 2001, s. 46.

lösningen på fördelningsproblematiken. En klar praktisk fördel med att använda denna fördelningsgrund är att den bygger på redan existerande uppgifter.⁷⁶ Utgångspunkten tas således i företagens momsredovisning varefter denna justeras med export, import och värdet av icke mervärdesskattepliktiga transaktioner. En annan fördel med modellen är att den i detta avseende endast kräver att staterna accepterar varandras sätt att beräkna vinsten. Staterna kan således även i fortsättningen, vilket står i överensstämmelse med subsidiaritetsprincipen, självständigt bestämma över sin bolagsbeskattning.

Efter redovisningen av resultatfördelningen följer en intressant utveckling av förslaget, innebärande att istället för att fördela resultatet, fördela *skatten* beräknad enligt hemstatens regler.⁷⁷ En av denna modells fördelar är att det blir enklare för företagen att uppskatta sina skattekostnader, eftersom både vinstberäkningen och skatten tas fram enligt ett och samma system. Sett ur ett isolerat statsfinansiellt, och kanske även lagtekniskt perspektiv, är denna variant också fördelaktig. En stats regler för beräkning av vinst hänger oundvikligen nära samman med dess sätt att beskatta densamma. Därför kan önskade resultat uppnås när man separerar dessa två komponenter genom att låta dem bestämmas enligt två olika staters system.

Framhållas skall här att denna variant är en mer radikal lösning som kräver en högre grad av samförstånd mellan de deltagande staterna. Dessutom skapar den förutsättningar för en uppenbar risk för s k Home State Shopping. Att staterna skulle gå med på kraven som ställs genom skattefördelning är föga troligt. Det är således den ovan nämnda fördelningen av *vinsten* som förespråkas av förslagsställarna och som, om någon, kommer bli den för systemet tillämpliga fördelningsgrunden.

3.2 Förslagets fördelar

3.2.1 Praktiska aspekter

Ett införande av HST är som ovan beskrivits beroende av ett slags ömsesidigt erkännande av varandras skattesystem staterna emellan. Av de fyra modeller som kommissionen presenterar är förslaget om HST det mest realistiska rent politiskt med tanke på den hittills inte så långt gångna institutionella utvecklingen inom EU.⁷⁸ Antagandet av systemet behöver inte vara beroende av enighet hos alla EU-stater om det införs genom formen för närmare samarbete. Endast de stater som väljer att omfattas berörs då av en eventuell konvention härom. Detta bidrar till att de ingående staterna är motiverade till att få systemet att fungera så smidigt som möjligt, samtidigt som de utanförstående staterna får tid att anpassa sig.

⁷⁶ A.a., s. 48.

⁷⁷ A.a., s. 50 ff.

⁷⁸ SEC 2001 (1681) s. 419.

Systemet skulle redan idag kunna prövas på små och medelstora företag i de stater som har liknande bolagsskattestrukturer, och på så vis kunde systemets praktiska effekter utredas på en verklig grund. HST skulle även kunna bli en fungerande skattemässig lösning tillämplig på den nya bolagsformen Europabolag (*Societas Europea*, med förkortningen *SE*).⁷⁹ En förordning om att år 2004 införa Europabolagen är antagen, men beskattningsfrågan är ännu ej löst.⁸⁰

Till de största praktiska fördelarna med förslaget hör dock minskad skatteadministration och de hit hänförliga kostnaderna för koncernen då denna aldrig behöver sätta sig in i mer än ett skattesystem. Främst kommer denna fördel att påverka små och medelstora företag, s k SME:s, som vill etablera sig i en annan HST-ansluten stat. Det lands lagstiftning där moderbolaget är etablerat blir tillämplig för hela koncernen. RegR skulle fortfarande vara den högsta dömande instansen för det svenska beskattningsförfarandet och den svenska skattemyndigheten skulle bara kontrollera de företag vars moderbolag är svenskt.⁸¹ Detta är en väsentlig praktisk fördel jämfört med till exempel ett införande av en europeisk skattelagstiftning (EUCIT), där det fortfarande skulle finnas 15 rättstillämpare.

3.2.2 Resultatutjämning inom koncerner

Som en av förslagens absoluta fördelar anges att dagens problem relaterade till internprissättning inom koncerner med gränsöverskridande verksamhet elimineras. Kontrollproblem beträffande internprissättning försvinner, samtidigt som gränsöverskridande förlustutjämnings- och omstruktureringsförenklingsåtgärder avsevärt. Källskatter och risksituationer för dubbelbeskattning undviks. Westberg formulerar det som att systemet gör situationen i fråga om internpriser jämförbar med den som gäller vid inbördes handel mellan t ex svenska koncernbolag.⁸²

Traditionella internprissättningsproblem undviks till stor del genom en fullständig resultatutjämning mellan olika koncernbolag. Hittills har rätten till etablering i artikel 43 EGF ansetts utgöra hinder för vissa nationella regler som försvårar resultatutjämnande åtgärder mellan koncernföretag etablerade i olika medlemsstater. Enligt avgörandet i ICI-målet skulle avdrag medges för underskott, oavsett om aktieägandet i holdingbolaget avsåg brittiska eller utländska företag.⁸³ Vid ett införande av HST torde en konsekvens bli att motsvarande underskottsavdrag skulle medges för samtliga bo

⁷⁹ Lodin och Gammie, 2001, s. 16.

⁸⁰ I Nice 2000 antogs de ändrade förslagen till rådets förordning rörande Europabolagsordningen [KOM(91)174] och till ett direktiv [KOM(91)174] rörande tillägg till Europabolagsordningen vad gäller arbetstagarnas ställning. Jfr Vinther, s. 126.

⁸¹ Dessa omständigheter ger i och för sig även upphov till en del praktiska problem, se vidare nedan under avsnitt 3.3.3.

⁸² Westberg, s. 564.

⁸³ Mål C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695.

lag inom hemlandskoncernen belägna inom EU.⁸⁴ Samma resonemang skulle även bli tillämpligt för de flesta andra situationer med likartade regler, exempelvis beträffande de svenska koncernbidragsreglerna. Med detta torde delar av den överbeskattnings som koncerner ibland kan träffas av idag försvinna.

3.2.3 Bibehållna skatteintäkter för staterna

HST förefaller vara relativt enkelt att hantera rent administrativt såtillvida att inget tillskapande av nya myndigheter, institutioner eller lagstiftningar krävs. Sett mot bakgrund av de övriga i kommissionens meddelande presenterade förslagen framstår denna fördel som uppenbar. Varje ingående medlemsstat fortsätter att ta upp skatteintäkter av den verksamhet som bedrivs inom statens jurisdiktion. Skillnaden är dock att skatten för de i HST ingående företagen beräknas enligt den stats regler där ett eventuellt moderbolag är etablerat.

Eftersom förslaget bygger på ett ömsesidigt erkännande av varandras skattesystem, bör det enligt Lodin och Gammie inte uppstå något problem med minskade skatteintäkter på denna grund. Utrymmet för skadlig skattekonkurrens staterna emellan, exempelvis genom införandet av för vissa skattesubjekt exklusiva förmånliga skatteåtgärder, eller s k ring-fencing, skulle minskas genom HST. Förslagsställarna menar att en stat som vidtar dylika åtgärder inte skulle bli accepterad av de andra staterna och därför inte kunna medverka i systemet.⁸⁵ De ingående staterna kommer inte att behöva sätta sig in i något nytt system utan deras egna regler kommer att gälla även fortsättningsvis. På så vis bibehålles transparensen och förutsägbarheten i bolagsskattesystemen.

3.2.4 Integrationsfrämjande effekter

Genom att fördela vinsten efter regler i hemstaten, kommer olika dotterföretag eller filialer etablerade på samma marknad att träffas av olika effektiva skattesatser beroende på vilken koncernens hemstat är. Lodin och Gammie menar dock att staterna kommer att likrikta sina skattesystem i möjligaste mån, varför en långsiktig harmonisering på detta vis underlättas. Genom detta kan skillnaderna i effektivt skattetryck komma att utjämnas successivt.⁸⁶

Eftersom HST inte kräver att medlemsstaterna kommer överens om en gemensam skattebas, förutsätter systemet bara att staterna enas om de metoder som tillämpas för beräkningen av företagets vinst. Virin anser härvid att en av de största finesserna med HST är att systemet kommer att generera en

⁸⁴ Westberg, s. 557.

⁸⁵ Lodin och Gammie, 2001, s. 17.

⁸⁶ SEC 2001 (1681) s. 422 och Lodin och Gammie 2001, s. 30.

flexibel och marknadsdriven process av ömsesidigt erkännande som till sist pekar ut den mest optimala skattebasen för den gemensamma marknaden.⁸⁷ Vad han menar är således att företagen genom sina val av hemstat kommer att sortera ut den stat med det förmånligaste skattebasen, vilket i sin tur främjar den långsiktiga, totala integrationen.

Här skall erinras om att valet av hemstat inte är fritt, utan skall bestämmas av i varje medlemsland bestämda faktorer. Ett företags ”nationalitet” avgörs i de flesta nationella skattelagar av företagets säte eller dess registreringsland. Men vissa medlemsstater tillerkänner även platsen för företagets verkliga ledning avgörande betydelse. Se nedan under avsnitt 3.3.2 för vidare diskussion.

3.3 Förslagets nackdelar

3.3.1 Behov av vidare utredning

Grundat på ekonomiska effektivitetsresonemang kan det framhållas att en helt harmoniserad EU-skatt skulle vara det mest fördelaktiga alternativet för fullbordandet av den inre marknaden. En sådan lösning skulle dock kräva en högt utvecklad form av övernationell institutionsledning och utgör motsatsen till dagens system där staterna beslutar om skatterna själva.⁸⁸ Som ovan visats finns det emellertid onekligen mycket att vinna för företagsklimatet i Europa genom ett införande av HST. Lösningen är dock kortsiktig och relativt enkel. I det långa perspektivet är en enhetlig europeisk bolagsskatt den enda tänkbara lösningen på samtliga problem.

I strävan efter en allt högre grad av positiv integration inom unionen och för att ett eventuellt införande av HST skall falla så väl ut som möjligt, avser jag att här peka på *några* av förslagets kritiska moment ur ett skatterättsligt perspektiv.⁸⁹ Framställningen här kommer snarare att fungera som en probleminventering än en problemlösare i det enskilda fallet. Diskussionen fördjupas sedan under avsnitt 4 där förslagets överensstämmelse med rätten till etablering i artikel 43 EGF analyseras.

Innan en kritisk analys påbörjas, måste det understrykas att en stor del av förslaget, för att inte säga hela, är i behov av vidare utredning. Lodin och Gammie påpekar detta själva, men jag vågar mig ändå på att konstatera att detta behov faktiskt är förslagets mest uppenbara brist.

⁸⁷ Virin, s. 188.

⁸⁸ Tanzi, s. xxii. Författaren tror på sid. xxiii att en sådan lösning dock ligger relativt nära till hands för EU.

⁸⁹ För en diskussion om eventuella civilrättsliga problem, se Westberg, s. 554.

3.3.2 Hemstatsbestämningen

Att omfattas av systemet skall vara helt frivilligt. För att en europeisk koncern skall kunna välja att tillämpa HST måste dess moderbolag⁹⁰ dock vara etablerat i en stat som valt att omfattas av HST.⁹¹ Eftersom en koncerns valfrihet på detta vis kopplas samman med dess hemstats val, skulle det här kunna riskeras, som jag ser det, att en otillåten restriktion kan anses föreliggande EG-rättsligt i de situationer där staten valt att stå utanför HST. Risken är dock beroende på vilken rättslig form systemet med HST kommer att få och vad som överenskommes i samband med införandet. Det mest troliga är emellertid att HST kommer att införas i de intresserade staterna genom formen för närmare samarbete, artikel 11 EGF. Se vidare nedan under avsnitt 4.4.1.

Ledande för bestämmandet av koncernens hemstat skall vidare vara den stat där moderbolaget är etablerat. Detta avgörs av interna klassificeringsregler i respektive medlemsstat. Här kan återigen konstateras att viss asymmetri föreligger i medlemsstaternas regler rörande bestämningen av var företag skall anses vara etablerade. I vissa länder, däribland Sverige, tillerkänns endast faktisk etablering, d v s företagets säte, såsom kriterium för nationsbestämningen av ett bolag. I andra länder, t ex Danmark, kan även bolagets verkliga ledning, oavsett etablering, vara avgörande för var ett bolag skall anses vara etablerat.⁹²

Väljer en koncern att omfattas av HST, skall dess hemstat anges i ansökan. Hemstaten skall vara en stat i vilken företaget är skattskyldigt och med vilken det har ett ”genuint och långvarigt förhållande”.⁹³ Angivelsen skall dock inte tillerkännas någon betydelse förrän samtliga av koncernen berörda medlemsstater har godkänt det. Uppstår här oenighet skall detta lösas genom speciella förfaranderegler. Bestäms genom detta förfarande koncernens hemstat vara en annan medlemsstat skall koncernen vara tillåten att dra tillbaka sin ansökan.⁹⁴

Vidare kan bestämningen av hemstat som jag ser det förorsaka en del kostsamma problem för företagen i samband med eventuella omstruktureringar. Den metod efter vilken ett företag beräknar sin skattebas skulle rent teoretiskt kunna ändras varje gång företaget byter ägare och dess aktier säljs. Ett belgiskt dotterbolag som säljs av sitt tyska moderbolag, vilket omfattas av HST, till ett franskt moderbolag skulle kunna hamna i den situationen att

⁹⁰ För att inte problem skall uppstå i de fall koncernen är organiserad i underkoncerner skall endast toppbolaget kunna registreras. Toppbolaget i en delkoncern, som ingår i en större koncern hemmahörande utanför de HST-anslutna staterna, föreslås kunna ansöka om registrering för den inom de HST-anslutna staterna etablerade delkoncernen. Lodin och Gammie 2001, s. 44 f.

⁹¹ A.a., s. 23.

⁹² Jfr resonemanget ovan under avsnitt 2.2.3.

⁹³ Lodin och Gammie 2001, s. 44.

⁹⁴ A.a., s. 43.

dess skattebas ändras från tyska till franska förhållanden, eller, om Frankrike inte omfattas av HST, tillbaka till en belgisk skattebas.

Ett förvärv av ett bolag etablerat i ett icke HST-anslutet land torde inte medföra sådana kostsamma konsekvenser. Istället ställs det i en sådan situation krav på separat redovisning för det förvärvade bolaget, som ju inte skall omfattas av koncernens övriga vinstfördelning. Det kan också tänkas att själva moderbolaget är etablerat utanför EU medan samtliga dotterbolag är finns inom EU. I sådana situationer skall det enligt förslagsställarna vara möjligt för koncernen att ändå omfattas av HST. Hemstaten skall då utgöras av den stat som troligtvis skulle utgöra etableringsstat för ett tänkt europeiskt moderbolag. Det anges också att sådana koncerner istället för att välja en enda hemstat, kan välja en för varje undergrupp inom koncernen.⁹⁵

3.3.3 Praktiska problem

Det mest uppenbara praktiska problemet med HST är enligt min mening själva taxeringsrevisionen. Eftersom den svenska skattemyndigheten efter ett införande av HST är behörig myndighet för de bolag vars moderbolag är etablerat i Sverige, kommer detta att få som nödvändig konsekvens att representanter för myndigheten måste vara beredda på att bege sig till alla de länder där koncernen har verksamhet. Väl där skulle onekligen en del språkproblem försvåra en eventuell revision. Alternativt skulle dessa problem kanske kunna lösas genom ett utökat samarbete mellan de olika skattemyndigheterna, såtillvida att revisionen utförs av myndigheten i etableringslandet på uppdrag av hemstaten.

I företagen skulle det i varje land där ett koncernbolag är etablerat behövas ingående kunskap om skattereglerna i hemstaten.⁹⁶

3.3.4 Problem relaterade till resultatfördelningen

Att beräkna koncernens resultat enligt ett lands regler, för att sedan proportionera ut detta till beskattning mellan de länder där koncernen har verksamhet, förefaller kunna ge upphov till ett antal bekymmer beträffande de nationella skattesystemens inre sammanhang. Skatteavräkningssystem, innebärande att aktieägare får avräkna hela eller delar av den bolagsskatt som har erlagts för den utdelade vinsten, figurerar i många europeiska bolagsskattesystem. Med ett införande av HST skall vinstberäkningen och beskattningen, två komponenter i ett sammanhängande system, ske i olika länder. Aktieägarna skulle då kunna hamna i en situation där skatteavräkningen inte får det tänkta utfallet. Dock skall själva betalningen av utdelningen från dotter

⁹⁵ A.a., s. 45.

⁹⁶ A.a., s. 26. Detta konstituerar förvisso en klar fördel då exempelvis ett medelstort företag avser att företa, d v s ännu inte har, en europeisk etableringsstruktur.

bolag till aktieägarna även i fortsättningen omfattas av den lokala skattelagstiftningen, varför de potentiella problemen minskar i omfattning.⁹⁷

Eftersom det är tänkt att använda det producerade mervärdet som fördelningsgrund för den skattepliktiga intäkten staterna emellan, och då detta kan påverkas genom internprissättning, kommer, som jag ser det, företagen sträva efter att ha så lågt producerat mervärde i den stat där den effektiva beskattningen är hårdast och vice versa. Sålunda försvinner inte problematiken rörande internprissättning, den tar bara en ny skepnad i skatteundandragande syfte.⁹⁸

En annan tänkbar effekt träffar de koncerner som har verksamhet i såväl HST-anslutna stater som icke HST-anslutna stater. Den verksamhet som sker i en icke-ansluten stat kommer att stå helt utanför HST och åtminstone inledningsvis beskattas på traditionellt sätt.⁹⁹ Koncernens resultat kan manipuleras i skatteundandragande syfte genom interprissättning även i denna situation.

Dessutom skulle enligt Westberg även koncernbolag som uppvisat negativa resultat tvingas att betala skatt om det producerade mervärdet används som fördelningsnyckel.¹⁰⁰ Eftersom koncernbidrag och andra resultatutjämnande åtgärder inte anses utgöra omsättning i mervärdesskatterättsliga termer, är åtgärderna inte momspliktiga.¹⁰¹ Således påverkar de inte momsredovisningen efter vilken koncernbolagets skattskyldighet avgörs. Skatten utgår efter vinstfördelningen sedan på koncernbolagets faktiska redovisade resultat. Har företaget då producerat ett stort mervärde men visar ett negativt resultat blir Westbergs scenario verklighet. Jag menar dock för min del att risken att genom systemet träffas av överbeskattning på denna grund förefaller något teoretisk. Dessutom är den i alla fall av mindre omfattning än idag eftersom skillnaderna mellan staternas skattetryck med största sannolikhet kommer att vara små.

3.4 Avslutande kommentar

Ett införande av HST på den inre marknaden är politiskt möjligt redan idag. Det enda som krävs är att ett minsta antal stater kommer överens om detaljerna, sedan står det intresserade företag fritt att välja att beskattas enligt reglerna i deras hemstat. Som utredningen ovan visar löser onekligen ett införande av HST på den inre marknaden många av dagens bekymmer rela

⁹⁷ KOM (2001) 582 slutlig, s. 49.

⁹⁸ Problematiken har även uppmärksammats av förslagsställarna som emellertid menar att då det producerade förädlingsvärdet medför att prissättningsmanipulationen måste vara extremt hög för att få någon effekt på vinstfördelningen. Lodin och Gammie 2001, s. 49.

⁹⁹ A.a., s. 18.

¹⁰⁰ Westberg, s. 567.

¹⁰¹ Detta följer av omsättningsbegreppet i ML 2:1. Att endast beteckna ett mottaget belopp som t ex koncernbidrag, innebär dock inte att momsbeskattning undgås. Jfr RÅ 1989 ref. 86 och *Cibo Participations SA C-16/00 REG 2001 s. I-6663*.

terade till den direkta beskattningen av gränsöverskridande verksamhet. Förutom de direkta fördelarna får ett införande av HST dessutom som konsekvens att den allmänna, lite mer långsiktiga, integrationen underlättas. I och med denna process kommer konkurrenskraften för den inre marknaden att stärkas, förhoppningsvis till den grad som Lissabondeklarationen stipulerar.

Förslaget om HST har, som presenterats ovan, givits ett visst erkännande från kommissionens sida genom att anges som en tänkbar lösning i meddelandet från hösten 2001. HST har också vunnit anhängare tillhörande diskussionsgruppen "Task Force on EU Corporate Tax Reform" inom Centre for European Studies, CEPS.¹⁰²

I en rapport från 2001 konstaterar CEPS att så länge medlemsstaterna inte avskaffar beskattningen av bolagsvinster, kommer det inte att finnas någon slutlig lösning av frågorna rörande beskattning av bolag som gör affärer inom den gemensamma marknaden. Enligt rapporten är den enda tillfredsställande långsiktiga lösningen ett införande av en EU-omfattande koncernbeskattning och en gemensam skattebas (EUCIT). Detta borde därför vara inriktningen för EU:s bolagsbeskattningspolitik.¹⁰³ Rapporten anger sedan HST och en frivillig gemensam skattebas (frivillig Common Base Taxation) som alternativa metoder för att nå det angivna målet.

Ovan har de mest elementära dragen av HST presenterats och en enkel probleminventering vidtagits. I det följande avsnittet kommer förslagets konsekvenser i förhållande till etableringsfriheten i artikel 43 EGF att utredas. Härvid är det främst förslagets konsekvenser för företagsklimatet på den inre marknaden som kommer att analyseras. Elimineras beskattningsrelaterade hinder för gränsöverskridande verksamhet inom unionen, underlättas rätten till fri etablering och med det förverkligas den inre marknads funktion. Kommer förslaget ur denna aspekt att innebära en förenkling till etablering inom EU, eller kanske rentav en försämring?

¹⁰² CEPS är en oberoende organisation bildad 1983 under belgisk lagstiftning. Organisationen är av central betydelse för studiet av och diskussioner om europeiska frågor, (se vidare www.ceps.be). Tilläggas bör här kanske att Malcom Gammie leder arbetet inom Tax Force och att Sven-Olof Lodin är en (av flera) deltagande experter. Virin, s. 182 ff. Rapporten bör därför kanske närmast betraktas som en partsinlaga.

¹⁰³ Virin, s. 186.

4 HST och rätten till etablering

4.1 Introduktion

Det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet innebär ett förbud mot att på grund av nationalitet hindra personer, tjänster, varor och kapital att fritt röra sig inom den inre marknaden. Principen om icke-diskriminering i EGF innebär således i varje medlemsstat ett förbud mot att behandla icke-medborgare på ett mindre förmånligt sätt än de egna medborgarna.¹⁰⁴

De direkta skatterna har uppmärksammats som en av de viktigaste orsakerna till att gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden fortfarande inte kan företas utan att stöta på hinder. Därför är det av yttersta vikt att ett förslag som är tillkommet med sikte på att eliminera dylika hinder och underlätta uppnåendet av Lissabondeklarationens mål¹⁰⁵, inte orsakar några nya hinder. Författarna bakom HST anger att syftet med förslaget är just att uppnå skattemässig neutralitet för företag med gränsöverskridande verksamhet inom EU och att undanröja de förhöjda skattekostnader som idag orsakas av skillnaderna i de olika nationella systemen.¹⁰⁶ Förslagsställarna definierar inte begreppet skattemässig neutralitet närmare än att det inte avser neutralitet relaterad till import eller export. Såsom jag uppfattar termen utifrån förslagets allmänna kontext, är att den avser neutralitet i förhållande till nationalitet. Det är vidare denna innebörd som åsyftas med begreppet i denna uppsats.

Förslagets författare berör de EG-rättsliga diskriminerings- och restriktionsförbuden endast mycket kortfattat. För att ett införande av HST inte skall orsaka några problem anger författarna bara att systemets giltighet till en början skall begränsas till att endast gälla vinster uppkomna inom unionen och att hänsyn skall tas till diskrimineringsförbuden i EGF och dubbelbeskattningsavtal. Samtidigt framförs att det är avtalen som skall anpassas efter förslaget, inte tvärtom.¹⁰⁷

4.2 Analysmodell

Systemet med HST kommer troligen att inledningsvis begränsas till ett antal av EU:s medlemsstater.¹⁰⁸ Konkurrerande företag på den inre marknaden kommer på denna grund därför även efter ett införande av HST att i förekommande fall bli olika beskattade beroende av var deras moderbolag är

¹⁰⁴ Martín Jiménez, s. 183.

¹⁰⁵ Se ovan avsnitt 2.4.2.

¹⁰⁶ Lodin och Gammie, 2001, s. 20.

¹⁰⁷ A.a., s. 58.

¹⁰⁸ A.a., s. 23. Jfr även Westberg, s. 562.

etablerade. Förslaget bygger som redan påpekats på att staterna ömsesidigt godkänner varandras system samtidigt som det är tänkt att staterna själva beslutar om både skattebaserna och skattesatserna. För såvida inte de övriga HST-anslutna staternas godkännande krävs för dylika förändringar, kommer det antagligen att kvarstå eller uppstå skillnader i dessa, om än kanske små.¹⁰⁹ I viss mån är dock sådana problem generella, så till vida att de i större eller mindre mån uppkommer i alla sammanhang där en del företag ingår i ett överordnat system och andra står utanför.¹¹⁰

För att undersöka huruvida förslaget orsakar några problem relaterade till den etableringsfrihet som enligt artikel 43 EGF skall råda för företag med gränsöverskridande verksamhet inom EU, skall här skisseras upp ett möjligt utfall som kan tänkas uppstå genom införandet av HST. Jag har för översiktens skull valt att bara jämföra de situationer där etablering skett via dotterbolag (s k primär etablering). Analysmodellen ser ut som följer:

Koncern A: Hemstaten utgörs av Spanien. Dotterbolag A i Spanien.

Koncern B: Hemstaten utgörs av Frankrike. Dotterbolag B i Spanien.

Koncern C: Moderbolag i Finland (ej HST). Dotterbolag C i Spanien.

Koncern D: Moderbolag i Norge (ej EU, ej HST). Dotterbolag D i Spanien.

Med koncern A avses att illustrera en rent inhemsk situation där både staten och koncernen omfattas av HST. Jämfört med idag kommer beskattningssituationen för koncern A inte att förändras efter ett införande av HST. Koncern B kommer däremot att uppnå en väsentligt annorlunda situation genom HST. Koncern C kommer inte att kunna omfattas av HST då koncernens moderbolag är etablerat (alt. dess verkliga ledning utförs), i en stat som står utanför HST-systemet. Slutligen har koncern D utformats för att påvisa de effekter som kan uppstå för ett koncernföretag som har sin moder (alt. verkliga ledning) utanför både EU och HST.

4.3 Effekter för företagen i analysmodellen

4.3.1 Koncern A och B

Poängen med HST för koncern B är att det skattemässiga resultatet av koncernens hela verksamhet inom de HST-anslutna EU-staterna beräknas enligt reglerna i Frankrike. På så vis uppnås bl a koncerninterna fördelar ur resultatutjämningsynpunkt. Dessutom förenklas förfarandet med internprissättning, såtillvida att alla koncernföretag omfattas av samma lands lagstiftning och kontrollmyndighet. Det blir således lättare och mindre kostsamt för

¹⁰⁹ Lodin och Gammie 2001, s. 16

¹¹⁰ SEC 2001 (1681) s. 421.

koncern B att utvidga sin verksamhet på den inre marknaden då endast reglerna i ett skattesystem (Frankrikes) behöver beaktas. Samma fördelar träffar också koncern A, som i modellen bara behöver befatta sig med det spanska skattesystemet.

Den bakomliggande tanken med att införa HST inom EU är dock att främja den inre marknads funktion och konkurrenskraft.¹¹¹ Detta syfte uppnås till en icke obetydlig del genom ett fungerande företagsklimat på den inre marknaden. Förbättras då konkurrenssituationen för företag med gränsöverskridande verksamhet på den gemensamma marknaden genom HST? Idag beskattas dotterbolagen A, B, C och D på lika villkor enligt spanska regler. Dock kan koncern B, C och D träffas av överbeskattning bl a genom att möjligheten till koncerninterna resultatutjämnande åtgärder eventuellt förhindras. Efter ett införande av HST beskattas dotterbolagen fortfarande i Spanien men efter en resultatberäkning enligt olika länders regler. Därför kan de inte heller då befinna sig i en neutral konkurrens- och etableringssituation, även om situationen föralldel har förbättrats.

Visserligen bör det här kanske framhållas att HST inte syftar till att lösa samtliga problem relaterade till den direkta inkomstbeskattningen, utan bara eliminera *några* av de befintliga skatterelaterade hindren för företag på den inre marknaden. Trots förslaget syfte är det ändå av vikt att undersöka dess konsekvenser på andra områden än de tänkta för att utreda huruvida situationen som helhet förbättras eller försämras.

4.3.2 Koncern C och D

För koncern C är situationen efter ett införande av HST likadan som idag, eftersom koncernen har beskurits möjligheten att omfattas av systemet genom Finlands utanförskap. Möjligen skulle konkurrenssituationen för koncern C till och med kunna försämrans något jämfört med idag beroende på omfattningen av de praktiska fördelar (och därmed starkare konkurrenskraft) de HST-anslutna företagen vinner.

Koncern D kommer inte att ha möjlighet att omfattas av HST, i alla fall inte inledningsvis, eftersom koncernens hemstat är ett icke EU-land. Koncern D har därför att efter ett införande av HST, liksom idag, förlita sig på de eventuella dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan Spanien och Norge för att undvika alltför långtgående negativa beskattningseksekvenser till följd av etableringsstrukturen.

4.3.3 Slutsatser

Konkurrenssituationen för dotterbolagen C och D i förhållande till dotterbolagen A och B är kanske den sämsta ur ett rent skattemässigt perspektiv.

¹¹¹ Jfr Lissabondeklarationen ovan avsnitt 2.4.2.

Dotterbolagen C och D beskattas i Spanien vars regler antagligen inte godkänner resultatutjämnning mellan bolagen och deras i Finland respektive Norge etablerade moderbolag. Dotterbolag B kommer däremot att kunna nyttja alla de fördelar som är förknippade med HST och därmed kunna uppnå ett fördelaktigare resultat. Resultatet är ur konkurrenssynpunkt sämre än idag och föranleder enligt min mening frågan om företagarklimatet på den inre marknaden verkligen främjas eller försvåras. Från detta skall skiljas den möjligheten att den inre marknads funktion och konkurrenskraft kan förbättras i ett globalt perspektiv genom ett införande av HST.

Enligt min mening skulle vidare det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet kunna kräva att indirekt ägande av ett dotterbolag i en HST-ansluten stat via ett dotterbolag etablerat i en icke HST-ansluten EU-medlemsstat ändå omfattas av HST. För att knyta an resonemanget till premisserna i analysmodellen, skulle ägarkedjan kunna se ut som följande; Moderbolaget i koncern A (med hemstat Spanien) äger indirekt ett dotterbolag i Frankrike genom ett dotterbolag i Finland. Eftersom Finland inte är ansluten till HST, skall det där etablerade bolaget inte omfattas av systemet. Då det finska bolaget i sin tur äger ett bolag i Frankrike, som är en HST-ansluten EU-stat, kan rätten till etablering och det därmed knutna diskrimineringsförbudet kräva att det franska dotterbolagets verksamhet inkluderas i det resultat som skall fördelas inom ramen för HST.

4.4 Effekter för staterna i analysmodellen

4.4.1 Statligt utanförskap - Home State Restriction?

Här skall återigen anknytas till det resonemang som fördes ovan beträffande eventuella effekter av Finlands ”utanförskap” i analysmodellen. I och med detta beskärs möjligheten till HST för alla de koncerner som har sitt moderbolag etablerat i Finland. Medlemsstaten åtnjuter som ovan beskrivits totalt självbestämmande huruvida staten vill omfattas av HST eller ej. Samma frivillighet råder sedan även på koncernnivå. Eftersom koncernens val har gjorts beroende av hemstatens val får detta som oundviklig konsekvens att Finland i situationen ovan hindrar ”sina” företag att välja att utnyttja de fördelar som är knutna till HST. Kan detta föranleda att statens agerande kan angripas som en otillåten restriktion (home-state restriction) som hindrar statens egna medborgare till fri etablering? Och, om ja, skulle denna kunna rättfärdigas objektivt med hänsyn tagen till skattesystemets inre sammanhang?

För att ta ställning till ovanstående argument krävs medvetenhet om att systemet med HST skulle kunna införas på den europeiska marknaden på ett flertal sätt och därmed åtnjuta olika rättsliga status. Vilket ansvar som åvilar staterna är sålunda avhängigt den form genom vilken HST införts. Det mest

troliga sättet att implementera systemet inom EU utgörs av formen för närmare samarbete i enlighet med artikel 11 EGF.¹¹²

Har HST införts genom instiftandet av ett närmare samarbete gäller följande: Eftersom systemet är frivilligt kommer troligen inte alla stater att vara med, i alla fall inte inledningsvis. De stater som väljer att stå utanför skulle eventuellt kunna angripas för otillåtna restriktioner, såvida inte frågan löses vid införandet av det närmare samarbetet. Vidare skulle det rent teoretiskt kunna finnas utanförstående stater som egentligen vill omfattas av HST men som hindras till detta av de övriga HST-anslutna staterna, exempelvis på den grunden att utformningen eller effekterna av statens skattesystem skiljer sig för mycket från de övriga staternas.¹¹³

En otillåten restriktion föreligger bl a när nationell rätt hindrar statens medborgare att utöva sina rättigheter enligt EGF. För att EGD skall kunna avgöra frågan krävs sålunda dels att domstolen är behörig (vilket får regleras i stadgan om det närmare samarbetet) och dels att HST i medlemsstaten tillämpats som intern nationell rätt. Risken att ett statligt utanförskap medför en otillåten restriktion är kanske därför inte särdeles överhängande.

Frivilligheten i systemet föranleder som jag ser det dessutom en principiellt mycket viktig diskussion beträffande den allmänna integrationen inom EU. Frågan är om den kan sägas främjas generellt genom att ett antal medlemsstater väljer att ingå i ett närmare samarbete, eller om skapandet av en ”union inom unionen” istället konstituerar nya hinder för den inre marknadens funktion. Förslagsställarna konstaterar att ett minsta antal stater måste bestämmas för systemets funktion, ”the HST-eleven” ges som exempel.¹¹⁴ Vidare hävdas att även skattesystemen i de stater som står utanför HST kommer att konvergera som ett resultat av dessa staters strävan att omfattas av HST-systemet.¹¹⁵ Som ovan påpekats har ju även kommissionen angett formen för närmare samarbete som den möjliga lösningen på beskattningsrelaterade problem inom unionen.

4.4.2 Home State Shopping

Analysmodellen ovan visar att det för de i koncernen ingående bolagens beskattning är av avgörande betydelse *var* deras moderbolag är etablerat. Skulle en koncerns moderbolag vara etablerat i en stat som valt att inte vara med i HST, kan situationen för dessa företag liknas vid den som råder idag. Är moderbolaget istället etablerat i en stat som erkänner HST och om mo

¹¹² Rent teoretiskt skulle det även kunna tänkas att rådet, efter förslag från kommissionen, antar ett direktiv om ett införande. I så fall skall direktivet implementeras i alla medlemsstater, d v s frivilligheten försvinner, och de stater som underlåter att göra det kan ställas till ansvar för detta inför EGD (med skadeståndsskyldighet som följd). Resonemanget om otillåtna restriktioner blir då inte aktuellt.

¹¹³ Jfr ovan under avsnitt 3.1.2 vad som skall regleras i konventionen mellan staterna.

¹¹⁴ Lodin och Gammie 2001, s. 23.

¹¹⁵ A.a., s. 17.

derbolaget dessutom väljer att omfattas av systemet, är det avgörande för hela koncernen.

Frågan som uppkommer är då; Kommer skillnaderna mellan staternas olika skattebaser att leda till Home State Shopping? Eller, tydligare: Kommer en ometablering av moderbolag att äga rum, med det enda syftet att etablera sig i den stat som ger den för koncernen lägsta skatten? Ett sådant förfarande är icke önskvärt ur ett flertal aspekter. Att företag väljer geografisk placering utifrån skattehänsyn överensstämmer kanske inte med den mest effektiva geografiska placeringen. Därmed uppstår en ineffektiv resursfördelning på den inre marknaden och med denna även välfärdskostnader för staterna.¹¹⁶ Det förefaller också troligt att när arbetet inom ramen för Uppförandekoden mot skadliga system med skatteförmåner inom EU fortskridit, skillnaderna i skattebaser kommer att erbjuda alternativa möjligheter till skatteplanering.

Förslagsställarna berör frågan genom att mycket kort säga att ett val av hemstat endast skall kunna återkallas i ett begränsat antal fall.¹¹⁷ Sedan lämnas frågan till att vidare regleras genom den tänkta konventionen. Automatiska förändringar i hemstat, exempelvis en försäljning av ett dotterbolag tros inte ge upphov till spekulationer eller på annat sätt föranleda några problem.¹¹⁸ Ur ett långsiktigt integrationsfrämjande perspektiv torde dock inte Home State Shopping utgöra en negativt inslag. Ett sådant förfarande skulle i det långa perspektivet kanske kunna bidra till ett underlättande av att i framtiden införa en gemensam bolagsbeskattning inom EU.

Resonemanget föranleder vidare ett möjligt upphov till skattekonkurrens staterna emellan. För att locka till sig internationella företag med syfte att utöka de nationella skatteintäkterna kan systemet med HST utnyttjas på statsnivå.¹¹⁹

4.5 Ett konstruerat exempel

Med risk för att föreliggande uppsats annars skulle bli för teoretisk, skall här också utredas hur de ovan skisserade problemen ter sig i verkligheten. Vid bedömningen av om två skattesystem är lika räcker det inte att endast jämföra skattebaser och skattesatser. Till den komparativa analysen måste även föras olika former av bokslutsdispositioner som t ex den svenska möjligheten att göra avsättningar till periodiseringsfonder. Först genom en sådan grundläggande jämförelse kan en realistisk bedömning göras beträffande

¹¹⁶ KOM (2001) 582 slutlig, s. 8.

¹¹⁷ För hemstatsbestämningen i övrigt, se ovan avsnitt 3.3.2.

¹¹⁸ Lodin och Gammie 2001, s. 44.

¹¹⁹ Detta resonemang förutsätter dock att bolagsbeskattningen är av betydelse för staternas finansiella intäkter. På senare tid den uppfattningen framhårdats att bolagsbeskattningen är av så ringa betydelse för statsfinanserna (i procent av BNP), att ett avskaffande (!) faktiskt inte vore omöjligt. Se ex Virin SvSKT 2/2002. Diskussionen är intressant men skall inte föras vidare i denna uppsats.

systemens likheter och skillnader. Att notera redan här är att exemplet jag avser att vidta av förklarliga skäl är starkt förenklat. Det skall också för noggrannhetens skull understrykas att beräkningar i effektivt skattetryck kan göras med hjälp av olika metoder och därför variera. Teoretiskt framräknade effektiva skattesatser kan således aldrig gälla som absoluta värden.

I bilaga A har infogats en tabell, utarbetad på kommissionens initiativ, över både de nominella och effektiva skattesatserna (vid en given avkastning efter skatt) inom EU. Siffrorna där skall alltså inte betraktas som allmänt gällande värden, utan snarare användas som en indikation på företagens skattemässiga situation.¹²⁰ Av dessa uppgifter kan slutsatsen ändock dras att det finns en stor variation i det effektiva skattetryck som investerare hemmahörande i olika medlemsstater i EU drabbas av.¹²¹

Koncern B och C i analysmodellen ovan används som utgångspunkt. I Frankrike är den nominella bolagsskattesatsen 36,43% och den effektiva genomsnittliga skattesatsen 34,7%. Samma siffror för Finland är 29,00% respektive 26,6%. Dotterbolagen är etablerade i Spanien, där den nominella skattesatsen är 35,00%.¹²²

Det spanska dotterbolaget A:s resultat på 100 träffas av ett effektivt skattetryck på 31. Detta gäller även för dotterbolag C och D, bortsett från att möjligheterna till koncernintern resultatutjämnning möjligen beskurits, varför det effektiva skattetrycket antagligen är något högre. För dotterbolag B, som omfattas av HST, skall resultatet beräknas i Frankrike och beskattas i Spanien fördelat efter det justerade producerade mervärdet. Här är det svårt att göra en korrekt bedömning av utfallet, men låt oss i fortsättningen antaga att det resultat som efter fördelningsmetoden skall beskattas i Spanien uppgår till 100. Eftersom detta resultat är framräknat efter franska regler och endast skall beskattas i Spanien, måste det vara den nominella skattesatsen (35%) som blir den på resultatet tillämpliga.

Även om skillnaderna i effektivt skattetryck i detta starkt förenklade exempel blir små, för att inte säga försumbara, kan ändå ett djupare resonemang än vad som förts här vara befogat. Vad företagen troligen kommer att vilja göra är att etablera sitt moderbolag i den HST-an slutna stat som har den smalaste skattebasen. Skillnaden mellan skattetrycket för koncern A och B ovan kan ju mycket väl uppvägas av den vinstberäkning som koncern B gjort enligt de franska reglerna. Sämsta möjliga utfall, d v s det som ger den för koncernbolagets högsta skatten, utgörs av den situationen då hemstatens skattebas är bred och etableringsstatens skattesats är hög.

¹²⁰ KOM (2001) 582 slutlig, s. 33.

¹²¹ A.a., tabell 1 och 2 s. 24-25.

¹²² Skattesatser för 2001 enligt bilaga A.

4.6 Avslutande kommentar

Eftersom det i alla fall inledningsvis kommer att finnas stater som av en eller annan anledning står utanför samarbetet med HST, kommer vissa hinder mot rätten till etablering att föreligga även fortsättningsvis. Därmed kan inte påstås att det är något i förslaget som är felaktigt och bör ändras. Dessa kvarvarande problem skulle i viss mån uppstå i alla situationer där det finns innan- och utanförskap.

Ur koncernperspektivet kan enkelt konstateras att det mesta förbättras vad ankommer etableringsstrukturer och resultatutjämningsfrågor. Eventuella försämringar skulle kunna uppstå för vissa icke HST-an slutna företag på den grund att situationen för HST-an slutna företag förbättras. En risk som förmodligen är relativt teoretisk.

Ur statsperspektivet är det svårare att utan djupare kunskaper i nationalekonomi förespa i vad mån statsfinanserna, och därmed staterna, kommer att påverkas. Rent juridiskt kan det fastslås att ett närmare samarbete i en Home State Convention är genomförbart och inte så komplicerat. Effekten därav är svårare att bedöma. Även om åtgärder vidtages mot strategiska förflyttningar av moderbolag i konventionen, är jag övertygad om att uppfinningsrikedomen som drivs av företagsekonomiska intressen är mer kreativ än att den låter sig stoppas i första taget. Olika klassificeringsgrunder för var företag skall anses ha sin skatterättsliga hemvist, olika ägarstrukturer och manipulationer med det producerade mervärdet är bara några faktorer som i teorin kan leda till illojal skattekonkurrens mellan stater och skatteplanering hos koncernerna.

5 Konklusioner

Principen om icke-diskriminering är mycket grundläggande för hela EG-samarbetet. Därför sker även undanröjandet av beskattningens negativa effekter för EG:s gemensamma marknad i strävan efter att upprätthålla diskrimineringsförbudet. I avsaknad av politiska lösningar har skattebetalarna tvingats till rättsprocesser för att övervinna diskriminerande bestämmelser och andra hinder. EGD har därför utvecklat en omfattande rättspraxis rörande de nationella skattelagarnas förenlighet med fördraget. Likaså ställs de nationella domstolarna i allt mer ökande utsträckning inför uppgiften att avgöra frågor på detta område. Medan EGD väsentligt har bidragit till undanröjandet av skattehinder för företag, är det inte sannolikt att en tolkning av fördraget är tillräcklig för att undanröja alla skattehinder för gränsöverskridande verksamhet. Dessutom är EGD:s avgöranden begränsade till de särskilda fall som hänskjutits till den, varför avgörandena endast hänför sig till enskilda aspekter av ofta mera allmänna frågor.

En harmonisering av skattebaserna i Europa, företrädevis genom ett införande av HST, skulle helt klart förenkla företagens gränsöverskridande verksamhet inom EU ur vissa aspekter. Det skulle då vara lättare för företagen att förutse skattekostnaderna för en etablering samtidigt som internprissättningsförfarandet samt hanterandet av andra resultatutjämnande åtgärder skulle förenklas och i förlängningen kostnadsreduceras, både för myndigheter och företag. Systemet blir sannolikt på detta vis transparent och bidrar till en effektiv nivå på skattesatserna för att resursallokeringen och den inre marknaden skall fungera på ett så optimalt sätt som möjligt i strävandet efter att uppnå Lissabondeklarationens mål. Det är dock endast genom en total harmonisering av både skattesatser och skattebaser som största möjliga förutsättningar för en fungerande inre marknad uppnås rent skattemässigt.

Skatteneutralitet med avseende på nationalitet är uppenbarligen inte det enda legitima målet för skattepolitiken. Beskattningen utgör till sist ett politiskt val och en avvägning mellan ren ekonomisk effektivitet och andra legitima politiska mål. I vilken utsträckning eventuell ineffektivitet kan godtas på den inre marknaden p g a skillnader i nationell praxis vad gäller företagsbeskattningen är till sist fråga om ett politiskt val.

En konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU skulle bidra till att undanröja merparten av dagens problem för fulländandet av den inre marknaden. Som utredningen ovan visar, är dock ingen av de av kommissionen presenterade lösningarna optimal om syftet är att undanröja *samtliga* av dagens beskattningsrelaterade problem för integrationen. Eftersom skattesystem till stor del handlar om politik, kommer det alltid att råda delade meningar om vilket system som är att föredra. För att inte helt tappa framtidstron på en harmonisering av området, måste vikten av att skynda långsamt inses. Istället för att påskynda total harmonisering, får istället fo

kus läggas vid att eliminera de största hindren mot rätten till etablering. Det är även denna strategi som kommissionen genom sitt meddelande från hösten 2001 föreslår.

Sett ur denna aspekt skulle ett införande av HST vara mycket fördelaktigt för företagarklimatet på den inre marknaden. Ett införande av HST skulle otvivelaktigt undanröja ett stort antal hinder. Det skulle inledningsvis kunna prövas på Europabolagen, SE, som kommer att figurera på marknaden 2004. Detta skulle vara ett utmärkt sätt att avgöra vilka systemets reella effekter blir. Frågan är härvid bara om underlaget då kommer bli tillräckligt stort för att "försöket" skall kunna analyseras ordentligt. Nyetableringar underlättas i väsentlig mån, inte minst för små till medelstora företag, s k SME:s. Skatteadministrationen förenklas i väsentlig del och många kostsamma processer kan undvikas. Poängerna är följaktligen många.

Problemställningen för denna uppsats formuleras i termer av etableringsfrihet och de härmed knutna diskriminerings- och restriktionsförbuden. Det är med stöd i denna ibland kallade femte frihet som främst EGD prövat nationella skattereglers förenlighet med EG-rätten. Ett förslag som HST som just strävar efter att förenkla skattesituationen inom EU och undanröja eventuella hinder mot den inre marknadens funktion måste därför prövas mot just etableringsfriheten. Som jag redovisat ovan i avsnitt 4 förekommer det en rad kritiska moment vid denna analys. Min ståndpunkt är emellertid den, att det dessutom krävs en jämförelse med dagssituationen innan ett beslut kan tas i frågan om huruvida förslaget om HST underlättar eller motverkar etableringsfriheten.

De olösta detaljfrågorna kring förslaget är många, varför det är troligt att dessa kommer att orsaka en del tidsspillan i eventuella framtida förhandlingar inför träffandet av en Home State Convention. Skattefrågor har stötts och blötts länge inom EU och trots att integrationsbehovet på inkomstskatteområdet är lika uppenbart för alla verkar det vara särdeles svårt att komma till någon mer övergripande överenskommelse.

Min uppfattning är därför att systemet med HST inte kommer att kunna träda ikraft inom den snara framtid och med den enkelhet förslagsställarna framför. Förslaget är konstruktivt och fyller sitt syfte, men det lämnar alltför många och stora praktiska frågor olösta. Användningen av formen för närmare samarbete får heller inte undergräva den inre marknadens funktion, utgöra ett hinder för eller diskriminering av handeln, leda till snedvridning av konkurrensen eller påverka de icke deltagande medlemsstaternas befogenheter, rättigheter och skyldigheter. Därmed avfärdar jag dock inte ett framtida införande. Sett i ljuset av de andra presenterade förslagen betraktar jag det snarare som både fullt möjligt och troligt när väl de praktiska spörsmålen lösts politiskt av de intresserade staterna.

Bilaga A

Nominella bolagsskattesatser¹²³ och effektiva skattesatser för sk marginal-investeringar (där avkastningen efter skatt endast är lika med den alternativa marknadsräntan) samt även effektiva genomsnittliga skattesatser vid 20% lönsamhet. Satserna anges per land, åren 1999 och 2001.¹²⁴

1999

| Land | Nominell bolags-skattesats | Effektiv marginal-skattesats | Effektiv genomsnittlig skattesats |
|----------------|----------------------------|------------------------------|-----------------------------------|
| Österrike | 34,00 | 20,9 | 29,8 |
| Belgien | 40,17 | 22,4 | 34,5 |
| Danmark | 32,00 | 21,9 | 28,8 |
| Finland | 28,00 | 19,9 | 25,5 |
| Frankrike | 40,00 | 33,2 | 37,5 |
| Tyskland | 52,35 | 31,0 | 39,1 |
| Grekland | 40,00 | 18,2 | 29,6 |
| Irland | 10,00 | 11,7 | 10,5 |
| Italien | 41,25 | -4,1 | 29,8 |
| Luxemburg | 37,45 | 20,7 | 32,2 |
| Nederländerna | 35,00 | 22,6 | 31,0 |
| Portugal | 37,40 | 22,5 | 32,6 |
| Spanien | 35,00 | 22,8 | 31,0 |
| Sverige | 28,00 | 14,3 | 22,9 |
| Storbritannien | 30,00 | 24,7 | 28,2 |

2001

| Land | Nominell bolags-skattesats | Effektiv marginal-skattesats | Effektiv genomsnittlig skattesats |
|----------------|----------------------------|------------------------------|-----------------------------------|
| Österrike | 34,00 | 12,6 | 27,9 |
| Belgien | 40,17 | 22,4 | 34,5 |
| Danmark | 30,00 | 21,6 | 27,3 |
| Finland | 29,00 | 21,3 | 26,6 |
| Frankrike | 36,43 | 31,8 | 34,7 |
| Tyskland | 39,35 | 26,1 | 34,9 |
| Grekland | 37,50 | 16,9 | 28,0 |
| Irland | 10,00 | 11,7 | 10,5 |
| Italien | 40,25 | -15,9 | 27,6 |
| Luxemburg | 37,45 | 20,7 | 32,2 |
| Nederländerna | 35,00 | 22,7 | 31,0 |
| Portugal | 35,20 | 21,0 | 37,0 |
| Spanien | 35,00 | 22,8 | 31,0 |
| Sverige | 28,00 | 14,3 | 22,9 |
| Storbritannien | 30,00 | 24,8 | 28,3 |

¹²³ Inklusiva tilläggsavgifter och lokala skatter.

¹²⁴ Källa: KOM (2001) 582 slutlig, tabell 1 och 2 s. 24-25.

Bilaga B

Schematisk jämförelse mellan de olika presenterade modellerna.¹²⁵

| | Home State Taxation, HST | Common (Cons.) Base | EU Company Taxation (EUCIT) | Compulsory Harmoni- sation |
|---|---|------------------------------------|--|---|
| Bas | Ömsesidigt erkännande | Harmonisering | Harmonisering | Harmonisering |
| Skattelag | Existerande | Ny | Ny | Ny |
| Tillämplighet | Frivillig | Frivillig | Tvingande el. frivillig | Tvingande |
| Deltagande (i princip) | Alla el. vissa företag | Alla el. vissa företag | Alla el. vissa företag | Alla företag |
| Införande | Kan vara utanför EU:s institutionella regelverk | Via EU:s institutionella regelverk | Via EU:s institutionella regelverk | Via EU:s institutionella regelverk |
| Antal skatte-system | Existerande 15 | Existerande 15 + ett nytt | Existerande 15 + ett nytt | |
| Gemensam behandling av alla deltagare | Nej – potentiellt 15 hemstater | Ja | Ja | Ja |
| Förlustavdrag | Ja eller nej, beroende på Hemstatens regler | Ja | Ja | Ja |
| Internprissättning | Löses mellan deltagande stater | Löses mellan deltagande stater | Löses mellan deltagande stater | Löst |
| Skattesats bestäms av medlemsstat | Ja | Ja – möjlighet till lägre sats | Ja, men kan vara EU-skattesats | Ja |
| Behov av allokeringsmetod | Ja | Ja | Eventuellt | Ja |
| Implementering av grupp av medlemsstater | Ja – antas | Möjligt | Möjligt | Möjligt |

¹²⁵ Källa: SEC (2001) 1681, s. 380.

Litteraturförteckning

Monografier

Böcker

- Farmer, Paul och Lyal, Richard *EC Tax Law* Oxford 1994.
- Lodin, Sven-Olof och Gammie, Malcom *Home State Taxation* Amsterdam 2001. [cit. Lodin och Gammie 2001]
- Lodin, Sven-Olof *The Imputation System and Cross-Border Dividends*, s. 199-219 ur: *International Studies in Taxation: Law and Economics. Liber Americum Leif Mutén*. Kluwer Law International 1999.
- Martín Jiménez, Adolfo J. *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: An Institutional Analysis*. London 1999.
- Pelin, Lars *Svensk Intern och Internationell Skatterätt* Uppl. 1:2, Lund 1997.
- Ståhl, Kristina *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser*. Uppsala 1996. [cit. Ståhl 1996]
- Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger *EG-skatterätt*. Uppsala 2000. [cit. Ståhl och Persson Österman 2000]
- Tanzi, Vito *Taxation in an Integrating World* Washington, 1995.
- Williams, David W. *EC Tax Law* Singapore 1998.

Artiklar

- Andersson, Krister *EU-kommissionens företagskattestudie*. SN 2002, s. 81.
- Bergström, Sture *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*. SN 2000, s. 663.
- Bergström, Sture och *Home State Restrictions on the Freedom of*

- Bruzelius, Anette *Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective.*
INTERTAX 2001, Vol. 29, Issue 6-7, s. 233.
- Daniels, Ton *The Freedom of Establishment: Some Comments on the ICI Decision.*
EC Tax Review 1999/1, s. 39.
- Lodin, Sven-Olof och Gammie, Malcolm *The Taxation of the European Company.*
European Taxation 1999, s. 286
- Lodin, Sven-Olof och Gammie, Malcolm *The Stockholm Group Study on the Taxation of the European Company.*
SvSkT 8/1999, s. 656.
- Peters, Martine *Capital Movements and Taxation in the EC.*
EC Tax Review 1998/1, s. 4.
- Ståhl, Kristina *The Application of the Treaty Non-discrimination Principle in Sweden.*
INTERTAX 2000, Vol. 28, Issue 5, s. 195.
- Ståhl, Kristina *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor.*
SvSkT 8/2001, s. 739.
- Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger *EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen.* SvSkT 1/2002, s. 21.
[cit. Ståhl och Persson Österman SvSkT 1/2002]
- Vinther, Nikolaj *The Indirect Effect of Community Law on Domestic Tax Law: Succession as a Primary Example.*
European Taxation 3/2002, vol. 42, s. 123.
- Virin, Niclas *Hur kan bolagsbeskattningen i EU reformeras?*
SvSkT 2/2002, s. 182.
- Westberg, Björn *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner.*
SN 2001, s. 554.

Offentligt tryck

- För. 2913/92/EEG Tullkodexen
- Dir. 77/388/EEG Det sjätte momsdirektivet

| | |
|------------------------|---|
| Dir. 90/434/EEG | Fusionsdirektivet |
| Dir. 90/435/EEG | Moder- och dotterbolagsdirektivet |
| Dir. 92/12/EEG | Cirkulationsdirektivet |
| KOM (1997) 564 | Uppförandekoden, bilaga 1 till EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 dec. 1997 om skattepolitik. 98/C 2/01. |
| KOM (2001) 260 slutlig | <i>Skattepolitiken i Europeiska Unionen – Prioriteringar för de kommande åren.</i> Bryssel 23.05.2001 |
| KOM (2001) 582 slutlig | <i>Mot en inre marknad utan skattehinder. En strategi för fastställande av en konsoliderad bolags-skattebas för företagens verksamhet i EU.</i> Bryssel 23.10.2001 |
| SEC (2001) 1681 | <i>Company Taxation in the Internal Market</i> Commission Staff Working Paper. Bryssel 23.10.2001 |
| Ruding-rapporten | <i>Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation.</i> Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 1992 |

Rättsfallsförteckning

EG-rättslig praxis

C-6/64 *Costa v Enel* [1964] ECR 585
C-270/83 *Avoir fiscal* [1986] ECR 273
C-81/87 *Daily Mail* [1988] ECR 5483
C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249
C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225
C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471
C-118/96 *Safir* REG 1998 s. I-1897
C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695
C-311/97 *Royal bank of Scotland* REG 1999 s. I-2651
C-200/98 *X AB och Y AB* REG 1999 s. I-8216
C-251/98 *Baars* REG 2000 s. I-2787
C-16/00 *Cibo Participations SA* REG 2001 s. I-6663

Svensk praxis

RÅ 1989 ref 86
RÅ 2000 ref 47