



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Emma Berglund

Gränsöverskridande  
underprisöverlåtelser  
och kravet i 23 kap. 16 § IL

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Lars Pelin

Skatterätt

Termin 9

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	5
1.3 Avgränsning	6
1.4 Metod	6
1.5 Disposition	6
<b>2 SVENSK INTERN RÄTT</b>	<b>7</b>
2.1 Uttagsbeskattning	7
2.1.1 Bakgrund och utveckling	7
2.1.2 Innebörden av uttagsbeskattning	8
2.2 Underprisöverlåtelse	10
2.2.1 Allmänt om underprisöverlåtelse	10
2.2.2 Beskattningen vid en underprisöverlåtelse	11
2.2.3 Villkor för underprisöverlåtelse	11
2.3 Internationell aspekt	13
<b>3 EG-RÄTT</b>	<b>15</b>
3.1 EG-rätten och en inre marknad	15
3.2 EG-rätten och den direkta beskattningen	16
3.3 Etableringsfriheten	17
3.3.1 Hinder i verksamhetsstaten	17
3.3.2 Hinder i hemstaten	18
3.4 Rättfärdigande av begränsningar av de grundläggande friheterna inom den direkta beskattningens område	19
3.4.1 Rule of reason	19
3.4.2 Grunder som avvisats	20

3.4.3	Effektiv skattekontroll	21
3.4.4	Skatteflykt	21
3.4.5	Skattesystemets inre sammanhang	23
3.4.6	Territorialitetsprincipen	24
<b>4</b>	<b>ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>27</b>
4.1	Inledning till analysen	27
4.2	Svenska bestämmelsen och etableringsfriheten	27
4.3	Tillämplig rättfärdigandegrund	28
4.4	Avslutande kommentarer	30
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>31</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>32</b>

# Summary

Transfers between companies are generally made at market conditions. In Sweden, however, transfers at undervalue are since long a standard way to defer income tax on internal sales between businesses with common ownership. Normally, the taxable revenue in connection with transfers at a loss can be adjusted up to market prices.

In order to avoid the special taxation when transferring at undervalue the purchaser should immediately after the acquisition be subject to taxation on income from business activities where the asset is included. This is regulated in 23 Chapter 16 § of the Swedish Income Tax Act (Inkomstskattelagen). A customer who is taxable in an EU Member State other than Sweden is not covered by the benefits granted under the provisions of undervalues transfers.

However, with Sweden's EU Membership it is required that there must be freedom of establishment within the Community. That is to say, Member States shall not have a legislation that prevents companies to establish themselves in a member country because of a tax law which negatively treats a cross-border establishment in comparison with purely domestic start-ups.

The issue addressed in this paper covers whether the Swedish rule in 23 Chapter 16 § Income Tax Act conflict with EC law and freedom of establishment in Article 43 EC Treaty on cross-border transfers below. A review of Swedish internal law addressed to the European Community Law results in a conclusion that this is the case. The Swedish requirement for immediate tax obligation involves a restriction of the fundamental principle of freedom of establishment. This restriction may however be justified under the doctrine of the rule of reason.

# Sammanfattning

Överlåtelser mellan företag görs normalt på marknadsmässiga villkor. I Sverige är dock överlåtelser till underpris sedan länge en vanlig form för att vid omstruktureringar skjuta upp inkomstbeskattning vid försäljningar mellan företag i ägargemenskap. Vanligtvis kan då den skatterättsliga intäkten vid överlåtelse till underpris korrigeras upp till marknadspris.

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse krävs att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet för vilken tillgången ingår. Detta regleras i 23 kap. 16 § IL. En förvärvare som är skattskyldig i en annan medlemsstat i EU än Sverige, omfattas inte av de förmåner som medges enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelse.

I och med Sveriges medlemskap i EU ställs krav på att det skall råda en fri etablering inom gemenskapen. Det vill säga, medlemsstater skall ej ha en lagstiftning som hindrar bolag att etablera sig i ett medlemsland på grund av en skattelagstiftning som negativt särbehandlar en gränsöverskridande etablering i jämförelse med rent inhemska etableringar.

Frågan som behandlas i uppsatsen är om den svenska bestämmelsen i 23 kap. 16 § IL står i konflikt med EG-rätten och etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser. En genomgång av svensk intern rätt ställd mot EG-rätten resulterar i slutsatsen att så är fallet. Det svenska kravet om omedelbar skattskyldighet innebär en inskränkning av den grundläggande principen om etableringsfrihet. Denna inskränkning kan emellertid rättfärdigas enligt doktrinen om rule of reason.

# Förord

Då befinner jag mig här i detta absoluta slutskede av min juristutbildning och jag kan inte annat än att förvånas över hur snabbt tiden sprungit förbi. Min tid i Lund har bjudit på många härliga minnen, inte minst från alla människor jag lärt känna men också från de oförglömliga festligheterna jag bevittnat såsom karnevalen och Valborg, för att inte tala om alla baler i AF-borgen. Mina fantastiska minnen från Erasmusutbytet är också en i raden av händelser jag sent kommer att glömma. Men mina år i Lund har också inneburit hårt slit i perioder inne i Juridicums mörkaste vrå, sömnlösa nätter och den så ständigt återkommande ångesten som aldrig sviker när det nalkas tentamen.

Nu är det dags att vända blad och jag vill rikta ett stort tack till min handledare Lars Pelin för sin flexibilitet då jag valt att skriva examensuppsatsen på distans. Ett stort tack också till Annika Arvidsson, svensk och fransk advokat och på vars advokatbyrå jag praktiserade under min vistelse i Paris och som bistått mig med goda råd under skrivandets gång.

Paris i december 2008

*Emma Berglund*

# Förkortningar

EG	Europeiska gemenskapen
EG-fördraget	Fördraget om upprättande av den europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1225)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
UPL	Lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse till underpris
RegR	Regeringsrätten
SRN	Skatterättsnämnden

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

En viktig del av det vidgade handelsutbytet och marknadens internationalisering utgörs av den ökade företagsetableringen utomlands och möjligheten att tillhandahålla olika typer av tjänster över nationsgränserna. Vid gränsöverskridande transaktioner finns i svensk intern rätt bestämmelser som syftar till att underlätta omstruktureringar. Det kan exempelvis handla om omstruktureringar som innebär att en tillgång tas ut ur en näringsverksamhet och förs över till en annan verksamhet eller för att nyttjas privat. Då följer av huvudregeln att beskattning skall ske som om tillgången avyttrats för ett pris motsvarande marknadsvärdet. En sådan så kallad uttagsbeskattning innebär att som inkomst redovisas marknadsvärdet för den tillgång som tagits ut ur verksamheten samtidigt som avdrag medges för anskaffningskostnaden. Uttagsbeskattning kan dock underlåtas om förutsättningarna för en underprisöverlåtelse är uppfyllda.

EG-fördraget ställer inte upp några direkta krav på allmän etableringsfrihet för företag och enskilda näringsidkare. Dock skall det råda likhet i etableringsförutsättningarna, det vill säga att det skall råda likhet mellan inhemska rättssubjekt och rättssubjekt från andra medlemsstater, beträffande förutsättningarna för att etablera sig eller erbjuda tjänster.<sup>1</sup> Då kravet på omedelbar skattskyldighet i Sverige utgör ett problem vid gränsöverskridande transaktioner och riskerar att resultera i att verka i avskräckande syfte mot utländska företag, aktualiseras frågan om bestämmelsens förenlighet med gemenskapsrätten och de grundläggande friheterna och då särskilt etableringsfriheten, vid en eventuell framtida prövning av EG-domstolen.

## 1.2 Syfte

Syftet med detta arbete är att undersöka huruvida kravet på omedelbar skattskyldighet så som det stadgas i 23 kap. 16 § IL är förenligt med EG-rätten vid gränsöverskridande underprisöverlåtelser, och då i synnerhet etableringsfriheten.

Vid en prövning av EG-domstolen med anledning av att utröna om en nationell regel utgör ett förbjudet hinder görs detta vanligtvis i två etapper. I den första etappen görs en restriktionsprövning. Om restriktionsprövningen leder till att ett hinder föreligger görs i etapp nummer två en rättfärdigandeprövning. Mitt syfte är således att även utreda om en eventuell restriktion kan rättfärdigas med hjälp av doktrinen om rule of reason.

---

<sup>1</sup> Bernitz, U. m.fl., "Europarättens grunder", s. 254.



## 1.3 Avgränsning

Tyngdpunkten i uppsatsen ligger i att på ett så adekvat sätt som möjligt ge läsaren en övergripande förståelse av den relevanta rätt som aktualiseras utifrån ovan ställda syfteformulering. På så sätt åskådliggörs fenomenen underprisöverlåtelse och uttagsbeskattning enligt den svenska interna rätten, i den mån den är väsentlig för uppsatsen liksom EG-rätten. Då mitt huvudsakliga syfte är att utreda rättsläget för den svenska bestämmelsen i 23 kap. 16 § IL i förhållande till EG-rätten, görs ingen uttömmande eller detaljerad redogörelse över den svenska rätten.

## 1.4 Metod

I uppsatsen används en klassisk rättsdogmatisk metod. Utredningen bygger framförallt på lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Avgörande betydelse har praxis från EG-domstolen och även praxis från svensk nationell domstol samt förhandsbesked från SRN.

## 1.5 Disposition

Arbetet inleds med att i avsnitt två behandla den svenska interna rätten beträffande underprisöverlåtelser och uttagsbeskattning vad gäller dess funktion liksom den praktiska användningen. I detta avsnitt presenteras även förutsättningarna för att en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL skall komma till stånd liksom när uttagsbeskattning aktualiseras. Avsnitt tre är ett omfattande parti där EG-rätten behandlas enligt följande.

Kapitlet inleds med en redogörelse för generell EG-rätt och dess samverkan med nationell rätt generellt men även vad avser den direkta beskattningen. Därefter följer en genomgång av rättfärdigande grunder som skulle kunna motivera en inskränkning i den nationella rätten beträffande den fria rörligheten såsom den fastslås i EG-fördraget. I detta avsnitt finns även relevanta avgöranden från EG-domstolen inbakat. Avsnitt fyra slutligen, analyserar den svenska skattskyldighetens bestämmelse i 23 kap. 16 § IL och dess förhållande med etableringsfriheten och om det vid en konflikt dem emellan, det finns en rättfärdigande grund som motiverar den svenska bestämmelsen.

# 2 Svensk intern rätt

## 2.1 Uttagsbeskattning

Överlåtelser mellan företag görs normalt på marknadsmässiga villkor. I Sverige är dock överlåtelser till underpris sedan lång tid använd form för att vid omstruktureringar skjuta upp inkomstbeskattning vid försäljningar mellan företag i ägargemenskap. Vanligtvis kan den skatterättsliga intäkten vid överlåtelse till underpris korrigeras till marknadspris enligt bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL eller med stöd av den så kallade korrikeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

Förutom uttagsbeskattning kan överlåtelse till underpris även aktualisera utdelningsbeskattning enligt de allmänna bestämmelserna i 42 kap. 1 § IL eller enligt andra allmänna regler. En kvalificerad underprisöverlåtelse är dock undantagen från uttagsbeskattning och i förekommande fall även utdelningsbeskattning.

### 2.1.1 Bakgrund och utveckling

Bestämmelser om uttagsbeskattning återfanns ursprungligen i 22 § 4st 1p KL, i vilken det fastslogs att beskattning skulle ske som om en tillgång avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet.<sup>2</sup> Enligt paragrafen skulle dock uttagsbeskattning inte ske om det förelåg särskilda skäl. Bestämmelsen infördes genom 1990 års skattereform i syfte att kodifiera tidigare praxis.<sup>3</sup> Genom praxis<sup>4</sup> kom sedermera följande villkor att gälla för att uttagsbeskattning skulle underlåtas vid överlåtelse till underpris mellan aktiebolag:

- Det skulle föreligga ett starkt ägarsamband mellan överlåtaren och förvärvaren
- Överlåtelserna skulle kunna uppfattas som ett led i en av organisatoriska skäl betingad ändring av företagskulturen
- Överlåtelserna fick inte direkt eller indirekt medföra någon otillbörlig skatteförmån
- Skattemässiga omsättningstillgångar fick inte till följd av överlåtelserna skifta karaktär till skattemässiga anläggningstillgångar<sup>5</sup>

1998 infördes en ny lag på området, UPL, vilken numera är ersatt av 23 kap. IL. Uttagsbeskattning regleras numera i 22 kap. IL och undantagen står att finna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser.

---

<sup>2</sup> SOU 1998:1, s. 133.

<sup>3</sup> Prop. 1989/90:110, s. 57.

<sup>4</sup> Det mest betydelsefulla var RegR:s plenumavgörande i det så kallade Sipano-målet, RÅ 1992 ref 56.

<sup>5</sup> Prop. 1998/99:15, s. 128.

## 2.1.2 Innebörden av uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning syftar till att förhindra att tillgångar kan tas ut ur en näringsverksamhet till ett värde understigande marknadsvärdet utan att det medför några beskattningskonsekvenser för den verksamheten ur vilken tillgångarna tas. Det finns bestämmelser om uttagsbeskattning som särskilt gäller gränsöverskridande transaktioner. I dessa fall torde reglerna om uttagsbeskattning framförallt avse att skydda den svenska skattebasen.<sup>6</sup>

Innebörden av uttagsbeskattning framgår av 22 kap. 7 § IL. Enligt bestämmelsen skall uttag av en tillgång eller tjänst behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med marknadsvärdet avses det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjödits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga, se 61 kap. 2 § 3st IL. Det är således marknadsvärdet som redovisas som inkomst för den tillgång som tagits ur verksamheten samtidigt som avdrag medges för anskaffningskostnaden.<sup>7</sup> Det är alltså tillgångens latent övervärde som beskattas.<sup>8</sup>

Principen om uttagsbeskattning motiveras främst av neutralitetsskäl. Det skall inte vara skattemässigt mer gynnsamt att konsumera egenproducerade varor än att förvärva dem av en annan näringsidkare. Genom uttagsbeskattningen neutraliseras således de avdrag som har gjorts i näringsverksamheten för anskaffning eller tillverkning av uttagna tillgångar och tjänster.<sup>9</sup> Uttagsbeskattning syftar också till att säkerställa en effektiv dubbelbeskattning, genom att se till att det verkliga resultatet av en näringsverksamhet blir beskattat. Reglerna om uttagsbeskattning omfattar all näringsverksamhet, oavsett om den bedrivs av ett enkelbeskattat eller dubbelbeskattat subjekt.<sup>10</sup>

Av 22 kap. 1 § IL följer att bestämmelserna om uttagsbeskattning gäller vid uttag ur näringsverksamhet dels vid privat bruk, 2 §, dels vid överlåtelser där ersättningen understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat, 3 §. För juridiska personer innebär detta att alla tillgångar omfattas. För enskilda näringsidkare omfattar uttagsbeskattningen de tillgångar där ersättningen för en avyttring tas upp som inkomst av näringsverksamhet.

I inkomstslaget kapital förekommer endast uttagsbeskattning i särskilda fall som regleras i 53 kap.<sup>11</sup> Bestämmelserna avser överlåtelser från en fysisk person eller ett handelsbolag till ett företag i vilken överlåtaren eller någon

<sup>6</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – En lärobok", s. 97.

<sup>7</sup> Lodin, S-O. m.fl., "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2", s. 100.

<sup>8</sup> Prop. 1998/99:15, s. 117 och SOU 1998:1 s. 133. Övervärdet är den positiva skillnaden som kan föreligga mellan det skattemässiga värdet och det faktiska värdet för en tillgång som ingår i en näringsverksamhet. Enligt realisationsprincipen sker beskattningen av detta övervärde först när tillgången avyttras men även när tillgången tas ut ur näringsverksamheten.

<sup>9</sup> Lodin, S-O. m.fl., "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2", s. 243 ff.

<sup>10</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 32.

<sup>11</sup> Lodin, S-O. m.fl., "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2", s. 244 ff.

närstående till överlåtaren är delägare i, se 53 kap. 1 § IL. Av 53 kap. 7 § IL följer att en utländsk juridisk person blir beskattad av de värdereserver som finns i tillgången, något som inte sker när förvärvaren är ett svenskt subjekt. Olika bestämmelser tillämpas således beroende på om förvärvaren är en svensk eller juridisk person. EG-domstolen slog fast i X och Y-målet att bestämmelsen i 53 kap. 7 § IL under vissa förutsättningar är oförenliga med EG-rätten, att den strider mot etableringsfriheten och mot fri rörlighet för kapital.<sup>12</sup> Förslag till ändringar av dessa bestämmelser finns i Företagsskatteutredningen men ännu står bestämmelserna oförändrade i IL.<sup>13</sup>

Vad som innefattar begreppet uttag regleras i 22 kap. 2-7 §§ IL och omfattar både tillgångar och tjänster, om värdet av dessa är mer än ringa. Definitionen är betydelsefull eftersom kategoriseringen avgör om uttagsbeskattning skall ske eller inte. Med uttag avses i första hand att en person tillgodogör sig en tillgång för privat bruk eller genom att överföra tillgången till annan näringsverksamhet, 22 kap. 2 § IL. Definitionen tar här främst sikte på enskilda näringsidkare och omfattar de fall då uttag sker för antingen privat bruk eller genom att tillgången överförs från en näringsverksamhet till en annan. Om tillgångar övergår till att behandlas i inkomstslaget kapital torde detta kunna likställas med att tillgången tillgodogörs för privat bruk.<sup>14</sup>

Med uttag avses varor och produkter som produceras och realiseras i näringsverksamheten, men också inventarier, lagertillgångar eller kapitaltillgångar omfattas av definitionen.<sup>15</sup> Uttagsbeskattning av tjänster har successivt utvidgats och torde numera vara generell, dock med en del gränsdragningsfrågor.<sup>16</sup> Enligt förarbetena föreligger inte tjänsteuttag om en näringsidkare för egen räkning vid sidan av sin näringsverksamhet använder sitt yrkeskunnande och detta även om arbetet vederlagsfritt utförs åt annan.<sup>17</sup>

Rättsföljden av uttag är att det skall behandlas som om tillgången eller tjänsten avyttras för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. Det finns ett antal situationer vid vilka uttagsbeskattning inte skall ske trots att förutsättningarna är uppfyllda, vilka stadgas i 22 kap. 11 § IL. Ett av dem är om förutsättningar för underlåten uttagsbeskattning enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är uppfyllda.<sup>18</sup>

---

<sup>12</sup> Mål C-436/00 X och Y.

<sup>13</sup> SOU 2005:99.

<sup>14</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 39.

<sup>15</sup> Andersson, M. m.fl., "Inkomstskattelagen - en kommentar del I", s. 691.

<sup>16</sup> Se bl.a. RÅ 1998 ref. 13 och Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 40 ff.

<sup>17</sup> Prop. 1989/90:110, s. 660.

<sup>18</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 34.

## 2.2 Underprisöverlåtelse

Bestämmelser om underprisöverlåtelse i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 23 kap. IL och tillkom efter förslag i prop. 1998/99:15. Syftet med bestämmelserna är att ge långtgående möjligheter att undvika beskattning så länge de obeskattade värdena överförs inom företagssektorn.<sup>19</sup> Den bakomliggande tanken till att lagstiftaren medgivit att överföringar av tillgångar och tjänster under vissa förutsättningar kan genomföras utan att uttagsbeskattning sker, trots att ett marknadsmässigt vederlag ej erlagts, torde bland annat vara att gynna företagsekonomiskt välmotiverade omstruktureringar, dock utan att riskera säkerställandet av beskattning av en tillgångs övervärde.<sup>20</sup>

### 2.2.1 Allmänt om underprisöverlåtelse

Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. IL att man överlåtit en tillgång som ingår i näringsverksamheten till ett pris som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat samtidigt som villkoren i 14-29 §§ IL är uppfyllda. Ingen uttagsbeskattning skall således ske om det är fråga om en överlåtelse som faller in under definitionen av en underprisöverlåtelse i enlighet med bestämmelserna i 23 kap. IL. Med överlåtelse i 23 kap. 3 § IL avses inte endast att tillgångar avyttrats mot likvid i pengar, utan utdelning av sakegendom från juridiska personer och kapitaltillskott i form av sakegendom till en juridisk person utgör en överlåtelse. Tillgångar kan överföras i form av ett koncernbidrag, under förutsättning att bidraget redovisas öppet i självdeklarationen för såväl givare som mottagare.<sup>21</sup>

Underprisöverlåtelser skall dock inte medföra någon otillbörlig skatteförmån. I 23 kap. 2 § IL anges då 23 kap. IL ej skall tillämpas. Exempelvis skall bestämmelserna ej tillämpas om marknadsvärdet på tillgången är lika med eller understiger tillgångens skattemässiga värde, enligt 23 kap. 2 § 3st IL. 23 kap. IL tar endast sikte på överlåtelser av tillgångar och kan därmed enbart användas vid uttag av tjänster om denna äger samband med en underprisöverlåtelse av en tillgång. Som en konsekvens av utgången i Sipano II-fallet<sup>22</sup>, ändrades reglerna i 23 kap. 2 § IL för att underlätta underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar. I målet fastslog RegR att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad mellan två aktiebolag skall behandlas som en utdelning för aktieägare i det överlåtande bolaget om inte överföringen kan anses vara en underprisöverlåtelse. Således kommer övervärdet att utdelningsbeskattas.

---

<sup>19</sup> SOU 2005:99, s. 92.

<sup>20</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 121.

<sup>21</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 126 ff.

<sup>22</sup> RÅ 2004 ref. 1 Sipano II.

## 2.2.2 Beskattningen vid en underprisöverlåtelse

Den primära effekten av att 23 kap. IL är tillämpligt går att utläsa i 23 kap. 9 § IL vilken föreskriver att någon uttagsbeskattning inte skall ske. Trots avsaknaden av en affärsmässigt motiverad underprisöverlåtelse skall denna ej föranleda uttagsbeskattning. Om den ersättningen som lämnas av förvärvaren uppgår till tillgångarnas skattemässiga värde, uppkommer ingen annan effekt än att överlåtaren inte behöver ta upp mellanskillnaden mellan marknadsvärde och skattemässigt värde som intäkt. Intäkten utgörs här av själva ersättningen och för det förvärvande företaget kommer samma belopp att utgöra anskaffningsvärdet för tillgångarna.

## 2.2.3 Villkor för underprisöverlåtelse

Förutsättningarna för att en underprisöverlåtelse skall anses föreligga anges i 23 kap. 14-29 §§ IL. 23 kap. 14 § IL reglerar vilka subjekt som kan vara överlåtare respektive förvärvare. Det skall vara fråga om en fysisk person, ett företag eller ett svenskt handelsbolag. Enligt 23 kap. 4 § IL omfattas bland annat svenskt aktiebolag, ekonomisk förening och stiftelse samt utländskt bolag av företagsdefinitionen. Utländskt bolag definieras vidare i 6 kap. 8-10 §§ IL och är således begränsat skattskyldiga i Sverige. Det utländska bolaget får inte vara beläget i ett lågskatteland, utan det måste vara ett eget skattesubjekt och som beskattas likartat med den beskattning som sker av ett i Sverige beläget svenskt aktiebolag.

För svenska handelsbolag finns en särskild begränsande bestämmelse i 23 kap. 5 § IL, vilken stadgar att handelsbolag som ägs av andra handelsbolag inte omfattas av bestämmelserna eftersom de inte anses vara företag enligt 23 kap. 4 § IL. Endast handelsbolag som har fysiska personer eller andra än stiftelser och ideella föreningar som delägare kan utgöra handelsbolag. Följden blir således att ett handelsbolag med handelsbolag som delägare inte kvalificerar sig för underprisöverlåtelser.<sup>23</sup>

För att uttagsbeskattning skall kunna underlåtas vid en underprisöverlåtelse krävs att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Detta regleras i 23 kap. 16 § IL. En tillgång anses således ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomsten av näringsverksamheten eller en del av näringsverksamheten får inte vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal, vilket kan vara fallet då det föreligger ett så kallat exempt-avtal men inte då det föreligger ett så kallat credit-avtal.<sup>24</sup> Skatteavtalsvillkoret i 23 kap. 16 § 2st IL reglerar följaktligen särskilt gränsöverskridande transaktioner och syftar till att skydda den svenska skattebasen.<sup>25</sup>

<sup>23</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 125

<sup>24</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 131.

<sup>25</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – En lärobok", s. 97.

Villkoret om skattskyldighet i 23 kap. 16 § IL gäller både svenska och utländska rättssubjekt. Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller kravet samtliga delägare i handelsbolaget.

Det väsentliga med villkoret i 23 kap. 16 § IL torde vara en önskan om att säkerställa att tillgångarna överläts till ett skattesubjekt som faktiskt blir beskattat för den obeskattade värdereserv som är knuten till tillgången. Således måste fastslås om förvärvaren är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Då exempelvis utländska bolag endast är begränsat skattskyldiga i Sverige, kan en överföring inte ske till ett utländskt bolag om inte detta har ett fast driftställe i Sverige till vilken tillgången knyts.<sup>26</sup>

Kravet på att förvärvaren skall vara skattskyldig i Sverige för näringsverksamhet i vilken tillgången ingår problematiseras vid den situation då ett svenskt dotterbolag önskar ombilda utländska fasta driftställen till utländska dotterbolag. Det förvärvade svenska dotterbolaget måste knyta de förvärvade tillgångarna till ett fast driftställe i Sverige.<sup>27</sup>

Om ett svenskt moderbolag har ett utländskt dotterbolag vilket man önskar ombilda till ett fast driftställe är underprisreglerna överhuvudtaget inte tillämpliga eftersom uttagsbeskattningsfrågan rör ett utländskt skattesubjekt.<sup>28</sup> Att förvärvaren skulle vara skattskyldig i en annan medlemsstat i EU berättigar således inte till de förmåner som medges enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelse. Fråga uppkommer då om detta är förenligt med grundläggande friheter i EG-fördraget. I valet mellan att göra en underprisöverlåtelse helt inom Sverige eller att göra den gränsöverskridande inom EU, gör regleringen i 23 kap. IL en nationell överlåtelse skatterättsligt gynnad.<sup>29</sup>

I samband med att reglerna om kapitalvinstbeskattning på näringsbetingade andelar togs bort 2003 uppkom en ny problematik bestående i att även i detta fall av karaktärsbyte som sker om andelar överläts och blir näringsbetingade andelar hos förvärvaren. Följden blir då att kapitalvinsten inte tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. SRN har i ett förhandsbesked meddelat att uttagsbeskattning skall ske om överlåtelsen innebär att andelarna övergår från lagertillgångar till kapitaltillgångar som blir näringsbetingade.<sup>30</sup> Innebörden av detta är således att kravet på skattskyldighet inte är uppfyllt.

Ytterligare förutsättning för att överlåtelse till underpris skall vara möjligt är det i 23 kap. 17 § IL villkoret, att ett koncernbidrag skall kunna lämnas med avdragsrätt. Om avdragsrätt inte föreligger måste överlåtelsen istället avse hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Skälen till bestämmelsen torde vara

---

<sup>26</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 131.

<sup>27</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 142.

<sup>28</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 142.

<sup>29</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 99.

<sup>30</sup> SRN:s förhandsbesked den 31 mars 2005.

att förhindra att koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL kringgås genom att överlåta enstaka tillgångar till underpris. Däremot innebär en koncernbidragsrätt att resultatutjämnning ändå kan uppnås med hjälp av koncernbidrag och därmed föreligger ingen anledning att förhindra att underprisöverlåtelse sker.<sup>31</sup>

Med kraven i 23 kap. 18-21 §§ IL uppställs krav om kvalificerade andelar hos förvärvaren för att det skall vara möjligt att överföra tillgångar genom en underprisöverlåtelse. Härmed avser lagstiftaren förhindra att 3:12-reglerna, numera 57 kap. IL kringgås. En kvalificerad andel kan endast utgöras av en kapitaltillgång, emellertid kan en lagertillgång inte vara kvalificerad.<sup>32</sup>

Avslutningsvis finns det bestämmelser 23 kap. 24-29 §§ IL som förhindrar att överlåtelse sker till ett underskottsföretag. Med underskott avses underskott som uppkommit året före själva överlåtelsen, vilket innebär att en överlåtelse kan ske till ett subjekt som får underskott för själva överlåtelsen.<sup>33</sup>

## 2.3 Internationell aspekt

Flertalet svenska regler på den direkta beskattningens område har kommit att underkännas av EG-domstolen när dessa tagits upp till prövning. Som exempel kan nämnas 53 kap. 7 § IL. Det finns också regleringar i andra medlemsstaters interna beskattningsrätt som underkänts, vilka också i många situationer liknat de svenska. Koncernbidragsreglerna är en omdiskuterad reglering där den svenska regeringen inte anser sig tvungen att företa ändringar till förmån för den fria etableringen såsom den stadgas i EG-fördraget trots att EG-domstolen avgjort frågan vid beaktande av andra medlemsstaters regleringar på samma rättsområde som till många delar påminner om den svenska regleringen.<sup>34</sup>

Vidare finns det bestämmelser som skulle riskera att underkännas om de prövades av EG-domstolen vilket bevisligen problematiserar rättstillämpningen. Det är i denna kontext man skall placera det svenska skattekravet i 23 kap. 16 § IL. Det är uppenbart att denna regel tillkommit för att lagstiftaren ämnar skydda det svenska skatteunderlaget för vinster som genererats inom det svenska territoriet. Dock utgör detta en sådan regel som ligger i riskzonen att underkännas av EG-domstolen då den potentiellt inte är förenlig med EU:s idé om en fri etableringsrätt.<sup>35</sup>

Ståhl och Österman framhåller att den omständigheten att EG-domstolen verkar vara mer benägen att acceptera skatteregler som den anser förenliga

---

<sup>31</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 132.

<sup>32</sup> SRN:s förhandsbesked den 13 februari 2003.

<sup>33</sup> Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", s. 137

<sup>34</sup> Pelin, L., "Direkta skatter och EG-rätten", s. 208.

<sup>35</sup> Pelin, L., "Direkta skatter och EG-rätten", s. 209.



med den internationella skatterättens grundprinciper, talar för att den också skulle vara beredd att acceptera till exempel de skattskyldighetsvillkor som uppställs i svenska omstruktureringsreglerna.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., ”EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen” (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 406.

# 3 EG-rätt

## 3.1 EG-rätten och en inre marknad

Ett av de grundläggande syftena med den Europeiska unionen är att skapa en gemensam marknad.<sup>37</sup> För detta krävs fri rörlighet för varor, tjänster, kapital samt rätt till gränsöverskridande etableringar.<sup>38</sup> Sedan Sveriges medlemskap i EU har EG-rätten blivit en del av den interna svenska rätten. Den är emellertid en egen rättsordning, som utvecklas i andra former än annan intern svensk rätt. Vid konflikt mellan EG-rätt och annan intern svensk rätt är det EG-rätten som har företräde.<sup>39</sup> EG-rättens syfte är även överstatligt, nämligen att säkerställa kapitalets och arbetskraftens fria rörlighet inom unionen samt förhindra snedvridning av konkurrensen.<sup>40</sup>

EG-rättens rättskällor består i huvudsak av primärrätten, det vill säga själva EG-fördraget, sekundärrätten, det vill säga direktiv, förordningar, beslut och rekommendationer beslutade enligt regler i primärrätten samt EG-domstolens domar.<sup>41</sup> Samspelet mellan EG-rätten och medlemsstaternas nationella rättsordningar behandlas inte i EG-fördraget, utan vägledning får hämtas ur rättspraxis, i vilken gemenskapsrätten har utvecklats till att utgöra ett överordnat rättssystem i förhållande till de nationella rättsordningarna. EG-domstolen har inom ramen för sin dömande verksamhet slagit fast att EG-rätten har företräde och att vissa rättsakter har direkt effekt.

Att gemenskapsrätten ges företräde framför nationell rätt fastslogs i avgörandet *Costa/E.N.E.L.*<sup>42</sup> där också EG-domstolen förklarade att EG-fördraget vid ikraftträdandet skapat en egen rättsordning som blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar och vars regler de nationella domstolarna är skyldiga att tillämpa.<sup>43</sup> Av detta följer rättigheter och skyldigheter för medlemsstaternas medborgare som i många fall kan åberopas direkt inför nationella domstolar och myndigheter.<sup>44</sup> EU-medlemskapet baseras i grunden på en suveränitetsinskränkning från medlemsstaternas sida, där gemenskapsrätten lämnas företräde, då medlemsstaterna genom EG-fördragets primärrättsliga bestämmelser eller genom att inte utnyttja sin vetorätt har avstått från sin rätt att beskatta.<sup>45</sup>

---

<sup>37</sup> Se art 2 EG-fördraget.

<sup>38</sup> Se art 3 (1c) EG-fördraget.

<sup>39</sup> Mål 6/64 *Flamino Costa mot E.N.E.L.*

<sup>40</sup> Lodin, S-O. m.fl., "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2", s. 560.

<sup>41</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 325.

<sup>42</sup> Mål 6/64 *Flamino Costa mot E.N.E.L.*

<sup>43</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 325.

<sup>44</sup> Bernitz, U. m.fl., "Europarättens grunder", s. 70

<sup>45</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 327 ff.

Principen om EG-rättens absoluta företräde upprepades därefter i Van Gend en Loos,<sup>46</sup> där också principen om direkt effekt lanserades.<sup>47</sup> Om en regel har direkt effekt och är oförenlig med en nationell bestämmelse, åligger det den nationella domaren att sätta den senare åt sidan såsom icke tillämplig. En nationell bestämmelse som strider mot en EG-regel med direkt effekt är alltså inte ogiltig. Dock får den nationella domstolen inte vänta på att den nationella rätten upphävs genom ny lagstiftning. Det åligger därför medlemsstaterna att upphäva sådan nationell rätt som direkt strider mot EG-rätt med direkt effekt.<sup>48</sup> Då EG-domstolen strävar efter att stärka gemenskapsrättens ställning, måste medlemsstaterna hitta ett sätt att förhålla sig till medlemskapet i EU beträffande suveränitet, veto och övriga maktbefogenheter.<sup>49</sup>

Av stor betydelse för gemenskapsrättens inflytande på nationell rätt är doktrinen om direkt effekt. Med direkt effekt menas att bestämmelser i gemenskapsrätten medför rättigheter och skyldigheter, vilka kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar och myndigheter. En bestämmelse i gemenskapsrätten har direkt effekt om tre villkor är uppfyllda. För det första skall bestämmelsen vara ovillkorlig. Det innebär att den skall kunna tillämpas utan ytterligare åtgärder i form av exempelvis lagstiftning från en medlemsstats sida. För det andra skall övergångsperioden ha löpt ut och för det tredje skall bestämmelsens innebörd vara klar och precis.

Beträffande EG-fördraget om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital har EG-domstolen förklarat att kärnbestämmelserna för dessa friheter har direkt effekt.<sup>50</sup> Även direktiv kan ha direkt effekt, åtminstone beträffande enskilda bestämmelser i direktiven. Det framgår av artikel 249 EG-fördraget att ett direktiv är bindande för medlemsstaterna vad avser det resultat som skall uppnås.<sup>51</sup> Även om antalet direktiv är begränsat på den direkta beskattningens område finns i alla fall tre på företagsbeskattningens område.<sup>52</sup>

## 3.2 EG-rätten och den direkta beskattningen

Den enda uttryckliga regleringen av skatter och avgifter finns i artikel 90-93 EG-fördraget. Det finns således inte någon särskild bestämmelse i EG-fördraget som uttalar att en harmonisering skall ske på den direkta beskattningens område. Harmoniseringen av den direkta beskattningen får istället anses ingå i den allmänna harmoniseringsartikeln, artikel 94 EG-

---

<sup>46</sup> Mål 26/62 Van Gend en Loos.

<sup>47</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 327.

<sup>48</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 328.

<sup>49</sup> Bernitz, U. m.fl., "Europarättens grunder", s 70.

<sup>50</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – en lärobok", s. 216 ff.

<sup>51</sup> Lodin, S-O. m.fl., "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2", s. 217.

<sup>52</sup> Dir. 90/435/EEG

fördraget. Genom denna bestämmelse begränsar medlemsstaterna sin suveräna rätt att beskatta, dock omfattas endast delar av företagsbeskattningen. Resterande del ligger kvar inom ramen för medlemsstaternas kvarvarande suveränitet vilket inte är förenligt med EG-domstolens praxis.<sup>53</sup> Medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta och det nationella skatteunderlaget skyddas alltså av vetorätten.<sup>54</sup> Även om medlemsstaterna ogärna ger avkall på sin lagstiftningsmakt på beskattningens område har EG-rätten fått ett avgörande inflytande på de nationella rättsordningarna.

### 3.3 Etableringsfriheten

I artikel 43 EG-fördraget stadgas etableringsfriheten, genom vilken inskränkningar för medborgare i en medlemsstat i rätten för att fritt etablera sig på en annan stats territorium är förbjudna, så kallad primär etablering. Förbudet omfattar även inskränkningar för medborgare som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filial eller dotterbolag, så kallad sekundär etablering. Den fria etableringsrätten är fundamental för EU-medborgare inom EG och har direkt effekt.<sup>55</sup>

I artikel 43 andra stycket utvecklas vad som avses med etableringsfrihet. Etableringsfriheten innefattar således rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för sina egna medborgare. Den innefattar och gäller såväl fysiska som juridiska personer.<sup>56</sup>

En nationell skattebestämmelse riskerar att komma i konflikt med etableringsfriheten om den på något sätt negativt särbehandlar en gränsöverskridande etablering i jämförelse med rent inhemska etableringar. Generellt handlar det antingen om att vissa fördelaktiga regler som tillämpas i inhemska fall inte utsträcks till att också gälla gränsöverskridande fall eller om det i nationell lagstiftning finns regler till nackdel för utländska subjekt eller mot transaktioner med koppling till utlandet.<sup>57</sup>

#### 3.3.1 Hinder i verksamhetsstaten

Generellt sett kan det konstateras att alla skatteregler som negativt särbehandlar begränsat skattskyldiga bolag för de inkomster som uppkommer hos deras svenska fasta driftställen löper stor risk att bedömas som öppet diskriminerande. Men det kan också vara fråga om dolt diskrimi-

---

<sup>53</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 313.

<sup>54</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 343.

<sup>55</sup> Mål C-81/87.

<sup>56</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – En lärobok", s. 254.

<sup>57</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 389-390.

nerade skatteregler, det vill säga regler som använder något annat kriterium för särskiljande än nationalitet men som ändå är förbjudna, såsom skattesubjektets hemvist eller begränsning av avdragsgilla kostnader till sådana som uppkommit i landet.<sup>58</sup>

### 3.3.2 Hinder i hemstaten

Etableringsfriheten gäller även i hemstaten. Det finns en generös praxis från EG-domstolen där det framgår att när det gäller etablering i värdstaten finns ett långtgående krav på likabehandling. Detta har meddelats genom domar som exempelvis *Avoir fiscal*, *Halliburton Services* och *Royal Bank of Scotland*.<sup>59</sup> Det torde emellertid inte stå helt klart om en likabehandling skall ske mellan en filialetablering och en dotterbolagsetablering, men flertalet avgöranden från EG-domstolen har förklarat att etableringsfriheten förbjuder medlemsstaterna att ha en skattelag som motverkar gränsöverskridande etableringar.<sup>60</sup>

Exempelvis kan det röra sig om att inkomster från utlandet beskattas hårdare än motsvarande inhemska inkomster<sup>61</sup> eller att avdrag vägras för kostnader med kopplingar till utlandet.<sup>62</sup> Men också att den inhemska delen av en koncern frångår vissa skatteförmåner på grund av att det i koncernen även finns utländska bolag.<sup>63</sup> En särskild kategori skatteregler som utgör hinder för etableringar i utlandet är exitskatter, det vill säga skatter som utlöses just av den anledningen att skattesubjektet eller skatteobjektet lämnar landet.<sup>64</sup>

I *Marks & Spencer*-målet prövades om de brittiska group relief-reglerna som medger förlustutjämning bara mellan bolag inom Storbritannien stod i strid med EG-rätten. Enligt de brittiska reglerna om resultatutjämning inom en koncern yrkade *Marks & Spencer* kvittning för förluster i dotterbolag i Belgien, Frankrike och Tyskland mot vinster i engelska dotterbolag. Bolaget nekades förevarande kvittning på den grunden att de brittiska reglerna förutsätter att de bolag som avser kvitta vinst respektive förlust är skattskyldiga i England. EG-domstolen ansåg inte att det generellt stred mot etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget att begränsa avdragsmöjligheterna till underskott i inhemska dotterbolag. Dock ansågs det strida mot proportionalitetsprincipen.

---

<sup>58</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 390 och Mål C-254/97 *Baxter*.

<sup>59</sup> Mål 270/83 *Avoir fiscal*, C-1/93 *Halliburton Services* och C-311/97 *Royal Bank of Scotland*.

<sup>60</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – En lärobok", s. 256 ff.

<sup>61</sup> Mål C-251/98 *Baars*.

<sup>62</sup> Mål C-168/91 *Bosal Holding*.

<sup>63</sup> Mål C-265/96 *ICI* och mål C-200/98 *X AB* och *Y AB*.

<sup>64</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 392.

### 3.4 Rättfärdigande av begränsningar av de grundläggande friheterna inom den direkta beskattningens område

Även om en nationell lagstiftning skulle stå i strid med grundläggande friheter kan denna begränsning av en frihet vara rättfärdigad. Det finns två typer av rättfärdigande grunder; uttryckliga undantag i EG-fördraget samt undantag enligt den rule of reason-doktrin som kommit att utvecklas i EG-domstolens rättspraxis.<sup>65</sup> De uttryckliga undantagen i EG-fördraget avser i allmänhet sådana särskilda situationer där det är svårt att tänka sig att nationell skattelagstiftning skulle kunna sättas ifråga. Rättfärdigandet i EG-fördraget behandlar enbart fri rörlighet för tjänster, personer och kapital, och kan ges enligt artiklarna 39, 46, 55 och 58 EG-fördraget.

Rättfärdigande grunderna baseras då på en hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. EG-domstolen har emellertid aldrig godtagit en skatteregel på någon av ovan angiven grund.<sup>66</sup> Som exempel kan nämnas att enligt svensk rätt baseras beskattningen av en juridisk person på vilket land denne är registrerad eller har sitt säte. Skulle en svensk regel leda till att utländska juridiska personer missgynnas, och det dessutom anses att situationen för utländska och svenska juridiska personer är jämförbar med avseende på den aktuella regeln, torde det vara fråga om en öppen diskriminering. Sverige kan då inte på någon annan grund än de i EG-fördraget ovan nämnda artiklar försvara regeln.<sup>67</sup>

#### 3.4.1 Rule of reason

Under åren har EG-domstolen utvecklat några grunder som i vart fall principiellt är accepterade att rättfärdiga restriktioner på den direkta beskattningens område, utöver de i fördraget angivna grunderna. Detta så kallade test benämns rule of reason. Doktrinen om rule of reason är tillämplig bara vid mer indirekt hinder för den fria rörligheten och kan således inte användas i de fall då det rör sig om en öppen diskriminering på grund av nationalitet.<sup>68</sup>

I Gebhard- målet fastslog EG-domstolen villkoren som skall vara uppfyllda för att en nationell regel enligt doktrinen om rule of reason skall vara acceptabel:

- Regeln skall vara tillämplig på ett icke diskriminerande sätt
- Regeln skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse

---

<sup>65</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – en lärobok", s. 232 ff.

<sup>66</sup> Se exempelvis mål C-311/97 Royal Bank of Scotland.

<sup>67</sup> Ståhl, K., Österman, R. P., "EG-skatterätt", s. 160 ff.

<sup>68</sup> Ståhl, K., Österman, R. P., "EG-skatterätt", s. 160 ff.

- Regeln skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas
- Regeln skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning, det vill säga den skall vara proportionell<sup>69</sup>

### 3.4.2 Grunder som avvisats

På samma sätt har EG-domstolen kategoriskt valt att avfärda vissa rättfärdigande grunder inom den direkta beskattningens område. Merparten av dessa har domstolen förklarat vara utan verkan som rättfärdigande grunder i allmänintresset enligt rule of reason- doktrinen. Det har dock inte hindrat medlemsstaterna från att åberopa desamma gång efter annan.<sup>70</sup> En av de grunder som tidigare åberopades i mål om direkt beskattning i förhållande till grundläggande friheter var att det låg utanför domstolens kompetensområde att behandla sådana skattefrågor eftersom att medlemsstaterna fortfarande har kvar sin nationella suveränitet på den direkta beskattningens område. EG-domstolen fastslog emellertid redan i Avoir fiscal-målet att området ändock ligger inom domstolens behörighetsområde.<sup>71</sup>

En annan grund som flitigt åberopas av medlemsstaterna är att den person som är föremål för en hindrande åtgärd samtidigt är föremål för en kompenserande fördel.<sup>72</sup> Detta är inte heller en godtagen grund. Vidare accepteras ej åberopanden om att annan form av etablering skulle medföra likabehandling och inte heller gemenskapens brist på behörighet inom skatteavtalsrättens område. Det senare fallet har föranlett stor diskussion om vilket förhållande skatteavtalen har till EG-rätten och de grundläggande friheterna i EG-fördraget. Från EG-domstolens sida framgår att medlemsstaterna är suveräna att själva bestämma kriterierna för vad som konstituerar skattskyldighet samt att en medlemsstat är skyldig att medge förmåner enligt skatteavtal som staten ingått också till begränsat skattskyldiga hemmahörande i en annan medlemsstat.<sup>73</sup>

Slutligen har medlemsstater i en rad mål hävdat att den nationella skatteåtgärden är nödvändig för att förhindra förlust av skatteintäkt och att skatteåtgärden avser att skydda den nationella skattebasen.<sup>74</sup> Ingen av dessa grunder har fått EG-domstolen att rättfärdiga en nationell lagstiftning på den direkta beskattningens område.

---

<sup>69</sup> Mål C-55/94 Gebhard, p. 37.

<sup>70</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – en lärobok", s. 248.

<sup>71</sup> Mål 270/83 Avoir Fiscal.

<sup>72</sup> Mål C-330/91 Commerzbank.

<sup>73</sup> Mål C-336/96 Gilly och C-307/97 Saint-Gobain.

<sup>74</sup> Mål C-265/96 ICI, C-324/00 Lankhorst-Hohorst.

### 3.4.3 Effektiv skattekontroll

Genom Futura-målet<sup>75</sup> har EG-domstolen principiellt godtagit att önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll är ett så tungt vägande allmänintresse som kan motivera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna.<sup>76</sup> I målet behandlades möjligheten för ett franskt bolag med filial i Luxembourg att rulla underskott framåt i tiden, då filialen hade underskott som bolaget ville använda under kommande beskattningsår. EG-domstolen kom fram till att luxemburgsk lag utgjorde ett hinder för etableringsfriheten, då det franska bolaget var tvunget att ha dels en bokföring enligt franska regler, dels en bokföring enligt luxemburgska regler. Detta kunde dock rättfärdigas med Luxemburgs krav på en effektiv skattekontroll men EG-domstolen ansåg de i och för sig rimliga kraven oförenliga med kravet på proportionalitet.<sup>77</sup>

I praktiken har EG-domstolen ännu inte accepterat någon skatteregel på den grunden att uppnå en effektiv skattekontroll eftersom det i regel brister på just kravet på proportionalitet.<sup>78</sup> Vad gäller underlättande av skattekontroll hänvisar ofta EG-domstolen till direktiv 77/799/EEG om myndighetssamarbete och menar att medlemsstaterna får använda detta direktiv för att ta hjälp av andra länders myndigheter för att kontrollera riktigheten av den skattskyldiges uppgifter.<sup>79</sup>

Enligt Ståhl och Österman torde det vara ytterst osannolikt att en materiell skatteregel som olikbehandlar inhemska och gränsöverskridande transaktioner någonsin skulle kunna rättfärdigas med hänvisning till kontrollhänsyn. Däremot bör denna rättfärdigandegrund åtminstone i vissa fall kunna användas för att rättfärdiga kontrollregler, krav på viss bevisning etc., när sådana regler ställer upp skilda krav i inhemska och gränsöverskridande fall.<sup>80</sup>

### 3.4.4 Skatteflykt

Vissa former av lagstiftning mot skatteflykt i snäv mening torde EG-domstolen acceptera, även om domstolen inte ännu i något mål förklarat att en nationell skattebestämmelse kunnat rättfärdigas på denna grund. Medlemsstaterna har dock i flertalet mål åberopat syftet att förhindra skatteflykt, för att inför EG-domstolen motivera den nationella lagstiftningen.<sup>81</sup> För det fall att en nationell bestämmelse enligt EG-

---

<sup>75</sup> Mål C-250/95 Futura Participations.

<sup>76</sup> Mål C-250/95 Futura Participations, p. 31 i EG-domstolens mål.

<sup>77</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – en lärobok", s. 242.

<sup>78</sup> Se exempelvis mål C-254/97 Baxter och mål C-136/00 Danner.

<sup>79</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 399.

<sup>80</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 399.

<sup>81</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – en lärobok", s. 236.



domstolen uppfyller kravet på att förhindra skatteflykt, är en förutsättning enligt rule of reason-doktrinen att den är proportionerlig, vilket flertalet domar nedan visar vara tämligen svårt att uppnå.

EG-domstolen har förklarat i en dom från den 12 september 2006<sup>82</sup> att den brittiska CFC-lagstiftningen strider mot etableringsrätten. Målet gällde det brittiska moderbolaget Cadbury Schweppes som hade dotterbolag i Storbritannien, övriga EU samt i tredje land. I Irland hade Cadbury Schweppes två dotterföretag som fungerade som förmedlare av lånekapital inom koncernen. Dessa irländska dotterföretag var föremål för en låg irländsk bolagsskatt om 10 procent. Den brittiska CFC-lagstiftningen var tillämplig på de vinster som genererades i de irländska dotterbolagen.

Den brittiska CFC-lagstiftningen innebar att det brittiska bolaget beskattades för skillnaden mellan den skatt CFC-bolaget betalt i sitt lågbeskattade hemland, det vill säga Irland och den skatt som skulle ha betalats i Storbritannien. Enligt den nationella domstolen etablerades dotterbolag i Irland endast på den grund att på så sätt kunna ta del av dess fördelaktiga skattesystem. Cadbury Schweppes överklagade domen till högsta instans och anförde att CFC-lagstiftningen strider mot etableringsfriheten. Målet hänvisades till EG-domstolen som slog fast att CFC-lagstiftningen utgör en inskränkning mot den fria etableringsrätten eftersom den medför en skillnad i behandlingen och därmed skattemässig nackdel för de irländska dotterbolagen. CFC-lagstiftningen försvårade således etableringen av utländska dotterbolag.

Vidare bedömde domstolen om inskränkningen i etableringsfriheten ändock var att anse som tillåten. Domstolen slog fast att det förhållande att ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat får en lägre beskattning än vad som hade varit fallet i den medlemsstat där moderbolaget har sin hemvist utgör enligt fast praxis inte ett skäl för den första medlemsstaten att kompensera denna fördel genom att försätta moderbolaget i en skattemässig sämre situation. Däremot kan en åtgärd som inskränker etableringsfriheten vara motiverad om den träffar rent konstlade upplägg som används för att kringgå lagstiftningen i den första medlemsstaten.<sup>83</sup> Detta upplägg skall vara inriktat på att undkomma nationell skatt som normalt tas ut och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.

I sammanhanget förutsätter således begreppet etablering att CFC-bolaget verkligen etableras och att det bedrivs näringsverksamhet i form av rörelse. Av detta följer att en inskränkning av etableringsfriheten inte kan motiveras av behovet av att bekämpa missbruken annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden. Dessa beteenden skall då bestå i rent konstlade upplägg, som inte har någon ekonomisk förankring och som skapas i syfte att undvika skatt.<sup>84</sup> Denna skatt skall vara sådan att den

---

<sup>82</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes.

<sup>83</sup> Se Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 49-51.

<sup>84</sup> Se Mål C-265/96 ICI, mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst och mål C-9/02 Lasteyrie du Suillant.

normalt betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.<sup>85</sup> EG-domstolens avgörande i målet Cadbury Schweppes har föranlett en omfattande diskussion beträffande de svenska CFC-reglerna i kap. 39a IL som motiveras med rädslan för just skatteflykt.

I X och Y-målet slog EG-domstolen fast att en allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande som grundas på att ett bolag eller dess moderbolag är hemmahörande i en annan medlemsstat inte kan godtas.<sup>86</sup>

### 3.4.5 Skattesystemets inre sammanhang

Denna rättfärdigandegrunden har i EG-domstolens praxis de facto ansetts motivera en hindrande skatteregel. Motivet torde vara ett erkännande av att det finns ett slags inre logik i inkomstskattesystemet, vilken bottnar i det fiskala syfte som står i förgrunden för varje skattesystem.<sup>87</sup>

Första gången EG-domstolen accepterade rättfärdigandegrunden om en önskan att bevara skattesystemets inre sammanhang var i Bachmann-målet<sup>88</sup> 1992. Målet behandlade avdragsförbudet för premier på försäkringar tecknade i en annan medlemsstat. Bachmann var en tysk medborgare men var bosatt i Belgien och ville göra avdrag i Belgien för premier han betalade till en tysk försäkringsgivare. Detta önskemål nekades på den grunden att utfallande försäkringsbelopp inte skulle vara skattepliktiga i Belgien, utan det var endast premier till belgiska försäkringsgivare som möjliggjorde avdragsrätt.

EG-domstolen kom i målet fram till att den belgiska lagstiftningen stred mot den fria rörligheten för arbetstagare. Belgien anförde dock till sitt försvar att särbehandlingen av begränsat och obegränsat skattskyldiga ifråga om avdrag för försäkringspremier kunde rättfärdigas därför att den skyddade skattesystemets inre sammanhang. I målet fann EG-domstolen således förbudet motiverat eftersom det i det prövade systemet fanns en koppling mellan avdragsrätt för premier och skatteplikt för utfallande försäkringsbelopp. Därmed skulle det inte gå att säkerställa en beskattning av utfallande försäkringsbelopp varför avdrag inte heller skulle behöva medges.<sup>89</sup>

Vidare prövade EG-domstolen i Verkooijen-målet,<sup>90</sup> den nederländska lagstiftningen om beskattning av utdelningar jämte skattesystemets inre sammanhang som rättfärdigandegrund. EG-domstolen avfärdade dock grunden och menade att ett syfte av rent ekonomisk karaktär inte kan utgöra

---

<sup>85</sup> Se Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 54 ff.

<sup>86</sup> Mål C-436/00 X & Y.

<sup>87</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 401.

<sup>88</sup> Mål C-204/90 Bachmann.

<sup>89</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – en lärobok", s. 238 ff.

<sup>90</sup> Mål C-35/98 Verkooijen.

en tvingande hänsyn till allmänintresset så att det skulle rättfärdiga en begränsning.<sup>91</sup>

I målet Manninen<sup>92</sup> som behandlade det finska systemet för lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster, underströk EG-domstolen att skattesystemets inre sammanhang i egenskap av rättfärdigande grund skall prövas i förhållande till det ändamål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen ifråga. Domstolen kom dock fram till att detta ändamål uppnås även om lättnaden utsträcks till att också omfatta utdelningsinkomster från andra utländska aktiebolag. Något riktigt klar ställningstagande i förhållande till generaladvokatens tidigare anförda syn på skattesystemets inre sammanhang torde emellertid inte helt klart framgå av domskälen.<sup>93</sup>

### 3.4.6 Territorialitetsprincipen

Med territorialitetsprincipen syftas en rätt för respektive medlemsstat att beskatta de inkomster som skapats inom territoriet. Territorialitetsprincipen kan liksom grunden om effektiv skattekontroll, anses vara principiellt accepterad av EG-domstolen genom Futura-målet.<sup>94</sup> I målet framhöll generaladvokaten att den omständigheten att medlemsstaterna utövar beskattningsrätt, fordrar att det finns en anknytning till skattesubjektets nationalitet eller till platsen för källan till de inkomster som är skattepliktiga inom den statens territorium. På så sätt kan en stat föreskriva obegränsad skattskyldighet för personer som har sin hemvist där.

När det gäller begränsat skattskyldiga, är det endast inkomst som har sin källa inom den stats territorium som kan beskattas där. Generaladvokaten poängterade i och för sig i just Futura-målet att territorialitetsprincipen inte får utnyttjas av en medlemsstat för att undgå sina skyldigheter enligt EG-rätten. I fallet ansågs som ovan nämnts källstaten (Luxemburg) ha rätt att vägra avdrag för förluster som saknade koppling till de inkomster som beskattades i staten. EG-domstolen konstaterade att det luxemburgska systemet överensstämde med den skatterättsliga territorialitetsprincipen och därför inte kunde anses innebära en vare sig öppen eller dold diskriminering som var förbjuden enligt EG-fördraget.<sup>95</sup> Därmed kunde inte territorialitetsprincipen rättfärdiga den särbehandling som Storbritannien gjorde avseende möjligheten att utnyttja underskott, utan generaladvokaten ansåg att det istället anknöt till grunden upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang.<sup>96</sup>

---

<sup>91</sup> Mål C-35/98 Verkooijen, p. 48 i EG-domstolens dom.

<sup>92</sup> Mål C-319/02 Manninen.

<sup>93</sup> Dahlberg, M., "Internationell beskattning – en lärobok", s. 240 ff.

<sup>94</sup> Mål C-324/00 Futura Participations.

<sup>95</sup> Mål C-324/00 Futura Participations, p. 22 i EG-domstolens dom.

<sup>96</sup> Se generaladvokatens yttrande i mål C-324/00 Futura Participations.

Ytterligare mål där EG-domstolen bedömt om en hindrande nationell åtgärd kan rättfärdigas med att åtgärden är ett uttryck för den skatterättsliga territorialitetsprincipen är bland andra i mål som *Bosal Holding*<sup>97</sup> och *Marks & Spencer*<sup>98</sup>. I *Bosal Holding*-målet avfärdades intressant nog territorialitetsprincipen generellt rakt av som en rättfärdigandegrund.<sup>99</sup> Även i *Marks & Spencer*-målet avfärdade generaladvokaten territorialitetsprincipen som rättfärdigandegrund för att vägra resultatutjämnning över nationsgränserna.<sup>100</sup> Det bör i sammanhanget framhållas att då territorialitetsprincipen ännu endast aktualiserats i ett fåtal mål torde stor osäkerhet råda beträffande vilken närmare betydelse EG-domstolen tillskriver rättfärdigande-grunden som sådan.<sup>101</sup>

*Marks & Spencer*-målet behandlade avdrag för underskott hänförliga till utlandet. EG-domstolen gjorde i målet en helhetsbedömning av samtliga framförda grunder, det var alltså inte tillräckligt att endast åberopa territorialitetsprincipen för att motivera avdragsförbudet för förluster som uppkommit i utländska dotterbolag. Som grund för sin bedömning, framhöll EG-domstolen tre förutsättningar som tillsammans sedd till sin helhet kunde motivera bestämmelser av hänsyn till tvingande allmänintresset samt under förutsättning att kravet på ändamålsenlighet var uppfyllt. Grunderna var följande:

- Avdragsförbudet var ett led i fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna
- Avdragsförbudet eliminerade en eventuell risk att beakta samma förlust två gånger
- Avdragsförbudet utgjorde ett hinder för koncerner att systematiskt kunna överföra förluster till bolag i länder med en hög skattesats och där värdet av förlusterna ur skattesynpunkt är högst<sup>102</sup>

Ytterligare ett betydande avgörande från EG-domstolen är *Oy AA*-målet,<sup>103</sup> där EG-domstolen prövade de finska koncernbidragsreglerna. Omständigheterna i målet var följande. Ett företag hemmahörande i Storbritannien ägde indirekt 100 procent av aktierna i ett finländskt bolag. Det brittiska bolagets verksamhet gick med förlust, något som förväntades fortsätta också de två efterkommande åren. Det finländska dotterbolaget avsåg därför att lämna ett koncernbidrag till det brittiska moderföretaget och frågan var om detta var en avdragsgill utgift i Finland för dotterföretaget.

Frågan som ställdes till EG-domstolen var om artiklarna 43 och 56 EG-fördraget mot bakgrund av artikel 58 och Rådets direktiv (90/435/EEG) om ett gemensamt skattesystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande

---

<sup>97</sup> Mål C-168/01 *Bosal Holding*.

<sup>98</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>99</sup> Mål C-168/01, *Bosal Holding*, p. 37-41 i EG-domstolens dom.

<sup>100</sup> Se generaladvokatens yttrande i mål C-446/03.

<sup>101</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 405.

<sup>102</sup> Ståhl, K., Österman, R. P., "EG-skatterätt", s. 156.

<sup>103</sup> C-231/05 *Oy AA*.

i olika medlemsstater skall tolkas så, att de utgör hinder för det system som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilket avdragsrätten för koncernbidrag villkoras av att givaren och mottagaren av koncernbidraget är inhemska bolag. I målet fäste domstolen stor vikt vid syftet med den finländska regleringen av koncernbidrag. Syftet var att skatterättsliga nackdelar som följde av koncernstrukturen skulle undanröjas. I en gränsöverskridande situation är det dock inte möjligt för givarstaten, i detta fall Finland, att tillse att det mottagna koncernbidraget beskattas i mottagarstaten, Storbritannien. Följaktligen ansåg EG-domstolen att det nekade koncernbidraget i en gränsöverskridande situation var ett hinder för etableringsfriheten.<sup>104</sup>

EG-domstolen gick vidare i sin bedömning för att utreda om detta hinder kunde motiveras med stöd av den skatterättsliga territorialitetsprincipen och kom fram till att det inte skall vara möjligt för ett bolag att kunna välja i vilken medlemsstat den vill att ett underskott skall beaktas, då det skulle riskera att omkullkasta en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Skulle det finländska dotterbolaget medges avdrag för koncernbidraget till det brittiska moderföretaget, hade konsekvensen blivit att dotterföretaget skulle kunna välja i vilken stat den vill att dess överskott beskattas, något som EG-domstolen inte anser vara en lämplig situation. Sålunda kunde förbudet mot avdrag för gränsöverskridande koncernbidrag rättfärdigas med hänsyn till den välavvägda beskattningsrätten. Reglerna ansågs även vara proportionerliga med hänsyn till de ändamål som eftersträvades.<sup>105</sup> Dock svarade EG-domstolen inte på frågan om koncernbidrag åt några andra håll, vare sig från moderbolag i en medlemsstat till dotterbolag i en annan medlemsstat eller mellan dotterbolag i olika stater.<sup>106</sup>

---

<sup>104</sup> Dahlberg, M., "Skattenytt internationellt", SkatteNytt nr 10 2007.

<sup>105</sup> Dahlberg, M., "Skattenytt internationellt", SkatteNytt nr 10 2007.

<sup>106</sup> Holmdahl, S.E., Ohlsson, F., "Visst gäller Marks & Spencer!", SkatteNytt nr 1-2 2008.

# 4 Analys och slutsatser

## 4.1 Inledning till analysen

Efter att ha belyst både svensk intern rätt och EG-rätt är det nu dags att knyta ihop säcken. Detta avsnitt kan sägas vara uppsatsens kärna och till en början behandlas den svenska bestämmelsen i förhållande till etableringsfriheten, för att sedan utifrån vad jag kommer fram till, övergå till ett resonemang om en potentiell tillämplig rättfärdigandegrund.

## 4.2 Svenska bestämmelsen och etableringsfriheten

Det väsentliga med kravet i 23 kap. 16 § IL är en önskan om att säkerställa att tillgångar överläts till ett skattesubjekt som faktiskt blir beskattat för den obeskattade värdereserv som är knuten till tillgången. Det är onekligen ett komplicerat område, då den svenska regleringen om underprisöverlåtelser både skall möjliggöra omstruktureringar inom företag samtidigt som den också skall förhindra skatteundandragande. Att förvärvaren enligt 23 kap. 16 § IL skall vara skattskyldig i en annan medlemsstat i EU berättigar inte till de förmåner som medges enligt bestämmelserna om underprisöverlåtelser. I valet mellan att göra en underprisöverlåtelse helt inom Sverige eller att göra den gränsöverskridande inom EU, gör regleringen i 23 kap. IL en nationell överlåtelse skatterättsligt gynnad eftersom en gränsöverskridande ombildning i vissa fall kan medföra uttagsbeskattning.

Problematiken ligger i att vid en situation då ett svenskt dotterbolag önskar ombilda utländska fasta driftställen till utländska dotterbolag måste det förvärvade svenska dotterbolaget knyta de förvärvade tillgångarna till ett fast driftställe i Sverige. De svenska reglerna appliceras alltså inte överhuvudtaget på utländska skattesubjekt. Enligt artikel 43 EG-fördraget skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud omfattas även inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filial eller dotterbolag.

Även om den svenska bestämmelsen inte innebär ett direkt förbud för ett företag att utöva sin rätt till fri etablering i en annan medlemsstat verkar den emellertid avskräckande för den som ämnar utnyttja etableringsfriheten så som den stadgas i EG-fördraget eftersom en förvärvare som är obegränsat skattskyldig i en annan medlemsstat än Sverige inte har möjlighet att tillämpa de gynnsamma bestämmelserna om underprisöverlåtelse som en i Sverige obegränsad skattskyldig har. Att man utifrån ett krav på omedelbar skattskyldighet behandlas sämre om man flyttar ut än vad man gör om man väljer att stanna kvar inom ett lands territorium, innebär enligt min

uppfattning att bestämmelsen utgör en inskränkning i den fria rörligheten inom EU och då särskilt rätten till en fri etablering, då det i detta fall fråga om en skatteregel som negativt särbehandlar utländska skattesubjekt vid deras val av etablering inom gemenskapen. Kontentan är att en förvärvare som är skattskyldig i en annan medlemsstat i EU ej berättigas till de förmåner som annars medges. 23 kap. 16 § IL står onekligen i konflikt med etableringsfriheten vid en gränsöverskridande underprisöverlåtelse och slutsatsen är att 23 kap. 16 § IL således strider mot etableringsfriheten.

Svårigheten vid den fortsatta bedömningen torde ligga i att utröna om en eventuell rättfärdigandegrund är förhanden som kan rättfärdiga förevarande begränsning. Det vill säga om bestämmelsen kan motiveras utifrån doktrinen om rule of reason, i det fall att Sverige skulle ställas till svars för denna särbehandling inför EG-domstolen. Svaret får läsas tillsammans med EG-domstolens praxis.

### 4.3 Tillämplig rättfärdigandegrund

För att en regel skall kunna rättfärdigas trots att den är diskriminerande fordras enligt doktrinen om rule of reason att regeln är tillämplig på ett icke diskriminerande sätt, att den framstår som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, att den är ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas samt att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

EG-domstolen har i flera mål, bland annat i Marks & Spencer-målet, återkommit till vad som i tidigare mål framkommit, att en minskning av skatteintäkter inte är ett rättfärdigande som kan anses utgöra en sådan tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd. Sett ur den svenska regeringens perspektiv, skulle sannolikt göras gällande skyddet för den svenska skattebasen för att motivera en regel som 23 kap. 16 § IL. Dock utan framgång då även detta är en rättfärdigandegrund som systematiskt underkänts av EG-domstolen i bland annat målet Lankhorst-Hohorst.

Inte heller torde Sverige lyckas inför EG-domstolen genom att åberopa önskemålet om att förhindra skatteflykt. Som bekant kan denna rättfärdigandegrund göras gällande endast i de mest prekära fall av kringgåenden vilket inte torde vara fallet med 23 kap. 16 § IL. En inskränkning kan inte motiveras av behovet av att bekämpa missbruken annat än om den särskilt tjänar ändamålet att hindra beteenden. Dessa beteenden skall då bestå i rent konstlade upplägg, som inte har någon ekonomisk förankring, skapad i syfte att undvika skatt. Denna skatt skall vara sådan att den normalt betalas på vinst från verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet.<sup>107</sup> EG-domstolens syn beträffande denna

---

<sup>107</sup> Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", s. 371 ff.

rättfärdigandegrund har som tidigare nämnts åskådliggjorts i bland annat målet Cadbury Schweppes.

Vidare skulle Sverige förmodligen vilja att EG-domstolen såg till det svenska skattesystemets inre sammanhang och på den grunden motivera regeln. EG-domstolens praxis på området skulle kunna ha betydelse för Sveriges motivering om rättfärdigande av underprisreglerna då villkoret är avhängig om ett annat skattesubjekt är skattskyldigt i Sverige för de värden som överförs.<sup>108</sup>

En rättfärdigandegrund som vunnit allt större terräng i sammanhanget är den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Territorialitetsprincipen tar som bekant sin utgångspunkt i synsättet att de inkomster som genereras inom en medlemsstats territorium också skall få beskattas inom densamma. EG-domstolen har, i mål som Futura, godtagit att medlemsstaterna upprätthåller skatteregler som är utformade i enlighet men den skatterättsliga territorialitetsprincipen. I senare avgöranden, såsom i Marks & Spencer, har domstolen slagit fast att det är ett legitimt syfte att mot denna princip säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna så att värden som upparbetats i en medlemsstat, i exempelvis en näringsverksamhet, kan beskattas i den staten. Dock måste man beakta den osäkerhet som kopplas till territorialitetsprincipen och vilken betydelse den skulle få vid en eventuell prövning av EG-domstolen.

Vid bedömningen av om de brittiska reglerna kunde rättfärdigas baserade EG-domstolen bedömningen på tre olika berättigande grunder, vilket torde betyda att ingen av dem ensam hade varit tillräcklig för att motivera Storbritanniens agerande. På samma sätt tror jag att Sverige skulle agera om EG-domstolen skulle komma att pröva den svenska bestämmelsen i 23 kap. 16 § IL. Det torde inte finnas en ensam grund som Sverige skulle kunna åberopa utan flera tillsammans, däribland territorialitetsprincipen.

För att en regel som strider mot gemenskapsrätten skall vara acceptabel måste den utöver en tillämplig rättfärdigandegrund enligt doktrinen om rule of reason, dessutom ha ett ändamålsenligt syfte samt skall den vara proportionerlig. Syftet med att Sverige har en regel om skattskyldighet är otvivelaktigt att skydda den svenska skattebasen. Frågan är om regeln i 23 kap. 16 § IL går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen om att skydda de intäkter som uppstått inom svenskt territorium och den minskade skatteintäkten. Bakom lagregeln döljer sig en tanke om att säkerställa att tillgångarna överläts till ett skattesubjekt som faktiskt blir beskattat för den obeskattade värdereserv som är knuten till tillgången.

Även om utländska rättssubjekt som saknar ett fast driftställe i Sverige synes bli förfördelade av den svenska bestämmelsen jämfört med de svenska rättssubjekt som är obegränsat skattskyldiga, torde den enligt min mening vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som

---

<sup>108</sup> Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" (Rapport till företagsskatteutredningen 2005), s. 403 samt mål C-319/02 Manninen.



eftersträvas. Därjämte gör jag bedömningen att bestämmelsen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målsättningen.

## 4.4 Avslutande kommentarer

Trots att kompetensen att utforma den direkta beskattningen tillhör EU:s medlemsstater, har dessa emellertid att beakta EG-rätten när de utövar denna behörighet. EG-domstolens centrala uppgift är att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av EG-fördraget. Legalitetsprincipen innebär bland annat att gemenskapen inte skall verka på andra områden än där EG-fördraget så medger och påverkar således kompetensfördelningen i förhållande till medlemsstaterna. EG-domstolen har ingen behörighet att tolka medlemsstaternas nationella lagstiftning och kan därmed icke i ett förhandsavgörande uttala sig om den nationella lagstiftningen är förenlig med EG-rätten.

Det finns ett stort antal svenska regler på den direkta beskattningsrättsens område som riskerar att underkännas vid en eventuell prövning av EG-domstolen eller som bekant redan har underkänts. Den regel som har behandlats i denna uppsats är bestämmelsen i 23 kap. 16 § IL. Att en regel om svensk skattskyldighet utgör ett hinder för EG-rätten beror på att det är en regel som tillkommit i syfte att skydda skatteunderlaget men som också i högsta grad påverkar den fria rörligheten negativt.

Genom EG-domstolens domar har det blivit allt klarare att enhetliga lösningar krävs för att uppnå de krav som den inre marknaden ställer. Vad gäller principen om kompetensfördelning är EG-domstolen själv medveten om att den saknar behörighet att inom ramen för en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG-fördraget uttala sig i frågan om en nationell bestämmelse är förenlig med gemenskapsrätten. EG-domstolen inser att de i praktiken överskrider sin kompetens vilket är oförenligt med artikel 234 EG-fördraget. På lång sikt torde en nödvändig lösning vara att det nationella skattesystemet vad gäller den direkta beskattningen, övergår till av vara så samordnat, att medlemsstaterna kan acceptera systemet i varandras skattesystem.

Ovanstående konklusioner tyder onekligen på att den svenska regeln i 23 kap. 16 § IL om skattskyldighet för underlåten uttagsbeskattning i ett första led inte kan anses vara tillåten inom EU. Dock anser jag att utifrån EG-domstolens ställningstagande i bland annat Marks & Spencer-målet, ett rättfärdigande kan uppnås, utifrån en helhetsbedömning av de rättfärdigandegrunderna som Sverige enligt min mening torde åberopa, däribland territorialitetsprincipen. Även om den svenska regeln är restriktiv och förvisso innebär en begränsning är den inte att anse som oproportionerlig och det finns därmed inget skäl till att inte acceptera regeln utifrån EG-rättsliga överväganden.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop 1998/99:15

Prop 1989/90:110

SOU 2005:99

SOU 1998:1

SRN förhandsbesked den 31 mars 2005

SRN förhandsbesked den 13 februari 2003

Dir 90/435/EEG

## Litteratur

Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U., "Inkomstskattelagen – en kommentar del I", Norstedts Juridik 2007

Bernitz, U., Kjellgren A., "Europarättens grunder", tredje upplagan, Norstedts Juridik 2007

Dahlberg, M., "Internationell beskattning – En lärobok", första upplagan, Lund 2005

Lodin, S-O, Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 2", elfte upplagan, Lund 2007

Pelin, L., "Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv", fjärde upplagan, Lund 2006

Ståhl, K. och Österman, R. P., "EG-skatterätt", andra upplagan, Uppsala 2006

Wiman, B., "Beskattning av företagsgrupper", första upplagan, Stockholm 2002

## Artiklar

Dahlberg, M., "Skatterätt internationellt", SkatteNytt nr 10 2007

Holmdahl, S.E., Ohlsson, F., "Visst gäller Marks & Spencer!", SkatteNytt nr 1-2 2008

Pelin, L., "Direkta skatter och EG-rätten"

Persson Österman, R. och Ståhl, K., "EG-fördragets inverkan på företagsbeskattningen" 2005

# Rättsfallsförteckning

## **Regeringsrätten**

RÅ 1992 ref 56

RÅ 1998 ref 13

RÅ 2004 ref 1

## **EG-domstolen**

Mål 26/62

Mål 6/64

Mål 270/83

Mål C-81/87

Mål C-204/90

Mål C-168/91

Mål C-330/91

Mål C-1/93

Mål C-55/94

Mål C-250/95

Mål C-265/96

Mål C-336/96

Mål C-254/97

Mål C-307/97

Mål C-311/97

Mål C-35/98

Mål C-200/98

Mål C-251/98

Mål C-136/00

Mål C-324/00

Mål C-436/00

Mål C-168/01

Mål C-9/02

Mål C-319/02

Mål C-446/03

Mål C-196/04

Mål C-231/05