



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

EG-rättens inverkan på  
svensk fåmansföretagslagstiftning  
En granskning av skatterättsliga hinder för  
etableringsfriheten inom EU

Examensarbete  
20 poäng

av

Andreas Jasper

Handledare  
Mats Tjernberg

Ämnesområde  
Internationell skatterätt, EG-konkurrensrätt

Termin  
VT 2001

# Innehåll

## EG-RÄTTENS INVERKAN PÅ

## SVENSK FÅMANSFÖRETAGSLAGSTIFTNING

<b>SUMMARY IN ENGLISH</b>	<b>1</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Syfte	5
1.2 Problemställning	5
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod	7
<b>2 EG-RÄTTSLIG HARMONISERING AV DET DIREKTA SKATTEOMRÅDET</b>	<b>9</b>
2.1 EG-rätten och svensk inkomstskatterätt	9
2.2 Den inre marknaden	10
2.2.1 Målsättningar	11
2.2.2 Medel	11
2.2.3 Etableringsfrihet	12
2.2.4 Klassificering av tillämplig frihet	15
2.3 Diskrimineringsförbud	16
2.3.1 Öppen respektive dold diskriminering	17
2.3.2 Typiskt diskriminerande situationer	20
2.3.3 Restriktionsförbud	21
2.3.A Mål C-118/96	22
2.3.4 Undantag från diskriminerings- och restriktionsförbudet	22
2.3.5 Skatterättslig integration	25

<b>3 EG-RÄTTEN OCH SVENSK FÅMANSFÖRETAGSLAGSTIFTNING</b>	<b>28</b>
<b>3.1 Gällande rätt</b>	<b>28</b>
<b>3.2 Inventering av potentiellt fördragsstridiga regler i svensk fåmansföretagslagstiftning</b>	<b>31</b>
3.2.1 Inskränkt skattskyldighet och kvalificerade andelar	31
3.2.A RÅ 1999 ref. 62	33
3.2.2 Inskränkt skattskyldig och verksam i betydande omfattning	35
3.2.3 Beskattning enligt SINK	40
3.2.4 Skattemässig lättnad enligt 43 kap. IL och Kupongskattelagen	43
3.2.5 Löneunderlag	45
3.2.B Mål 5134/1998	46
3.2.C Mål C- 251/98	47
3.2.D Mål 4869/1998	48
3.2.6 Kapitalunderlag och alternativregeln	49
3.2.E Mål 5134/1998	50
<b>3.3 Omstrukturering</b>	<b>51</b>
3.3.1 Andelsbyte och uppskov	52
3.3.2 Utomståenderegeln	53
3.3.3 Underprisöverlåtelse	55
3.3.A RÅ 2000 ref.17	56
<b>4 SAMMANFATTANDE ANALYS</b>	<b>58</b>
4.1 Inventeringen	59
4.2 Avslutande kommentar	63
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>65</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>70</b>

# Summary in English

In this Master's thesis I deal with the impact of European Community Law on chapter 57 regulations of the Swedish National Income Tax Act, IL, and regulations connected thereto. These rules specifically governs the taxation of shareholders in Swedish closely held small and medium sized enterprises, SME:s, *fåmansföretag*.

My purpose is thereby to investigate the principal question: whether or not chapter 57 IL, states conditions which are to be considered as fiscally discriminatory in accordance to Art. 12 and a breach of Art. 43 EC. The Swedish Supreme Administrative Court delivered a judgement on 17<sup>th</sup> of August 2000, RÅ 2000 ref. 47; Case 1534/1998, which stated that the conditions laid down in 8 § chapter 57 IL concerning the salary-rule, *löneregel*, was incompatible with the freedom of establishment and a breach of Art. 43 EC.

The problems dealt with, mainly emanates from the condition in chapter 57 IL. The 4 § states that a shareholder which holds more than 50 per cent of the shares and the votes in a Swedish SME, in which he is actively working with a significant importance for the enterprise, is to be defined as qualified. A significance of such qualification is that the tax ministry will treat a certain amount of the dividend exceeding a certain limit, *gränsbeloppet*, as earned income, progressively taxable at a maximum rate of 56 per cent. The shareholder has a preference of not being considered as qualified, since he then will be taxable at a rate of 30 per cent in income of capital.

Never the less, some tax relieves are only admitted to qualified shareholders, as in the event of a reorganisation of the enterprise, *fåmansföretaget*. Dealing specifically with formally qualified shareholders, which are residents of other European Union member states than Sweden, it could be argued that these tax relieves should as well come to their benefit in accordance to the principle of equal treatment, Art. 12 EC.

Since foreign resident shareholders are not possibly taxable in the category of earned income at 56 per cent, formally qualified foreign shareholders are neither entitled to such relieves. The Swedish qualified shareholder, however, remains subject to the following question:

If foreign resident shareholders in Swedish SME could influence the taxation of Swedish shareholders, in regard to their status as qualified, to the extent that they can not longer benefit from certain tax relieves?

The following main conclusions are to be drawn from the research on potentially discriminatory obstacles and restrictions to the freedom of establishment in chapter 57 IL and regulations dealing with the taxation of shareholders in Swedish SME:s:

- Foreign shareholders in the SME and in daughter companies established in other European Union member states are to be considered as technically qualified, whereas a Swedish resident shareholder under equal conditions would had been considered as qualified, Art. 12 EC.
- Tax relieves laid down in *Kupongskattelagen*, does not correspond to the tax relieves laid down in chapter 43 in the Swedish National Income Tax Act, IL. By consequence, non-resident shareholders will not be subjects to such tax relieves.
- Swedish qualified shareholders are made subject to harder taxation by conditions, which are fiscally preventing Swedish qualified shareholders from considering foreign shareholders in the Swedish SME in the event of an international reorganisation. By consequence these conditions are potentially infringing the principle of equal treatment and the freedom of establishment, Art. 12 and Art. 43 EC.

In accordance to the judgements of the Swedish Supreme Administrative Court and The ECJ: RÅ 2000 ref. 47 (Case 1534/1998, Case 4869/1998), RÅ 1999 ref. 62, RÅ 2000 ref. 40, RÅ 2000 ref. 17 and ECJ C-200/98, the Swedish National Income Tax Act states some conditions which potentially could be violating the freedom of establishment, Art. 43 EC. By consequence one of the instruments safeguarding the freedom of competition and the inner market is disturbed.

With respect to the obligations laid down in article 10 EC and the measures expected to be pursued by European Union member states in correspondence to mainly the principle of equal treatment and the abolishment of non justified restrictions, Art. 43 EC is to be upheld trough out the whole of chapter 57 IL and other regulations dealing with the taxation of qualified shareholders in Swedish SME:s, *fåmansföretag*.

# Förord

*Lund, minns du den våren jag stod där i Eden.*

*Juridicum, du drunknade i körsbärens blomning.  
Jag lovade mig.*

*Det har varit ett händelserikt år, det sista.  
Detta årtusendets första vår bär starka minnen.*

*Min far, min mor och min syster.  
Er vill jag tacka för min tro på viljan att lära och förändra.*

*Min examinerare, Mats Tjernberg, vill jag tacka för all  
värdefull handledning.*

*Lund, ett betydelsefullt löfte, det bästa.*

# Förkortningar

Art.	Artikel
Dir.	Direktiv
EC	European Communities
ECJ	European Court of Justice
EG	EG-fördraget
EGD	EG-domstolen
EU	Europeiska Unionen
Fi.	Finansdepartementet
Ibid.	På samma ställe
IL.	Inkomstskattelag
Kap.	Kapitel
KapUL	Kapitalunderskottslagen
KOM.	Kommissionens Meddelande
Ltd.	Limited
OECD	Organisation of Economic Corporation and Development
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Svensk inkomstskattelag
SINK	Lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
Skr.	Skrivelse
SME	Small and Medium Sized Enterprises
SOU.	Statens offentliga utredningar
SÖ	Sveriges internationella överenskommelser
UPL	Underprislagen

# 1 Inledning

## 1.1 Syfte

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att, med utgångspunkt i gällande svensk skatterättslig fåmansföretagslagstiftning och EG-rätt, närmare undersöka den sistnämndas inverkan på reglerna för den direkta beskattningen av fåmansföretag och dess delägare. Därvid avser jag att närmare granska och redovisa eventuella oförenligheter i nämnda skattelagstiftning med EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud (se nedan kap. 2.3). Följaktligen undersöks 57 kap. Lag (1999:1229) om beskattning av utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, IL, och till detta regelverk relevant kopplad lagstiftning. Syftet är därmed att utreda huruvida det förekommer villkor vilka bör anses kunna utgöra otillåtna hinder för den skyddsvärda etableringsfriheten inom den Europeiska unionen, EU (se nedan kap. 2.2).

## 1.2 Problemställning

Av tradition har normgivningsmakten på det skatterättsliga området starkt uttryckt den enskilda statens suveränitet, dess lagstiftningskompetens har historiskt sett varit absolut.<sup>1</sup> Skattesystemet utgör själva basen för den självständiga nationens finansiella tillgångar och är således en avgörande faktor för att nationens regering skall kunna bedriva sin politik.<sup>2</sup>

Genom Sveriges inträde som medlem i den Europeiska unionen (EU) den 1/1 1995 förändrades delvis detta, då viss exklusiv kompetens att lagstifta på flertalet politikområden överfördes till EU:s organ. Den direkta beskattningsrätten utgjorde dock ett undantag. Gemenskapens institutioner erhöll vid inträdet erforderlig kompetens att fatta beslut med giltighet i Sverige i den omfattning och med den verkan som följer av de fördrag och övriga instrument som närmare anges i Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen, 3 och 4 §§.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Pålsson & Quitzow (1993), s. 169.

<sup>2</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 3 ff.

<sup>3</sup> Se ovan inledning om artikel 220 och 234 EG.



Svensk lag är sedan medlemskapet således underordnad EG-rätten. Förhållandet dem emellan innebär, att i de fall då en regel i den nationella lagstiftningen strider mot EG-rätten, den sistnämnda skall ges företräde. En sådan nationell regel skall därmed inte tillämpas.<sup>4</sup>

Av artikel 7 (f.d. 4) EG skall EG-domstolen, EGD, agera inom ramen för den kompetens som den tilldelats genom EG-fördraget, EG.<sup>5</sup> Enligt artikel 220 EG är domstolens uppgift avgränsad till att säkerställa att EG-rätten iakttas vid fördragets tolkning och tillämpning. Medlemsstaterna har därvid förbundit sig att inte lösa tvister angående tolkning och tillägg av fördraget på annat sätt än som bestäms av detta. EGD:s uppgift är följaktligen enligt artikel 234 (f.d. 177) EG att förse nationella domstolar med förhandsbesked i frågor rörande tolkning av EG-rätten. Domstolen är således den institution som i sista hand drar gränsen mellan EG-rätten och den nationella rätten. Den avgör rättens innehåll och förser medlemsstaternas medborgare med rättskydd.<sup>6</sup>

Av artikel 234 EG framgår vidare att nationell domstol därvid *får*, och att högsta nationella domstol *skall* begära förhandsavgörande från EGD om oklarhet uppstår vid tolkning av regler i EG och övriga gemenskapsrättsliga rättsakter.<sup>7</sup> Något som därav är av intresse, är att Skatterättsnämnden enligt avgörande från EGD, inte kvalificerar som berättigad att begära förhandsavgörande med stöd av ifrågavarande artikel. Skatterättsnämnden är nämligen enligt EG-domstolens mening inte en myndighet av den beskaffenheten (se kap. 2.3.5).<sup>8</sup>

Mot bakgrund av det rättsläge och de problemområden som ovan i korthet presenterats, skall jag i detta examensarbete huvudsakligen utreda följande fråga:

Uppställer svensk fåmansföretagslagstiftning och till denna relevant kopplad skattelagstiftning villkor vilka, vid en potentiell bedömning av Regeringsrätten respektive EGD, skulle kunna anses strida mot EG-rätten såsom skatterättsligt diskriminerande eller otillåtet restriktiva?

---

<sup>4</sup> Bergström (2001A), s. 1.

<sup>5</sup> EG är beteckningen för Romfördragets reviderade lydelse enligt Amsterdamfördraget som ingicks den 2 oktober 1997. Se även Sveriges internationella överenskommelser (SÖ 1994:4) och förordning (1999:185) om ikraftträdande av vissa lagar med anledning av Amsterdamfördraget.

<sup>6</sup> Pålsson & Quitzow (1993), s. 105.

<sup>7</sup> Se nedan referat av Regeringsrättens avgöranden i mål 1534/1998 och mål 4869/1998.

<sup>8</sup> Mål C-134/97, *Victoria Film A/S*. Bergström (2001A), s. 3.

## 1.3 Avgränsningar

Denna uppsats har begränsats till att utreda ovannämnda huvudfråga och till denna näraliggande frågor. Följaktligen koncentreras uppsatsen till den inverkan på den svenska fåmansföretagslagstiftningen som EG-rätten medför. Avgränsningar har vidare gjorts vad gäller den litteratur som legat till grund för uppsatsen.

Vad gäller den EG-rättsliga litteraturen bör här nämnas att den till övervägande del utgjorts av engelsk doktrin samt tidsskrifter och artiklar i ämnet internationell beskattning och EG-skatterätt, vilka till stor del författats av och Frans Vanistendael.<sup>9</sup> I viss mån har EG-rättsligt material även inhämtats vid Katholieke Universiteit, Leuven, Belgien, varvid huvudsakligen artiklar samt av EGD publicerade domar varit till behjälplighet.<sup>10</sup> EG-rättslig litteratur har även inhämtats i de Europeiska gemenskapernas institutioner, varvid litteraturen främst har utgjorts av Europeiska gemenskapens publikationer för Europeiska kommissionens verksamhetsområden inom generaldirektoratet för direkta skatter respektive generaldirektoratet för konkurrens.

Vad gäller den svenska skatterättsliga litteraturen har den utgjorts av offentligt tryck i ämnet fåmansföretag, Regeringsrättens praxis, doktrin samt tidsskrifter och artiklar i ämnet internationell beskattning och EG-skatterätt, vilka främst författats av Sture Bergström, Mats Tjernberg och Kristina Ståhl.<sup>11</sup>

## 1.4 Metod

Tillvägagångssättet för att åstadkomma denna uppsats har varit, att mot bakgrund av tillämplig EG-rätt såsom det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet respektive restriktionsförbudet, företa en bedömningen av om den svenska fåmansföretagslagstiftningens regler skulle kunna anses oförenliga med ovannämnda förbud och därmed ett hinder för den EG-rättsliga etableringsfriheten.

---

<sup>9</sup> Frans Vanistendael är professor i skatterätt och verksam vid juridiska fakulteten i Leuven, Belgien.

<sup>10</sup> Fakulteit Rechtsgeleerdheid, Leuven, Belgien, grundat den 9 dec. 1425 av Erasmus, är ett av Europas äldsta universitet.

<sup>11</sup> Mats Tjernberg är doktor i skatterätt och verksam vid juridiska fakulteten vid Lunds universitet; Sture Bergström är professor i finansrätt och verksam vid juridiska fakulteten vid Lunds universitet; Kristina Ståhl är professor i skatterätt och verksam vid Uppsala universitet.

Metoden som jag använt mig av har varit juridiskt utredande. Med hänsyn till det valda ämnet, uppsatsens syfte och omfång har med nödvändighet viss deskriptiv metod använts såväl inom det EG-rättsliga området som det svenska.

Därvid har jag endast avsett att beröra just de EG-rättsliga moment, vilka aktualiserats vid inventeringen och vilka huvudsakligen aktualiserats vid bedömningen av den ställda huvudfrågan. Av pedagogiska överväganden och utrymmesskäl har jag valt att i korthet låta Regeringsrättens och EGD:s praxis i huvudsakligen relevanta fall klargöra presentationen inom de olika delmomenten för bedömningen. Genomgående har dispositionen och presentationsmetoden grundats på juridisk metod och struktur såsom exempelvis EG-rättens egenskap av egenartad och överordnad rättskälla i förhållande till den nationella lagstiftningen.<sup>12</sup> Avslutningsvis har en juridisk, men mer fristående metod använts vid författande av den sammanfattande analysen. Uppsatsen har jag således disponerat enligt följande:

Kapitel 2 presenterar inledningsvis kort den nuvarande EG-rättens förhållande till svensk rätt på området för den direkta beskattningen. Därpå följer en beskrivning av den EG-rättsliga etableringsfriheten och vikten av en fortgående harmonisering inom inkomstbeskattningsrätten. Kapitel 3 redogör för de instrument som EG-rätten erbjuder medlemsstaterna vid upprätthållandet av den fria etableringsrätten på den inre marknaden när det gäller förekomsten skatterättsliga hinder för etableringsfriheten.

Kapitel 4 behandlar det huvudsakliga området för denna uppsats d.v.s. svensk fåmansföretagslagstiftning. Detta kapitel redovisar löpande den inventering som företagits av reglerna för beskattning av andelsägare i fåmansföretag. Följaktligen har reglerna i 57 kap. IL och till detta kapitel övrig relevant kopplad skattelagstiftning såsom SINK, Kupongskattelagen, samt reglerna för andelsbyte och underprisöverlåtelse undersökts.

I Kapitel 5 redovisar jag för den sammanfattande analysen, vilken utgör en granskande utvärdering av tidigare kapitel. I analysen redovisas de huvudsakliga slutsatserna av inventeringen, men här lämnas även utrymme för en mer fristående diskussion.

---

<sup>12</sup> EGD tillämpar en ändamålsenlig tolkning av EG:s artiklar och dess betydelse för en fortgående integration, varvid en fråga av intresse är i vilken omfattning svensk rätt påverkas därav. EG-rättens egenskap av "sui generis" och "lex superior", i förhållande till nationell rätt.

## 2 EG-rättslig harmonisering av det direkta skatteområdet

### 2.1 EG-rätten och svensk inkomstskatterätt

Beskattningskompetensen på det direkta skatteområdet är såsom inledningsvis nämnts om lagstiftningskompetensen på det direkta skatteområdet fortfarande exklusivt tillhörig medlemsstaterna. Vad gäller praxis kan det konstateras att EGD i Safir-målet och ICI-målet, förklarat att frågor om direkta skatter för närvarande i och för sig inte faller under gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna dock inte desto mindre är skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina resterande befogenheter (se nedan kap. 2.3.A).<sup>13</sup> Denna allmänna princip har vidare med stöd av artiklarna 94 och 308 EG möjliggjort antagande av ett fåtal gemenskapsbestämmelser på området för den direkta beskattningen.<sup>14</sup>

De enskilda medlemsstaterna skall följaktligen beakta två direktiv, Moderdotterbolagsdirektivet och Fusionsdirektivet, vilka har vilka tillkommit i syfte att undanröja skattemässiga hinder för gränsöverskridande samarbete mellan företag som vill dra nytta av den inre marknadens fördelar. Någon vidare harmonisering har således inte ha skett (se nedan kap. 2.3.5).<sup>15</sup>

Som medlem i EU har Sverige genom ovannämnda lag (1994:1500), förpliktat sig att lojalt följa kraven på nödvändiga förutsättningar och stegvisa målsättningar i förverkligandet av Gemenskapens inre marknad, såsom detta vid ovannämnda tidpunkt stadgades i Romfördraget och vilket numera i sin senare lydelse anges i Amsterdamfördraget (EG).<sup>16</sup> Vid beaktande av den skyldighet som enligt fördraget således åligger varje EU-medlemsstat, att harmonisera nationell lag inom angivna politikområden med gällande EG-rätt, har harmoniseringen av det direkta skatteområdet speciellt kommit att föranleda viss juridisk debatt.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Mål C-118/96 *Safir*; Mål-C264/96 *ICI*. Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 7.

<sup>14</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 5, 25 ff.

<sup>15</sup> Rådets direktiv 90 / 435 / EEG av den 23 juli 1990 och Rådets direktiv 90 / 434 / EEG av den 23 juli 1990. Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 25. Se Pålsson & Quitzow (1993), s. 183. Pelin (1997), s. 218 ff.

<sup>16</sup> EG är beteckningen för Romfördragets reviderade lydelse enligt Amsterdamfördraget som ingicks den 2 oktober 1997. Se även Sveriges internationella överenskommelser (SÖ 1994:4) och förordning (1999:185) om ikraftträdande av vissa lagar med anledning av Amsterdamfördraget.

<sup>17</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 5. Ståhl (1997), s. 762. Se även Pelin (2001), s. 279.

Diskussioner om hur denna harmonisering bör vara och i realiteten faktiskt är, har till stor del ”kryddats” av det faktum, att EGD anses harmonisera ifrågavarande rättsområde med hjälp av att lagstifta genom praxis. Detta, trots att det vid en granskning av EG:s tillämpliga artiklar, kan konstateras att EGD saknar uttryckligt lagstöd för harmonisering av direkta skatter.<sup>18</sup>

Med målsättningen att nå en så fullständig integration som möjligt av medlemstaternas nationella marknader agerar EGD som prejudikatbildare. Då domstolen finner att nationella bestämmelser om direkt beskattning negativt påverkar de fria rörligheterna stödjer sig EGD dock på gemenskapens principer om skyddet för den inre marknadens förverkligande. Konsekvensen är att enskilda medlemsstater i realiteten åläggs att harmonisera detta område, då de måste följa EGD:s avgöranden.<sup>19</sup>

Att EGD, genom detta sitt förfarande, av medlemstaterna således kan upplevas utvidga sin kompetens genom att stödja sig på en långtgående ändamålsenlig tolkning av EG-fördraget, är mindre förvånande, men utgör kanske samtidigt en nödvändig förutsättning och utveckling för en fortgående integration i enlighet med EG:s målsättningar.

## 2.2 Den inre marknaden

Gemenskapens inre marknad, vilken utgörs av de fyra friheterna för varor, personer, tjänster, kapital samt etableringsfriheten,<sup>20</sup> är enligt EG det viktigaste instrumentet för förverkligandet av integrationen och är ständigt föremål för en mängd harmoniserande lagstiftningsåtgärder.<sup>21</sup>

På den inre marknaden skall det enligt EG råda fri konkurrens. Detta är en avgörande förutsättning för att marknadens aktörer, på lika villkor och i termer av ekonomisk effektivitet, skall kunna producera och avsätta produkter och tjänster med maximal kvalitet och lägsta pris. En fri konkurrens till skydd för konsumenternas intresse förutsätter dock att det råder frihet för marknadens aktörer att tillträda och verka på marknaden i annan medlemsstat. Konkurrensfrihet förutsätter således etableringsfrihet.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 5. Ståhl (1997), s. 762. Se även Pelin (2001), s. 279.

<sup>19</sup> Bergström (1998), s. 486.

<sup>20</sup> Bergström (2000 A), s. 663. Doktrin företräder uppfattningen att även en femte frihet kan uttryckas i rätten till fri etablering- rätten till fria betalningar. Se Kapteyn & Ver Loren Van Themaat (1998), s. 715 ff. Bergström (2000 A), s. 663. Se även Pålsson & Quitzow (1993), s. 193 f.

<sup>21</sup> Pålsson & Quitzow (1993), s. 148. Europeiska gemenskaperna (2000), s. 9 f.

<sup>22</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 24 ff.; (2000 B), s. 7 ff.; (1999), s. 9.

Utgångspunkten för den inre marknads förverkligande och upprätthållande är ett undanröjande av sådana inhemska villkor i nationell lagstiftning, vilka direkt, indirekt, faktiskt eller eventuellt kan snedvrída konkurrensen och därmed äventyra integrationen som målsättning (se nedan kap. 2.3.3).<sup>23</sup>

Av EGD:s dom i Safir-målet<sup>24</sup> framgår klart att så även är fallet vad gäller nationell lagstiftning inom den direkta beskattningen. Enligt EG skall medlemsländerna således även här agera i enlighet med artiklarna 2 (f.d. 2) EG respektive 14 (f.d. 7a) EG.<sup>25</sup>

### 2.2.1 Målsättningar

Målsättningarna för integrationen anges i artikel 2 EG, vilken stadgar att:

” The Union shall set itself the following objectives:

- to promote economic and social progress and a high level of employment and to achieve balanced and suitable development, in particular through the creation of an area without internal frontiers, through the strengthening of economic and social cohesion and through the establishment of economic and monetary union, ultimately including a single currency in accordance with the provisions of this treaty.”

2 st. the “objectives of the Union shall be achieved as provided in this Treaty and in accordance with the conditions and the timetable set out therein while respecting the principle of subsidiarity as defined in Article 5 of the Treaty establishing the European Community.”

### 2.2.2 Medel

Artikel 14 p.1 EG avser vidare de åtgärder som skall vidtagas för att uppnå målsättningarna enligt artikel 2 EG:

“The Community shall adopt measures with the aim of progressively establishing the internal market over a period expiring on 31 December 1992, in accordance with the provisions of this Article and of Articles 15, 26, 47(2), 49, 80, 93 and 95 and without prejudice to the other provisions of this Treaty.”

EG stadgar således skyldigheter för medlemsstaterna att aktivt verka för att nya hinder, vilka kan äventyra den inre marknaden, inte uppstår och att dylika befintliga hinder undanröjs.<sup>26</sup> Artikel 2 EG nämner här den lojalitetsplikt, vilken uttrycks i artikel 10 EG (f.d. 5), och vilken innebär att medlemsstaterna är skyldiga följa EG-rättens förbud mot förekomsten av

---

<sup>23</sup> Mål C-8/74, *Dassonville* och Mål C- 76/90, *Cassis de Dijon*. Se Bergström, (2000B), s. 1 ff.

<sup>24</sup> Mål C-118/96 *Safir*.

<sup>25</sup> Bergström (2000A), s. 663 f.

<sup>26</sup> Bergström (2000B), s. 2; Bergström (2000A), s. 664 f.

sådana restriktiva villkor i nationell lagstiftning som kan hindra etableringsfriheten, st. 2.<sup>27</sup>

Artikel 10 EG stadgar att:

Medlemsstaterna skall vidtaga ”all the appropriate measures, whether general or particular, to ensure fulfilment of the obligations arising out of this treaty or resulting from action taken by the institutions of the Community. They shall facilitate the achievement of the Community’s tasks.

They shall abstain from *any measure which could jeopardize* the attainment of the objectives of the Treaty.” (min kursiv.)

Då det är tillräckligt att det rör sig om ett hinder vilket potentiellt sett kan äventyra integrationen, kan harmoniseringen enligt ovan nämnda artiklar medföra omfattande revision i de nationella regelverken.<sup>28</sup> Speciellt inom den direkta beskattningen har detta mött viss motvilja från medlemsstaternas sida, varför samarbetet begränsats till problem inom dubbelbeskattning vid gränsöverskridande verksamhet. Sedan 1993 följer medlemsstaterna en icke-tingande rekommendation, vilken uppställer regler om åtskillnad vid beskattning av i EU bosatta och icke-bosatta personer.<sup>29</sup> Även om medlemsstaterna insett att den ekonomiska integrationen kräver ökat samarbete vad gäller skatteuppbörd, kan det alltjämt konstateras att medlemsstaterna värnar om sin ”restkompetens”.<sup>30</sup> Harmoniseringen bör därför ske som en mer långsiktig process.<sup>31</sup> Mot bakgrund av det som ovan redovisats, skall i det följande fokuseras närmare på den fria etableringsrätten inom EU ur inkomstskatterättsligt perspektiv.

### 2.2.3 Etableringsfrihet

Genom ovan nämnda artiklarna 2 och 10 EG, möjliggörs och värnas om rätten för självanställda och företag att upprätthålla en permanent eller stadigvarande plats för utövande ekonomisk affärsverksamhet i en annan medlemsstat.<sup>32</sup> Etablering som begrepp definieras som den verkliga bedriften av en ekonomisk aktivitet i form av ett fast driftställe i en annan medlemsstat för en obegränsad period, artikel 43 (f.d. 52) EG.<sup>33</sup> Utgångspunkten för en tolkning och tillämpning av etableringsfriheten är dock stadgandet om den fria rörligheten för personer, vilken kommer till uttryck i artikel 39 (f.d. 48) EG, vilken ursprungligen avser arbetstagare.

---

<sup>27</sup> Bergström (2000A), s. 663.

<sup>28</sup> Quitzow (1995), s. 177 ff. Bergström (2000B), s. 45, 54 ff. Vanistendael (2000), s. 4, 6 f. Bater (2000), s. 8.

<sup>29</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 24.

<sup>30</sup> Eden (2000), s. 624. Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 24 f.

<sup>31</sup> Peters & Snellaars (2001), s. 18.

<sup>32</sup> Bolkestein (2000), s. 10. Peters & Snellaars (2001), s. 16.

<sup>33</sup> Craig & Búrca (1998), s. 727 f.

Etableringsfriheten anses således vara innefattad i den fria rörligheten för personer.<sup>34</sup>

Artikel 43 EG stadgar följaktligen att det:

”Within the framework of the provisions set out below, restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be abolished by progressive stages in the course of the transitional period. Such progressive abolition shall also apply to restrictions on the setting up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member state.

Freedom of establishment shall include the right to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings, in particular companies or firms within the meaning of the second paragraph of Article 58 (now 48), under the conditions laid down for its own nationals by the law of the country where such establishment is effected, subject to the provisions of the chapter relating to capital.

By virtue of article 58, the rule in Article 52 para. 2 governing natural persons applies also to legal persons such as companies.”

Första stycket i paragrafen är negativt formulerad och föreskriver undanröjandet av hinder för etableringsfriheten. Av andra meningens formulering följer att etableringsfriheten innebär en rätt för självanställda att bedriva ekonomisk aktivitet på lika villkor med nationella subjekt, i den medlemsstat i vilken det är etablerat.<sup>35</sup> En rätt som följaktligen tillkommer både fysiska och juridiska subjekt, men som villkoras av att subjektet ifråga anses bedriva näringsverksamhet.<sup>36</sup> Artikel 43 EG föreskriver att det skall råda likhet mellan inhemska och utländska rättssubjekt vad gäller själva etableringsförutsättningarna, vilket omfattar både primär och sekundär etablering. Med primär etablering avses en nyetablering eller en fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till ett annat medlemsland. Denna rätt tillkommer samtliga medborgare av EU.<sup>37</sup>

Med sekundär etablering avses att ett dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat. För detta krävs enligt artikel 43 EG dels medborgarskap i ett EU-land, dels att man redan är etablerad i ett annat medlemsland. Med EU-medborgare likställs enligt artikel 43 EG juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.<sup>38</sup> I doktrin anses företrädesvis rådande uppfattning vara, att artikel 43 EG genom likabehandlingsprincipen utgör ett vidsträckt förbud mot all diskriminering p.g.a. nationalitet.<sup>39</sup> Villkoren härför anses

---

<sup>34</sup> Ståhl (2000), s. kap. 4.4.

<sup>35</sup> Craig & Búrca (1998), s. 733.

<sup>36</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.

<sup>37</sup> Ibid., s. kap. 3.4.1.

<sup>38</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*. Ståhl (2000), s. kap. 3.4.1.

<sup>39</sup> Peters & Snellaars (2001), s. 16 f. Bergström (2000A), s. 663.



tillfredsställda så länge som det subjekt, vilket utövar etableringsfriheten behandlas på samma sätt som ett inhemskt subjekt (jfr. artikel 12 EG (f.d. 6)).

I artikel 43 st. 1 EG hänvisas dock inte till subjektens nationalitet, i stället hänvisas till deras ställning som medborgare ("nationals") i en medlemsstat, vilket bör få till följd att artikeln inte kan göras gällande av medborgare i det egna landet med åberopande av friheten att där etablera sig själva. Vad gäller "agencies, branches and subsidiaries", hänvisar paragrafen å andra sidan till uppkomsten av dessa "by nationals of any Member State established in the territory of any member state".<sup>40</sup>

Vid en jämförelse mellan den engelska och svenska ordalydelsen av ifrågavarande artikel framgår vidare att den svenska ordalydelsen förbjuder "inskränkningar" för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat, medan den engelska ordalydelsen använder sig av "restrictions".

Den svenska ordalydelsen av artikel 43 EG stadgar inledningsvis att det:

Inom "ramen för nedanstående bestämmelser skall *inskränkningar* för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag." (min kursiv.)

Huruvida det är lämpligt att översätta "restrictions" till "inskränkningar", kan diskuteras. Vid en jämförelse med den svenska ordalydelsen, kan den engelska möjligen uppfattas som något mindre ingripande. En "inskränkning" torde enligt min mening kunna tolkas som inte bara ett negativt hinder, utan något som skiljer sig från "restrictions" i det avseendet att det sistnämnda endast och mera vagt utpekar generella hinder för etableringsfriheten.

Inskränkningar förefaller däremot kunna betraktas som mer specifika hinder av en kanske mer ingripande eller långtgående art, möjligen även införda med ett moment av medvetenhet eller aktivitet. Enligt en dylik tolkning torde den svenska ordalydelsen medföra att översättningen av "restriktioner" till "inskränkningar" höjer "toleransnivån" för vad som skall anses falla inom begreppets mening och således påverka gränsen för vad som skall anses vara förbjudet enligt artikel 43 EG.

---

<sup>40</sup> Bergström & Bruzelius (2001B), s. 233.f. Se även Bergström (2000B), s. 53.

Vid en jämförelse mellan artikel 39 och 43 EG, kan vidare nämnas att den förstnämnda anses stadga ett mer omfattande förbud. Av EGD:s praxis härom framgår att andra hinder för den fria etableringsrätten än utpräglad diskriminering även kan vara otillåtna.<sup>41</sup>

Det krävs då att ifrågavarande regler leder till en negativ särbehandling och särskilda ogynnsamheter för ett subjekt i ett *gränsöverskridande förhållande* (se nedan kap. 2.3).<sup>42</sup> Det kan exempelvis vara fråga om den viktiga situationen där landets egna medborgare på grund av jämförelsevis ogynnsamma villkor i den nationella lagstiftningen, avhålls från att etablera sig i ett annat medlemsland.<sup>43</sup>

Artikel 39 EG stadgar att:

Bolag som bildats i ”överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna”

Med ”bolag” förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligt- eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte”.

Att tolka och tillämpa artikel 43 mot bakgrund av artikel 39 är med hänsyn till det som ovan nämnts en nödvändighet. Detta, eftersom den sistnämnda artikeln likställer bolag, hemmahörande i en medlemsstat, med fysiska personer som är medborgare i den medlemsstaten. EGD anser att artikel 43 EG utgör ett klart förbud för en medlemstat att hindra att en av statens egna medborgare etablerar sig i en annan medlemsstat, men även att hindra att medborgare i en annan medlemsstat etablerar sig i den förstnämnda staten. Vidare anser domstolen att artikel 39 EG på samma sätt utgör hinder mot att en medlemsstat försvårar för personer, såväl juridiska som fysiska, vilka är bosatta, men inte hemmahörande i medlemsstaten att etablera företag i andra medlemsstater.<sup>44</sup>

#### **2.2.4 Klassificering av tillämplig frihet**

Då EG förbjuder såväl öppen som dold diskriminering som andra former av negativ särbehandling i de fall då detta leder till hinder för den fria rörligheten, är det nödvändigt att i varje enskilt fall bedöma vilken specifik form av överträdelse det är fråga om. Detta, eftersom särskilda åtgärder krävs vid varje särskilt fall dels för bedömningen av hur situationen skall

---

<sup>41</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.2.

<sup>42</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.2.

<sup>43</sup> Prop. 2000/01: 22, s. 58.

<sup>44</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.

motverkas, dels för att fastställa huruvida och vilken form av undantag som kan aktualiseras och rättfärdigas trots fördragsstridighet (se kap. 2.3.4).<sup>45</sup>

Gränsdragningen mellan friheterna är inte alltid tydlig. Det kan emellertid konstateras att en verksamhet som inte är tillräckligt varaktig för att anses falla in under reglerna om etableringsfrihet, i stället faller in under reglerna för tjänstefriheten.

I vissa fall uppkommer dock gränsdragningssvårigheter gentemot de fria kapitalrörelserna. Det är därför nödvändigt att bedöma om ett aktieinnehav i ett bolag i ett annat medlemsland är så stort att det innebär att aktieägaren rent faktiskt kontrollerar och driver bolaget, vilket är ett krav för att det skall vara fråga om en etablering. Vid mindre ägarandelar aktualiseras bestämmelserna om fria kapitalrörelser (se nedan kap. 3.2.B, 3.2.D och 3.2.E, där Regeringsrätten inte tog närmare ställning till om diskriminering enligt artikel 73 b förelåg).<sup>46</sup>

## 2.3 Diskrimineringsförbud

En bedömning av om diskriminering föreligger skall företas med utgångspunkt i artikel 12 (f.d. 6) EG, vilken uttrycker den generella förbudet mot diskriminering.<sup>47</sup>

Artikel 12 EG stadgar följaktligen att:

det ”inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av *nationalitet* vara förbjuden.” (min kursiv.)

2 st. stadgar vidare att rådet enligt förfarandet i artikel 251 kan ”anta bestämmelser i syfte att förbjuda sådan diskriminering.”

En bedömning utifrån artikel 12 EG nödvändiggör att en objektiv jämförelse företas mellan det potentiellt diskriminerade subjektet i det aktuella fallet och ett annat s.k. referensfall. Jämförbarheten är således ett avgörande moment. Om jämförbarhetskravet är uppfyllt anses diskriminering föreligga. Detta är fallet då de båda jämförbara situationerna kan konstateras ha behandlats olika, respektive då icke jämförbara situationer behandlats lika.<sup>48</sup> Tillvägagångssättet är därvid att i det enskilda fallet undersöka huruvida

---

<sup>45</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.

<sup>46</sup> Ibid.

<sup>47</sup> Craig & Búrca (1998), s. 367.

<sup>48</sup> Mål C-13/63 *Italy vs. Commission*. Peters & Snellaars (2000), s. 13; Bergström (1998), s. 483.

regeln ifråga objektivt kan rättfärdigas med avseende på den skillnad som regeln fäster vid att ifrågavarande skattesubjekt saknar hemvist i den aktuella staten (se nedan kap. 3.2.4).<sup>49</sup>

Om någon sådan grund inte kan identifieras är situationerna jämförbara. Det är just den aktuella regelns utformning som i första hand skall prövas, inte den faktiska situation som den skattskyldige befinner sig i.<sup>50</sup>

Artikel 12 EG intager ställningen av *lex generalis* i förhållande till fallet där den aktuella situationen för bedömningen i stället regleras särskilt. Det sistnämnda är vanligen situationen och följaktligen har EGD:s tillämpning i mål om skatterättsliga hinder för etableringsfriheten således inte grundat sig direkt på denna artikel. I stället har en bedömning skett med hjälp av de specifikt tillämpliga artiklarna eller den princip som artikel 12 EG faller tillbaka på, nämligen den ovannämnda EG-rättsliga lojalitetsprincipen, vilken kommer till uttryck i artikel 10 EG (se ovan kap. 2.2.2).<sup>51</sup>

### **2.3.1 Öppen respektive dold diskriminering**

Artikel 12 EG uttrycker således ett förbud mot diskriminering, där denna sker på grund av den diskriminerades nationalitet s.k. öppen diskriminering. Enligt en studie, vilken utförts på EU-medlemsländerna om deras tolkning av begreppet diskriminering och dess aktualisering vid en granskning av deras respektive skattelagstiftningar, konstaterades att öppen diskriminerande villkor i medlemsländernas skattelagstiftning inte är vanligt förekommande.<sup>52</sup>

Som exempel kan dock nämnas att EGD exempelvis har ansett att det av Frankrike tillämpade skatteavräkningssystemet det s.k. *avoir fiscal*-systemet utgöra ett hinder för etableringsfriheten med motivering utifrån artikel 12, då de franska reglerna härom vid det aktuella tillfället inte omfattade utdelningar från franska bolag med säte utomlands, men med fasta driftställen enbart i Frankrike rätt till skatteavräkning. De utländska bolagen beskattades således fullt ut för utdelningar som tillföll deras franska fasta driftställen, medan franska bolag fick avräkna delar av den bolagsskatt som belastat utdelningarna i ett tidigare led. EGD framhöll att de utländska bolagen på alla andra sätt beskattades på samma sätt som franska bolag för de inkomster som tillföll deras franska fasta driftställen, varvid de också

---

<sup>49</sup> Peters & Snellaars (2001), s. 13.

<sup>50</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.4.

<sup>51</sup> Farmer & Lyal (1994), s. 310.

<sup>52</sup> Peeters & Snellaars (2001), s. 15.

skulle berättigas skatteavräkning på samma villkor som de franska bolagen.<sup>53</sup>

Av domen framgår att EGD grundat sin bedömning på öppen diskriminering. Vanligen underkänner EGD dock en skatterättsligt diskriminerande regel med hänvisning till dold diskriminering eller restriktionsförbudet.<sup>54</sup>

Vad gäller dolda diskriminerande villkor kunde ovannämnda studie redovisa att denna form av diskriminering var betydligt mer vanlig. Orsaken till detta konstaterades vara att skattelagstiftningar i normalfallet skiljer mellan ”resident” och ”non- resident taxpayers”, och att subjektets bosättning vanligen sammanfaller med dess nationalitet.<sup>55</sup>

Utredningen för studien nämner här situationen att ett fast driftställe tillhörigt ett moderbolag med ”residentship” / hemvist i annat land diskrimineras eller då fysiska personer bosatta utomlands som faktiskt resultat särbehandlas negativt som konsekvens av att det skatterättsliga hemvistet bestäms utifrån bosättningsorten, utan beaktande av medborgarskap. Denna typ av diskriminerande villkor konstaterades exempelvis förekomma i svensk skattelagstiftning (se nedan kap. 3.2.E).<sup>56</sup>

Detta innefattar situationen då ett utländskt subjekt diskrimineras trots att avsikten inte är att det till följd av en regels tillämpning alls skall uppstå någon diskriminering. Även sådan särbehandling som sker utifrån andra kriterier och vilka vid ett första påseende tycks vara neutrala i denna bemärkelse, men som i realiteten åstadkommer ett med den öppna diskrimineringen likvärdigt resultat, träffas av regelns tillämplighet.<sup>57</sup>

Dold diskriminering kan följaktligen uppstå genom att nationell lag exempelvis uppställer ett krav på hemvist som förutsättning för att komma i åtnjutande av en fördelaktig nationell inkomstskatteregel. I realiteten är det vanligen det egna landets fysiska eller juridiska personer som faktiskt har hemvist i landet.<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> Mål 270/83, *Avoir Fiscal*.

<sup>54</sup> Bergström (2000B), s. 5. Jfr. med OECD:s modellavtal artikel 24, och kommentarerna till detta, där det framgår att särbehandling p.g.a. den skattskyldiges bosättning eller hemvist inte utgör diskriminering, eftersom det då rör sig om två skilda kategorier av skattskyldiga.

<sup>55</sup> Peeters & Snellaars (2001), s. 16 f.

<sup>56</sup> Här kan nämnas tillämpningen av den koncernbidragsregel, vilken underkändes i Mål C-200/98 X AB och Y AB.

<sup>57</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.3; Bergström (2000A), s. 664.

Dold diskriminering kan dock även åberopas av exempelvis en svensk medborgare som bosatt sig utomlands, då dennes inhemska inkomster beskattas hårdare än personer bosatta i Sverige p.g.a. dennes utlandsaktiviteter (Jfr. nedan kap. 3.2.E och 3.2.D om Regeringsrättens avgöranden i mål 5134/1998 och mål 4869/1998).<sup>59</sup>

Den jämförbarhetsbedömning som enligt ovan skall företas vid avgörande om diskriminering föreligger, är därvid vad gäller skatterättslig diskriminering inte helt okomplicerad. Enligt EGD är situationen för ett lands invånare och för personer som inte är bosatta där ”i regel inte jämförbar i fråga om direkta skatter, eftersom det finns objektiva skillnader avseende såväl inkomstkälla som skatteförmåga mellan de olika kategorierna skattskyldiga” (se kap. 3.2.3 om avdragsförbudet i SINK).<sup>60</sup>

Det kan här nämnas att EGD uttalat att ”då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken berättigar en skillnad i behandlingen i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga”.<sup>61</sup>

Av EGD:s dom i fallet *Asscher*<sup>62</sup> framgår vidare att skillnaden mellan bosatta oinskränkt skattskyldiga och icke- bosatta, men inskränkt skattskyldiga därvid inte utgör en sådan skillnad som medför att situationerna inte är att behandlas som jämförbara.

Vad gäller juridiska personer är denna gränsdragning dock oftast svårare, då den juridiska personens nationalitet och dess hemvist ofta avgörs utifrån samma eller liknande kriterier. Vad gäller juridiska personers hemvist, bestäms det utifrån deras nationalitet, varvid görs en bedömningen utifrån kriterier som sätet, registreringslandet eller den verkliga ledningen.<sup>63</sup> EGD har framhållit att det är den juridiska personens säte som fastställer dess

---

<sup>58</sup> Mål C-204/90 *Bachman v. Belgium*. Se Eden (2000), s. 641, 649.

<sup>59</sup> Ståhl (1997), s. 762; Ståhl (2000), s. kap. 3.4.2; kap. 3.4.4.2.

<sup>60</sup> Mål C-18/95 *Terhoeve*. Ståhl (2000), s. kap. 3.4.4.

<sup>61</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.4.

<sup>62</sup> Mål C-107/94 *Asscher*.

<sup>63</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.6.3.

anknytning till en stats rättsordning på samma sätt som nationaliteten för fysiska personer.<sup>64</sup>

Om en nationell skatteregel således särbehandlar utländska juridiska personer negativt med hänsyn till den juridiska personens säte är detta, på samma sätt som ovan nämnts för fysisk person, att betrakta som öppen diskriminering. Därvid föreligger ingen skillnad om denna särbehandling sker med hänsyn till var den juridiska personen registrerats.<sup>65</sup> Om ett särskiljandet grundas på det skatterättsliga hemvistet och detta i sin tur fastställs på ett sådant vis att det inte alltid sammanfaller med sätet respektive registreringslandet bör detta dock betraktas som dold diskriminering.<sup>66</sup>

Även om en juridisk person har sitt formella säte utomlands, förekommer det att ett land ändå anser att denna har hemvist i landet ifråga om den verkliga ledningen av den juridiska personen utövas där. Om ett sådant land skattemässigt särbehandlar bolag med respektive utan hemvist i landet kommer reglerna vara att anse som dolt diskriminerande. En negativ särbehandlingen baserad på hemvistet kommer dock aldrig drabba inhemska juridiska personer, utan endast sådana utländska juridiska personer som inte har sin verkliga ledning i det diskriminerande landet (se nedan kap. 3.3 om verkan av utomständerregelns formulering, vilken skulle kunna försätta oinskränkta kvalificerade andelsägare i sämre position).<sup>67</sup>

### 2.3.2 Typiskt diskriminerande situationer

Nedanstående exempel kan anses representera sådan diskriminering som typiskt sett är förbjuden i EG:s mening.

A) Ett medlemsland befinns ha sådana regler eller villkor i sin skattelagstiftning som *syftar* till att locka till sig utländska företag genom en skattemässigt mer gynnsam behandling än vad som skulle varit fallet under i övrigt likvärdiga omständigheter för ett inhemskt företag, rubbas neutraliteten ur beskattningshänseende. Förekomsten av sådan villkor, vilka innebär en skattekonkurrens måste motverkas genom EG-rättslig harmonisering av inkomstbeskattningen av associationer. Vidare kan under denna kategori nämnas situationen där ett land särbehandlar en speciell typ av industriell verksamhet, vilken sålunda beskattas mer gynnsamt. I denna situation blir det då helt enkelt fråga om att avlägsna de skattemässigt favoriserande reglerna.<sup>68</sup>

B) Ett företag i ett medlemsland valt att inte bedriva verksamhet i ett annat medlemsland med anledning av att ländernas skattesystem inte eliminerar en dubbelbeskattning fullt ut.

---

<sup>64</sup> Ibid.

<sup>65</sup> Mål C-330/91 *Commerzbank*. Ståhl (2000), s. kap. 3.4.3.

<sup>66</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.6.3.

<sup>67</sup> Mål C-330/91, *Commerzbank*. Ståhl (2000), s. kap. 3.4.3.

<sup>68</sup> Eden (2000), s. 625

Orsaken till denna diskrepans måste i sådant fall motverkas genom att harmonisering av de båda skattesystemen gentemot varandra (se nedan kap. 2.3.5 om skatterättslig integration).<sup>69</sup>

C) Ett företag i ett medlemsland väljer att inte etablera sig i ett annat medlemsland med anledning av att skattesystemet utsätter företag med saknad hemvist i landet för en hårdare beskattning än vad företag med sådan hemvist drabbas av, exempelvis genom att inte medge det förstnämnda företaget vissa förmåner eller avdrag som detta annars skulle varit berättigad till, något som även kan leda till en oönskad dubbelbeskattning.<sup>70</sup>

### 2.3.3 Restriktionsförbud

Enligt den uppfattning som litteraturen på området företräder, sker EGD:s tillämpning av diskriminerings- och restriktionsförbuden på skatteområdet med ursprunglig tillämpning utifrån förbudens verkan på varuområdet. EGD har på området för den fria rörligheten för varor, ansett att nationella beskattningsregler kan snedvrída konkurrensen mellan importerade och exporterade varor. Den då företagna bedömningen utgick från om produkterna i sig var jämförbara.<sup>71</sup>

Restriktionsförbuden i artiklarna 43-56 EG är mer omfattande och träffar alla de åtgärder ett medlemsland vidtar som direkt, indirekt, faktiskt, eller eventuellt kan snedvrída konkurrensen på den inre marknaden negativt. Restriktionsförbudet enligt artikel 43 EG begränsas inte såsom diskrimineringsförbudet, till nationalitetshänsyn eller till att en jämförande bedömning måste kunna företagas.<sup>72</sup> Den närmare innebörden av restriktionsförbudet framkom i Terhoeve-målet,<sup>73</sup> varvid EGD uttalade att bestämmelser vilka hindrar en medborgare i en medlemsstat eller avskräcker denne från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet, utgör hinder för denna etableringsfriheten, även om de tillämpas oberoende av nationaliteten. Inledningsvis nämndes att saknar EU:s institutioner saknar uttryckligt lagstöd på området för harmonisering av direkta skatter.<sup>74</sup>

Situationen vad gäller EGD:s inflytande på området för den direkta beskattningen förändrades dock medvetenheten om EGD:s kompetens vid domstolens avgörande i det ovan nämnda Safir-målet.<sup>75</sup> Av fallet framgår att EGD valde att underkänna svensk lag med hänvisning till restriktionsförbudet i stället för diskrimineringsförbudet. Det kan här även tilläggas att EGD:s bedömningen om dold diskriminering p.g.a.

---

<sup>69</sup> Ibid.

<sup>70</sup> Eden (2000), s. 625.

<sup>71</sup> Bergström (2000B), s. 54.

<sup>72</sup> Mål C- 8/74 *Dassonville*, Mål C- 76/90 *Cassis de Dijon*.

<sup>73</sup> Mål C-18/95 *Terhoeve*.

<sup>74</sup> Ståhl (1997), s. 762.

<sup>75</sup> Mål C-118/96 *Safir* och Mål C-264/96 *ICI*. Se även Gustafsson (2000), s. 671.



skatterättslig hemvist har kommit att utvecklats först med avseende till fysiska personer och sedan till att gälla även för juridiska personer.<sup>76</sup>

### **2.3.A Mål C-118/96**

Målet rörde den i Sverige bosatte försäkringstagaren Jessica Safir, som tvistade med nämnda skattemyndighet angående betalningen av den skatt på i Storbritannien tecknade livsförsäkringspremier hos det där etablerade Scandia life Ltd. Efter besvär av Jessica, vände sig länsrätten jämlikt artikel 234 (f.d.177) EG med förfrågan om förhandsbesked till EG domstolen för en tolkning av bl.a. artikel 12 (f.d.6) EG. Skattemyndigheten hade enligt 3 § lag (1990:662) om skatt på vissa premiebetalningar, efter det att Jessica invänt att skatt alls skulle utgå, endast nedsatt denna till hälften av de ursprungliga 15 %.

#### **Länsrätten**

Länsrätten riktade frågan om det stred mot ovannämnda artikel att Sverige mot bakgrund av att det schablonbeskattade kapitalavkastningen hos såväl inhemska som utländska i Sverige etablerade försäkringsgivare, belade försäkringstagare med skatt i neutraliserande syfte. Detta om försäkringsgivaren var underkastad en skatt som var jämförlig med den svenska och att den svenska skatten på försäkringstagarens ansökan på vissa villkor kunde nedsättas helt eller delvis beroende på den utländska skattens omfattning.

#### **EG-domstolen**

EGD uttalade att frågor om direkta skatter för närvarande i och för sig inte faller under Gemenskapens behörighet, men att medlemsstaterna inte desto mindre är skyldiga att respektera Gemenskapsrätten vid utövandet av sina resterande befogenheter, varvid domstolen prövade om svensk lag skapade hinder för friheten att tillhandahålla försäkringsavtal på den svenska marknaden.

Svensk lag uppställde ett antal skyldigheter vilka innebar 1) att försäkringstagaren skulle registrera sig, deklarerar betalningen av premierna till skattemyndigheten och själv skaffa medel för skatten. För en nedsättning av skatten, krävde dessutom skattemyndigheten i vissa fall 2) att försäkringstagaren lämnade preciserade uppgifter om den avkastningsskatt som försäkringsgivaren var underkastad.

Denna bedömdes sedan ytterligare av skattemyndigheten, vilket kunde leda till osäkerhet i förutsebarheten. Lagen särbehandlade skattemässigt dessa försäkringar 4) beroende på om de tecknats hos ett i Sverige etablerat försäkringsbolag eller inte. Även om lagen beaktade den utländska skatten uppstod 5) en tröskeleffekt då denna inte avräknades om den inte uppgick till minst en fjärdedel av den svenska.

Sverige invände att skattesystemets effektivitet borde objektivt rättfärdiga att en eventuell restriktion av den fria rörligheten här förelåg. EGD konstaterade dock att andra mer överskådliga och mindre restriktiva system var tänkbara för att kompensera det skattebortfall som kunde uppstå. Den svenska lagens skattemässiga särbehandling var därför inte motiverad utifrån artikel 49 EG, varvid någon vidare bedömning av artikel 12 och 73 b inte skedde.

### **2.3.4 Undantag från diskriminerings- och restriktionsförbudet**

Den praxis som utarbetats av EGD för de fall då fördragsstridiga skatteregler kan godtas som rättfärdigande, har sin grund i EGD:s praxis för undantag inom de övriga friheterna. EGD tillämpar således här en analogisk tolkning

---

<sup>76</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.3.

och av praxis framgår att domstolen ofta och utan reservationer hänvisar till rättsfall rörande annan fördragsfrihet.<sup>77</sup>

I litteraturen diskuteras frågan om samma grad av strikt bedömning för undantag skall iaktas inom alla friheterna, vilket besvaras som nekande. Det anses att en striktare bedömning företas av EGD vid hinder för tjänstefriheten.<sup>78</sup> Inom skatterätten, har dock den uppfattningen hävdats, att EGD försöker åstadkomma en genomgående enhetlighet i praxis, varför ett särskiljande mellan bedömningar beroende på vilken frihet som varit föremål för bedömning inte ansetts ha företagits.<sup>79</sup>

Nationella regler vilka inskränker etableringsfriheten för näringsutövare på grund av dess nationalitet, rättfärdigas endast med stöd av artiklarna 45 och 46 EG, vilka således tolkas restriktivt av EGD. Således kan det konstateras att undantag från öppen diskriminering enligt EGD, endast kan medges utifrån att följande tre villkor uppfylls:

Särbehandlingen skall vara objektivt rättfärdigad, rimlig och de metoder med vilka den utövas måste vara proportionella i förhållandet till syftet. Vad gäller skatterättslig diskriminering, har undantag medgetts utifrån säkrandet av det ”nationella skattesystemets inre sammanhang”, vilket närmare innebär att det erfordras en situation, där staten definitivt går förlustig skatteintäkter i skattebasen (Se nedan kap. 3.2.3 om SINK).<sup>80</sup>

Av EGD:s avgörande ICI-målet uttalade domstolen att ett rättfärdigande utifrån skattesystemets inre sammanhang, kräver att det föreligger ett *direkt samband* mellan avdragsplikten och avdragsrätten (se nedan kap. 3.2.3 om SINK).<sup>81</sup>

I Bachmann-målet<sup>82</sup> åberopade Belgien att det nationella skattesystemet hade etablerat en reciprocitet mellan avdragsrätten och skattskyldigheten för utfallande pensionsbelopp. Belgien krävde för avdragsrätt, att utfallande pensionsbelopp också beskattades i detta land. Domstolen klargjorde att det nationella skattesystemets inre sammanhang, vilket här utgjorde ett objektivt grundat argument. Domen utsattes dock för hård kritik och EGD har därefter inte godkänt denna invändning.

---

<sup>77</sup> Mål C-15/79, *Groenveld*; Mål C-8/74 *Dassonville* och Mål C-76/90 *Cassis de Dijon*.

<sup>78</sup> Tjänstebegreppet definieras i artikel 93 EG och omfattar bl.a. försäkringsavtal.

<sup>79</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.6.2.1.

<sup>80</sup> Bergström (2000B), s. 55.

<sup>81</sup> Bergström (2000A), s. 667 ff.

<sup>82</sup> Mål C-204/90, *Bachmann*.

Samma invändning framfördes i Verkooijen-målet<sup>83</sup>, men EGD ansåg inte att denna grund förelåg. I det sistnämnda målet invändes att skattefrihet för utdelningar från nederländska bolag avsåg att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster och att detta endast var motiverat endast då Nederländerna beskattade både det utdelande bolaget och den aktieägare som tog emot utdelningen.

Kristina Ståhl menar att EGD:s bedömning i detta fall kan ifrågasättas, då det ”i skatteteorin är ett accepterat faktum att det faktiskt råder ett *samband* mellan bolagsskatten och utdelningsskatten”.<sup>84</sup> (min kursiv.). Vidare kan ”effektiv skattekontroll” utgöra en objektivt rättfärdigad grund, även om EGD hittills inte avdömt mål på denna grund, med hänvisning till att proportionalitetskravet inte ansetts varit uppfyllt.<sup>85</sup>

En grund som inte vunnit gehör hos EGD är invändningen om ”administrativa skäl”, d.v.s. att reglerna ifråga underlättar den praktiska hanteringen.<sup>86</sup> Även invändningen om att ”gynna landets ekonomi samt upprätthålla nivån på landets skatteintäkter har avvisats av EGD.<sup>87</sup>

Vid dold diskriminering och övriga hinder, är EGD något mer flexibel i sin bedömning.<sup>88</sup> Således kan en bedömning ske enligt det av domstolen utvecklade s.k. ”rule of reason”- testet. Detta innebär att indirekt diskriminering eller i övrigt indirekta hinder för etableringsfriheten, kan rättfärdigas på grunder utöver de i fördraget angivna. Litteraturen nämner här att det kan i dessa fall röra sig om situationer där reglerna, ”utan att vara diskriminerande är till särskilt förfång för utländska subjekt”.<sup>89</sup>

Tre krav måste dock vara uppfyllda för att ”rule of reason” skall kunna användas: Syftet med regeln skall vara att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, den skall vara verkligen ägnad att säkerställa det eftersträfvade syftet samt vara proportionell.<sup>90</sup>

---

<sup>83</sup> Mål C-35/98, *Verkoijen*. Se även Gustafsson (2000), s. 671 ff.

<sup>84</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.6.4.7.

<sup>85</sup> Mål C-204/90, *Bachmann*. Vanistendael (2000), s. 9.

<sup>86</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.6.4.4.

<sup>87</sup> Mål C-264/96, *ICI*.

<sup>88</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.3.

<sup>89</sup> *Ibid*, s. kap. 3.6.4.1.

<sup>90</sup> Mål C-15/79, *Greonveld*. Pålsson & Quitzow (1993), s. 158.

### 2.3.5 Skatterättslig integration

Förutom det tidigare nämnda fusionsdirektivet (90/434/ EEG) och direktivet om moderbolag och dotterbolag (90/435/EEG), har medlemsstaterna även slutit sig till en konvention om skiljeförfarande för undvikande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap i olika medlemsstater (90/436/EEG).

Då skillnader i beskattningen mellan olika medlemsstater i hög grad kan inverka på företagens beslut om var de väljer att investera och etablera sig, kan detta leda till snedvridningar av konkurrensen. I syfte att undersöka skattesystemens skillnader och utvärdera den negativa effekten på konkurrensen, tillsatte 1990 Europeiska kommissionen en oberoende expertkommitté. Trots att skattesystemen var likartade, kunde kommittén konstatera att en isolerad åtgärd från medlemsstaternas sida inte kan ”undanröja eller minska de allvarligaste skattemässigt betingade snedvridningarna på den gemensamma marknaden”.<sup>91</sup>

En nödvändig förutsättning för den skatterättsliga integrationens förverkligande, är således att samtliga medlemsstaters skattesystem samverkar på ett högst ingående sätt för att systemet skall ge optimal effekt (se ovan kap. 2.3.2 om typfall B).<sup>92</sup> En ökad företagsamhet i en medlemsstat på bekostnad av en annan medlemstats skatteregler utgör enligt EG otillåten skattekonkurrens och är som sådan förbjuden.

En harmonisering förutsätter vidare ett införande av sådana väsentligt gemensamma nämnare i skattesystemen, att de skattemässiga konsekvenserna i stort blir de samma oavsett var inom EU det aktuella skattesubjektet beskattas.<sup>93</sup> Att erforderlig skatteneutralitet åstadkommes medlemsstaterna emellan är därför högst väsentligt för att skattesubjekt, skattemässigt skall konkurrera på väsentligt lika villkor, för att handelshinder och en uppdelning av den inre marknaden skall undvikas.<sup>94</sup>

Kommittén utarbetade rekommendationer för en tillnärmning av medlemsstaternas system för företagsbeskattning. Enligt dessa skall dubbelbeskattningen undanröjas och harmonisering ske av skattebasen, beräkningsunderlaget och det administrativa uppbördssystemet.<sup>95</sup>

---

<sup>91</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 25 f.

<sup>92</sup> Vanistendael (2000), s. 6.

<sup>93</sup> Ibid., s. 4 f.

<sup>94</sup> Eden (2000), s. 624. Europeiska gemenskaperna (2000 A), s 29 f.

<sup>95</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s 25 f.

Samordning av skattepolitiken på gemenskapsnivå möter även hinder vad gäller ”kravet på enhällighet för alla beslut på skatteområdet och bristen på helhetssyn vad gäller skattefrågor” Med utgångspunkt i kommissionens meddelande om åtgärder för skadlig skattekonkurrens har ett ökat samarbete dock kunnat åstadkommas.<sup>96</sup> Nämda meddelande består av en uppförandekod för företagsbeskattning, vilken inte är rättsligt bindande instrument, men som innebär att medlemsstaterna på politisk nivå förbinder sig att avstå från all skadlig skattekonkurrens. I koden anges kriterier för fastställandet av skadliga åtgärder samt åtgärder för att undanröja snedvridningar vid kapitalbeskattning och åtgärder för att avskaffa källskatter på gränsöverskridande betalningar av räntor och *royalties*. Kommissionen har därutöver utarbetat riktlinjer för statsstöd i form av skatteåtgärder.<sup>97</sup>

Vad gäller utformningen av de svenska fåmansföretagsreglerna, har skatteneutraliteten varit en huvudmålsättning.<sup>98</sup> För att åstadkomma en harmonisering av den grad som den inre marknaden förutsätter, krävs dock att samtliga medlemsländers nationella skattesubjekt kan verka under ett enhetligt och gemensamt skattesystem, att samma skattebas och skatteuttag skall användas och att samtliga medlemsländer utelämnar den utländska inkomsten från beskattning hos skattesubjektet d.v.s. en tillämpning av ”tax exemption”. Att åstadkomma detta är praktiskt komplicerat. Varje nationellt skattesystemen är intimt sammankopplat med kulturella, sociala, politiska och ekonomiska faktorer, vilkas skillnader länderna emellan icke är försumbara.<sup>99</sup>

Det kan som följd av vidtagna förändringar i lagstiftningen uppstå mer eller mindre djupgående konsekvenser på övriga områden än enbart det som initialt reviderats.<sup>100</sup> Villkor i skattelagstiftningen kan i sig anses vara oförenliga med EG-rätten eller befinnas vara oförenliga först vid en faktisk tillämpning av underliggande lags villkor. Skillnader i de nationella skattesystemen med negativ inverkan på etableringsfriheten, kan kvarstå, även efter en tillsynes långtgående harmonisering. De nationella skattesystemens förenlighet med EG-rätten nödvändiggör således en allt djupare granskning av de regler och villkor i skattelagstiftningen som är nära kopplade till sådan lagstiftning och tvärtom.<sup>101</sup>

---

<sup>96</sup> KOM. 97/ 564.

<sup>97</sup> Europeiska gemenskaperna (2000 A), s. 31. KOM. 98/C 384/03.

<sup>98</sup> Melz & Tjernberg (2000), s. 473.

<sup>99</sup> Vanistendeal (2000), s. 5.

<sup>100</sup> Prop. 2000/01: 22.

<sup>101</sup> Eden (2000), s. 624.

Det ovannämnda aktualiserar frågor om hur långtgående den EG-rättsliga lojalitetsprincipen är och vilka skyldigheter som i detta avseende lagts på medlemsländerna, d.v.s. när en medlemsstats skyldigheter skall anses fullgjorda i förhållande till risken att dess skattelagstiftningen i realiteten åstadkommer en snedvridande effekt på neutraliteten mellan de nationella skattesystemen?

Ur detta hänseende intar institutet om förhandsbesked en viktig roll. Underinstans *kan* enligt artikel 234 EG söka förhandsbesked, medan högsta instans *skall* söka sådant besked om osäkerhet råder om tolkning och tillämpning av EG. Denna skyldighet och rättighet tillkommer samtliga organ, vilka är att bedöma som domstolsliknande. Härvid kan nämnas att Skatterättsnämnden enligt bedömning av EGD anmärkningsvärt nog inte kvalificerat som domstolsliknande, då dess uppgifter inte är att pröva lagenligheten, utan att företaga preliminär bedömning av taxeringen av en utförd transaktion. Skatterättsnämnden avger beslut av bindande karaktär i form av förhandsbesked och fullgör därmed i huvudsak förvaltningsuppgifter. Först vid överklagan till Regeringsrätten blir det fråga om dömande verksamhet.<sup>102</sup>

Konsekvensen av EGD:s avgörande innebär att Skatterättsnämndens beslut om förhandsbesked i skattefrågor fräntas ett mått av säkerhet vad gäller förenligheten med EG-rätten. Detta medför naturligtvis ett oönskat inslag av viss osäkerhet vid bedömning av ärendena, men den skattskyldige kan dock överklaga till Regeringsrätten utan prövningstillstånd. Följaktligen torde inte EGD:s bedömning medföra avsevärt större förluster i form av tid och kostnader för den skattskyldige.<sup>103</sup>

Regeringsrätten har under senare år tagit ställning till frågor vilka berört den svenska skattereglernas förenlighet med etableringsfriheten, varvid det i ett par fall har varit fråga om villkor i fåmansföretagslagstiftningen.<sup>104</sup> I det följande skall lämnas en kort redogörelse för gällande fåmansföretagslagstiftning, varpå en inventering av 57 kap. IL och till denna nära kopplad lagstiftning redovisas i syfte att granska huruvida denna lagstiftning uppställer sådana villkor vilka torde kunna anses vara oförenliga med etableringsfriheten.

---

<sup>102</sup> Mål C-134/97 *Viktoria film*.

<sup>103</sup> Bergström (2001A), s. 6.

<sup>104</sup> Prop. 2000/01: 22, s. 58.

# 3 EG-rätten och svensk fåmansföretagslagstiftning

## 3.1 Gällande rätt

Såsom framgått av föregående kapitel innebär medlemskapet i EU att svensk skattelagstiftning är föremål för viss harmonisering, även om detta sker indirekt genom EGD:s prejudikatbildning. Vad gäller fåmansföretagslagstiftningen har den utredning som tillsatts med uppgift att undersöka fåmansföretagslagstiftningen med avseende på dess förenlighet med EG-rätten, 3:12-utredningen, i skrivande stund begärt uppskov till 1/5/2002, varför dess slutsatser inte kan beaktas.<sup>105</sup>

De speciella regler som sedan tidigare särskilt behandlar beskattningen av andelsägare i fåmansföretag, går av tradition under benämningen 3:12-reglerna med anledning av reglernas placering i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.<sup>106</sup> I 3 § 12 – 12 e mom., SIL, stadgades särskilda regler för att hantera skattemässigt icke- önskvärda handlingar som annars ansetts kunna uppstå mellan fåmansföretaget och dess delägare.<sup>107</sup> Att denna form av företag särreglerats skatterättsligt, grundas på att antalet aktieägare är mindre, varmed allmänhetens insyn i fåmansaktiebolagets verksamhet minskar.<sup>108</sup>

Ett argument för en särskild beskattning av s.k. kvalificerade andelsägare i fåmansföretag är, att det anses vara lättare att se varför ett aktiebolag med endast ett fåtal verkamma inkorporerade ägare, och följaktligen endast ett snävt begränsat antal mottagare av en potentiell utdelning, bör betraktas som anställda i fåmansföretaget, än att anlägga samma syn på ett större antal aktieägare i en internationellt börsnoterad koncern.<sup>109</sup>

---

<sup>105</sup> 3:12-utredningen skulle framlagt revisionen den 1/10/2001. Fi (1999: 12), Fi (22001/438), Fi (2001/437).

<sup>106</sup> Skr. 2000/01: 64, s. 4.

<sup>107</sup> Tjernberg (1999), s. 18.

<sup>108</sup> Vanistendael (00-10-24).

<sup>109</sup> Ibid.

Risken för underpristransaktioner mellan den juridiska personen och delägaren (närståendeaktsen) har ansetts öka dels genom avsaknaden av det inflytande ett större antal aktieägare har, dels det personliga förhållande som andelsägaren intar gentemot fåmansbolaget.<sup>110</sup> Med hänsyn till att delägare i ifrågavarande bolag, genom regelverkets syften, generellt ansett sig utsatta för ett misstänkliggörande av staten, företogs dock genom revision vissa ändringar i detta regelverk. De s.k. stoppreglerna avskaffades och ersattes av utarbetad praxis på området.<sup>111</sup>

Utformningen av skatterättsliga regelverk präglas av att flertalet komplexa faktorer skall beaktas. Att åstadkomma en hög grad av skatteneutralitet, såsom eftersträvat vad gäller fåmansföretagslagstiftningen, skapar således komplikationer inom andra målsättningar såsom effektivitet, rättvisa och enkelhet.<sup>112</sup> Regelverket måste därför ta hänsyn till de effekter som uppstår vid en avvägning målsättningarna emellan och vilka beror av marknadens föränderlighet och utveckling. Komplexiteten ökar ytterligare vid beaktande av EG-rättens särskilda skydd för de fria rörligheterna.<sup>113</sup>

Föregående kapitel nämnde att EG-rättens skydd för etableringsfriheten medför att det skall råda gränsöverskridande neutralitet och reciprocitet i beskattningen oavsett den skattskyldiges egentliga hemvist, vid upprätthållandet av de fria rörligheterna enligt artiklarna 10, 12, 43 EG.<sup>114</sup> Därmed skall det i princip råda likhet i beskattningen mellan en svensk delägars aktieinnehav i ett svenskt fåmansaktiebolag och en svensk delägars aktieinnehav i underliggande bolag etablerat i utlandet, respektive utländsk delägars aktieinnehav i svenskt fåmansaktiebolag och utländsk delägars aktieinnehav i underliggande bolag etablerat i utlandet.<sup>115</sup>

Gällande fåmansföretagslagstiftning har enligt regeringens bedömning i vissa avseenden ansetts kunna kringås, med undvikande av den tjänstebeskattning som annars träffar skattesubjekt med kvalificerade fåmansföretagsandelar. Regeringen har därför framställt skrivelse om akuta motåtgärder med direkt verkan enligt 2 kap. 10 § st. 2 Regeringsformen, RF.<sup>116</sup>

---

<sup>110</sup> Melz & Tjernberg (2000), s. 473.

<sup>111</sup> Prop. 1999/2000:15. Tjernberg (1999), s. 16, 19.f. SOU 1998: 116. RSV S 1999: 21.

<sup>112</sup> Prop. 2000/01: 22, s. 58.

<sup>113</sup> Vanistendael (2000), s. 4 f.

<sup>114</sup> Se nedan Regeringsrättens refererade avgöranden.

<sup>115</sup> Här fokuseras på fåmansföretag i aktiebolagsform, då denna är vanligast förekommande vid gränsöverskridande etablering.

<sup>116</sup> Skr. 2000/01: 64, s. 2.



Bestämmelser om beskattning av utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag återfinns i 57 kap. i den nya inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Gemensamt för reglerna i 57 kap. IL är att de uppställer förutsättningar för att viss beskattning av inkomster på utdelning och kapitalvinst på visst sätt skall delas upp i en kapitalinkomst del och en tjänsteinkomst del. Med vetskap om att den kvalificerade delägaren i fåmansföretaget därvid beskattas progressivt på tjänstedelen, är det från den skattskyldiges synvinkel naturligtvis eftersträvansvärt att inte anses som kvalificerad.<sup>117</sup>

I vissa situationer kan det emellertid vara skattemässigt fördelaktigare för delägaren att tvärtom anses som kvalificerad. Så kan exempelvis vara fallet vid en omstrukturering (se nedan kap. 3.3). Om förekomsten av en utländsk person med andelar i svenskt fåmansföretag medför att oinskränkt skattskyldiga andelsägare, närstående andelsägare eller den inskränkt skattskyldige andelsägaren inte skulle anses som kvalificerad, torde detta i vissa fall innebära en skattemässigt betungande särbehandling och att en otillåten diskriminering skulle kunna anses föreligga (se nedan kap. 3.3 om tillämpningen av 23 kap. IL (f.d. UPL)). I syfte att därvid närmare beskriva och strukturera det här nu nämnda problemområdet, kan några typfrågor anges:

Är en oinskränkt skattskyldig kvalificerad delägare i ett svenskt fåmansföretag alltså att anse som skatterättsligt kvalificerad enligt 57 kap. IL om denne flyttar utomlands?

Kan en ursprungligen inskränkt skattskyldig andelsägare per definition av 57 kap. IL anses som kvalificerad andelsägare? Om inte, vilka konsekvenser medför detta ur beskattningshänseende?

Har utländskt andelsägande någon inverkan på bedömningen vid beskattningen av de i Sverige bosatta andelsägarnas andelar i samma fåmansföretag?

Mot bakgrund av det ovannämnda skall jag i det följande företa en inventering av 57 kap. IL och till detta nära kopplade regler i syfte att närmare granska reglernas förenlighet med den EG-rättsliga etableringsfriheten.

---

<sup>117</sup> Skr. 2000701: 64, s.2. Tjernberg (1999), s. 20.

## 3.2 Inventering av potentiellt fördragsstridiga regler i svensk fåmansföretagslagstiftning

I 2 § 56 kap. IL anges inledningsvis nödvändiga kriterier för vad som skall avses med fåmansföretag. Ett fåmansföretag är enligt paragrafens 1.p följande:

”aktiebolag eller ekonomisk förening, vari fyra eller färre fysiska personer äger– direkt eller indirekt genom förmedling juridisk person– sådant antal aktier eller andelar, att dessa personer har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i företaget, eller där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom andelsinnehav, avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat”.<sup>118</sup>

I 1 § 57 kap, IL anges vidare att kapitlet är tillämpligt på utdelningar, räntor och kapitalvinster på andelar och andra delägarätter som getts ut av fåmansföretag och tidigare fåmansföretag. Enligt 2 § 57 kap. IL skall utdelning och kapitalvinst på s.k. kvalificerade andelar hos fysiska personer därvid till viss del beskattas i inkomstslaget tjänst till maximalt 56 procent marginals katt i stället för till 30 procent i inkomstslaget kapital i enlighet med den omfattning som anges i 7 § och 12 §.<sup>119</sup>

Med beaktande av detta och att det vid beskattning av ursprungligen inskränkt skattskyldiga personer, normalt sett torde saknas grund för beskattning i tjänst,<sup>120</sup> uppkommer frågan om en utländsk andelsägare per definition av 57 kap. IL kan anses som formellt kvalificerad andelsägare i svenskt fåmansföretag? Med beaktande av artikel 43 EG, skall denna fråga utredas.

### 3.2.1 Inskränkt skattskyldighet och kvalificerade andelar

Inskränkt skattskyldighet föreligger under vissa närmare angivna omständigheter dels i fallet då en fysisk person flyttar utomlands, dels då den skattskyldige ursprungligen och alltså är bosatt utomlands.

Vad gäller det s.k. utflyttningsfallet anger skattskyldighetsreglerna i 17 § p.1 3 kap. IL förutsättningarna för beskattning. Som inskränkt skattskyldig anses därmed den som inte är obegränsat skattskyldig, 17 § p. 1.

---

<sup>118</sup> Tjernberg (1999), s. 26. Se Melz & Tjernberg, s. 473.

<sup>119</sup> Tjernberg (1999), s. 19.

<sup>120</sup> Ibid, s. 33.

Det är således här fråga om en negativ definition. De faktorer som vid en sammanvägd bedömning har betydelse för om skattskyldighet alltså skall anses föreligga efter utflyttning är, att ifrågavarande person tidigare varit bosatt och är ekonomiskt engagerad här och att denna har väsentlig anknytning till Sverige. Det sistnämnda anses föreligga om den skattskyldige innehar tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här i riket, 7 § 3 kap. IL.<sup>121</sup>

Som inskränkt skattskyldig, kvarstår bl.a. skyldighet att skatta i inkomstlaget näringsverksamhet för inkomst från fast driftställe i Sverige och för återförda avdrag för egenavgifter, samt stadgas skattskyldighet i inkomstlaget näringsverksamhet eller inkomstlaget kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, 18 § p.p. 1, 3, 7 samt st. 3, 3 kap. IL. Det föreligger således här skattskyldighet enligt reglerna för inskränkt skattskyldiga för utdelningar på svenska andelar. Vad gäller ovannämnda frågeställning aktualiseras därmed 4 § 57 kap. IL och den däri angivna definitionen av kvalificerade andelar.

Som kvalificerad andel skall således enligt 4 § 57 kap. p. 1, IL avses följande:

Ett innehav av andelar i ett företag per definition av 56 kap. 2 § med ”villkor av att andelsägaren eller någon närstående till honom under beskattningsåret eller något av de fem föregående åren varit *verksam i betydande omfattning* i företaget eller i ett *annat fåmansföretag* som bedriver samma eller likartad verksamhet.” (Min kursiv.)

Att ovannämnda stadgande skall anses vara tillämpligt på i utlandet bosatta delägare, bör följa av att det inte uttryckligen stadgats att inskränkt skattskyldiga andelsägare inte omfattas. I 2 § 1 kap. IL stadgas att de termer och uttryck som används i IL även omfattar motsvarande utländsk företeelse om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Det kan således konstateras att ovannämnda fråga så till vida skall besvaras jakande.

Vad gäller utflyttningsfallet kan vidare konstateras att det av 19 §, st. 1 - 2, 3 kap. IL, framgår att den som är inskränkt skattskyldig, är skattskyldig för kapitalvinst på andelar i svenska aktiebolag, svenska handelsbolag och svenska ekonomiska föreningar, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här samt att

---

<sup>121</sup> Tjernberg (1999), s. 32.

skattskyldigheten gäller oavsett i vilket inkomstslag kapitalvinsten skall tas upp, den s.k. 10-års regeln.

Av betydelse för situationen, där en andelsägare i svenskt fåmansföretag är inskränkt skattskyldig, är att ”normal” kapitalbeskattning d.v.s. sådan beskattning vilken utgår utan eventuell omvandling till tjänstebeskattning enligt annan tillämplig lag för inskränkt skattskyldiga, endast kan ske vid oinskränkt skattskyldighet eller då ovannämnda 10-års regel i utflyttningsfallet enligt 19 § 3 kap. IL. ännu inte gått till ända.

I fallet av ursprungligen inskränkt skattskyldiga andelsägare gäller följande: I den utsträckning särskild del av utdelning för kvalificerad andel enligt 57 kap. IL skulle belagts med beskattning i inkomstslaget tjänst, föreligger även skattskyldighet enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK.

En tillämpning av SINK villkoras just av att den skattskyldige är bosatt utomlands, 3 §. Detta innebär att även den situationen omfattas, där den i utlandet bosatte andelsägaren arbetar i Sverige.<sup>122</sup> Till vägledning för bedömningen av situationen då andelsägaren är ursprungligen inskränkt skattskyldig, kan här i korthet redovisas Regeringsrättens avgörande i RÅ 1999 ref. 62.

### **3.2.A RÅ 1999 ref. 62**

Målet gällde tillämpning av utomståenderegeln räckvidd i samband med utdelning/reavinst på den svenske andelsägares A:s andelar i det svenska bolaget X AB. Detta, då A i egenskap av verkställande direktör i X AB ägde 50 procent av aktierna i bolaget och övriga ägare i X AB är det engelska bolaget Y Ltd med 35 procent samt C och D med 10 procent respektive 5 procent. Frågan som ställdes till skatterättsnämnden var om B:s indirekta innehav av 35 procent av andelarna i X AB, vid tillämpning av utomståenderegeln i 5 § (f.d. 3 § 12 e mom. SIL) innebar att B var att anse som utomstående och således medförde att utdelning och reavinst A:s andelar i X AB inte skulle beskattas till viss del i tjänst enligt 3 § 12 b mom. Detta var inte fallet om B var att anse som kvalificerad ägare i X AB.

#### **Skatterättsnämnden**

Skatterättsnämnden konstaterade att, då B är indirekt andelsägare till X AB, kontrollerar och är verksam i Ltd., det för att anse B som utomstående krävdes att B:s aktier i X AB inte var kvalificerade. B:s aktier i Ltd var vid en bedömning dock enligt 3 § 12 a mom. därvid att anse som kvalificerade. Skatterättsnämnden fann att B:s indirekta ägande i X AB, inte kvalificerade B, då han inte var verksam i X AB. Således konstaterades att B inte var utomstående I 3 § 12 B mom. mening.

---

<sup>122</sup> Jag avser att senare återkomma till en diskussion och bedömning av villkoren för beskattning enligt SINK och dess relevans för beskattningen enligt 57 kap. IL. Se härom kap. 3.2.3.

### **Skiljaktig mening**

Frågan om B var att anse som kvalificerad andelsägare i X AB var oberoende av det förhållande att B inte var skattskyldig i Sverige. Det anfördes därvid att kvalificerad andel skulle anses föreligga i enlighet med 3 § 12 a mom., då aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning eller i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. De skiljaktiga ansåg att ett indirekt ägande i X AB utifrån detta var tillräckligt för att B skulle anses vara kvalificerad vid utomståenderegeln tillämpning. Således var B att anse som närstående.

### **Regeringsrätten**

Regeringsrätten konstaterade att som utomstående i 3 § 12 b mom. måste avses annan än sådan fysisk person som -direkt eller indirekt- äger kvalificerade aktier i företaget eller i visst annat fåmansföretag. Vidare konstateras att kvalificerade andelar i 3 § 12 a mom. mening inte tycks kunna ägas av andra än fysiska personer och att avsikten tycks ha varit att även hänföra aktiebolag som innehar aktier på sådant sätt att de skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Regeringsrätten ansåg slutligen dock att samtliga aktier som ägdes av andra juridiska personer än dösbon var att anse som ägda av utomstående.

Av ovannämnda avgörande kan konstateras att Skatterättsnämnden inte i egentlig mening prövade frågan om B som inskränkt skattskyldig andelsägare kunde kvalificera enligt 57 kap. IL, utan tycks ha förutsatt att så var fallet vid prövningen av utomståenderegeln. Att B inte var kvalificerad i det svenska fåmansaktiebolaget X AB ansågs därvid bero på att B inte var verksam i betydande omfattning i X AB, utan att så endast var fallet i Ltd.

Av denna bedömning bör det således kunna konstateras att en ursprungligen inskränkt skattskyldig, enligt skatterättsnämndens mening inte bara var kvalificerat verksam i det underliggande bolaget, Ltd., utan att så även borde anses kunna vara fallet i X AB om B hade varit direkt verksam i samma omfattning i detta bolag.

De skiljaktiga gick dock något längre vid tillämpningen och konstaterade att det med avseende på B:s egenskap av *kvalificerad andelsägare i X AB* inte kunde fästas vikt vid att B inte var skattskyldig i Sverige. Även den indirekta verksamheten skulle därvid beaktas vid avgörandet om B var att anse som kvalificerad andelsägare i X AB vid utomståenderegeln tillämpning. Regeringsrätten ansåg slutligen att som närstående borde anses fysisk person, vilken direkt eller indirekt äger kvalificerade andelar, men att hänsyn därvid inte kunde tas till mellanliggande bolag. Detta, även om Regeringsrätten påpekade att avsikten med ifrågavarande stadgande tycks ha varit att just även omfatta indirekt ägande och att även ett utländskt bolag därvid borde kunnat inkluderas. Regeringsrätten tog således inte helt avstånd från att erkänna den inskränkt skattskyldige från att kunna kvalificera i X AB om detta åtminstone skedde i direkt förhållande till bolaget.

### 3.2.2 Inskränkt skattskyldig och verksam i betydande omfattning

Av 4 § framgår vidare att rekvisitet ”kvalificerad andel”, är kopplat till- och beroende av rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”. Såsom konstaterats bör rekvisitet ”kvalificerad” anses tillämpligt även på den inskränkt skattskyldige andelsägaren, 2 § 1 kap, även om denne därmed inte kan beskattas i inkomstslaget tjänst enligt de interna reglerna i 57 kap. IL. Denna bedömning bör enligt min mening även anses gälla för rekvisitet ”verksam i betydande omfattning” samt avse sådan verksamhet, då denna är förlagd i annat svenskt eller underliggande bolag (se kap. ovan 3.2.A om RÅ 1999 ref. 62).

Trots att rekvisitet ”verksam i betydande omfattning”, liksom vid bedömningen av rekvisitet ”kvalificerad andel”, omfattar ursprungligt inskränkt skattskyldig andelsägare, kan det diskuteras huruvida detta utesluter att den reella effekten av rekvisitet kan innebära att ett EG-rättsligt förbudet restriktivt hinder föreligger (se ovan kap. 2.3.3). Vilken reell innebörd som skall tillmätas verksamhetsrekvisitet kräver således en närmare granskning.

En lexikalisk tolkning av ”betydande omfattning” ger vid handen att rekvisitet avser att mäta graden av aktivitet hos delägaren i bolaget. Vad som skall räknas som sådan aktivitet framgår av förarbetena, vilka uttalar följande:

En person skall alltid ”anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget”. Till den krets av personer som därvid alltid anses kvalificerat verksamma, hör personer såsom företagsledare och andra högre befattningshavare samt att ”det inte behöver vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter. En styrelsemedlem som inte utför kontinuerligt arbete kan dock inte utan vidare anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget”.<sup>123</sup>

Med antagande om att erforderlig aktieinnehav föreligger för att etableringsfrihet enligt artikel 43 EG skall aktualiseras, uppkommer det naturligtvis även vissa praktiska aspekter i att vara andelsägare i 4 § mening. Av förarbetena framgår att en arbetsinsats av stor betydelse för vinstgenereringen kvalificerar andelsägaren. Det förefaller därvid naturligt enklare att vara verksam i ”betydande omfattning” i ett företag etablerat i det egna landet än att verka i samma utsträckning som inskränkt skattskyldig andelsägare.

---

<sup>123</sup> Prop. 1989/90: 110, s. 703.

Att verksamhetskravet skall anses vara tillämpligt på gränsöverskridande moment såsom vid inskränkt skattskyldig andelsägares verksamhet i svenskt fåmansföretag eller underliggande bolag, torde följa av förarbetena till 57 kap. IL, där det uttalas att 3:12-reglerna gjordes tillämpliga även på andelar i utländska juridiska personer i samband med alternativregelns införande 1995 (se nedan kap. 3.2.6 om alternativregeln).<sup>124</sup> Detta förhållande stöds även av det refererade avgörandet från Regeringsrätten i RÅ 1999 ref. 62 (se ovan kap. 3.2.A).

Med beaktande av nämnda förarbetsuttalanden och RÅ-avgörande, bör verksamhetskravet i 4 § i sig inte anses vara utformat så att andelsägare hindras att verka i egenskap av företagsledare eller i den utsträckning i ett fåmansföretag att denne med konsekvens därav inte kan anses som kvalificerad. Så torde åtminstone vara fallet då denne utför kontinuerligt arbete i fåmansföretaget.

Verksamhetsrekvisitet torde således inte medföra sådan indirekt diskriminering eller restriktivt hinder för inskränkt skattskyldiga andelsägare, att det kan anses strida mot den EG-rättsliga etableringsfriheten. Tidigare nämndes att andelsägaren i normalfallet försöker undvika att anses som kvalificerad, då tjänstebeskattning inträder vid utdelning. Det kan dock i vissa fall vara skattemässigt fördelaktigare för andelsägaren att anses kvalificerad (se nedan. kap. 3.3). I fallet av inskränkt skattskyldig andelsägare saknar kvalifikationskravet reell verkan, eftersom en sådan andelsägare, trots att formell kvalificering föreligger, inte kan beskattas i inkomstslaget tjänst enligt de interna reglerna i 57 kap. IL (se nedan kap. 3.2.3).

Ifrågavarande verksamhetsrekvisit har egenskapen av ”nyckelrekvisit” för övriga reglers tillämplighet i 57 kap. IL. Detta medför att viss osäkerhet kan uppkomma vid en bedömning av rekvisitets förenlighet med diskrimineringsförbudet, då det kopplas till villkoret i 4 § 57 kap. IL. Enligt detta stadgande skall verksamhet i ”annat fåmansföretag” även beaktas vid bedömningen av om kvalificerad andel föreligger. Av Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 och 26 april 2000 framgår att fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 56 kap. IL endast är tillämplig ”på det företag i vilket verksamheten förekommer”.<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> Prop. 1995/96: 109. Bet. 1995/96: SkU20. SFS 1995:1626.

<sup>125</sup> Skr. 2000/01: 64, s. 5.

Som en önskad konsekvens härav, kan den situationen här nämnas att verksamhet utövad av ”fler än fyra icke närstående delägare– där fyra delägare inte äger mer än 50 procent av rösterna i företaget”, men där verksamheten faktiskt är förlagd i ett dotterföretag– inte medför att moderföretaget är att anse som fåmansföretag enligt 3 § 56 kap. IL.

Att en regel med denna innebörd kan missbrukas av den skattskyldige för att undkomma den progressiva tjänstebeskattningen, är klart och har också påtalats av regeringen, vilken i sin skrivelse 2000/01:64 framställt begäran om att ifrågavarande regels lydelse revideras. Regeringens förslag innebär att ”upplägg med ett moderföretag vari ingen eller endast ringa verksamhet förekommer och som inte per definition utgör ett fåmansföretag” skall motverkas genom att definitionen görs tillämplig även ”i de fall delägaren eller dennes närstående är eller har varit verksam i betydande omfattning i ett av företaget helt eller delvis, direkt eller indirekt, ägt fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag”.<sup>126</sup>

Av ovannämnda förhandsbesked framkommer inte uttryckligen att det företag i vilket verksamheten förekommer inte skulle kunna vara utländskt. Det uttalas enbart att fåmansföretagsdefinitionen i 3 § endast är tillämplig ”på det företag i vilket verksamheten förekommer”.<sup>127</sup> Regeringsrätten har i mål 4869/1998 tagit ställning till frågan om verksamhetskravets betydelse för erkännandet av oinskränkt skattskyldigs rätt till sådan skattemässig förmån, då denne var verksam i ett till det svenska fåmansföretaget utländskt etablerat dotterbolag.

I målet var det således fråga om en Sverige oinskränkt skattskyldig aktieägare med kvalificerade andelar i det svenska moderbolaget. Frågan för bedömning var om den oinskränkt skattskyldige vid tillämpning av 7, 8 §§ 57 kap. IL var berättigad att använda sig av *löneunderlaget i det tyska dotterbolaget* i vilket han var verksam och uppbar lön med mer än 10 basbelopp. Regeringsrätten besvarade, efter överklagat beslut från Skatterättsnämnden, frågan jakande med hänvisning till att annat vore oförenligt med artikel 43 EG (Se nedan kap. 3.2.5).<sup>128</sup>

---

<sup>126</sup> Skr. 2000/01: 64, s. 5.

<sup>127</sup> Ibid.

<sup>128</sup> Målet avdömt den 13 januari 2001. Se även Bergström & Bruzelius (2001B), s. 240 f.



Det torde utifrån detta avgörande kunna konstateras att även om lagtexten i 7 och 8 §§ 57 kap. IL primärt endast skulle ha avsett verksamhet i ”betydande omfattning” i ett annat svenskt fåmansaktiebolag, såsom ett i Sverige etablerat dotterbolag, det efter Regeringsrättens avgörande i RÅ 1999 ref. 62 tillsammans med avgörandet i mål 4869/1998, även borde innefatta sådan verksamhet direkt eller indirekt i ett till det svenska fåmansaktiebolaget utländskt dotterbolag.<sup>129</sup>

Det kan vidare diskuteras huruvida prejudikatet tillika innebär att samma förhållande vid en ursprungligen inskränkt skattskyldig andelsägars verksamhet i ett dylikt dotterbolag, bör medföra att denne likaså erkänns ifrågavarande skattemässiga behandling enligt 43 kap. IL. Att fränkänna prejudikatet en sådan räckvidd, torde innebära att lagstiftaren å ena sidan vid beräkning av löneunderlaget, beaktar löner till oinskränkt skattskyldiga andelsägare från underliggande svenska och utländska fåmansdotterbolag, men inte löner till inskränkt skattskyldiga andelsägare. En sådan olikbehandling torde vara svår att rättfärdiga objektivt och därför kunna anses vara oförenligt med artikel 43 EG.

Med avseende på diskrimineringsförbudet, krävs det emellertid att det vid en jämförbarhetsbedömning kan konstateras att den oinskränkt skattskyldiges och den inskränkt skattskyldiges situationer är just jämförbara ur skatterättsligt hänseende. Det skall i det enskilda fallet undersökas huruvida regeln ifråga objektivt kan rättfärdigas med avseende på den skillnad som regeln fäster vid att ifrågavarande skattesubjekt saknar hemvist i Sverige (se ovan kap. 2.2).<sup>130</sup> Det är således den aktuella regelns utformning som i första hand skall prövas, inte den faktiska situation som den skattskyldige befinner sig i (se ovan kap. 2.3.4).<sup>131</sup>

Av 4 § ordalydelse bör såsom ovan nämnts inte kunna avgöras annat än att den i sig är neutral. Enligt den bedömning som EG-rätten kräver vad gäller jämförelsen mellan en oinskränkt skattskyldigs och en inskränkt skattskyldigs situation, skall det även fästas vikt vid skillnaden i det skatteyttyck, som ifrågavarande regel eller villkor medför.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> Se Mål 4869/1998. Regeringens förslag inkluderar detta även fåmanshandelsbolag se härom Skr. 2000/01: 64, s. 6.

<sup>130</sup> Peters & Snellaars (2001), s. 13.

<sup>131</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.4.

<sup>132</sup> Ibid.

Tidigare konstaterades att ett stadgande kan medföra otillåten särbehandling då det är kopplat till annan tillämplig lag. Vid avgörande om en regel är skattemässigt diskriminerande beaktar EGD denna isolerat. Att verksamhetskravet är kopplat till en annan regel, torde således vid en strikt tillämpning inte beaktas (se ovan kap. 2.3.4).

Med hänsyn till EGD:s avgörande i de nedan refererade målen om tillämpningen av 7 och 8 §§ i 57 kap. IL vid beräkning av löneunderlag och kapitalunderlag och kopplingen till villkoren i LAS, bör det konstateras att regler, vilka är kopplade till regeln för prövning och vilka stadgar skattemässigt förmånlig behandling för en andelsägare, i viss utsträckning torde kunna beaktas vid bedömningen av en annan regels förenlighet med diskrimineringsförbudet. Även om den närmare gränsen för en sådan bedömning torde vara något oklar, förutsätts i vart fall att det föreligger ett direkt samband reglerna emellan (se ovan kap. 2.3.4).<sup>133</sup>

Det är dock inte enbart situationen för den andelsägare, vilken primärt träffas av en restriktiv eller diskriminerande regel som här måste beaktas. Om det faktum att en andelsägare flyttar utomlands eller är ursprungligen skattskyldig och detta påverkar bedömningen av de i Sverige etablerade andelsägarnas möjligheter att åtnjuta en skattemässigt förmånlig behandling, torde detta kunna äventyra etableringsfriheten (se nedan kap. 3.3).

Om den slutsatsen dras, att en inskränkt skattskyldig vid tillämpning av 57 kap. IL skall anses kunna kvalificera i 4 § mening, kan i vissa avseenden problematiken i den inledningsvis ställda frågan ändå anses kvarstå. Problematiken gäller då möjligheten att *de facto* beskatta en sådan formellt kvalificerad andelsägare såsom om denne vore oinskränkt skattskyldig. Detta inbegriper frågan om specifikt tillämpliga regler för sådan beskattning kan anses innebära hinder för den fria etableringsrätten?

Enligt ovannämnda regler för inskränkt skattskyldiga i 17–19 § 3 kap. IL, framgår att beskattning inte kan ske i inkomstslaget tjänst vid sådan inskränkt skattskyldighet. Detta utesluter dock inte beskattning kan ske enligt annan lagstiftning såsom vid tillämpning av SINK och Kupongskattelagen.

---

<sup>133</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.4.4.

### 3.2.3 Beskattning enligt SINK

I lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, anges att skattskyldighet föreligger för inskränkt skattskyldiga och för inkomst i form arvode och liknande ersättning som uppburits av någon i egenskap av ledamot eller suppleant i styrelse eller annat liknande organ i svenskt aktiebolag eller annan svensk juridisk person, oavsett var verksamheten utövats, 5 § p. 3. Som förutsättning härför uppställs dock att inkomsterna förvärvats genom verksamhet här i riket.<sup>134</sup>

Litteraturen uppmärksammar frågan om beskattning i ovannämnda situation överhuvudtaget kan ske enligt de interna fåmansföretagsreglerna. Tjernberg är av uppfattningen att sådan beskattning inte torde vara möjlig, men att beskattning i tjänst av en inskränkt skattskyldig kvalificerad andelsägare, möjligen borde kunna ske åtminstone för den del som inkomsten avser arbete utfört i Sverige. Detta, även om det påpekas att skattskyldighet i inkomstslaget tjänst, såsom tidigare nämnts, inte tillhör normalfallet vid beskattning av inskränkt skattskyldiga.<sup>135</sup>

Tjernberg diskuterar vidare problematiken med att tjänstebeskattning av utdelning i enlighet 57 kap. IL, i egentlig mening är beskattning av den del som fiktivt anses vara ersättning för arbete utfört av delägaren, varvid det konstateras att tveksamhet därför föreligger huruvida dessa inkomster kan omvandlas till tjänsteinkomst vid utdelning till inskränkt skattskyldiga i enlighet med SINK. Förutsättningen för att sådan omvandling skall kunna ske är att den inskränkt skattskyldige uppfyller kravet som kvalificerad andelsägare, 4 § 57 kap. IL.<sup>136</sup>

Såsom tidigare konstaterats bör inskränkt skattskyldig andelsägare kunna anses vara formellt kvalificerad, varför således SINK är fullt tillämplig vid en erforderlig omvandling av den inskränkt skattskyldiges inkomster vad avser den del de enligt 57 kap. IL skulle beskattats i tjänst och till den del det avser arbete utfört i Sverige. Syftet med att hänföra en viss kategori av andelsägare som kvalificerade enligt 57 kap. IL är dock att viss del av inkomster överskridande en gränsnivå skall beläggas med progressiv tjänstebeskattning till maximalt 56 procents marginalskatt till skillnad mot 30 procents kapitalskatt.

---

<sup>134</sup> Tjernberg (1999), s. 32.

<sup>135</sup> Ibid.

<sup>136</sup> Ibid, s. 33.

Då en beskattning enligt SINK sker i form av en definitiv källskatt, medför detta problem vad gäller just möjligheten till omvandling. Frågan är därför om en beskattning i enlighet med 57 kap. IL och dess syfte kan upprätthållas vid tillämpning av SINK?

Enligt 7 § i sistnämnda lag stadgas att tillämplig skattesats är 25 procent. Det föreligger därmed en avsevärd skillnad mellan de båda skattesatserna. Den skatt som utgår enligt SINK, utgår i form av definitiv källskatt, vilket innebär att den motsvarar totalskattebördan för den inskränkt skattskyldige andelsägaren. Den beskattning som till viss del skall ske i tjänst enligt 57 kap. IL, är inte föremål för vidare avdrag varför skillnaden mellan skattesatserna således kvarstår.

En beskattning enligt SINK kan tydligen inte upprätthålla den progressivitet som 57 kap. IL åstadkommer. Den oinskränkt skattskyldige kvalificerade andelsägaren beskattas således till den högre skattesatsen om 56 procent medan den inskränkt skattskyldige ”formellt kvalificerade” andelsägaren beskattas enligt SINK till 25 procent. Frågan uppkommer därför om diskriminering skall anses föreligga av den svenske andelsägaren då en omvandling inte kan företas med samma skattemässiga verkan?

Såsom nämnts i föregående kapitel, förutsätter diskriminering att jämförbarhetskravet i artikel 12 EG är uppfyllt. Om regeln för situationen för den oinskränkt skattskyldige andelsägaren jämförs med regeln för situationen för den inskränkt skattskyldige andelsägaren och specifikt med avseende på den skattemässiga skillnad som därvid uppkommer, kan konstateras att inte någondera av reglerna medger ytterligare avdrag (se ovan kap. 2.3.1).

Vid omstruktureringar kan dock medges viss skattemässig lättnad för andelsägaren i form av uppskjuten beskattning under förutsättning att andelarna är kvalificerade. Till skillnad mot den här beskrivna situation är det således eftersträvansvärt att i det fallet inneha kvalificerade andelar för att åtnjuta det därigenom stadgade undantaget från tjänstebeskattning (se nedan kap. 3.3).

Såsom tidigare påpekats företar EGD en isolerad bedömning av varje regel för sig vid bestämning av om regeln ifråga är fördragsstridig. EGD har i det nedan angivna avgörandet om löneunderlagets och alternativregelns förenlighet med artikel 43 EG förklarat dessa vara oförenliga med etableringsfriheten trots att stadgandet om löneunderlaget i 8 § IL var kopplat till diskriminerande villkor i annan lag, i det fallet, LAS (se nedan kap. 3.2.B, 3.2.D, 3.2.5 och 3.2.6).

Ovannämnda skillnad i skattesatserna vid beskattning av oinskränkt skattskyldigs kvalificerade andelar och inskränkt skattskyldigs formellt kvalificerade andelar, är avsevärd och till den oinskränkt skattskyldige andelsägarens nackdel. Med hänsyn till skatteneutralitet borde dock oinskränkt skattskyldiga andelsägare inte beskattas högre för ett ägande av likvärdiga svenska andelar.

Av intresse för huruvida EGD skulle beakta en regel som är kopplad till den regel vilken är föremål för isolerad bedömning, är att SINK- lagstiftningen i sig torde medföra att det avdragsförbud som konstitueras av en beskattning i form av definitiv källskatt om 25 procent, torde kunna hindra en andelsägare i egenskap av *anställd* från att etablera sig utomlands. Ett förhållande som emellertid inte kan anses föreligga vad gäller utdelning i fåmansföretag, då skattesatsen om 56 procent inte kan nedbringas under nämnda skattesats i SINK. Således är inte den sistnämnda skattesatsen i *detta avseende* ett hinder för den fria rörligheten, då en sådan bedömningen begränsas till att endast avse faktiska anställningsinkomster.

Att effekten av varje regel såsom ovan nämnts bedöms isolerat av domstolen, medför att rättsläget dock måste betraktas som oklart vad gäller avdragsförbudets förenlighet med etableringsfriheten. Ståhl menar att EGD troligen skulle underkänna förbudet. Detta, med hänsyn till att regeln just skall beaktas separat och därmed inte medger att andra regler, vilka möjligen skulle erkänna den inskränkt skattskyldige viss skattemässig kompensation, kan beaktas. Samtidigt är Ståhl av uppfattningen, att det trots allt torde finnas visst utrymme för ett möjligt rättfärdigande utifrån att situationen för den utomlands bosatte kanske inte är att anse som jämförbar med den icke utomlands bosatte (se ovan kap. 2.3.1).<sup>137</sup>

---

<sup>137</sup> Ståhl (2000), s. kap. 3.6.4.

Vad gäller utdelning till inskränkt skattskyldig andelsägare omfattas denna förutom av SINK även av kupongskattelagen (1970:624) och skall därmed beskattas till 30 procent. Problematiken med omvandling till tjänsteinkomst aktualiseras inte i detta fallet, eftersom sådan omvandling enligt kupongskattelagen inte är möjlig (se nedan kap. 3.2.B, 3.2.D och 3.2.E). Kupongskattelagens villkor och dess relation till 57 kap. IL kan dock med hänsyn till övriga villkor i 57 kap. IL vara av intresse.

### 3.2.4 Skattemässig lättnad enligt 43 kap. IL och Kupongskattelagen

Av 7 § 57 kap. IL framgår såsom tidigare nämnts att utdelning på kvalificerad andel skall tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det överstiger ett gränsbelopp. Utdelning understigande detta gränsbelopp (till kapital hänförligt lättnadsutrymme) kan enligt 43 kap. IL till viss del medges skattemässig lättnad. Lättnaden gäller således utdelning som annars skulle beskattats i kapital. Som förutsättning för sådan skattemässig lättnad uppställs endast krav på att aktierna inte är *marknadsnoterade*, vilket tillika är en nödvändig förutsättning för att det skall vara fråga om fåmansföretag. Av 43 kap. IL framgår vidare att lättnaden gäller utdelning på aktier i *svenska* aktiebolag.

Syftet bakom reglerna är att *svenska* företag, vilka per definition omfattas av lättnadsreglerna i 6 § 43 kap. IL, skall åtnjuta vissa fördelar och att därmed svenskt näringsliv skall stimuleras. Lättnadsreglerna har dock begränsats i förhållande till gränsdragningen gentemot noterade bolag.<sup>138</sup>

Andelsinnehav i svenska bolag, vilka äger andelar i utländska företag undantas från denna gränsdragning under förutsättning att andelsinnehavet eller röstvärdet av noterade andelar inte uppgår till 25 procent eller mer. Vad gäller fysiska personers innehav i utländska *onoterade* andelar omfattas även detta av lättnadsreglerna under förutsättning att den utländska juridiska personen är underkastad beskattning, vilken är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt svensk inkomstskattelag.<sup>139</sup>

Det kan med hänsyn till det ovannämnda diskuteras huruvida skattemässig lättnad, även bör medges för utländska delägares andelsinnehav i fåmansföretag etablerade i Sverige eller till detta underliggande svenska bolag etablerade i utlandet.

---

<sup>138</sup> Tjernberg (1997), s. 52.

<sup>139</sup> Ibid.

Det har framgått att sådant utländskt ägande inte medges lättnad, vilket innebär att utländska delägare hindras från att etablera sig i Sverige genom att inneha andelar i svenska fåmansföretag. I utredningen till ifrågavarande lätttnadsregel diskuterades detta förhållande, men uppfattningen om att även utländskt ägande borde gynnas mötte invändning hos regeringen. Denna menade att den lättnad som då skulle medgetts enligt tillämplig kupongskatt, inte skulle ha någon verkan eftersom svensk kupongskatt normalt är föremål för avräkning i den utländske andelsägarens hemland.<sup>140</sup>

Konsekvensen av att neka skattemässig lättnad i detta fall innebar därför enligt regeringens mening endast att Sverige avstod från sitt skatteanspråk, vilket därför inte heller kunde anses förklara lätttnadsregeln som fördragsstridig i EG-rättslig mening. Frågan är dock om regeringens bedömning är objektivt rättfärdigad utifrån de motiv som den anfört?

Vid en isolerad bedömning av ifrågavarande lätttnadsregel framgår det uttryckligen att sådan lättnad inte medges den utländske andelsägaren just p.g.a. att denne är utländsk. Det tidigare nämnda stadgandet i 2 § 1 kap. IL, om att även motsvarande utländska företeelser omfattas om annat inte framgår av lydelsen eller sammanhanget, har följaktligen ingen verkan i detta fall, då det här rör sig om öppen diskriminering.

EGD skulle endast under mycket strikta omständigheter medge undantag från denna form diskriminering. Med hänvisning till tidigare nämnda rättsfall torde EGD endast beakta invändningar om att svensk skattebas i annat fall lämnar landet, varmed staten skulle förlora hela beskattningsintäkten. I ifrågavarande fall av lätttnadsregelns tillämpning, grundas dock regeringens invändning och motiv till stadgandets ordalydelse på att Sverige frivilligt avstår från beskattningsanspråket till förmån annan stats avräkning av denna.

Det torde kunna konstateras att även om det i ett senare skede skulle medges avräkning i landet där andelsägaren är ursprungligt inskränkt skattskyldig, detta inte definitivt är fallet. Med hänsyn till att varje regel skall betraktas isolerat vid bedömningen av den diskriminerande effekten, torde EGD i detta fall inte acceptera lätttnadsreglernas utformning.

---

<sup>140</sup> Tjernberg (1997), s. 53.

Ur etableringshänseende bör skattemässig lättnad på utländsk andelsägares andelar följaktligen medges såsom det enligt reglerna i 6 § 43 kap. IL skulle ha medgetts svenska andelsägare. I situationen då inskränkt skattskyldig person äger andelar i svenskt bolag aktualiseras även en tillämpning av Kupongskattelagen vid medgivandet av ifrågavarande skattelättnad. Frågan är dock om även denna stadgar fördragsstridiga villkor?

Enligt 1 § Kupongskattelagen skall kupongskatt om 30 procent betalas för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag. Det framgår vidare av 4 § att skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är inskränkt skattskyldig och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Av detta stadgande följer att utländsk andelsinnehavare således inte skulle medges lättnad för utdelning på andel i svenskt fåmansföretag. Utifrån det ovannämnda borde detta stadgande således förse med ett undantag i förenlighet med att 43 kap. IL medger andelsägaren ifrågavarande skattemässig lättnad.

Som slutsats bör konstateras att lättnadsregeln i 43 kap. IL med hänvisning av 57 kap. IL bör omfatta oinskränkt skattskyldig- och inskränkt skattskyldig andelsägares andelar i svenskt onoterat bolag samt att detta följaktligen innebär att Kupongskattelagen måste medge sådan lättnad för den inskränkt skattskyldige. I annat fall föreligger det oförenligheter med det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet. Något som inte torde kunna rättfärdigas utifrån EGD:s praxis under artikel 12 EG med beaktande av den negativa inverkan som detta har för den fria etableringsrätten.

### **3.2.5 Löneunderlag**

Vid beskattning av utdelning på sådan aktie som innehas av andelsägaren under de villkor som uppställs enligt 4 § 57 kap. IL, d.v.s. då andelen är kvalificerad, gäller som tidigare nämnts att viss del skall beskattas som en särskild intäktspost i inkomstslaget tjänst, varvid resterande del skall beskattas i kapital, 7 § 57 kap. IL. Den del som skall tjänstebeskattas utgörs av den del som överskrider det s.k. gränsbeloppet, vars omfattning närmare anges i 7 §. Enligt 7 § p.1 och p. 2 anges följaktligen att detta utgörs av summan av underlaget för gränsbeloppet multiplicerat med statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med fem procentenheter och det sparade utdelningsutrymmet. Vad som närmare skall innefattas i underlaget för gränsbeloppet anges i 8 §.



Detta utgörs således av summan av det omkostnadsbelopp som skulle använts om andelen hade avyttrats vid tidpunkten för utdelningen, det sparade utdelningsutrymmet och löneunderlaget enligt 12-16 §§, 43 kap. IL. Vad gäller löneunderlaget, hänvisas sålunda till 12-16 §§ i 43 kap. IL, varvid det framgår att löneunderlaget villkoras av att vederlag som utbetalats också skall ligga till grund för svenska socialavgifter och svensk löneskatt enligt 3 § 2 kap. lagen (1981:691) om socialavgifter, LAS, respektive 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Ifrågavarande skattemässiga förmån är därmed direkt beroende av villkoren i till IL underliggande författningar. Regeringsrätten har med anledning av det nu nämnda villkoret för löneunderlaget, haft anledning att i praxis ta ställning till frågan om just detta villkors förenlighet med EG-rätten. I två fall, vilka avkunnats samma datum, den 17/8 2000, har således följande bedömning gjorts:

### **3.2.B Mål 5134/1998**

I det första avgörande var det fråga om två huvudägare A och B, vilka tillsammans ägde samtliga aktier förvärvade före 1992 i ett danskt bolag, X. Detta var moderföretag i en koncern med såväl svenska som utländska dotterföretag. Följande frågor riktades till skatterättsnämnden i A:s och B:s ansökan om förhandsbesked:

1. Om A respektive B får utnyttja alternativregeln vid beräkningen av den del av mottagen utdelning som: a) skall beskattas som inkomst av kapital enligt 3:12-reglerna?, b) skall undantas från svensk skatteplikt enligt lättnadsreglerna?
2. Om svaret på någon av frågorna a) respektive b) är jakande hur skall det utländska dotterföretaget till X beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget?
3. Om A respektive B vid beräkningen av löneunderlaget även får beakta löner till personal som är verksam inom EU, men vars ersättningar inte ingår i underlaget för svenska socialavgifter/svensk löneskatt?
4. Om svaret på frågorna 1) och 3) ändras vid beaktande av gemenskaprättens regler om diskriminering?

### **Skatterättsnämnden**

Nämnden företog en ren och strikt bokstavstolkning av tillämpliga regler i (3 § 12 c och d mom., SIL) och förarbetena därtill, varvid nämnden konstaterade att A och B vid beräkningen av löneunderlaget inte berättigas beakta löner till personal vars ersättningar inte ingår i underlaget för svenska socialavgifter/ löneskatt på vissa förvärvsinkomster som utbetalats till arbetstagare i företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret. A och B överklagade skatterättsnämndens beslut i ovannämnda frågorna 1) och 4).

## **Regeringsrätten**

Regeringsrätten konstaterade att A:s och B:s andelar i det danska moderbolaget var kvalificerade enligt 4 § 57 kap. IL (3 § 12 a mom. SIL). Vad gäller löneunderlaget konstaterades att en tillämpning av den s.k. löneregelns ordalydelse inte medgav att ersättning som inte ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter, enligt ovannämnda lagar och vilken utbetalas till personal som arbetar utanför Sverige, får ligga till grund för beräkning av löneunderlaget. Då det avgörande momentet för om svenska arbetsgivaravgifter betalas, i första hand är beroende av om företaget har fast driftställe i Sverige, kommer utdelning som är hänförlig till verksamhet utomlands att träffas av en högre beskattning.

Genom denna särbehandling försvårade regeln således för svenska företag att etablera sig utomlands och var därmed oförenlig med den EG-rättsliga etableringsfriheten enligt artikel 43 EG.<sup>141</sup> Några särskilda motiv bakom regeln eller övriga omständigheter som därvid kunde berättiga ett undantag ansåg inte regeringsrätten hade framkommit.<sup>142</sup>

Att skatterättsnämnden här uttalat att artikel 52 EG här inte var tillämplig, p.g.a. att särbehandlingen i detta fall grundades på att andelsägarna äger del i ett bolag med dotterbolag som har anställda i utlandet och inte i ett bolag med anställda enbart i Sverige, är anmärkningsvärt. Skatterättsnämndens motivering och beslut innebär att det för regelns tillämplighet skulle förutsättas att ägande enbart kan ske i bolag med svensk arbetskraft. Regeringsrättens beslut innebar, med hänsyn till att tillämpligheten av regeln villkorats av om det utbetalande företaget hade fast driftställe i Sverige, att utdelning hänförlig till verksamhet utomlands skattemässigt särbehandlades och träffades av en högre beskattning. Regeringsrätten hänvisade i sin bedömningen till det av EG-domstolen avdömda målet Baars.<sup>143</sup>

### **3.2.C Mål C- 251/98**

Fallet Baars gällde en nederländsk aktieägare, vilken var ensam innehavare av samtliga andelar i ett irländskt bolag. Den nederländska skattelagstiftningen stadgade vissa förmåner vid betydande aktieinnehav i nederländska bolag. I fallet var det fråga om att aktieinnehavare berättigades uppta aktieinnehavet till ett reducerat belopp vid beskattningen därav.

EG-domstolen konstaterade att ifrågavarande nederländska lagstiftning särbehandlade olika skattskyldiga beroende på var bolagets säte, i vilket de ägde aktier, var beläget. Några objektivt rättfärdigande skäl ansågs inte berättiga en sådan olikbehandling. EG-domstolen uttalade vidare att ”En medborgare in en medlemsstat, som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, utnyttjar sin etableringsrätt.” Även om artikel 43 EG, i likhet med övriga bestämmelser om etableringsfrihet, enligt sin ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, ”föreskriver den samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat.”

---

<sup>141</sup> Bergström (2000), s. 668.

<sup>142</sup> Bergström & Bruzelius (2001B), s. 240 f.

<sup>143</sup> Mål C-251/98 *Baars*.

### **3.2.D Mål 4869/1998**

Det andra målet gällde två bröder och en syster, vilka till lika delar ägde samtliga aktier och röster i ett bolag, moderbolaget R AB. Båda bröderna var aktiva i koncernen, varav den ena brodern dock var aktiv i ett tyskt dotterbolag. Den i Tyskland verksamma brodern, vilken var oinskränkt skattskyldig i Sverige p.g.a. sin hemvist, var dock skattskyldig för sin anställningsinkomst i Tyskland. Denna uppgick under 1996 med mer än 10 basbelopp, medan broderns lön i Sverige väsentligt understeg denna nivå.

Följande frågor riktades till skatterättsnämnden:

1. Får löner i utländska dotterbolag medräknas i det s.k. löneunderlaget enligt 3 § 12 d SIL?
2. Får den i Tyskland beskattade lönen användas som jämförelselön enligt 3 § 1§2 mom. d andra stycket SIL? frågan gäller enbart den i Tyskland verksamma brodern.

#### **Skatterättsnämnden**

Skatterättsnämnden konstaterade att villkoret för att en verksam delägare skall få använda sig av löneunderlaget, är att delägaren erhåller en lön ”antingen med 120 % av den högste anställdes lön eller en lön överstigande 10 basbelopp. Skatterättsnämnden meddelade avslag med följande motivering:

Även om den i Tyskland verksamma brodern ”erhållit en lön överstigande 10 basbelopp kommer inte lönen att beskattas i Sverige p.g.a. dubbelbeskattningsavtalet och inte heller blir den föremål för svenska sociala avgifter enligt förordning (EEG) 1408/71.”

#### **Regeringsrätten**

Regeringsrätten konstaterade att det för delägare som under året före beskattningsåret i betydande utsträckning varit verksam i företaget eller dess dotterföretag gäller en särskild spärregel för löneregelns tillämpning, vilken innebär att den sistnämnda endast får tillämpas om den ersättning som delägare erhållit ingår i underlaget för beräkning av svenska arbetsgivaravgifter med viss miniminivå.

Med hänsyn till EG-rätten och till den oförenlighet med artikel 43 EG (f.d. 52), som nämnda regel därmed innebar vid beräkning av löneunderlaget, medförde en strikt tillämpning av löneregelns att den försvarade för en i Sverige bosatt person att genomföra en etablering i en annan medlemsstat. Såsom i den tidigare domen i mål 5134-1998, ansågs det inte finnas objektiva grunder för ett rättfärdigande av ”kopplingen mellan löneregelns och svenska arbetsgivaravgifter, samt spärregelns. Således kunde Regeringsrätten även här konstatera att regeln var fördragsstridig.

Vid utdelning på kvalificerad andel, skall vid beräkning av gränsbeloppet enligt 7 § p.1 och 8 § p.1 även till underlaget för gränsbeloppet läggas det

omkostnadsbelopp som skulle använts om andelen avyttrats vid tidpunkten för utdelningen.<sup>144</sup> Hur omkostnadsbeloppet närmare skall beräknas framgår inte direkt av 7 och 8 §§ 57 kap. IL. Enligt 8 § skall bestämmelserna om uppräknings i 17 § 43 kap. IL tillämpas och för svenska andelar, bestämmelserna om kapitalunderlaget i 18 § 43 kap. IL.

Det framgår således med tydlighet att lagen här gör en uppdelning mellan *utländska och svenska andelar*. Mot bakgrund av detta skall jag i följande utreda huruvida villkoren i 17 och 18 §§ 43 kap. IL torde kunna medföra en negativ inverkan på den fria etableringsrätten.

### **3.2.6 Kapitalunderlag och alternativregeln**

Då kapitalvinst föreligger på en kvalificerad andel, skall enligt tillämpningen av 12 § 57 kap. IL en kapitalvinst på en kvalificerad andel till 50 procent beskattas i inkomstslaget tjänst vad avser den del som överstiger det s.k. sparade utdelningsutrymmet. Enligt 2 st. 12 § skall därvid beräkningen av hur kapitalvinsten skall fördelas, ske enligt ovannämnda regler och villkor i 17 och 18 §§, 43 kap, IL. Därmed uppkommer frågan om en tillämpningen av 43 kap. IL och KapUL kan medföra hinder för etableringsfriheten?

Av 12 § 3 st. IL, framgår att en ”kapitalvinst inte skall upptas i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående till honom under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren sammanlagt tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 gånger det prisbasbelopp som enligt 6 § 1 kap. lagen (1962:381) om allmän försäkring, gällde för avyttringsåret”. Detta innebär att en förmån i form av undantagen tjänstebeskattning medges för den andelsägare, vilken beaktar närståendekretsen.

Undantaget från tjänstebeskattning förloras i fall en inskränkt skattskyldig inte kan beakta närstående i det avseende som föreskrivs. Med ”skattskyldig” i 12 § bör i förenlighet med det som tidigare kunnat konstateras, även avses inskränkt skattskyldig andelsägare. Att den sistnämnde inte kan beskattas i tjänst innebär endast att den oinskränkt skattskyldige har fördel av att den inskränkt skattskyldige anses som närstående (se nedan kap. 3.3).

---

<sup>144</sup> Tjernberg (1999), s. 68 ff.

Enligt alternativregeln i 18 § 43 kap. IL, anges att anskaffningskostnaden för andelar förvärvade före 1992 skall tas upp till ett justerat kapitalunderlag enligt 19–27 §§. Detta skall fördelas lika på andelarna i företaget. Hänsyn får inte tas till ovillkorliga kapitaltillskott före utgången av beskattningsåret. Regeln förutsätter att den används på samtliga andelar förvärvade före 1992 samt att den *inte gäller andelar i utländska juridiska personer*.

Kapitalunderlaget, vilket enligt 19 § 43 kap. IL, skall beräknas enligt lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag, beräknas som skillnaden mellan tillgångar och skulder vid utgången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1993 eller, om företaget inte taxerades då, det beskattningsår för vilket taxering skedde 1992. Vid beräkningen skall ”aktier och andelar i svenska dotterföretag som inte är handelsbolag tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterbolaget”, 5 § KapUL. ”Aktier och andelar i utländska dotterbolag skall tas upp till det värde som gäller vid inkomsttaxeringen, om det är lagertillgångar, och annars till anskaffningsvärdet beräknat enligt genomsnittsmetoden”, 6 § KapUL.

Huruvida det till 8 § 57 kap. IL underliggande villkoret i 18, 19 §§ 43 kap. IL och i KapUL, att det vid beräkning av omkostnadsbeloppet inte får inkluderas anskaffningsvärdet för *andelar i utländska juridiska personer*, är förenligt med EG-rätten har likaså prövats av Regeringsrätten i mål 5134/1998.

### **3.2.E Mål 5134/1998**

#### **Skatterättsnämnden**

Skatterättsnämnden konstaterade att A respektive B, inte trots beaktande av gemenskapsrättens regler om diskrimineringsförbud enligt artikel 43 EG, fick utnyttja den alternativregel som stadgas i 3 § 12 c mom. st.3 i SIL, vid beräkning av den del av utdelningen som skall beskattas som kapital respektive den del som skall undantas från skatteplikt.

#### **Regeringsrätten**

Regeringsrätten fann att lag (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget vid beskattning av ägare i fåmansföretag inte medgav att andelar i utländska juridiska personer beaktades. Såframt företog Regeringsrätten en med skatterättsnämnden likvärdig bedömning. Regeringsrätten konstaterade vidare att ifrågakvarande regler diskriminerade det utländska bolaget ägt av A och B, då de som ägare till detta och på grund av att det inte var svenskt, inte kunde använda sig av ovannämnda alternativregel.<sup>145</sup>

---

<sup>145</sup> Se ovan om diskriminering grundad på hemvist/ registrering.

Några objektivt rättfärdigande grunder ansågs inte föreligga mot bakgrund av det faktum att alternativregeln införts 1995 i samband med att 3:12-reglerna gjordes tillämpliga på andelar i utländska juridiska personer.<sup>146</sup> Invändningen om att underlaget enligt ifrågavarande regel skulle beräknas på skillnaden mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder, vilket påstods vara en komplikation vid förekomsten av utländska bolag, saknade inverkan på bedömningen. Regeringsrätten hänvisade till det tidigare avgjorda fallet och fastslog att regeln stred mot etableringsfriheten.

Det kan dock uppmärksammas att regeringsrätten inte tog ställning till frågan om hur det utländska dotterföretaget till X skulle beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget. Inte heller diskuterade Regeringsrätten i de båda avgörandena frågan om reglerna stred mot den fria rörligheten av kapital. Skillnaden mellan skatterättsnämndens bedömning och Regeringsrättens bedömning av artikel 43 EG (f.d. 52) är dock avsevärd.

Det bör således kunna konstateras att regler såsom de, vilka i ovannämnda centrala Regeringsrättsavgöranden förklarats fördragsstridiga utifrån likabehandlingsprincipen och etableringsfriheten, även bör medföra att ifrågavarande regler om skattemässig lättnad för andelar tillika skall berättigas utländsk andelsägare vilken är verksam i sådan omfattning i ett svenskt eller underliggande fåmansföretag att denne enligt interna regler i 57 kap. IL hade berättigats sådan skattemässig lättnad.

### 3.3 Omstrukturering

Vid företagsomstruktureringar inom EU aktualiseras regler, vilka avser att underlätta gränsöverskridande etablering. Detta kan ske genom företagandet av fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten, utan att hinder i form av att beskattning utlöses i de berörda medlemsstaterna. Syftet med ifrågavarande regler är således att upprätthålla skatteneutralitet vid gränsöverskridande etableringar inom EU. Reglerna innebär i huvudsak att en förmån i form av en skattecredit skapas genom att beskattningstidpunkten för transaktioner i samband med omstruktureringar uppskjutes.<sup>147</sup> Av intresse är därvid om reglerna för andelsbyte och uppskov samt underprisöverlåtelse uppställer villkor vilka kan anses strida mot artikel 43 EG.

---

<sup>146</sup> Prop. 1995/96:109. Bet. 1995/96. SkU20. SFS 1995:1626.

<sup>147</sup> Dir. 90/434.

### 3.3.1 Andelsbyte och uppskov

I 13 § 57 kap. IL stadgas med hänvisning till 16 § 49 kap. IL, vidare bestämmelser vad avser fördelningen mellan inkomstslaget tjänst och kapital av ersättning i pengar vid andelsbyten, varvid beräkning av gränobeloppet vid andelsbyten anges i 32 § 49 kap. IL. Vid andelsbyte gäller att visst uppskov med beskattningen kan medges på de avyttrade andelarna, 14, 6 §§ 49 kap. IL. Förutsättningen för detta är dock att förfarandet uppfyller villkor vilka närmare anges i 8-13 §§ 49 kap. IL.

Enligt 8 § förutsätts att om säljaren av andelarna är en fysisk person, denne ”skall vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här”. Det är här fråga om ett uttryckligt krav på bosättning i Sverige, vilket följaktligen drabbar såväl ursprungligen inskränkt skattskyldiga andelsägare som svenska utflyttade andelsägare.

En omstrukturering med tillämpning av reglerna för andelsbyte innebär att inskränkt skattskyldiga andelsägare därmed inte kan agera i egenskap av säljare med verkan av att uppskjuten beskattning beviljas denne, oavsett om denne är verksam i Sverige eller inte. Vad gäller det köpande företaget skall det däremot vara fråga om en juridisk person, men 9 § stadgar här att detta även kan vara ett utländskt bolag, eller ett annat utländskt företag om detta är hemmahörande i en EU-medlemsstat.

Huruvida denna särbehandling i 8 § skulle kunna rättfärdigas utifrån de grunder vilka fördraget angiver, är inte troligt. Enligt ordalydelsen försvåras omstruktureringar med stöd av andelsbyteslagen, då möjligheten till uppskjuten beskattning går förlorad. EGD är såsom tidigare nämnts strikt i sin bedömning vid dylika fall av diskriminering (se ovan kap. 2.3.4).

En näraliggande fråga aktualiseras vid utomståenderegeln tillämpning i 5 § 57 kap. IL och den sammanläggning som kan ske av närstående andelsägares andelar i 4 §. Utomståenderegeln koppling till verksamhetskravet i 4 § 57 kap. IL innebär att det även skall beaktas om någon *närstående* till andelsägaren, ”under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren, varit verksam i ”betydande omfattning”(se ovan kap. 3.2.2).

### 3.3.2 Utomståenderegeln

Enligt 5 § 57 kap. IL stadgas följaktligen att:

”Om utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall en andel anses kvalificerad bara om det finns särskilda skäl. Vid bedömningen skall förhållandena under beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren beaktas.

2 st. Med företag avses här det företag i vilket delägaren eller någon närstående till honom varit verksam i betydande omfattning under den tid som anges i första stycket.

3 st. Ett företag anses ägt av utomstående till den del det varken direkt eller indirekt ägs av fysiska personer som äger kvalificerade andelar i företaget eller i ett annat fåmansföretag.”

Vad gäller utomståenderegeln formulering och dess betydelse för undantagen tjänstebesättning enligt 43 kap. IL, kan här hänvisas till ovannämnda avgörande i ovannämnda mål RÅ 1999 ref. 62 och mål nr. 7235-1998.

Regeringsrätten tog här ställning till frågan om inskränkt skattskyldig andelsägares, B:s, indirekta innehav av andelar i det svenska fåmansföretaget X AB, vid tillämpning av 5 § (f.d. 3 § 12 e mom. SIL), innebar att denne var att anse som utomstående och således medförde att utdelning och reavinst på den inskränkt skattskyldiges andelsägares A:s andelar i X AB inte skulle beskattas till viss del i tjänst enligt f.d. 3 § 12 b mom. SIL. B var inte att anse som utomstående om B var att anses som kvalificerad i X AB. Regeringsrätten konstaterade att som utomstående i 3 § 12 b mom. måste avses annan än sådan fysisk person som -direkt eller indirekt- äger kvalificerade aktier i företaget samt att endast *direkta* andelar i företaget omfattas.<sup>148</sup>

En tillämpning av 4 § och 5 § medför att följande situation torde kunna diskuteras utifrån diskrimineringsförbudet:

Antag att en person, X bor utomlands och förvärvar erforderligt antal aktier i bolaget Y AB samt att X är verksam i betydande omfattning i bolaget Y AB. X har därvid tre av sina bröder i Sverige, vilka är oinskränkt skattskyldiga och kvalificerade andelsägare i Y AB. Enligt 4 § skall närståendes andelsinnehav och verksamhet beaktas om den varit betydande under något av de fem föregående beskattningsåren. Om X i likhet med den tidigare diskussionen skulle betraktas som utomstående i 5 § mening, skulle detta medföra att de oinskränkt skattskyldiga andelsägarna inte kan beakta X vid tillämpning av sammanläggningen i 4 §. Beroende på omfattningen av X andelsinnehav kan dock även bedömningen av om de i Sverige bosatta andelsägarna är att anse som kvalificerade enligt 4 §, påverkas därav med konsekvensen att erforderligt andelsinnehav underskrides och innebära att dessa inte längre kvalificerar.

Vid jämförelse med situationen som diskuterats ovan vad gäller diskriminering vid andelsbyteslagens tillämpning, föreligger tydligen den



skillnaden, att den oinskränkt skattskyldige andelsägaren inte såsom vid andelsbyte eftersträvar en kvalificering för att åtnjuta den skattemässigt förmånliga behandlingen. Att den oinskränkt skattskyldige skulle förlora sin status som kvalificerad, p.g.a. inverkan av inskränkt skattskyldigas andelar, medför att denne inte alls drabbas av en tjänstebeskattning i enlighet med kap. 57 IL. Följaktligen försätts denne i ett skattemässigt gynnsammare läge.

Vad gäller omstruktureringar och beaktandet av indirekta andelar vid sammanläggning, kan här nämnas att regeringen i den tidigare nämnda skrivelsen om förslag om åtgärder mot ”kryphål” i 57 kap. IL även har påpekat att en innebörd av 5 § i enlighet med Regeringsrättens ovannämnda avgörande öppnar upp för ett skattemässigt kringgående. En andelsägare i ett fåmansföretag kan således enligt regeringen, genom att placera minst 30 procent av andelarna i ett annat företag i vilket denne själv aktierna, omfattas av den utomståendekrets som Regeringsrätten i ovannämnda fall gjort gällande.<sup>149</sup>

Regeringens förslag innebär att *indirekta* innehav således skall innefattas i de fall dessa vid ett direkt innehav skulle omfattats av 57 kap. IL och att detta även bör inkludera kvalificerade andelar i ett fåmanshandelsbolag.<sup>150</sup> I enlighet med regeringsrättens avgörande i RÅ 1999 ref. 62 och ovannämnda verkan av sammanläggningsregeln i 4 §, kan som slutsats konstateras att vissa oönskade konsekvenser för etableringsfriheten här i annat fall torde kunna uppkomma. En svensk andelsägarkrets av exempelvis tre personer kan vid tillämpningen av utomståenderegeln inte, med anledning av en fjärde, inskränkt skattskyldig andelsägare verksam i exempelvis ett engelskt dotterbolag Ltd., tillgodogöra sig lättnader enligt 43 kap. IL, om denne endast kan anses kvalificerad vid *direkt* verksamhet i det svenska bolaget.

Enligt min mening bör i enlighet med regeringens förslag även *indirekt* ägande därmed omfattas. En annan tillämpning torde kunna innebära att restriktiva hinder för gränsöverskridande omstrukturering i andra medlemsstater uppkommer (se ovan kap. 3.3.1). Omstrukturering kan även ske enligt ett alternativt förfarande vid tillämpning av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse.

---

<sup>148</sup> Skr. 2000/01: 64, s. 6.

<sup>149</sup> Skr. 2000/01: 64, s. 6.

<sup>150</sup> Ibid.

### 3.3.3 Underprisöverlåtelse

Upphävandet av stoppreglerna i 3 kap SIL den 31 dec. 1999 föranledde även justeringar i lagen om underprisöverlåtelser, UPL.<sup>151</sup> Stoppreglernas avskaffande medförde att undantaget från beskattning i inkomstslaget tjänst vid UPL:s tillämpning upphävdes. På förslag av skatteutskottet krävdes följaktligen en justering av reglerna om när uttagsbeskattning skall underlåtas samt en justering i den föreslagna lydelsen av 11 § st. 1, 23 kap. IL, då UPL skulle upphävas vid IL:s ikraftträdande.<sup>152</sup>

Riksdagens beslut om justerad lydelse, innebär att ”den som direkt eller indirekt äger andel i överlåtaren inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som utdelning” samt att ”förvärvaren inte skall behöva ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt i inkomstslaget tjänst”.<sup>153</sup> Avsikten med ovannämnda lydelse i 11 § 23 kap. IL, är således att tjänstebeskattning inte skall inträda. Enligt regeringens mening medför dock bestämmelsen att inte heller en direkt eller indirekt ägare i förvärvaren behöver ta upp mellanskillnaden i inkomstslaget tjänst, varvid en underprisöverlåtelse i ”vissa fall kan medföra en otillbörlig skatteförmån för en sådan andelsägare”.<sup>154</sup>

Som exempel härpå nämner regeringen att en fysisk person som direkt eller indirekt äger andelar i förvärvaren samtidigt kan vara anställd i överlåtaren, varvid en sådan anställd delägare borde beskattas i tjänst för skillnaden mellan det överlåtna värdet och marknadsvärdet. Därutöver erhåller andelsägaren en skattecredit, eftersom denne får uppskov med beskattningen tills andelarna säljs, varvid mellanskillnaden upptas till beskattning i inkomstslaget kapital. Om den fysiska personen är kvalificerad andelsägare i förvärvaren gäller dock 57 kap. IL och dess regler om viss tjänstebeskattning av utdelning. Regeringens skrivelse innebär att en ändring efterfrågats, så att kvalificerad andelsägare med direkta eller indirekta andelar i förvärvaren *inte* skall behöva uppta mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och det överlåtna värdet som inkomst av tjänst.<sup>155</sup>

---

<sup>151</sup> Lag (1998:1600) om underprisöverlåtelser är numera upphävd.

<sup>152</sup> Skr.2000/01: 64, s. 8 f.

<sup>153</sup> Ibid.

<sup>154</sup> Ibid.

<sup>155</sup> Ibid.

Förändringen av 23 kap. IL (UPL), innebär således att undantaget från tjänstebeskattning vid underprisöverlåtelse *förutsätter att andelsägaren är kvalificerad* enligt kvalifikationsreglerna i 57 kap. IL. Förslaget omfattar såväl direkt som indirekt ägande av andelar i förvärvaren. Därvid aktualiseras frågan om en tillämpning av reglerna kan leda till att diskriminering uppkommer.

Regeringsrätten har i ovannämnda refererade mål RÅ 1999 ref. 62, påpekat att även indirekta ägarförhållanden med mellanliggande bolag torde vara att anse som kvalificerade om ägaren hade varit att anse som kvalificerad i det svenska moderbolaget vid direkt verksamhet i detta (se ovan kap. 3.3.2).

Regeringsrätten avgjorde i RÅ 1999 ref. 62 och nedannämnda mål RÅ 2000 ref. 17 frågan om förvägrad avdragsätt varit diskriminerande vid förekomsten av mellanliggande bolag. I det sistnämnda fallet konstaterade slutligen EGD att diskriminering förelåg om koncernbidrag hade kunnat lämnats med skatterättslig verkan om ägarförhållandena jämförelsevis allt igenom hade varit svenska.

### **3.3.A RÅ 2000 ref. 17**

I detta mål var det fråga om ett svenskt aktiebolag som i egenskap av moderbolag X AB, ägde ett annat svenskt aktiebolag Y AB tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag. De sistnämnda bolagen hade säte i olika EG-medlemsstater med vilka Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal, vilken innehöll en icke-diskrimineringsklausul. Frågan var om det i samband med en omstrukturering var förenligt med EG-rätten att vägra avdrag för koncernbidrag från moderbolaget till dotterbolaget, vid tillämpning av 2 § 3 mom. st. 1 SIL.

#### **Skatterättsnämnden**

Skatterättsnämnden fann vid en tillämpning av fusionsregeln att Y AB inte med skattemässig verkan kunde ge koncernbidrag till X AB, då detta endast enligt lagens bokstav ansågs kunna ske vid lämnande av koncernbidrag från moderbolag till dotterbolag.

#### **Regeringsrätten**

Regeringsrättens bedömning överensstämde i stort med Skatterättsnämndens bedömning och följaktligen nekades koncernbidrag med skatterättslig verkan.

#### **EG-domstolen**

EGD ansåg att den bedömning som Regeringsrätten företagit inte var förenlig med artikel 43 EG. Således skulle koncernbidrag medges med den verkan som följer av 2 § 3 mom. SIL, även om det bidragsgivande bolaget i var ägt av helägda nederländska och tyska dotterbolag. En annan tillämpning skulle medföra att regeln var diskriminerande, då bidrag med skattemässig verkan hade medgivit om koncernförhållandena allt igenom varit svenska. Inskränkt skattskyldig andelsägare skall enligt 2 § 1 kap. IL såsom tidigare nämnts anses som formellt kvalificerad vid tillämpningen av 57 kap. IL. Det

har vidare framgått att en sådan formellt kvalificerad andelsägare inte kan beskattas i tjänst vid utdelning för det fallet att sådan beskattning skulle inträtt enligt 57 kap. IL om det i stället rört sig om en oinskränkt skattskyldig kvalificerad andelsägare. Endast i fallet av andelsägares utflyttning kan sådan tjänstebeskattning företas, men endast under en begränsad period av 10 år.

Vid en underprisöverlåtelse i samband med omstrukturering enligt ovannämnda regel om undantag för tjänstebeskattning, saknas grund för att medge inskränkt skattskyldig kvalificerad andelsägare undantagen tjänstebeskattning, då denne inte kan beskattas i tjänst. Det som kan vara av intresse ur diskrimineringssynpunkt är dock att en oinskränkt skattskyldig kvalificerad andelsägare vid tillämpningen av 5 § 57 kap. IL, skulle kunna förlora sin status som kvalificerad p.g.a. förekomsten av viss omfattning av utländskt ägande i fåmansföretaget.

Vid tillämpning av ovannämnda regel i 23 kap. IL (f.d. UPL) skulle detta medföra att de andelar som innehas av övriga oinskränkta kvalificerade andelsägare påverkas. Konsekvensen är att dessa möjligen inte längre skulle anses som kvalificerade enligt 4 § 57 kap. IL. Dessa andelsägare skulle till skillnad mot de inskränkt skattskyldiga andelsägarna därmed träffas av en tjänstebeskattning, trots att avsikten enligt lagförslaget i 23 kap. IL (f.d. UPL) just varit att undvika sådan beskattning i samband med omstrukturering.<sup>156</sup>

Den därav uppkomna beskattningen skulle hindra den oinskränkt skattskyldige andelsägaren från att företaga en gränsöverskridande omstrukturering. En sådan tolkning och tillämpning av 5 § 57 kap. IL är inte rimlig. Även om den oinskränkt skattskyldige andelsägaren inte kan beskattas i tjänst enligt 57 kap. IL, är denne formellt kvalificerad och borde således kunna räknas som närstående till de oinskränkt skattskyldiga andelsägarna.

Om underprisöverlåtelse i enlighet med förslaget om undantagen tjänstebeskattning *förutsätter att andelsägaren är kvalificerad* enligt kvalifikationsreglerna i 57 kap. IL, bör ett utländskt andelsägande i det överlåtande fåmansföretaget, inte föranleda att den oinskränkt skattskyldige andelsägaren drabbas av en tjänstebeskattning.

---

<sup>156</sup> Skr. 2000/01: 64, s. 9.

Att förvägra denne undantagen tjänstebeskattning i detta avseende innebär att endast allt igenom svenska ägarförhållanden skulle gynnas skatteämssigt vid underprisöverlåtelser i samband med omstruktureringar.

En sådan tolkning och tillämpning skulle medföra direkt restriktiv inverkan på svenska andelsägares fri val att låta utländskt ägande förekomma i fåmansföretaget och som konsekvens utgöra en indirekt diskriminering av utländska andelsägare. Detta förhållande torde klart anses strida mot artikel 43 EG. Utländsk ägande i svenska fåmansaktiebolag skulle onekligen begränsas, vilket är direkt oförenligt med EG-rättens skydd för etableringsfriheten på den inre marknaden. Objektivt rättfärdigande skäl för en sådan restriktion eller diskriminering skulle svårligen kunna visas.

Vid allt igenom inhemska ägarförhållanden ökar dock beskattningsmöjligheterna, då skattskyldighet i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL. föreligger för samtliga andelsägare, något som dock inte kan anses utgöra ett rättfärdigande.

# 4 Sammanfattande analys

## 4.1 Inventeringen

Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen innebär att svensk rätt såsom nationell rätt i övriga medlemsstater är underordnad EG-rätten. Vad särskilt gäller harmoniseringen av inkomstskatterätten har EGD förklarat detta område exklusivt tillhörigt medlemsstaterna, även om nationella domstolar enligt lojalitetsprincipen måste respektera EG-rätten, artikel 10 EG (f.d. 5).

Regeringsrätten har på senare år avgjort ett par fall utan att begära förhandsbesked från EGD enligt artikel 234 (f.d. 177) EG. Detta har föranlett en diskussion om harmoniseringen till gemenskapsrätten på ifrågavarande område, från svensk sida, sker med större följsamhet än vad som initialt förväntats vara nödvändigt utifrån artikel 234 EG och artikel 10 EG.

Av centralt intresse för den utredning som jag här företagit av potentiellt restriktiva och diskriminerande och regler i 57 kap. IL och övrig lagstiftning för beskattningen av andelsägare i fåmansföretag, kan ett par fall nämnas i praxis, där en förhållandevis stor diskrepans förelegat mellan Skatterättsnämndens och Regeringsrättens bedömning. I dessa fall har det varit fråga om regler, vilka enligt ordalydelsen ansågs strida mot det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet.

Den inventering som jag genomfört visar att indirekta former av diskriminering torde förekomma. Även om ursprungligen inskränkt skattskyldiga andelsägare i svenska fåmansföretag formellt sett kan kvalificera enligt 4 § 57 kap. IL, utesluter detta inte att viss restriktiv eller diskriminerande verkan kan uppkomma, exempelvis i samband med en omstrukturering.

Som exempel härpå kan nämnas att då en förmånlig beskattning är kopplad till kvalifikationskravet, såsom i form av en undantagen tjänstebeskattnings, denna förmån i vissa fall torde kunna förvägras den oinskränkt skattskyldige andelsägaren.

Så torde kunna ske om denne p.g.a. förekomsten och omfattningen av utländskt andelsägande i det svenska fåmansföretaget, förlorar sin status som kvalificerad. Den inskränkt skattskyldige andelsägaren är normalt dock inte är föremål för tjänstebeskattning, varför det saknas grund för undantagen tjänstebeskattning och diskriminering föreligger således inte i det avseendet.

Effekten av tillämplig skattelag för beskattning av inskränkt skattskyldiga formellt kvalificerade andelsägare torde dock kunna inverka negativt på etableringsfriheten. Det har kunnat konstateras att beskattning enligt SINK-lagstiftningen inte kan motsvara syftet med att progressivt beskatta en oinskränkt kvalificerad andelsägare till maximalt 56 procent enligt 57 kap. IL.

Detta, även om en omvandling till viss del torde kunna ske till beskattning i inkomstslaget tjänst. Den oinskränkt skattskyldige andelsägaren beskattas därmed avsevärt högre än den inskränkt skattskyldige andelsägaren för likvärdiga andelar.

Den skatteneutralitet som eftersträvats i fåmansföretagslagstiftningen är tydligen i vissa fall otillräcklig och till nackdel för den svenska oinskränkt skattskyldige andelsägaren. I det fall en sådan svensk andelsägare flyttar till en annan medlemsstat, kommer beskattningen dock inte ske såsom för de ursprungligen inskränkt skattskyldiga och formellt kvalificerade andelsägarna. Den utflyttade andelsägaren kommer under en period av 10 år alltså kunna beskattas i inkomstslaget tjänst.

Om den inskränkt skattskyldige andelsägaren inte kan anses som närstående till en oinskränkt skattskyldig andelsägare, just på grund av den förstnämndes hemvist, föreligger klart öppen diskriminering. Inventeringen av 57 kap. IL, visar att negativ verkan för oinskränkt skattskyldiga andelsägare torde kunna uppstå som följd av en sådan särbehandling.

Bedöms en inskränkt skattskyldig andelsägare som utomstående enligt 5 § 57 kap. IL, torde detta kunna medföra negativa konsekvenser exempelvis vid tillämpningen av sammanläggningsregeln i 4 § 57 kap. IL. Den oinskränkt skattskyldige andelsägaren torde därmed kunna förlora sin status

som kvalificerad om det sammanlagda andelsinnehavet, till följd av de utländska andelarna, skulle komma att underskrida erforderlig omfattning. Med konsekvens av det ovannämnda torde den oinskränkt skattskyldige andelsägaren inte kunna åtnjuta en uppskjuten beskattning i samband med en omstrukturering genom tillämpning av andelsbyteslagen. Omstrukturering kan vidare ske med stöd av reglerna om underprisöverlåtelse, 23 kap. IL (f.d. UPL). Vid tillämpning av den av regeringen föreslagna ändringen i 23 kap. IL kan oönskad tjänstebeskattnings uppkomma. Detta, trots att det huvudsakliga syftet just varit att undvika detta.

Om en inskränkt skattskyldig andelsägare inte skulle anses som närstående torde den oinskränkt skattskyldige andelsägaren, vid en underprisöverlåtelse i samband med en omstrukturering, enligt förslaget i 23 kap. IL, inte kunna åtnjuta en undantagen tjänstebeskattnings, vilket förslaget just avser att åstadkomma. Av EGD:s avgörande i X AB och Y AB, framgår att transaktioner mellan bolag i samma koncern inte skall fränkännas skatterättslig verkan om så kunnat ske vid allt igenom svenska förhållanden. Mot bakgrund av detta prejudikat torde även reglerna om skattemässig lättnad i 23 kap. IL, kunna ifrågasättas.

Om den oinskränkt skattskyldige andelsägaren på ovannämnt sätt förvägras uppskjuten beskattning vid en underprisöverlåtelse i samband med omstrukturering, just p.g.a. förekomsten av utländska andelsägare i fåmansföretaget, föreligger ett klart hinder för etableringsfriheten. Även frågan om otillbörlig diskriminering, såsom detta begrepp vanligen förstås, kan här diskuteras.

Normalt träffar en regel vars villkor otillbörligt särbehandlar ett visst subjekt också subjektet ifråga. I ovannämnda fall träffar den potentiellt restriktiva eller diskriminerande regeln dock två skilda subjekt: den inskränkt skattskyldige andelsägaren respektive den oinskränkt skattskyldiga andelsägaren. Nämnda regel medför att den inskränkt skattskyldige andelsägaren hindras att förvärva svenska andelar.

Den skattemässigt negativa konsekvensen av särbehandlingen träffar dock den oinskränkt skattskyldige andelsägaren. Denne torde därmed hindras från att överlåta andelar till den förstnämnda andelsägaren, varvid



gränsöverskridande omstruktureringar och etablering i annan medlemsstat förhindras.

Vad gäller beskattningen av den inskränkt skattskyldige andelsägarens andelar, aktualiseras även Kupongskattelagen. Av 43 kap. IL framgår att en andelsägare kan erkännas skattemässig lättnad på viss del av det belopp som understiger gränsbeloppet. Denna lättnad beaktas dock inte enligt Kupongskattelagen, varför ett motsvarande tillägg här borde ske. I annat fall torde otillbörlig diskriminering kunna anses uppkomma. Kupongskattelagen kan vidare inte såsom SINK- lagstiftningen omvandla beskattning till inkomstlaget tjänst för inskränkt skattskyldig andelsägare, varför syftet med en beskattning enligt 57 kap. IL här inte alls kan uppnås.

Vid inventering av villkoren i 57 kap. IL har det ovan kunnat konstateras att Regeringsrättens praxis förklarat villkoren i LAS vid beräkandet av gränsbeloppet enligt 7 och 8 §§, oförenliga med etableringsfriheten. Det råder därvid ingen oklarhet om att löneunderlaget i utländskt etablerat fåmansföretag skall tillgodoräknas oinskränkt skattskyldiga andelsägare.

Regeringsrätten har ansett att samma förhållanden förelegat vid ovannämnda avgörande om kapitalunderlaget, som vid bedömningen av regeln om löneunderlaget, vilket motiverat ett underkännande. Det torde vidare, mot bakgrund av Regeringsrättens avgörande i RÅ 1999 ref. 62, kunna konstateras att en andelsägare bör kunna anses verksam i betydande omfattning även i ett till det svenska fåmansföretaget underliggande utländskt bolag samt att ett indirekt ägarförhållande därvid torde kunna beaktas.

Detta, även om det villkoras av att den inskränkt skattskyldige andelsägaren skulle kunna kvalificerat vid direkt verksamhet i det svenska moderbolaget. I de fall där inventeringen konstaterar att otillåtna restriktiva- eller diskriminerande villkor torde föreligga, är detta utifrån att 57 kap. IL varit kopplad till annan tillämplig lag, exempelvis LAS eller Kupongskattelagen.

EGD:s praxis visar bl.a. att det skall föreligga ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt, då den skattskyldige diskrimineras enligt en regel och samtidigt medges skattemässig lättnad enligt annan tillämplig lag.

## 4.2 Avslutande kommentar

Sammanfattningsvis kan konstateras att vissa regler i svensk fåmansföretagslagstiftning, vid dessas koppling till annan tillämplig skattelagstiftning eller underliggande social lagstiftning och vid förekomsten av ett gränsöverskridande andelsägande, torde kunna medföra att otillåten restriktiv eller diskriminerande verkan uppkommer.

Vad gäller utländskt andelsägande, torde detta i vissa fall kunna medföra en betungande skattemässig behandling för den svenska andelsägaren, vilket utgör en olikbehandling mellan svenska andelsägare. Detta, eftersom den andelsägare som väljer att även låta utländskt andelsägande förekomma i svenskt fåmansföretag i vissa fall torde riskera en hårdare beskattning.

Det EG-rättsliga diskrimineringsförbudet tar sikte på situationen då det subjekt som diskrimineras också är det som missgynnas. I den ovannämnda situationen är regeln dels missgynnande för den utländske delägaren då denna inte torde kunna konkurrera med svenska delägare utifrån lika förutsättningar, dels för den svenske delägaren som således torde hindras i sin valfrihet.

Den utländske delägaren beskattas dock inte hårdare eller ens på samma nivå som en svensk andelsägare om ett sådant delägarskap skulle aktualiseras. Även om ovannämnda förhållande inte utgör ett renodlat fall av gränsöverskridande diskriminering, torde det dock träffas av det EG-rättsliga restriktionsförbudet.

EGD:s praxis visar att domstolen företrädesvis stödjer sig på restriktionsförbudet vid bedömningen av om en nationell regel strider mot EG, även om diskrimineringsförbudet i flertalet fall i princip torde ha varit tillämpligt. Detta är ett förhållande som möjligen i sig kan inverka på medlemsstaternas förhållningssätt till integrationen och harmoniseringen på det skatterättsliga området, då en förklaring om brott mot diskrimineringsförbudet allmänt torde uppfattas som ett underkännande av allvarligare grad.

Med beaktande av den skyldighet som åligger medlemsstaterna enligt lojalitetsprincipen och de särskilda juridiska och politiska åtaganden som ingåtts på området för den direkta beskattningen, borde svensk fåmansföretagslagstiftning, trots nationellt lagreglerad exklusiv kompetens, i ovannämnda fall revideras.

Det kan följaktligen konstateras att viss harmonisering bör ske av de inventerade reglerna för att beskattningen av delägare i fåmansföretag inte skall äventyra etableringsfriheten och den inre marknadens förverkligande.

# Käll- och Litteraturförteckning

## KÄLLOR

### *Offentliga källor*

Höglund Olle: Sveriges Rikes Lag, Uppsala, 2001

SFS 1995: 1626

SÖ 1994: 4 Sveriges Internationella Överenskommelser

Förordning (1999:185) Om ikraftträdande av vissa lagar med anledning av Amsterdamfördragets ikraftträdande

Prop. 2000/01: 22

Prop. 1999/2000: 15

Prop. 1995/96: 109

Prop. 1989/90: 110

Fi 2001/438

Fi 2001/437

Fi 1999: 12

Skr. 2000/0: 64

SOU 1998: 116

Bet. 1995/96: SkU. 20

RSV S 1999: 21.

### *EG-rättsliga källor*

Dir. 77/799/EEG

Dir. 90/435/EEG

Dir. 90/434/EEG

KOM. 97/564

KOM. 98/C 384/03

## LITTERATUR

- Bater Paul: Setting the Scene: The Legal framework, European Taxation, 2000, No. ½.  
[Cit. Bater (2000)]
- Bergström Sture: EG-skatterätten i Regeringsrättens praxis sedan EU-inträdet 1995, Festskrift till Sven-Olof Lodin, 2001.[Cit. Bergström (2001A)]
- Bergström Sture: Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel, Skattenytt, 2000, Sid. 663.[Cit. Bergström (2000A)]
- Bergström Sture & Bruzelius Anette: Home State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective Kluwer Academic Author's Proof, International Tax Review, 2001, Vol. 29, Sid. 233. [Cit. Bergström & Bruzelius (2001B)]
- Bergström Sture: Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, Skattenytt, 1998. Sid. 481  
[Cit. Bergström (1998)]
- Bergström Sture: Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implication for Income Taxation, Studiematerial Internationell Beskattning, VT, Lund, 2000.  
[Cit. Bergström (2000B)]
- Bolkestein Frits: Taxation and Competition: The Realization of the Internal Market, European Taxation, 2000, No.9, Sid. 401.[Cit. Bolkestein (2000)]
- Craig Paul & Búrca Gráinne de: EU Law Text, Cases, and Materials, 2 ed., Oxford, 1998. Sid. 624.  
[Cit. Craig & Búrca (1998)]
- Eden Sandra: British Tax Review; Corporate Tax Harmonisation in the European Community, Nr. 6, Sweet & Maxwell, London, 2000.  
[Cit. Eden (2000)]

- Farmer Paul & Lyal Richard: EC Tax Law, European Community Law Series, The Prohibition of Discrimination and the fundamental Freedoms: Their Impact in the Sphere of Direct Taxation, Oxford, 1994. [Cit. Farmer & Lyal (1994)]
- Gustafsson Karin: EG-domstolen slår till mot Europas bolagsskattesystem, Skattenytt, 2000, Sid. 671. [Cit. Gustafsson (2000)]
- Kapteyn P.J.G & Ver Loren van Themaat P: Introduction to the Law of the European Communities, Uppl. 1:3, Kluwer, London, 1998. [Cit. Kapteyn & Ver Loren van Themaat (1998)]
- Melz Peter & Tjernberg Mats: Taxation of Small and Medium-Sized Enterprises, European Taxation, 2000, No. 10, Sid. 473. National Reports presented at the Stockholm School of Economics June, Handelshögskolan I Stockhom, 10 – 12, 1999. [Cit. Melz & Tjernberg (2000)]
- Pelin Lars: Svensk Intern- och Internationell Skatterätt, Uppl. 1:2, Lund, 1997. [Cit. Pelin (1997)]
- Pelin Lars: EG-skatterätt, Skattenytt, 2001, Sid. 279. [Cit. Pelin (2001)]
- Peters Clas & Snellaars Margreet: Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses, EC Tax Review, 2001/1, Sid. 13. [Cit. Peters & Snellaars (2001)]
- Pålsson Sten & Quitzow Carl Michael: EG-rätten Ny Rättskälla I Sverige, Uppl. 1:1, Stockholm, 1993.[Cit. Pålsson & Quitzow (1993)]
- Quitzow Carl Michael: Fria varurörelser i den Europeiska gemenskapen: en studie av gränsdragningen mellan gemenskapsangelägenheter och nationella angelägenheter, Uppl. 1:1, Stockholm, 1995. [Cit. Quitzow (1995)]

- Rabe Gunnar: Skatte Lagstiftning, lagar och andra författningar som de lyder den 1 januari 2001, 2002 års taxering. Uppl. 01:1, Stockholm, 2001. [Cit. Rabe (2001)]
- Ståhl Kristina EG-skatterätt, Uppl. 1:1, Uppsala, 2000. [Cit. Ståhl (2000)]
- Ståhl Kristina: The Application of Treaty Non-discrimination Principle in Sweden, International Tax Review, Kluwer International, London, 2000, No. 5, Sid.195. [Cit. Ståhl (2000A)]
- Ståhl Kristina: En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget, Skattenytt, 2001, Nr. 4, Sid. 207 [Cit. Ståhl (2001)]
- Ståhl Kristina: EG-domstolen och Jessica Safir mot skattemyndigheten i dalarnas län. Skattenytt, 1997, Nr. 12, Sid. 762.[Cit. Ståhl (1997)]
- Tjernberg Mats: Beskattning av fåmansföretag, Uppl. 1:5, Lund, 1999. [Cit. Tjernberg (1999)]
- Tjernberg Mats: Lättnader i ägarbeskattningen för onoterade företag samt ändringar för fåmansföretag, Skattenytt, 1997. Sid. 47 [Cit. Tjernberg (1997)]
- Vanistendael Frans: Fundamental freedoms for Citizens, fundamental restrictions on National Tax Law?, Tax Revolution in Europé: The Impact of Non-Discrimination, European Taxation, 2000, No. ½.[Cit. Vanistendael (2000)]
- Vanistendael Frans: Fakulteit Rechtsgeleerdheid, Syllabus-anteckningar i Comparative Tax Law, Leuven, Belgien, HT, 00-10-24. [Cit. Vanistendael (00-10-24)]

## *EG-rättslig litteratur*

- Europeiska gemenskaperna: Skattepolitiken i Europeiska unionen, Europeiska kommissionen: Generaldirektoratet för skatter och tullar, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, 2000, Belgien.  
[Cit. Europeiska Gemenskaperna (2000 A)]
- Europeiska gemenskaperna: Competition policy in Europe and the citizen, Europeiska kommissionen: Generaldirektoratet för konkurrens, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, 2000, Belgien.  
[Cit. Europeiska Gemenskaperna (2000 B)]
- Europeiska gemenskaperna: Den Europeiska kommissionen 2000 – 2005, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, 1999, Belgien.  
[Cit. Europeiska Gemenskaperna (1999)]
- Europeiska gemenskaperna: Amsterdamfördraget –Handledning, Europeiska kommissionen: Generaldirektoratet för utbildning och kultur, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, 1999, Belgien.  
[Cit. EG]



# Rättsfallsförteckning

## Svensk praxis

RÅ 1999 ref. 62

RÅ 2000 ref. 40

RÅ 2000 ref. 17

RÅ 2000 ref. 47: Mål Nr. 1534/1998; Mål Nr. 4869/1998

## EG-rättslig praxis

Mål C-200/98	<i>X AB och Y AB</i>
Mål C-35/98	<i>Verkoijen</i>
Mål C-251/98	<i>Baars</i>
Mål C-134/97	<i>Victoria Film A/S</i>
Mål C-118/96	<i>Safir</i>
Mål C-264/96	<i>ICI</i>
Mål C-18/95	<i>Terhoeve</i>
Mål C-107/94	<i>Asscher</i>
Mål C-330/91	<i>Commerzbank</i>
Mål C-204/90	<i>Bachman</i>
Mål C-76/90	<i>Cassis de Dijon</i>
Mål C-270/83	<i>Avoir Fiscal</i>
Mål C-15/79	<i>Greonveld</i>
Mål C-8/74,	<i>Dassonville</i>
Mål C-13/63	<i>Italy vs Commission</i>













