



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Daniel Persson

EG-rättens inverkan på svensk skattelagstiftning

-framförallt med avseende på det direkta
beskattningsområdet

Examensarbete
20 poäng

Lars Pelin

Skatterätt, EG-rätt

Höstterminen 2006

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	2
1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte	3
1.3 Metod och material	4
1.4 Avgränsningar	4
1.5 Disposition	5
2 EG-RÄTTEN	6
2.1 EG-rätten och svensk intern rätt	6
2.2 EG-fördraget	7
2.2.1 Fri rörlighet och icke diskriminering	7
2.2.2 Det allmänna diskrimineringsförbudet	9
2.2.3 Fri rörlighet för varor	10
2.2.4 Fri rörlighet för tjänster	10
2.2.5 Fri rörlighet för personer inklusive etableringsfriheten	11
2.2.6 Fri rörlighet för kapital	13
2.2.7 Rättfärdigande grunder	14
3 EG-RÄTTENS INVERKAN PÅ 53 KAP. IL	16
3.1 Gällande rätt	16
3.2 RÅ 2002 not 210, målet X och Y	17
3.3 Analys av EG-domstolens avgörande	19
3.4 SOU 2005:99	23
4 EG-RÄTTENS INVERKAN PÅ 35 KAP. IL	26
4.1 Gällande svensk rätt	26
4.2 Finska koncernbidragsregler	26
4.2.1 Mål C-231/05 Oy AA	27
4.3 Skatterättsnämndens avgörande	29

5	SKATTEVERKET OCH SVENSKA DOMSTOLAR	33
5.1	Skatteverket	33
5.2	Svenska domstolar	35
5.3	Har Skatteverket och domstolarna fått en ny roll?	35
6	SLUTSATS	37
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	41
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	42

Sammanfattning

Sedan Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen (den 1 januari 1995) har EG-rätten genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen blivit en del av intern svensk rätt. EG-rätten ges företräde framför medlemsstaternas nationella rättsordningar, oavsett vilken typ av EG-rättslig respektive nationell reglering det är fråga om. På det direkta beskattningsområdet finns få regleringar i EG-fördraget. Harmoniseringen på det direkta beskattningsområdet sker istället genom antagande av bindande direktiv. Genom EG-domstolens avgörande i målet *Avoir Fiscal* fastslogs att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget.¹

Nationella bestämmelser som strider mot den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital kan godtas på vissa angivna grunder. Motsvarande bestämmelser saknas vad gäller den fria rörligheten för varor. Rättfärdigandegrunderna finns angivna i EG-fördraget eller uttalade i EG-domstolens praxis. EG-domstolen har dock varit ytterst restriktiv med att tillämpa rättfärdigandegrunderna.

Skatterättsnämnden har i två avgöranden funnit att de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL kan rättfärdigas på tre berättigande grunder som EG-domstolen uttalat i målet *Marks & Spencer*.

Bestämmelserna i 53 kap. IL, om uttagsbeskattning vid överlåtelse av kapitalbeskattade tillgångar från en fysisk person till en utländsk juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till denne direkt eller indirekt äger andelar i, underkändes av EG-domstolen i målet *X och Y*.² Regeringsrätten godtog, utan invändningar, EG-domstolens resonemang och ersatte den fördragsstridiga bestämmelsen med den bestämmelse som är tillämplig vid en överlåtelse till en svensk juridisk person.

Skatteverket har under senare år haft synpunkter på svenska skattereglens förenlighet med EG-fördraget. Det har i flera fall förekommit att Skatteverket gått ut med allmänna riktlinjer så kallade styrsignaler där det tillkännagivits att vissa skatteregler enligt Skatteverkets uppfattning är fördragsstridiga. Svenska domstolar har, på samma sätt som Skatteverket, blivit villiga att åsidosätta svenska regler till förmån för EG-rätten. Detta gäller framförallt domstolar i lägre instans, medan Regeringsrätten däremot varit villig att åsidosätta svenska regler redan från första början.

Det finns enligt min mening mycket som tyder på att Skatteverket och domstolarna går från att vara rättstillämpare till att bli lagstiftare.

¹ Mål nr 270/83 *Avoir Fiscal*, (1986) ECR 273.

² RÅ 2002 not 210.

Förkortningar

AL	Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen
ECB	Europeiska centralbanken
EG	Europeiska gemenskapen
EG-fördraget	Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sedan Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen (den 1 januari 1995) har EG-rätten genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen blivit en del av intern svensk rätt. EG-rätten ges företräde framför medlemsstaternas nationella rättsordningar, oavsett vilken typ av EG-rättslig respektive nationell reglering det är fråga om. På det direkta beskattningsområdet finns få regleringar i EG-fördraget. Harmoniseringen på det direkta beskattningsområdet sker istället genom antagande av bindande direktiv. Avsikten lär från början ha varit att medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta endast kunde begränsas genom antagande av bindande sekundärlagstiftning. EG-domstolen har dock fastslagit att skattebestämmelser som hindrar den fria rörligheten kan angripas med stöd av EG-fördraget. Nationella bestämmelser som strider mot den fria rörligheten kan rättfärdigas på vissa, i EG-fördraget eller EG-domstolens praxis, angivna grunder. EG-domstolen har dock varit ytterst restriktiv med att rättfärdiga nationella bestämmelser som inskränker den fria rörligheten. Bestämmelsen i 53 kap. 7 § IL, om uttagsbeskattning vid överlåtelse av kapitalbeskattade tillgångar från en fysisk person till en utländsk juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till denne direkt eller indirekt äger andelar i, har underkänts av EG-domstolen. De svenska koncernbidragsreglerna som återfinns i 35 kap. IL riskerar också att underkännas vid en prövning av EG-domstolen.

EG-domstolen uttalade i målet Marks & Spencer tre berättigande grunder som tillsammans kan rättfärdiga en fördragsstridig nationell bestämmelse.³ Uttalandet i målet får i viss mån ses som ett trendbrott till fördel för de nationella skattebaserna.

1.2 Syfte

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att undersöka vilken inverkan EG-domstolens tolkning och tillämpning av EG-fördraget har på svensk skattelagstiftning, framförallt med avseende på det direkta beskattningsområdet. För att kunna genomföra undersökningen krävs en närmare beskrivning av de fyra fördragsfriheterna och möjligheterna att tillämpa dessa på det direkta beskattningsområdet. EG-domstolens tolkning av EG-fördraget och följderna av detta kommer att behandlas ingående. Vidare kommer att prövas huruvida EG-domstolens tolkning av EG-fördraget är förenlig med legalitetsprincipen och tolkningsprinciper för folkrättsliga avtal. Ur ett nationellt perspektiv kommer att undersökas vilka delar av beskattningsområdet som, genom Sveriges anslutning till

³ Mål C-446/03 Marks & Spencer.

Europeiska unionen, omfattas av gemenskapens kompetens. I detta sammanhang kommer svenska myndigheters och domstolars förhållningssätt till EG-domstolens praxis och dess vilja att värna om den nationella skattebasen att behandlas. Bestämmelserna i 53 kap. IL om underprisöverlåtelse av kapitalbeskattade tillgångar och koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL kommer att undersökas närmare. Härvid behandlas koncernbidragsreglerna mot bakgrund av EG-domstolens praxis på det direkta skatteområdet.

Mot bakgrund av det syfte som presenterats ovan skall huvudsakligen följande fråga utredas:

Vilken inverkan har EG-domstolens tolkning och tillämpning av EG-fördraget på svensk skattelagstiftning, framförallt med avseende på det direkta beskattningsområdet?

Denna fråga leder till följdfrågan:

Faller EG-domstolens tolkning och tillämpning av EG-fördraget på det direkta beskattningsområdet inom dess behörighet?

1.3 Metod och material

Tillvägagångssättet vid författandet av denna uppsats har varit att, mot bakgrund av EG-domstolens praxis på det direkta beskattningsområde, avgöra huruvida domstolen handlar inom den behörighet den tilldelats genom Sveriges anslutning till den Europeiska unionen vid underkännande av nationell skattelagstiftning. Därefter behandlas vilken inverkan EG-domstolens tolkning och tillämpning av EG-fördraget har på svensk skattelagstiftning, framförallt med avseende på det direkta beskattningsområdet. Slutligen företas en kritisk analys av svenska myndigheters och domstolars förhållningssätt till EG-domstolens praxis.

Vid författandet av uppsatsen har huvudsakligen juridisk metod använts, det har dock förekommit viss deskriptiv metod för att kunna ge nödvändig bakgrund.

Primär- och sekundär EG-rättslig lagstiftning, EG-domstolens praxis, svensk skattelagstiftning, svenska domstolars praxis, förarbeten och doktrin har legat till grund vid författandet av denna uppsats.

1.4 Avgränsningar

Denna uppsats har begränsats till att huvudsakligen behandla vilken inverkan EG-domstolens tolkning och tillämpning av EG-fördraget har på svensk skattelagstiftning, framförallt med avseende på det direkta beskattningsområdet. Uppsatsen behandlar också huruvida EG-domstolens tolkning och tillämpning av EG-fördraget på det direkta

beskattningsområdet faller inom dess behörighet. Vissa frågeställningar och intressanta diskussioner har utelämnats, däribland en mer djupgående analys av EG-domstolens tidigare praxis.

Det finns ett antal bestämmelser i svensk skattelagstiftning som har underkänts av eller riskerar att underkännas av EG-domstolen om de blir föremål för dess prövning. Denna uppsats behandlar framförallt koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL och reglerna om underprisöverlåtelse av kapitalbeskattade tillgångar i 53 kap. IL.

1.5 Disposition

Uppsatsen behandlar inledningsvis vilka rättsliga konsekvenser medlemskapet i Europeiska unionen medför. I detta avsnitt behandlas de principer som utvecklats i EG-domstolens praxis angående EG-rättens förhållande till nationell lagstiftning. Det företas också en genomgång av de fyra friheterna som finns reglerade i EG-fördraget och de grunder som kan rättfärdiga en inskränkning av någon fördragsfrihet.

I nästföljande avsnitt behandlas EG-rättens förhållande till 53 kap. IL. I detta avsnitt analyseras EG-domstolens avgörande i målet X och Y, där bestämmelserna i 53 kap. IL var föremål för EG-domstolens prövning. EG-domstolens kompetens på det direkta beskattningsområdet diskuteras i detta avsnitt ingående. Det företas också en genomgång och kritisk analys av SOU 2005:99, där förslag till förändringar av bestämmelserna i 53 kap. IL med hänsyn till avgörandet i målet X och Y presenteras.

Därefter behandlas de svenska koncernbidragsreglerna och avgöranden som är relevanta för dessa. I detta avsnitt beaktas generaladvokatens förslag till avgörande i ett mål rörande de finska koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-rätten. Därefter behandlas Skatterättsnämndens avgörande i två förhandsbesked angående de svenska koncernbidragsreglerna.

Slutligen behandlas Skatteverkets och svenska domstolars förhållande till EG-rätten. I detta avsnitt undersöks huruvida myndigheter och domstolar är villiga att överpröva svenska skatteregler mot EG-fördraget. Därefter förs en diskussion angående var gränsen går för vad som är möjligt att göra rättstillämpningsvägen utan att rättstillämparen går över till att bli lagstiftare.

2 EG-rätten

2.1 EG-rätten och svensk intern rätt

Sedan Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen (den 1 januari 1995) har EG-rätten genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen blivit en del av intern svensk rätt. EG-rätten kan i ett skatterättsligt perspektiv betraktas som ett tredje rättssystem jämte den interna internationella skatterätten och skatteavtalsrätten.⁴

EG-domstolen har fastslagit att medlemskapet medför långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna. EG-rätten ges företräde framför medlemsstaternas nationella rättsordningar oavsett vilken typ av EG-rättslig respektive nationell reglering det är fråga om.⁵ EG-domstolen har framhållit att EG-rättens företräde även medför en begränsning av den nationella lagstiftningsmakten.⁶ EG-rättens företräde skall omfatta alla former av nationell rätt, inklusive nationella författningar och grundlagar.⁷ Principen om EG-rättens företräde har allt eftersom accepterats av medlemsstaterna och de nationella domstolarna.⁸

EU-medlemskapet utgör i grunden en suveränitetsinskränkning. Principen om EG-rättens absoluta företräde gäller om medlemsstaterna genom EG-fördragets primärrättsliga bestämmelser eller genom att inte utnyttja sin vetorätt har avstått från sin suveräna rätt att beskatta.⁹

Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen samt senare gjorda ändringar i och tillägg till dessa. Den sekundära rätten är tillskapad av institutionerna och består av olika rättsakter. EG-fördraget brukar karaktäriseras som ett ramfördrag.¹⁰ Detta har dock inte hindrat att EG-domstolen i många fall lagt fördragsbestämmelserna till grund för sina avgöranden.¹¹ De förordningar som utfärdas skall enligt artikel 249 EG-fördraget ha allmän giltighet samt vara till alla delar bindande och direkt tillämpliga i alla medlemsstater. Till skillnad från förordningar är direktiv enligt artikel 249 EG-fördraget endast bindande med avseende på de resultat som skall uppnås.

⁴ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 301.

⁵ Mål nr 6/64 Costa/ENEL, (1964) ECR 585.

⁶ Mål nr 106/77 Simmenthal II.

⁷ Mål nr 11/70 Internationale Handelsgesellschaft, (1970) ECR 1125.

⁸ Se exempelvis NJA 2002 s. 75.

⁹ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 327.

¹⁰ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 22 ff.

¹¹ Se exempelvis mål nr 270/83 Avoir Fiscal, (1986) ECR 237.

För att principen om EG-rättens företräde skall kunna tillämpas i ett konkret fall av en nationell domstol, krävs att den EG-rättsliga bestämmelsen har direkt effekt. Begreppet direkt effekt innebär att de EG-rättsliga regler som primärt riktar sig till medlemsstaterna under vissa förutsättningar kan få direkt betydelse för enskilda medborgare, även om en medlemsstat har försummat att inkorporera bestämmelserna i sin nationella rättsordning. Anses en regel ha direkt effekt kan denna åberopas av enskilda i nationell domstol.¹² Principen om direkt effekt fastslogs i målet Van Gend en Loos.¹³ EG-domstolen förklarade i målet att medlemsstaterna genom fördraget inskränkt sina suveräna rättigheter och skapat en rättsordning som innebär förpliktelser för såväl medborgarna som medlemsstaten. Nationella domstolar och myndigheter skall pröva frågan om direkt effekt ex officio.¹⁴

En regel har direkt effekt då den har direkt rättslig relevans i förhållandet mellan medlemsstat och enskilda, vilket benämns vertikal direkt effekt. I de fall en regel ger upphov till rättigheter och skyldigheter mellan enskilda personer benämns detta horisontell direkt effekt. Bestämmelser i EG-fördraget och i förordningar kan ha både vertikal och horisontell direkt effekt. Bestämmelser i direktiv kan däremot få direkt effekt endast om de ger en individ en rättighet gentemot staten.¹⁵

Som ovan nämnts krävs att vissa förutsättningar är uppfyllda för att en EG-rättslig regel skall få direkt effekt. Av EG-domstolens praxis framgår att en EG-rättslig regel för att ha direkt effekt måste vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig.¹⁶

2.2 EG-fördraget

2.2.1 Fri rörlighet och icke diskriminering

På det direkta beskattningsområdet finns få regleringar i EG-fördraget. Enligt fördraget är det endast den fria rörligheten för varor som enligt artikel 90 EG-fördraget inte får hindras av diskriminerande beskattning. Harmoniseringen på det direkta beskattningsområdet sker därför genom att medlemsstaterna enligt artikel 94 i EG-fördraget enhälligt antar bindande direktiv. Medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta skyddas således av vetorätten. Det finns dock få direktiv på det direkta beskattningsområdet.¹⁷

¹² Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 35.

¹³ Mål nr 26/62 Van Gend en Loos, (1963) ECR 1.

¹⁴ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 36.

¹⁵ Ibid, s. 35.

¹⁶ Se exempelvis mål nr 190/87 Moorman, (1988) ECR 04689.

¹⁷ Fusionsdirektivet 90/434/EEG rörande beskattning av företagsombildningar, moder/dotterbolagdirektivet 90/435/EEG och ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG rörande beskattning av koncerninterna betalningar samt sparandedirektivet 2003/48/EG rörande beskattning av räntor.

Avsikten lär från början ha varit att medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta endast kunde begränsas genom antagande av bindande sekundärlagstiftning.¹⁸ Genom EG-domstolens avgörande i målet *Avoir Fiscal* fastslogs dock att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget.¹⁹ Medlemsstaternas ovilja att harmonisera inkomstskatterna genom att utfärda gemensam lagstiftning i form av direktiv har medfört att domstolens inflytande blivit särskilt stort på detta område. EG-domstolen kan sägas ha intagit en lagstiftande roll och rättsutvecklingen styrs just nu nästan helt genom rättspraxis.²⁰

EG-fördraget skyddar gränsöverskridande förhållanden och fördragsfriheterna är inte tillämpliga på rent interna förhållande.²¹ Detta innebär att det i princip är tillåtet för ett land att ha mindre förmånliga regler för egna medborgare som inte utnyttjat någon fördragsfrihet än för medborgare från andra medlemsstater så kallad omvänd diskriminering. Har en medborgare utnyttjat någon fördragsfrihet skyddas denne dock även mot den egna medlemsstaten.²²

Skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan förekomma både i hemstaten och i verksamhetsstaten. Hinder i hemstaten leder till att inhemska subjekt stängs inne medan hinder i verksamhetsstaten leder till att utländska subjekt stängs ute. Det strider däremot inte mot fördraget att medlemsstater sinsemellan har olika regler.²³ Denna typ av skillnader kan påverka den fria rörligheten. EG-domstolen har dock fastslagit att en överföring av verksamhet från en medlemsstat till en annan inte behöver vara neutral i beskattningshänseende för att överensstämma med fördraget.²⁴

Bestämmelserna om fri rörlighet utgör inget renodlat restriktionsförbud utan endast ett diskrimineringsförbud. Innebörden av detta är att det finns ett krav på skattemässig likabehandling av inhemska och gränsöverskridande förhållanden och transaktioner. Nationella regler som inte gör någon skillnad mellan inhemska och gränsöverskridande förhållanden men som ändå har hindrande effekt på den fria rörligheten kan inte komma i konflikt med EG-fördraget. Detta gäller för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital.²⁵

¹⁸ Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 343.

¹⁹ Mål 270/83 *Avoir Fiscal*, (1986) ECR 273.

²⁰ Ståhl, K., *Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring*, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 11.

²¹ Mål C-107/94 *Asscher*, REG 1996 s. 1-3089.

²² Ståhl, K., Persson Österman, R., *EG-Skatterätt*, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 66.

²³ Ståhl, K., *Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring*, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 13.

²⁴ Mål C-387/01 *Weigel*, REG 2004 s. 1-4981.

²⁵ Ståhl, K., Persson Österman, R., *EG-Skatterätt*, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 82, 84, 96, 131 f.

Fördragsfriheterna har till syfte att förhindra både öppen och dold diskriminering. Med öppen diskriminering avses negativ särbehandling som grundas direkt på omständigheten att den som drabbas är en utländsk medborgare. Sker särskiljandet istället genom att något annat kriterium tillämpas exempelvis hemvist så är det frågan om dold diskriminering.²⁶

Hinder för den fria rörligheten föreligger om det potentiellt diskriminerade subjektet befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med den situation det inhemska rättssubjektet befinner sig i.²⁷ EG-domstolen har fastslagit att enbart det faktum att inhemska bolag är obegränsat skattskyldiga medan utländska bolag är begränsat skattskyldiga inte utesluter att de befinner sig i jämförbara situationer.²⁸ I ett annat avgörande fann domstolen att skatten för inhemska och utländska bolag beräknades på nettointkomsten vilken fastställdes enligt samma metoder, kravet på jämförbarhet ansågs därmed uppfyllt.²⁹ För att jämförbarhetskriteriet skall vara uppfyllt och det skall kunna vara frågan om ett hinder för den fria rörligheten krävs att jämförbara situationer behandlas olika eller att icke jämförbara situationer behandlas lika.³⁰

2.2.2 Det allmänna diskrimineringsförbudet

Det allmänna diskrimineringsförbudet återfinns i artikel 12 EG-fördraget. Bestämmelsen föreskriver följande:

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.

Bestämmelser vilka föreskriver att hinder för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas återfinns i EG-fördraget. Dessa särskilda artiklar om fri rörlighet går före det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 12 EG-fördraget.³¹ Artikel 12 EG-fördraget tillämpas således endast då någon av de övriga artiklarna inte är tillämpliga.

Bestämmelserna om fri rörlighet har alla av EG-domstolen ansetts ha direkt effekt.³²

²⁶ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 95.

²⁷ Ibid, s. 94.

²⁸ Mål C-307/97 Saint-Gobain, REG 1999 s. 1-6161.

²⁹ Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, REG 1999 s. 1-2651.

³⁰ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 345.

³¹ Mål C-1/93 Halliburton, (1994) ECR I-1137, punkt 12 i EG-domstolens dom.

³² Se exempelvis Mål nr 270/ 83 Avoir Fiscal, (1986) ECR 273, mål C-17/91 Lornoy, (1992) ECR I-6523, mål C-118/96 Safir, REG 1998 s. 1-1897, mål C-107/94 Asscher, REG 1996 s. 1-3089, mål C-364/01 Barbier, REG 2003 s. 1-15013.

2.2.3 Fri rörlighet för varor

Bestämmelser angående fri rörlighet för varor återfinns framförallt i artiklarna 23-31 och 90-93 EG-fördraget. Artikel 25 EG-fördraget reglerar förbudet mot tullar mellan medlemsstater. Bestämmelsen föreskriver att alla tullar är helt otillåtna.³³ Artiklarna 28-29 EG-fördraget reglerar kvantitativa importrestriktioner. De fiskala hindren regleras i artikel 90 EG-fördraget. Bestämmelsen föreskriver följande:

Ingen medlemsstat skall, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter och avgifter, av vilka slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor. Vidare skall igen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor.

Bestämmelsen kräver att ett nationellt skattesystem för beskattning av varor varken är diskriminerande eller protektionistiskt. Varor från andra medlemsstater skall behandlas på samma sätt och åtnjuta samma skattelättnader som inhemska varor.³⁴ Detta är den enda primärrättsliga bestämmelse som reglerar direkta skatter och föreskriver att det inte får finnas fiskala hinder.³⁵

2.2.4 Fri rörlighet för tjänster

Den fria rörligheten för tjänster regleras i artikel 49 EG-fördraget. Bestämmelsen föreskriver följande:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten. Rådet får med kvalificerad majoritet på förslag från kommissionen besluta att bestämmelserna i detta kapitel skall tillämpas även på medborgare i tredje land som tillhandahåller tjänster och som har etablerat sig inom gemenskapen.

Artikeln föreskriver att hinder för att sälja tjänster från en medlemsstat till mottagaren i en annan medlemsstat är förbjudna om den som tillhandahåller tjänsten är medborgare i en medlemsstat och är etablerad inom unionen.³⁶ Bestämmelsen tar i första hand sikte på den som tillhandahåller tjänsten men även mottagaren av tjänsten har rätt att åberopa bestämmelsen.³⁷ Med EU-medborgare likställs enligt artikel 48 EG-fördraget juridiska personer som bildats i överensstämmelse med medlemsstatens lagstiftning och som har

³³ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 70.

³⁴ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 336.

³⁵ Pelin, L. EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt nr 7-8, 2004, s. 503.

³⁶ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 83.

³⁷ Mål C-118/96 Safir, REG 1998 s. 1-1897.

sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.³⁸

Med begreppet tjänst avses enligt artikel 50 EG-fördraget prestationer som normalt utförs mot ersättning i den utsträckning som de inte faller in under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital, eller personer. Gränsdragningen mellan tjänster och etableringar kan ibland vara något svår att göra. Normalt tillämpas bestämmelserna om tjänster när den som tillhandahåller tjänsten är baserad i ett annat medlemsland än den som konsumerar tjänsten.³⁹ Bestämmelsen kan tillämpas även då tjänstetillhandahållaren tillfälligt förflyttar sig till ett annat medlemsland för att utföra tjänsten där.⁴⁰ När den gränsöverskridande aktiviteten fått en mer varaktig karaktär i verksamhetslandet blir istället bestämmelserna om etableringsfrihet tillämpliga.⁴¹

Både inom den direkta och indirekta beskattningen kan det förekomma skatteregler som hindrar den fria rörligheten för tjänster. Det har inte förekommit att prövade regler ansetts öppet diskriminerande.⁴² Dold diskriminering har dock förekommit vid ett flertal tillfällen, i vissa fall då utländska tjänstesäljare drabbats av negativ skattebehandling.⁴³ I de flesta fall är det dock den inhemska tjänsteköparen som har drabbats av negativ skattebehandling.⁴⁴

2.2.5 Fri rörlighet för personer inklusive etableringsfriheten

Bestämmelserna om fri rörlighet för personer återfinns i första hand i artikel 43 EG-fördraget om etableringsfriheten och i artikel 39 EG-fördraget om fri rörlighet för arbetstagare. Artikel 43 EG-fördraget föreskriver följande:

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. Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Artikel 48 EG-fördraget föreskriver att rätten till fri etablering enligt artikel 43 EG-fördraget skall omfatta även juridiska personer såvida dessa bildats i

³⁸ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 83.

³⁹ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 83 f.

⁴⁰ Mål C-234/01 Gerritse, REG 2003 s. 1-5933.

⁴¹ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 84.

⁴² Ibid, s. 85.

⁴³ Se exempelvis mål C-234/01 Gerritse, REG 2003 s. 1-5933.

⁴⁴ Se exempelvis mål C-204/90 Bachmann, (1992) ECR I-249.

överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen.

Juridiska personer kan endast omfattas av etableringsfriheten medan fysiska personer kan omfattas av både etableringsfriheten och den fria rörligheten för arbetstagare.⁴⁵ Etableringsfriheten avser både primär och sekundär etablering. Med primär etablering avses nyetablering eller fullständig överflyttning av fristående näringsverksamhet till ett annat medlemsland. Denna rättighet tillkommer alla EU-medborgare. Med sekundär etablering avses att dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat. Rätt till sekundär etablering tillkommer EU-medborgare som är etablerade i något medlemsland.⁴⁶

Främst inom den direkta beskattningen förekommer skatteregler som utgör hinder för den fria rörligheten för personer. Det förekommer dock att indirekta skatter strider mot fördraget.⁴⁷ Skattehinder kan förekomma både i verksamhetsstaten och i hemstaten. Med verksamhetsstaten avses den stat dit personen utnyttjar rätten till fri rörlighet.⁴⁸

I målet Royal Bank of Scotland gällde det grekiska regler enligt vilka bolag med säte utomlands som hade grekiska fasta driftsställen beskattades med en högre skattesats än grekiska bolag. EG-domstolen ansåg att detta var ett hinder för etableringsfriheten i artikel 43 EG-fördraget.⁴⁹ Avgörandet behandlade fallet då det förelåg hinder i verksamhetsstaten för etablering via fast driftsställe.

I det svenska målet X och Y ansåg EG-domstolen att det var i strid med etableringsfriheten att överlåtaren av tillgångar uttagsbeskattades på grund av att det köpande inhemska bolaget ägdes av ett utländskt bolag.⁵⁰ Avgörandet rörde fallet då det förelåg ett hinder i verksamhetsstaten för etablering via dotterbolag.

Bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare återfinns i artiklarna 39-42 EG-fördraget. Artikel 39 EG-fördraget föreskriver följande.

1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen.
2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.
3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att

⁴⁵ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 340.

⁴⁶ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 92.

⁴⁷ Se exempelvis C-387/01 Weigel, REG 2004 s. 1-4981.

⁴⁸ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 94.

⁴⁹ Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, REG 1999 s. 1-2651.

⁵⁰ Mål C-436/00 X och Y, REG 2002 s. 1-10829. Senare avgörande genom RÅ 2002 not 210.

- a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
 - b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,
 - c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,
 - d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.
4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

Den fria rörligheten för arbetstagare gäller alla EU-medborgare och har i bestämmelsen utformats som ett skydd mot diskriminering.⁵¹ Bestämmelsen ger en unionsmedborgare möjlighet att ta arbete i en medlemsstat och behandlas på lika villkor som medlemsstatens egna medborgare.⁵² Artikel 18 EG-fördraget ger alla unionsmedborgare en rätt till fri rörlighet. Denna bestämmelse, läst tillsammans med artikel 12 EG-fördraget, skyddar även den som endast flyttar sin bosättning utan att göra detta i egenskap av arbetstagare mot negativ skattebehandling på grund av den förändrade bosättningen.⁵³ Utöver detta finns sekundärrättsliga regleringar om arbetskraftens fria rörlighet däribland rådets förordning om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EEG nr 1612/68 av den 5 oktober 1968).⁵⁴

2.2.6 Fri rörlighet för kapital

Bestämmelser om fri rörlighet för kapital återfinns i första hand i artiklarna 56 och 58 EG-fördraget. Artikel 56 EG-fördraget föreskriver följande:

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.
2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Bestämmelsen har ett vidare tillämpningsområde än de övriga fördragsfriheterna. Regleringen gäller även i relation till tredje land och det finns ingen begränsning i den personkrets som kan åberopa fördragsfriheten. Bestämmelsen har dessutom ett mycket vidsträckt tillämpningsområde, av direktiv 88/361/EEG om fria kapitalrörelser framgår att med kapitalrörelser avses inte endast rent finansiella placeringar över gränserna utan också olika direktinvesteringar.⁵⁵

Skattehinder för den fria rörligheten för kapital kan föreligga både i den stat där investeringen sker och i investerarens hemstat. Hinder i investeringsstaten består vanligtvis av skatteregler som särbehandlar investeringar vilka företagits av investerare från andra medlemsländer i

⁵¹ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 92.

⁵² Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 341.

⁵³ Mål C-403/03 Schempp, EGD:s do den 12 juli 2005.

⁵⁴ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 342.

⁵⁵ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 130.

jämförelse med inhemska investerare.⁵⁶ Då det föreligger hinder i hemstaten handlar det i de flesta fall om skatteregler som beskattar inhemska investerare hårdare när investeringen sker i utlandet, än när det är frågan om en inhemsk investering.⁵⁷ Artikeln skyddar även kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. Innebörden av detta förbud är dock oklar, eftersom det saknas praxis från EG-domstolen.⁵⁸

2.2.7 Rättfärdigande grunder

Nationella bestämmelser som strider mot den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital kan på vissa angivna grunder godtas. Motsvarande bestämmelser saknas vad gäller den fria rörligheten för varor.⁵⁹

För det fall den nationella bestämmelsen grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa kan den enligt artiklarna 39 p. 3, 46 p.1 och 55 EG-fördraget godtas trots att den är diskriminerande eller på annat sätt hindrar den fria rörligheten för tjänster och personer. Rättfärdigande på någon av dessa grunder kan dock endast ske i speciella fall. EG-domstolen har hittills aldrig godtagit en nationell bestämmelse på någon av dessa grunder.⁶⁰

Även när det gäller den fria rörligheten för kapital finns enligt artikel 58 EG-fördraget möjlighet att godta nationella bestämmelser som är fördragsstridiga. Nationella bestämmelser som skiljer mellan skattebetalare som investerat kapital på olika orter kan vara tillåtna. Vidare skall åtgärder som avser att förhindra överträdelse av nationella lagar om beskattning vara tillåtna. Slutligen kan restriktioner i förhållande till tredjeländer behållas. Detta under förutsättning att det rör sig om skyddsåtgärder vid exceptionella förhållanden eller restriktioner inom ramen för internationella sanktioner.⁶¹

Utöver de i EG-fördraget angivna rättfärdigande grunderna har det i EG-domstolens praxis utvecklats ett antal möjligheter att rättfärdiga skattehinder för den fria rörligheten för tjänster, personer och kapital.⁶² EG-domstolen har utvecklat ett särskilt test för att fastställa om en fördragsstridig åtgärd kan rättfärdigas. Testet benämns *rule of reason* och bygger på att vissa krav skall vara uppfyllda. Dessa har formulerats enligt följande:⁶³

1. Regeln skall vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.

⁵⁶ Ibid, s. 133.

⁵⁷ Ibid, s. 136.

⁵⁸ Ibid, s. 139.

⁵⁹ Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 342.

⁶⁰ Ståhl, K., Persson Österman, R., *EG-Skatterätt*, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 142.

⁶¹ Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 343.

⁶² Ståhl, K., Persson Österman, R., *EG-Skatterätt*, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 144.

⁶³ Mål C-55/94 Gebhard, REG 1995 s. 1-4165, punkt 37.

2. Regeln skall framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. Regeln skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas.
4. Regeln skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.

En inskränkning i en fördragsfrihet kan således vara motiverad endast om bestämmelsen har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. I sådant fall krävs att bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁶⁴

Det första kravet innebär att en öppet diskriminerande regel aldrig kan rättfärdigas med stöd av rule of reason-testet.⁶⁵ Denna typ av diskriminerande regler kan endast rättfärdigas när det uttryckligen ges stöd i fördraget.⁶⁶ Dolt diskriminerande regler kan däremot godtas med stöd av testet.⁶⁷

Det andra kravet innebär att den fördragsstridiga bestämmelsen skall uppbäras av ett nationellt intresse som väger tyngre än att upprätthålla en fri rörlighet.⁶⁸ EG-domstolen har fastslagit att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra en sådan tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas som rättfärdigandegrund.⁶⁹ Argumentation angående rätten att skydda sin skattebas för att kunna finansiera social service av hög kvalitet har inte heller kunnat rättfärdiga fördragsstridiga regler.⁷⁰ I de fall EG-domstolen ansett att en särbehandling kunnat motiveras med en tvingande hänsyn till allmänintresset har domstolen hänvisat till grundläggande principer för skattesystemets utformning såsom territorialitetsprincipen, effektiv skattekontroll, hindra skatteflykt och skattesystemets inre sammanhang.⁷¹

Det tredje och fjärde kravet fordrar att regeln uppfyller kraven på ändamålsenlighet och proportionalitet.⁷² Regeln måste vara ägnad att förhindra skatteflykt samtidigt som den inte får utgöra ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är absolut nödvändigt för att detta syfte skall uppnås.⁷³

⁶⁴ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 354.

⁶⁵ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 145.

⁶⁶ Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, REG 1999 s. 1-2651.

⁶⁷ Mål C-204/90 Bachmann, (1992) ECR I-249.

⁶⁸ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 145.

⁶⁹ Mål C-294/97 Eurowings, REG 1999 s. 1-07447.

⁷⁰ Mål C-136/00 Danner, REG 2002 s. 1-8147.

⁷¹ Mål C-250/95 Futra, REG 1997 s. 1-2471, mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, REG 2002 s. 1-11779, mål C-204/90 Bachmann, (1992) ECR I-249.

⁷² Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 145.

⁷³ Mål C-264/96 ICI REG 1998 s. 1-4695.

3 EG-rättens inverkan på 53 kap. IL

3.1 Gällande rätt

I 53 kap IL finns bestämmelser om underprisöverlåtelser av kapitalbeskattade tillgångar från en fysisk person till en juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till denne direkt eller indirekt äger andelar i.

I 53 kap. 6-7 §§ IL finns bestämmelser för det fall att kapitalbeskattade tillgångar överlåts till underpris till en utländsk juridisk person som överlåtaren eller någon närstående till denne direkt eller indirekt äger andelar i. Bestämmelserna i 53 kap. 6-7 §§ IL omfattar även det fall då en kapitalbeskattad tillgång överlåts till ett svenskt aktiebolag, vilket direkt eller indirekt ägs av en utländsk juridisk person som överlåtaren av tillgången eller någon närstående till denne äger andelar i. Överlåts en tillgång till ett pris som understiger dess marknadsvärde så skall den överlåtna tillgången enligt 53 kap. 7 § IL anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar dess marknadsvärde. Det finns inget undantag från bestämmelserna om uttagsbeskattning i 53 kap 6-7 §§ IL.⁷⁴ Sker uttagsbeskattning skall den fysiska personens anskaffningsutgift för andelarna i den juridiska personen enligt 53 kap. 8 § IL ökas med det belopp som uttagsbeskattats.

Syftet med regleringen är att en orealiserad värdestegring som uppkommit fram till överlåtelserna inte skall undgå svensk beskattning.⁷⁵ En risk för skatteundandragande föreligger eftersom överlåtaren senare kan flytta ifrån Sverige och 10-årsregeln i 3 kap. 19 § IL är inte tillämplig på utländska juridiska personer. För att syftet med regleringen skall uppfyllas blir överlåtelserna föremål för uttagsbeskattning.⁷⁶

Sker överlåtelserna istället från en fysisk person till ett svenskt aktiebolag som överlåtaren eller någon närstående till denne äger andelar i blir överlåtelserna inte föremål för uttagsbeskattning. Överlåts tillgången till ett pris som understiger såväl dess marknadsvärde som omkostnadsbelopp, skall tillgången enligt 53 kap. 3 § IL i sin helhet anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar dess omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om detta är lägre. Överlåts tillgången till ett pris som motsvarar omkostnadsbeloppet eller överstiger detta så tillämpas delningsprincipen.⁷⁷

⁷⁴ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 59.

⁷⁵ Prop 1998/99:15 s. 175.

⁷⁶ Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, fjärde omarbetade upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2006, s. 58.

⁷⁷ RÅ 1943 ref. 9.

3.2 RÅ 2002 not 210, målet X och Y

I målet var det frågan om de fysiska personerna X och Y som var svenska medborgare med hemvist i Sverige. X och Y avsåg att till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppen, vilka understeg marknadsvärdena, överlåta sina aktier i X AB till Z AB. Z AB var dotterbolag till Y SA, ett belgiskt bolag. X AB och Y SA ägdes på samma sätt och till lika delar av X, Y och ett maltetiskt företag, i vilket X och Y inte hade några ägarintressen. Följande frågor riktades till skatterättsnämnden i X:s och Y:s ansökan om förhandsbesked:

1. Kommer en överlåtelse av aktierna i bolaget beskattas med utgångspunkt i överlåtelsepriset dvs. det belopp som utgör aktiernas skattemässiga anskaffningsvärde?
2. Är skatteflyktlagen tillämplig på förfarandet?

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden företog en ren och strikt bokstavstolkning av tillämpliga regler i (3 § 1 h mom. första stycket och tredje stycket andra meningen SIL), varvid nämnden konstaterade att X och Y skulle beskattas såsom tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Nämnden fann att en medlemsstat har rätt att införa bestämmelser om särbehandling så länge det är frågan om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och skydda den egna skattebasen. Nämnden ansåg att det fanns ett behov av att skydda den egna skattebasen då skattekrediter inte återförs till beskattning i den egna staten vid en upplösning av krediten. Artikel 43 EG-fördraget ansågs inte tillämplig då det inte var frågan om någon övergång i fördragets mening. Vidare ansågs undantaget i artikel 58 1 a EG-fördraget tillämpligt. Skatterättsnämnden ansåg därmed att bestämmelserna inte kunde anses stå i strid med EG-rätten. X och Y överklagade förhandsbeskedet.⁷⁸

Regeringsrätten

Regeringsrätten beslutade att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen beträffande beskattningen vid de i målet aktuella överlåtelseerna. Regeringsrätten ställde följande fråga:⁷⁹

"Utgör artiklarna 43, 46, 48, 56 och 58 EG-fördraget i en situation som är för handen i förevarande mål hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning som - i likhet med den svenska lagstiftningen på området - innebär att ett kapitaltillskott genom överlåtelse av aktier till underpris beskattas oförmånligare om tillskottet sker till en juridisk person som är hemmahörande i en annan medlemsstat och i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett inhemskt aktiebolag i vilket en sådan juridisk person äger andel, än vad som skulle ha gällt om något sådant utländskt ägarinflytande inte funnits."

EG-domstolen mål C-436/00

EG-domstolen ansåg att artiklarna 43 och 48 EG-fördraget utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten om överlåtarens andel är sådan att överlåtaren därigenom får ett obestridligt inflytande över den utländska juridiska personen eller dess svenska dotterbolag.⁸⁰

⁷⁸ RÅ 2002 not 210.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Mål nr C-436/00 Marks & Spencer, punkt 75.

Föreligger inte något sådant obestridligt inflytande ansåg domstolen att artiklarna 56 och 58 EG-fördraget utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.⁸¹

Riksskatteverket anförde att en diskriminering var motiverad med tvingande hänsyn till allmänintresset. Som grund åberopades skattekontrollens effektivitet och kongruensen inom skattesystemet.⁸² Vidare menade Riksskatteverket att det förelåg risk för skatteflykt i två avseende, dels innebar denna risk att det kunde ifrågasättas huruvida etableringsfriheten var tillämplig, då det i målet fanns tecken på missbruk av denna frihet. Risker innebar också att om etableringsfriheten ansågs vara tillämplig i förevarande mål så skulle den kunna motivera en inskränkning av denna frihet på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset.⁸³

EG-domstolen godtog inte någon av dessa rättfärdigande grunder. Vad det gällde kongruensen inom skattesystemet menade domstolen att även om bestämmelserna hade detta syfte brast de i proportionalitet.⁸⁴ Vad det gäller risken för skatteflykt och den risk som har samband med skattekontrollens effektivitet ansågs dessa grunder sammanfalla.⁸⁵ Domstolen ansåg att bestämmelserna inte haft till specifikt syfte att komma åt rent konstlade upplägg vilkas syfte är att kringgå den nationella lagstiftningen.⁸⁶ Vad avsåg risken för missbruk ansåg domstolen att denna typ av prövning inte var möjlig att göra eftersom alla aktieöverlåtelser av den typ som behandlas i målet generellt är utestängda från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen.⁸⁷

Regeringsrätten valde att ändra skatterättsnämndens förhandsavgörande och förklarade att aktierna skulle anses ha avyttrats till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppen. Vad avsåg ersättning för skattskyldigs kostnader hos domstol i mål om skatter ansåg Regeringsrätten att sådan ersättning, enligt 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, endast skall utgå då Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked. Klagandes begäran om ersättning för rättegångskostnader kunde således inte vinna bifall.⁸⁸

Den svenske justitiekanslern fann dock att den svenska staten ådragit sig skadeståndsskyldighet gentemot sökandena i ärendet. Anledningen härtill var att Skatterättsnämndens förhandsbesked ansågs strida mot gemenskapsrätten.⁸⁹ Skadeståndet avsåg ersättning för ombudskostnader.

Skatterättsnämnden företog i målet en ren och strikt bokstavstolkning av tillämpliga regler i (3 § 1 h mom. första stycket och tredje stycket andra meningen SIL), varvid nämnden konstaterade att X och Y skulle beskattas såsom tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. EG-domstolen ansåg däremot att de i målet tillämpliga reglerna stred mot etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG-fördraget samt mot den fria rörligheten för kapital i artiklarna 56 och 58 EG-fördraget. Reglerna kunde inte heller rättfärdigas på någon av de grunder som Riksskatteverket anförde. EG-domstolen uttalade visserligen att bestämmelserna hade till syfte att bevara kongruensen inom skattesystemet, domstolen ansåg dock att de brast i proportionalitet. Regeringsrätten följde

⁸¹ Ibid, punkt 75.

⁸² Ibid, punkt 24.

⁸³ Ibid, punkt 40.

⁸⁴ Ibid, punkt 57.

⁸⁵ Ibid, punkt 60.

⁸⁶ Ibid, punkt 61.

⁸⁷ Ibid, punkt 43.

⁸⁸ RÅ 2002 not 210.

⁸⁹ JK beslut den 4 oktober 2005, dnr 2419-03-44.

EG-domstolens förhandsavgörande och förklarade att aktierna skulle anses ha avyttrats till ett pris motsvarande omkostnadsbeloppen, trots att detta inte var förenligt med 3 § 1 h mom. första stycket och tredje stycket andra meningen SIL.

Justitiekanslern tillerkände dessutom sökande skadestånd för ombudskostnader, vilket stred mot bestämmelserna i 1§ i lagen ([1989:479](#)) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt.

Regeringsrättens avgörande innebär att en orealiserad värdestegring som uppkommit fram till överlåtelsen kan komma att undgå svensk beskattning om överlåtaren senare flyttar ifrån Sverige, eftersom 10-årsregeln i 3 kap. 19 § IL inte är tillämplig på utländska juridiska personer. Avgörandet grundas enbart på EG-domstolens förhandsavgörande, rätten beaktar inte regleringen i SIL och EG-rättens förhållande till denna. Syftet med regleringen i SIL är att en orealiserad värdestegring som uppkommit fram till överlåtelsen inte skall undgå svensk beskattning.⁹⁰ Genom Regeringsrättens avgörande åsidosätts syftet med regleringen.

3.3 Analys av EG-domstolens avgörande

EG-samarbetet är en samverkan mellan suveräna stater och EG-fördraget är ett folkrättsligt avtal genom vilket medlemsstaterna har avstått en del av sin suveräna makt.⁹¹ Den svenska grundlagen vilar på förhållandet att det egna landet är en suverän stat med ett demokratiskt statsskick.⁹² Förhållandet till andra stater och mellanfolkliga organisationer regleras i 10 kap. RF. Medför en överenskommelse att lag måste ändras eller upphävas eller att ny lag stiftas eller om överenskommelsen i annat fall är av större vikt måste enligt 10 kap 2 § RF riksdagen lämna sitt godkännande. På skatterättsområdet är riksdagens godkännande också nödvändigt eftersom skattelagstiftningen enligt 8 kap 3 § RF tillhör det primära lagområdet. Inom detta område kan riksdagen enligt 8 kap. 5 och 7 §§ inte delegera normgivningskompetensen till regeringen.

Riksdagen har inom ramen för samarbetet inom Europeiska unionen enligt 10 kap. 5 § RF möjlighet att överlåta beslutanderätt som inte rör principerna för statsskicket. Det krävs enligt regleringen kvalificerad majoritet för att en överlåtelse skall vara möjlig. Utöver detta förutsätts att fri- och rättighetsskyddet inom det samarbetsområde till vilket överlåtelsen sker, motsvarar det som ges i regeringsformen och i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

⁹⁰ Prop 1998/99:15 s. 175.

⁹¹ Artikel 2 Wienkonventionen om traktaträtten (1969).

⁹² Pelin, L. EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt nr 7-8, 2004. s. 503.

Genom Regeringsrättens agerande i målet X och Y har således bestämmelser i Regeringsformen åsidosatts för att EG-domstolens uttalanden i förhandsavgörandet skall efterlevas.

Genom lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (AL) har Sverige överfört beslutanderätten till EG i enlighet med vad som följer av fördragen. 2 § AL föreskriver följande:

De fördrag och andra instrument som anges i 4 § samt de rättsakter, avtal och andra beslut som före Sveriges anslutning till Europeiska unionen har antagits av Europeiska gemenskaperna gäller här i landet med den verkan som följer av dessa fördrag och andra instrument.

Sekundärrätten har också den införlivats genom att artikel 249 i EG-fördraget anger att med uttrycket rättsakt omfattas förordning, direktiv, beslut och rekommendation som av Europaparlamentet och rådet gemensamt, rådet eller kommissionen.

För nytillkommande EG-rätt stadgas i 3 § AL följande:

Europeiska gemenskaperna får efter Sveriges anslutning till Europeiska unionen fatta beslut som gäller här i landet i den omfattning och med den verkan som följer av de fördrag och andra instrument som anges i 4 §.

EG-fördraget och införlivade dubbelbeskattningsavtal utgör en del av den svenska nationella rätten. Fördragets bestämmelser är direkt tillämpliga i medlemsstaterna och tar över nationell rätt som strider mot fördraget. Fördragen drar således upp gränser för gemenskapens kompetens.⁹³

EG-domstolen är enligt artikel 234 EG-fördraget behörig att meddela förhandsavgörande. Artikeln stadgar följande:

Domstolen skall vara behörig att meddela förhandsavgöranden angående

- a) tolkningen av detta fördrag,
- b) giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutas av gemenskapens institutioner och av ECB
- c) tolkningen av stadgar för organ som upprättats genom rättsakter som beslutats av rådet, när stadgarna föreskriver detta.

När en sådan fråga uppkommer vid en domstol i en medlemsstat får den domstolen, om den anser att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken, begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande.

När en sådan fråga uppkommer i ett ärende vid en domstol i en medlemsstat, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, skall den nationella domstolen föra frågan vidare till domstolen.

Syftet med förhandsavgörande är att EG-rätten skall tolkas enhetligt i medlemsstaterna. EG-domstolen saknar behörighet att i ett

⁹³ Pelin, L. EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt nr 7-8, 2004. s. 504.

förhandsavgörande uttala sig i frågan om en nationell bestämmelse är förenlig med EG-rätten, detta ligger istället inom den nationella domstolens kompetensområde.⁹⁴ Det är den nationella domstolen som skall tillämpa EG-rätten och lösa tvisten.⁹⁵ Det har dock förekommit att nationella domstolar frågat huruvida en viss nationell lag är förenlig med EG-rätten.⁹⁶ I det ovan refererade målet X och Y ställde Regeringsrätten frågan huruvida det var förenligt med EG-rätten att ha en bestämmelse som var avsedd att förhindra en viss typ av transaktioner.⁹⁷ EG-domstolen uttalade i förhandsavgörandet att det stred mot etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital att ha en bestämmelse som var utformad på ett sådant sätt att den förhindrade den typ av transaktioner det var frågan om i målet.⁹⁸

EG-domstolen har genom förhandsavgörandet i målet X och Y gått utöver den behörighet som stadgas i artikel 234 EG-fördraget då den meddelat att en nationell bestämmelse inte är förenlig med EG-rätten. Följden av detta blev i målet att den nationella domstolen inte prövade frågan enskilt utan istället grundade avgörandet direkt på vad EG-domstolen kommit fram till i förhandsavgörandet. Nationella intressen riskerar i dessa fall att åsidosättas vilket i denna typ av mål innebär att den suveräna rätten att beskatta inskränks och den nationella skattebasen urholkas.

Regeringsrätten har i målet beslutat att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen och därvid ställt frågan huruvida bestämmelser av den typ som det var frågan om i målet är förenliga med EG-rätten. Detta trots att rätten bör vara medveten om att EG-domstolen i ett förhandsbesked enligt artikel 234 EG-fördraget endast har möjlighet att meddela hur fördraget skall tolkas. Följden av detta riskerar bli att den nationella domstolen inte prövar huruvida en viss EG-rättslig bestämmelse är tillämplig i målet utan grundar avgörandet direkt på vad EG-domstolen kommit fram till i förhandsavgörandet.

EG-domstolen ansåg i förhandsbeskedet att de nationella reglerna utgjorde ett hinder för etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 EG-fördraget och den fria rörligheten för kapital i artiklarna 56 och 58 EG-fördraget. Dessa fördragsfriheter innehåller inte några fiskala bestämmelser utan EG-domstolen har gjort en analog tolkning av fördragsfriheterna och tillämpat dem även på det direkta beskattningsområdet. Fördragsfriheterna har således givits ett mycket vidsträckt tillämpningsområde.

Fördraget drar, som ovan beskrivits, upp gränser för gemenskapens kompetens. På det direkta beskattningsområdet sker enligt artikel 94 EG-fördraget tillnärmning genom enhälligt antagande av direktiv. Den enda primärrättsliga bestämmelse som reglerar direkta skatter är artikel 90 EG-

⁹⁴ Mål C-62/93 BP Soupergaz, REG 1995 s. 1-1883.

⁹⁵ Pelin, L. EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt nr 7-8, 2004. s. 504.

⁹⁶ Mål C-329/95 VAG Sverige, REG 1997 s. 1-02675.

⁹⁷ RÅ 2002 not 210.

⁹⁸ C-436/00 X och Y, REG 2002 s. 1-10829.

fördraget som föreskriver att det inte får finnas fiskala hinder för den fria rörligheten för varor. Utöver detta har medlemsstaterna inte avstått från sin suveräna rätt att beskatta. Principen om EG-rättens företräde bör därför inte kunna gälla fullt ut på det direkta beskattningsområdet, eftersom medlemsstaterna inte fullt ut avstått från sin suveräna rätt att beskatta.⁹⁹ EG-domstolen menar dock i målet X och Y att de primärrättsliga bestämmelserna om etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital inskränker medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta, trots att bestämmelserna inte innehåller några stadgande om förbud mot fiskala hinder. Det finns inget stöd för EG-domstolens ståndpunkt i EG-fördraget eller något annat folkrättsligt dokument.¹⁰⁰

Som ovan beskrivits har medlemsstaterna inte avstått från sin suveräna rätt att beskatta på det direkta beskattningsområdet. Därmed borde processhindret immunitet kunna göras gällande.¹⁰¹

EG-fördraget utgör, som ovan beskrivits, ett folkrättsligt avtal. Vid tolkning av denna typ av avtal tillämpas tolkningsbestämmelserna i artiklarna 31-33 Wienkonventionen om traktaträtten. Bestämmelserna är visserligen dispositiva men då EG-fördraget inte innehåller några stadganden om tolkning så blir bestämmelserna i Wienkonventionen tillämpliga. Av artikel 31 Wienkonventionen framgår att en traktat skall tolkas i enlighet med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte. Förekommer inga överenskommelser eller dokument som upprättats vid traktatens ingående skall den tolkas enligt vad som framgår av texten. EG-fördraget innehåller inte några bestämmelser, med undantag av artikel 90 EG-fördraget, som förbjuder att medlemsstaternas nationella lagstiftning innehåller fiskala hinder. Att göra en analog tolkning av bestämmelserna i EG-fördraget och tillämpa dem på det direkta beskattningsområdet borde därför enligt min mening inte vara förenligt med tolkningsprinciperna som uttalas i artiklarna 31-33 Wienkonventionen om traktaträtten.

Några av de allmänna rättsprinciperna som EG-domstolen har att ta hänsyn till finns kodifierade i EG-fördraget. I artikel 5 första stycket EG-fördraget är legalitetsprincipen reglerad, vilken innebär att gemenskapen skall handla inom ramen för de befogenheter den har tilldelats och de mål som ställts upp för gemenskapen genom fördraget. En analog tolkning av bestämmelserna om de fria rörligheterna, vilken innebär att de kan tillämpas på det direkta beskattningsområdet, skulle strida mot legalitetsprincipen. Genom att EG-domstolen gör en analog tolkning av bestämmelserna om den fria rörligheten för personer, tjänster och kapital går domstolen utöver de befogenheter den tilldelats genom Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Avsikten vid anslutningen till EG var att en medlemsstats suveräna rätt att beskatta endast kunde inskränkas genom antagande av bindande

⁹⁹ Pelin, L. EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt nr 7-8, 2004. s. 503.

¹⁰⁰ Ibid, s. 508.

¹⁰¹ Ibid.

sekundärlagstiftning. Det har inte heller i fördraget, med undantag för artikel 90 EG-fördraget, ställts upp några mål som innebär att det inte får finnas fiskala hinder. EG-domstolen har därmed handlat utanför de mål som ställts upp i EG-fördraget. EG-domstolens tolkning av de primärrättsliga bestämmelserna strider således mot legalitetsprincipen. Det bör även föreligga en viss risk att EG-domstolens lämnande av förhandsavgörande i målet X och Y strider mot legalitetsprincipen. Domstolen har i målet handlat utöver de befogenheter den tilldelats då den i förhandsavgörandet prövat en nationell bestämmelses förenlighet med EG-rätten.

3.4 SOU 2005:99

Avsikten med utredningen var att analysera om regleringen i 53 kap. IL bör utformas annorlunda och lämna förslag till behövliga förändringar. Utredningen fick i uppgift att avgöra om syftet med bestämmelserna i 53 kap. IL kan uppfyllas, nämligen att orealiserad värdestegring som uppkommit fram till överlåtelsen inte skall undgå svensk beskattning.¹⁰² Utredningen uttalade att det är av stor vikt att hänsyn tas till EG-rätten men också till den svenska skattebasen såväl på kort som lång sikt.¹⁰³ EG-domstolens avgörande i målet X och Y beaktades av utredningen.¹⁰⁴

Utredningen fann det ologiskt att överlåtaren endast uttagsbeskattas när överlåtelsen sker till ett utländskt bolag som överlåtaren eller närstående till denne äger andelar i. Uttagsbeskattningen i inkomstslaget kapital utgör inte någon huvudprincip såsom i 22 kap. 5§ IL, utan har skapats endast för att skydda 10-årsregelns tillämpning i 3 kap. 19§ IL.¹⁰⁵

Skydd i någon form för den svenska skattebasen ansågs motiverat eftersom begränsat skattskyldiga utländska bolag inte beskattas för kapitalvinst i Sverige vid avyttring av aktier om aktierna inte är knutna till ett fast driftställe i Sverige. Om den fysiska personen flyttar från Sverige och blir begränsat skattskyldig så kommer en avyttring av det utländska bolaget inte att leda till beskattning i Sverige eftersom andelar i utländska bolag inte omfattas av 10-årsregeln i 3 kap. 19§ IL. Inte heller utdelning från det utländska bolaget leder till beskattning i Sverige.¹⁰⁶

Utredningen påpekade att ett skydd är mest angeläget för andelar i fåmansföretag eftersom värdestegringen då kan avse icke ännu uttagen förvärvsinkomst. Det skydd som 53 kap. IL innebär är dock inte tillåtet enligt EG-rätten. Därför övervägdes införande av andra former av skydd eller om bestämmelserna i 53 kap. kan ändras så att de blir i överensstämmelse med EG-rätten. Dessa andra former av skydd tar sikte på transaktioner före, under och efter själva utflyttningen.¹⁰⁷

¹⁰² SOU 2005:99, s. 203.

¹⁰³ Ibid, s. 203 f.

¹⁰⁴ C-436/00, X och Y, REG 2002 s. 1-10829.

¹⁰⁵ SOU 2005:99 s. 209.

¹⁰⁶ Ibid, s. 211 f.

¹⁰⁷ Ibid, s. 212.

Utredningen utgår från att bestämmelserna i 53 kap. IL inte är förenliga med EG-rätten. EG-domstolens avgörande i målet X och Y läggs som grund för denna utgångspunkt. Utredningen behandlar över huvud taget inte huruvida EG-domstolen går utöver gemenskapens kompetens, då bestämmelserna om etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital tillämpas analogt på det direkta beskattningsområdet. Detta trots att utredningen uttalar att det är av stor vikt att hänsyn tas till den svenska skattebasen.

Vad det gäller former av skydd som tar sikte på transaktioner före utflyttningen föreslog utredningen att kapitalvinsten räknas fram vid överlåtelse tillfället men att uppskov med beskattningen ges. Utredningen påpekade dock att även denna typ av transaktion kan komma i konflikt med EG-rätten. En lösning av detta slag kan även bli helt verkningslös om inte även andra bestämmelser ändras, eftersom överlåtaren kan överlåta sina andelar till ett svenskt aktiebolag som i sin tur överlåter andelarna till ett utländskt bolag.¹⁰⁸ Överlåtelsen till det svenska aktiebolaget kan ske till skattemässiga värden och överlåtelsen till det utländska bolaget blir inte föremål för uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL eftersom det rör sig om näringsbetingade andelar. Ett annat alternativ är att inkråmet överlåts till ett nybildat dotterbolag, andelarna i dotterbolaget överlåts sedan till ett utländskt bolag. Detta kommer att leda till neutralitetsbrist vid valet av handlingsalternativ.¹⁰⁹ För att få effektivitet i regleringen krävs att ett antal stoppgåtgärder införs som hindrar den typ av överlåtelser som beskrivits i detta stycke.¹¹⁰ Utredningen fann det dock inte motiverat att ändra den grundläggande regelstrukturen vid omstruktureringar för att förhindra kringgående av en uppskovslösning. Denna typ av förändringar skulle för att inte komma i konflikt med EG-rätten bli ytterst komplicerade.¹¹¹

Utredningen fann att det inte finns någon möjlighet att skapa ändamålsenliga regler som tar sikte på transaktioner som görs före utflyttning. Utredningen ansåg att alternativet med att behandla alla transaktioner lika är att föredra och föreslog därför att 53 kap. IL anpassas efter detta. Detta gäller transaktioner såväl inom som utanför EES. Den främsta anledningen till utredningens förslag var att regelverket bör vara neutralt även vid den faktiska tillämpningen.¹¹²

Utredningen uttalade att det är av stor vikt att hänsyn tas till EG-rätten men också till den svenska skattebasen såväl på kort som lång sikt. Det kan dock ifrågasättas i vilken utsträckning hänsyn tas till den nationella skattebasen i förslaget, då det föreslås att alla transaktioner skall behandlas lika och att 53 kap. IL skall anpassas därefter. Följden blir att orealiserad värdestegring på en tillgång som uppkommit fram till överlåtelsen till en utländsk juridisk person kan komma att undgå svensk beskattning.

¹⁰⁸ SOU 2005:99, s. 212 f.

¹⁰⁹ Ibid, s. 213 f.

¹¹⁰ Ibid, s. 214.

¹¹¹ Ibid, s. 215.

¹¹² Ibid, s. 217 f.

Utredningen föreslog en uppskovslösning, denna kräver dock att omfattande stopplagstiftning införs för att inte bli verkningslös. De förändringar som krävs skulle, för att inte komma i konflikt med EG-rätten, bli ytterst komplicerade. Utredningen behandlar inte huruvida EG-rätten är tillämplig på den typ av stoppgåtgärder som föreslås för att en uppskovslösning inte skall bli verkningslös, vilket kan uppfattas som något anmärkningsvärt.

Utredningen prövade inte huruvida de primärrättsliga bestämmelserna är tillämpliga på bestämmelserna i 53 kap. utan utgick från att så var fallet genom EG-domstolens avgörande i målet X och Y. Utredningen borde enligt min mening intagit en betydligt mer kritisk ställning till EG-domstolens avgörande i målet X och Y. Framförallt borde gemenskapens kompetens på det direkta beskattningsområdet ha behandlats mer ingående. Genom förslaget utvidgas gemenskapens kompetens medan medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta inskränks. Följden av detta blir att de nationella skattebaserna urholkas.

4 EG-rättens inverkan på 35 kap. IL

4.1 Gällande svensk rätt

Koncernbidrag skall enligt 35 kap. 1 § IL dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om vissa i lagen angivna förutsättningar är uppfyllda. För att ett företag skall utgöra ett moderföretag krävs enligt 35 kap. 2 § IL att det är ett svenskt aktiebolag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller i en svensk ekonomisk förening. Dotterföretaget anses vara helägt om ägarandelen överstiger 90 procent. Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt företag skall enligt 35 kap. 2a § IL behandlas som ett svenskt företag om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Genom regleringen i 35 kap. 2a § IL säkerställs således att koncernbidrag mellan två svenska bolag inte hindras av att det finns mellanliggande utländska bolag i koncernstrukturen. Det medges dock inte avdrag för koncernbidrag till en mottagare som inte är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.¹¹³ Därmed finns en risk att reglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten.

4.2 Finska koncernbidragsregler

De finska koncernbidragsreglerna föreskriver att koncernbidrag enligt 1 § lag (nr 825/1986) om koncernbidrag vid beskattningen skall dras av från givarens inkomster och hänföras till mottagarens inkomster. Om ett inhemskt aktiebolag äger minst nio tiondelar av aktiekapitalet i ett annat inhemskt aktiebolag får enligt 3 § lag (nr 825/1986) om koncernbidrag vid beskattningen moderbolaget från sin skattepliktiga näringsinkomst dra av ett koncernbidrag som har betalats till dotterbolaget.

De finska koncernbidragsreglerna föreskriver, på samma sätt som motsvarande svenska bestämmelser, att vinsten i ett bolag kan utnyttjas mot en förlust i ett annat bolag. Regelsystemen uppställer båda krav på ett visst ägande för att ett bolag skall anses utgöra ett dotterbolag. Kravet på ägarandel är nästan identiskt, då det enligt svenska regler krävs en ägarandel som överstiger 90 procent medan de finska reglerna föreskriver att andelen minst skall uppgå till 90 procent. De svenska bestämmelserna har i viss mån anpassats till EG-rätten genom införandet av 35 kap. 2a § IL, medan de finska bestämmelserna enbart godtar inhemska aktiebolag som dotterbolag. Införandet av 35 kap. 2a § IL innebär dock inte att reglerna är förenliga med

¹¹³ Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006, s. 111.

EG-rätten eftersom det uppställs ett krav på att mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Båda regelsystemen kan således sägas utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.

4.2.1 Mål C-231/05 Oy AA

I målet behandlas de finska koncernbidragsreglerna förenlighet med EG-rätten. Dessa regler överensstämmer, som ovan beskrivits, i tekniskt hänseende med de svenska koncernbidragsreglerna.

I målet var det frågan om bolaget Oy AA som är etablerat i Finland. Bolaget ägs av AA koncernen vars moderbolag AA Ltd är hemmahörande i England. AA Ltd äger indirekt 100 procent av aktierna i Oy AA genom två mellanliggande bolag med hemvist i Nederländerna. Oy AA har för avsikt att lämna koncernbidrag till AA Ltd. Oy AA ställde i ansökan om förhandsavgörande till centralskattenämnden följande fråga:

Skall överföringen anses utgöra ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § lag (nr 825/1986) om koncernbidrag vid beskattningen?

Centralskattenämnden

Centralskattenämnden fastställde i sitt förhandsavgörande att överföringen från Oy AA till AA Ltd inte utgör ett koncernbidrag i den mening som avses i 3 § lag (nr 825/1986) om koncernbidrag vid beskattningen. Överföringen utgör därmed ingen avdragsgill kostnad vid inkomstbeskattningen av Oy AA eftersom AA Ltd är ett utländskt bolag.¹¹⁴

Högsta förvaltningsdomstolen

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen beträffande beskattningen vid de i målet aktuella överlåtelseerna. Högsta förvaltningsdomstolen ställde följande fråga:

Skall artiklarna 43 EG-fördraget och 56 EG-fördraget mot bakgrund av artikel 58 EG-fördraget och rådets direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tolkas så, att de utgör hinder för ett sådant system som föreskrivs i den finska lagen om koncernbidrag vid beskattningen, enligt vilket avdragsrätten för koncernbidrag villkoras av att givaren och mottagaren av koncernbidraget är inhemska bolag?¹¹⁵

Generaladvokaten

Generaladvokaten uttalade att direktiv 90/435/EEG inte är tillämpligt, då det i förevarande fall inte rör sig om vinstutdelning utan om bidrag som lämnats från ett bolag ur dess obeskattade förmögenhet till ett moderbolag som endast indirekt äger andel i dotterbolaget.¹¹⁶

Generaladvokaten fann att den skillnad i skattemässig behandling av koncernbidrag som lämnas till inhemska moderbolag och moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat

¹¹⁴ Mål nr C-231/05 Oy Esab, punkt 11.

¹¹⁵ Ibid, punkt 12.

¹¹⁶ Ibid, punkt 14.

utgör en inskränkning av etableringsfriheten.¹¹⁷ Vad det gäller jämförbarhetskriteriet menade generaladvokaten att gränsöverskridande koncerner i princip befinner sig en situation som är jämförbar med den situation som koncerner som endast består av inhemska bolag befinner sig i.¹¹⁸

Generaladvokaten beaktade de berättigande grunder som låg till grund för domstolens avgörande i målet Marks & Spencer.¹¹⁹

1. Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna
2. Risken för att förlusterna beaktas två gånger
3. Risken för skatteundandragande

Generaladvokaten påpekade att berättigande grunderna har ett så nära samband att de inte kan bedömas var för sig. Behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten utgör kärnan i dessa berättigande grunder.¹²⁰

Generaladvokaten uttalade att en inskränkning av avdragsrätten för koncernbidrag till att endast omfatta bidrag till inhemska bolag är avsedd att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, utesluta icke-beskattning av överförd inkomst och att motverka skatteundandragande.¹²¹

För att en inskränkning av etableringsfriheten skulle kunna rättfärdigas krävs också att åtgärden är proportionerlig. Skulle det endast vara frågan om att utesluta icke-beskattning av överförd inkomst och skatteundandragande, så skulle den allmänna begränsningen av avdragsrätten för koncernbidrag till att endast omfatta bidrag till inhemska bolag vara för långtgående. Dessa båda mål skulle nämligen kunna uppnås genom en åtgärd som inte inskränker etableringsfriheten i lika hög grad.¹²² Målsättningen att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten, som har ett direkt samband med de båda berättigande grunderna, skulle emellertid inte kunna uppnås genom andra nationella åtgärder med mindre restriktiv verkan.¹²³ Därmed kunde inskränkningarna i etableringsfriheten rättfärdigas.

Rättfärdigandet i målet Marks & Spencer baseras på tre berättigande grunder.¹²⁴ Dessa ligger till grund för generaladvokatens förslag till avgörande i målet Oy Esab. Generaladvokaten uttalade dock att det föreligger vissa skillnader mellan de finska koncernbidragsreglerna och de bestämmelser som behandlades i målet Marks & Spencer. Enligt de brittiska bestämmelserna kan förluster i ett koncernbolag kvittas mot vinster i ett annat koncernbolag för att undvika beskattning av vinsten. De finska bestämmelserna innebär däremot att vinsten i ett bolag kan utnyttjas mot en förlust i ett annat bolag.¹²⁵ Denna skillnad mellan regelsystemen verkar dock inte haft någon betydelse för generaladvokatens förslag till avgörande.

De svenska koncernbidragsreglerna överensstämmer i tekniskt hänseende med de finska koncernbidragsreglerna. Ett avgörande avseende de finska koncernbidragsreglerna bör därför kunna ge vägledning för hur de svenska koncernbidragsreglerna kommer att bedömas vid en prövning av EG-

¹¹⁷ Mål nr C-231/05 Oy Esab, punkt 25.

¹¹⁸ Ibid, punkt 41.

¹¹⁹ Ibid, punkt 47.

¹²⁰ Ibid, punkt 48.

¹²¹ Ibid, punkt 65.

¹²² Ibid, punkt 67.

¹²³ Ibid, punkt 68.

¹²⁴ Mål nr C-446/03 Marks & Spencer.

¹²⁵ Mål nr C-231/05 Oy Esab, punkt 4.

domstolen. Med hänsyn till generaladvokatens förslag till avgörande borde de svenska koncernbidragsreglerna inte underkännas av EG-domstolen. Kravet som uppställs i 35 kap. 2a§ IL på att mottagaren av koncernbidraget skall vara skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till utgör visserligen en inskränkning av etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget. Inskränkningen av etableringsfriheten kan dock rättfärdigas genom att de tre berättigande grunder som anges i målet Oy Esab är uppfyllda. För att åtgärden skall vara proportionerlig krävs att samtliga tre berättigande grunder är uppfyllda. En undantagssituation föreligger dock när dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges att beakta förlusterna och förlusterna inte heller kan beaktas i framtiden. Koncernbidragsreglerna anses i sådant fall vara oproportionerliga, vilket innebär att kravet på att mottagaren av koncernbidraget skall vara skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till inte behöver vara uppfyllt.

Generaladvokatens förslag till avgörande i målet Oy Esab kan ifrågasättas eftersom domstolens handlande strider mot legalitetsprincipen, då bestämmelserna om etableringsfriheten tillämpas analogt på det direkta beskattningsområdet.

4.3 Skatterättsnämndens avgörande

Skatterättsnämnden har i två förhandsbesked den 29 september 2006 tagit ställning till de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med etableringsfriheten i artikel 43 och 48 EG-fördraget.

I det första fallet var det frågan om X AB som är moderföretag i en koncern vilken bedriver verksamhet genom helägda dotterbolag i bland annat Sverige, Danmark, Finland, Norge, Tyskland och Nederländerna. Moderföretaget hade för avsikt att lämna koncernbidrag till dessa bolag för att täcka deras underskott. Koncernbidragen utgör en skattepliktig inkomst för dotterbolagen i Danmark, Finland och Norge men inte för bolagen i Nederländerna och Tyskland. Det nederländska dotterbolaget skall likvideras.

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden fann att förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag mellan moderföretaget och de utländska dotterföretagen brister eftersom dotterföretagen enligt 35 kap. 2a § IL inte kan behandlas som helägda dotterföretag, då de inte är skattskyldiga i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Nämnden prövade huruvida avdrag ändå skall medges med hänsyn till artikel 43 och 48 i EG-fördraget.

Enligt nämndens mening får de svenska koncernbidragsreglerna och de engelska bestämmelserna om koncernavdrag anses så likartade att domen i målet Marks & Spencer kan ge vägledning för bedömningen i ärendet. Nämnden fann att de svenska koncernbidragsreglerna kan rättfärdigas på de berättigande grunder som anges i målet Marks & Spencer såvida inte en undantagssituation föreligger.

Skatterättsnämnden fann att avgörande för bedömningen blir om X AB kan anses ha visat att respektive dotterföretag har uttömt möjligheten att utnyttja förlusterna i dess hemviststat.

Skatteverket menade att samtliga förutsättningar i reglerna om koncernbidrag skall vara uppfyllda även i det fall det mottagande företaget är utländskt och inte skattskyldigt i Sverige. Det innebär att koncernbidrag inte kan ges med avdragsrätt till dotterföretagen i Nederländerna och Tyskland eftersom bidragen för dessa företag inte utgör skattepliktig intäkt.

Skatterättsnämnden uttalade att avdrag kan medges endast om möjligheter saknas att utnyttja det utländska dotterföretagets underskott i dotterföretagets hemviststat det aktuella beskattningsåret eller något framtida beskattningsår. Nämnden menade att i en sådan situation saknas skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterföretaget eller ej.

Nämnden ansåg att X AB har rätt till avdrag för koncernbidraget till dotterföretaget det beskattningsår då företaget till följd av likvidationen inte längre kan utnyttja underskottet. I övriga fall ansåg Skatterättsnämnden att X AB inte visat att rätt till avdrag för koncernbidrag föreligger.

Slutligen uttalades att avdrag medges med ett belopp motsvarande det lägsta belopp underskottet kan beräknas till enligt svenska eller nederländska regler.

Skatterättsnämnden gör i förhandsbeskedet två intressanta uttalanden:

- Det saknar betydelse för avdragsrätten om koncernbidraget beskattas i mottagarlandet.
- Underskottet i mottagarlandet skall beräknas till det lägsta beloppet enligt svenska eller det landets regler där dotterbolaget har sitt hemvist.

Av Skatterättsnämndens avgörande framgår att ett koncernbidrag som inte beskattas i mottagarelandet ändå kan dras av från det givande bolagets skattepliktiga inkomster vilket leder till (dubbel) icke-beskattning av koncernbidraget. Nämnden ansåg att det saknas skäl att göra avdragsrätten beroende av om koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterföretaget eller ej.

Enligt min mening gör skatterättsnämnden en riktig bedömning då den medger avdrag för koncernbidraget trots att detta inte beskattas i mottagarelandet. Detta eftersom det inte har någon inverkan på den svenska skattebasen huruvida koncernbidraget beskattas hos det utländska dotterföretaget eller ej. Det finns inte heller någon möjlighet att utnyttja situationen i kringgående syfte, eftersom denna typ av undantagssituation endast föreligger när dotterföretaget med hemvist i en annan medlemsstat till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges att beakta förlusterna och förlusterna inte heller kan beaktas i framtiden. Det ges således inte möjlighet att systematiskt utnyttja underskott i utländska dotterbolag utan detta kan endast ske i speciella fall.

Skatterättsnämndens uttalade också att underskottet skall beräknas till det lägsta beloppet enligt svenska eller det landets regler där dotterbolaget har sitt hemvist. Även i detta hänseende gör skatterättsnämnden enligt min

mening en riktig bedömning eftersom det härigenom utesluts att underskottet används i den medlemsstat där det ger störst avdragsrätt.

I det andra fallet var det frågan om det finska bolaget T Oyj som äger samtliga aktier i det svenska bolaget TP AB som i sin tur äger samtliga andelar i det svenska bolaget TS AB. Moderföretaget har ett underskott som fastsällts vid beskattningen i Finland. Både TP AB och TS AB har för avsikt att lämna koncernbidrag till T Oyj i syfte att täcka underskottet. Sådana koncernbidrag är skattepliktig inkomst för moderföretaget i Finland.

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden fann att förutsättningarna för avdrag för koncernbidrag inte är uppfyllda eftersom det finska moderföretaget enligt 35 kap. 2a § IL inte är skattskyldigt i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till och därmed inte kan behandlas som ett moderföretag vid tillämpningen av bestämmelserna.

Skatterättsnämnden uttalade att skattskyldighetsvillkoret i 35 kap. 2a § IL utgör en inskränkning av etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget. Nämnden ansåg dock att inskränkning kunde rättfärdigas på de berättigande grunder som anges i målet Marks & Spencer. I målet Marks & Spencer uttalades att en undantagssituation föreligger när dotterföretaget med hemvist i en annan medlemsstat till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges att beakta förlusterna och förlusterna inte heller kan beaktas i framtiden.

Nämnden ansåg att när koncernbidrag skall ges från svenska dotterföretag till ett finskt moderföretag är det att jämställa med överföring av moderföretagets förluster till de svenska dotterföretagen. Frågan är om slutsatserna i målet Marks & Spencer är giltiga även i detta fall det vill säga att avdrag skall medges om en undantagssituation föreligger.

Om en förlustutjämnning över gränserna skulle vara möjlig, skulle en möjlighet öppnas för koncerner med dotterbolag i flera länder att välja vilket av dessa länder förlusten skall dras av. Av målet Marks & Spencer framgår att EG-domstolen anser det motiverat att en sådan valmöjlighet motverkas.

Skatterättsnämnden ansåg att den skyldighet till förlustutjämnning som följer av EG-domstolens praxis inte kan gå längre än till den situation som var föremål för prövning i målet Marks & Spencer det vill säga överföring av förluster från utländska dotterföretag till ett inhemskt moderföretag. Därmed kunde skattskyldighetsvillkoret i 35kap 2a § IL rättfärdigas.

Tre ledamöter var skiljaktiga. De ansåg att det svenska systemet med koncernbidrag principiellt inte skiljer sig från det brittiska system som var föremål för prövning i målet Marks & Spencer. Rätten till resultatutjämnning mellan företag som ingår i en koncern kan ses som en förmån för koncernen som sådan även om avdragsrätten tillkommer vissa företag inom denna. Med det synsättet kan någon skillnad inte göras på grund av koncernbidragets riktning.

Skatterättsnämnden gör i förhandsbeskedet ett intressant uttalande:

- Avdrag medges endast vid överföring av förluster från utländska dotterbolag till inhemska moderbolag – ej tvärtom.

Skatterättsnämnden gör enligt min mening även i detta fall en riktig bedömning eftersom underskott i ett moderbolag annars skulle kunna

användas i den stat där det har störst värde. Genom avgörandet förhindras således skatteplanering. Avgörandet är också förenligt med de uttalande som gjordes i målet Marks & Spencer om att det kan vara motiverat att motverka den valmöjlighet som förlustutjämnning över gränserna skulle innebära.

5 Skatteverket och svenska domstolar

5.1 Skatteverket

Såsom ovan beskrivits har medlemsstaternas ovilja att harmonisera inkomstskatterna genom att utfärda gemensam lagstiftning i form av direktiv medfört att EG-domstolen intagit en lagstiftande roll och rättsutvecklingen styrs just nu nästan helt genom rättspraxis. Det har dock i flera fall dröjt ganska länge innan den svenska lagstiftaren reagerat på ny praxis från EG-domstolen. Detta har medfört att Skatteverket och svenska förvaltningsdomstolar allt oftare konfronteras med bestämmelser som kan strida mot EG-fördraget.¹²⁶

Under de första åren av Sveriges EU-medlemskap intog Skatteverket en ställning som innebar att verket såg som sin uppgift att försvara den svenska skattelagstiftningen mot påståenden om att denna strider mot EG-fördraget. Detta synsätt har dock förändrats under senare år genom att Skatteverket haft synpunkter på svenska skattereglers förenlighet med EG-fördraget.¹²⁷ Det har i flera fall förekommit att Skatteverket gått ut med allmänna riktlinjer så kallade styrsignaler där det tillkännagivits att vissa skatteregler enligt Skatteverkets uppfattning är fördragsstridiga.¹²⁸ Styrsignalerna är vägledande för taxeringsarbete i hela landet och får därmed stort genomslag.¹²⁹

Det finns flera olika uppfattningar huruvida Skatteverket skall ha synpunkter på lagstiftarens uppfattning. Robert Pålsson (2006) är kritisk till att Skatteverket systematiskt söker igenom den svenska skattelagstiftningen och i ljuset av EG-domstolens utomordentligt vagt formulerade praxis underkänner eller godkänner regler som stiftats av den svenska riksdagen.¹³⁰ Han har däremot inga synpunkter på att Skatteverket efter det att EG-domstolen underkänt en svensk bestämmelse skickar ut instruktioner till lokalkontoren om att detta skall beaktas. Skatteverkets agerande innebär att de i praktiken fungerar både som lagstiftare och författningsdomstol. Pålsson menar att lämpligheten av detta kan diskuteras eftersom EG-domstolens praxis ofta är svår att fastställa och då

¹²⁶ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 31.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Skatteverkets ställningstagande 2006-10-09, 131 571875-06/111.

¹²⁹ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 32.

¹³⁰ Pålsson, R., Skatteverkets styrsignaler – en blomma i regelrabatten, Skattenytt nr 7-8 2006, s. 416.

det saknas transparens ifråga om hur författningsprövningen hos Skatteverket går till.¹³¹

Kristina Ståhl (2006) är inte fullt lika kritisk till Skatteverkets agerande. Ståhl menar att nationella myndigheter enligt EG-domstolens synsätt har en absolut skyldighet att sätta EG-stridig nationell rätt åt sidan. Denna skyldighet fullföljs genom att Skatteverket utfärdar styrsignaler. Ståhl menar dock att det kan få konsekvenser om Skatteverket systematiskt underkänner skatteregler som enligt den svenska lagstiftarens uppfattning är förenliga med EG-rätten. Vidare påpekar hon att Skatteverket saknar möjlighet att begära förhandsavgörande från EG-domstolen angående den aktuella regelns förhållande till EG-rätten.¹³² Underkänns en regel på skattemyndighetsnivå kommer frågan om dess eventuella EG-stridighet aldrig bli föremål för prövning i domstol.¹³³

Kristina Ståhl menar att problemet inte skall överdrivas. I de fall Skatteverket varit villiga att åsidosätta nationell lagstiftning i styrsignaler har det i regel handlat om bestämmelser som funnits i svensk rätt sedan en längre tid, men där det först genom senare praxis från EG-domstolen blivit tydligt att bestämmelserna är EG-rättsligt problematiska. I de fall det varit frågan om nyare lagstiftning har Skatteverket varit mindre benägna att underkänna, framförallt om det i förarbetena till lagstiftningen förts en diskussion kring bestämmelsernas förenlighet med EG-rätten och det då dragits slutsatsen att de är förenliga. I processer som förs angående CFC-reglerna driver Skatteverket linjen att dessa inte är EG-stridiga. Skatteverket grundar sin ståndpunkt på argumentationen i frågan som finns i förarbetena.¹³⁴

Ovan har beskrivits hur Skatteverkets agerande i frågor som rör de fyra friheterna har förändrats över åren. Under senare år har Skatteverket haft synpunkter på svenska skattereglers förenlighet med EG-fördraget. Vid sådana ställningstagande är det enligt min mening av stor vikt att hänsyn tas till den nationella skattebasen eftersom styrsignaler är vägledande för taxeringsarbete i hela landet och därmed får stort genomslag. I samband med utfärdande av styrsignaler verkar Skatteverket inte behandla huruvida bestämmelserna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital är tillämpliga på det direkta beskattningsområdet, utan utgår ifrån att så är fallet. Detta är enligt min mening anmärkningsvärt då Skatteverkets uppgift får anses vara att värna om den nationella skattebasen. Skatteverket borde inta en betydligt mer kritisk ställning till EG-domstolens praxis.

Enligt min mening kan kritik riktas mot såväl Skatteverket som de ovan angivna författarna. Vid bedömningen om en bestämmelse är fördragsstridig bör alltid prövas huruvida bestämmelserna om fri rörlighet för personer,

¹³¹ Ibid.

¹³² Mål nr C-134/97 Victoria Film A/S, REG 1998 s. 1-07023.

¹³³ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 32.

¹³⁴ Ibid, s. 32 f.

tjänster och kapital är tillämpliga på det direkta beskattningsområdet. Varken Skatteverket eller författarna behandlar denna fråga, utan utgår från att så är fallet. Detta är anmärkningsvärt eftersom EG-domstolens tolkning av EG-fördraget inskränker medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta.

5.2 Svenska domstolar

På samma sätt som Skatteverkets agerande har förändrats i frågor angående fördragsfriheterna har samma utveckling ägt rum hos de svenska domstolarna. Detta gäller framförallt domstolar i lägre instans som under de första åren av Sveriges medlemskap var ovilliga att åsidosätta svenska regler till förmån för EG-rätten. Regeringsrätten har däremot varit villig att åsidosätta svenska regler redan från första början.¹³⁵ Detta har dels skett genom begäran av förhandsbesked hos EG-domstolen,¹³⁶ medan Regeringsrätten i andra fall ansett sig kunna avgöra frågan på egen hand.¹³⁷ Numera har dock inställningen förändrats även hos de andra domstolarna och det har förekommit att svensk lagstiftning underkänts även i lägre instans.¹³⁸ Domstolarna är inte bundna av de uppfattningar angående reglernas EG-förenlighet som uttalats av lagstiftaren i den utsträckning som Skatteverket är i sin tolkning och tillämpning.¹³⁹

5.3 Har Skatteverket och domstolarna fått en ny roll?

Ovan har diskuterats den kritik som riktats mot att Skatteverket systematiskt söker igenom den svenska skattelagstiftningen och i ljuset av EG-domstolens praxis underkänner eller godkänner regler som stiftats av den svenska riksdagen. De konsekvenser ett underkännande får utgör också ett problem för Skatteverket och domstolarna.¹⁴⁰

EG-fördraget innehåller endast generellt formulerade förbud mot nationella regler som hindrar den fria rörligheten. Anses en regel hindra den fria rörligheten finns ingenting som säger hur regleringen istället skall vara utformad. Strider däremot en regel mot ett direktiv kan den svenska regeln ofta ersättas med en regel i direktivet som föreskriver hur beskattningen istället skall ske.¹⁴¹

¹³⁵ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 33.

¹³⁶ RÅ 2002 not. 210.

¹³⁷ RÅ 2000 ref. 47.

¹³⁸ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 33.

¹³⁹ Ibid, s. 34.

¹⁴⁰ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring, 2006:8, <http://www.sieps.se>, 2006-11-04, s. 35.

¹⁴¹ Ibid.

Denna problematik visar enligt min mening på att framförallt Skatteverket men även domstolarna bör vara restriktiva med att underkänna svenska regler som syftar till att skydda den svenska skattebasen. I annat fall riskerar en viss situation att bli oreglerad, vilket leder till att upparbetade vinster kan komma att undgå svensk beskattning.

Finner Skatteverket eller domstol att en viss regel är EG-stridig måste det avgöras vad detta rent konkret får för konsekvenser för den aktuella taxeringen. Bli skatteregeln helt utan verkan det vill säga skall taxeringen ske som om regeln inte alls existerade? Kan i så fall denna regel ersättas med andra skatteregler eller blir det ett hål i regleringen? Kan vid taxeringen rekvisiten i den EG-stridiga regeln modifieras så att denna kan fortsätta att tillämpas på ett sätt som är förenligt med EG-rätten? Var går i dessa fall gränsen för vad som är möjligt att göra rättstillämpningsvägen utan att rättstillämparen går över till att bli lagstiftare?¹⁴²

I det ovan refererade målet X och Y ansågs regleringen i 57 kap. 7§ IL strida mot etableringsfriheten och bestämmelsen blev därför helt utan verkan. Regeringsrätten valde i detta mål att ersätta den fördragsstridiga bestämmelsen med de skatteregler som gäller då en överlåtelse görs till en svensk juridisk person. Genom ersättandet av den fördragsstridiga bestämmelsen undveks att det uppstod ett hål i regleringen. Bestämmandet av vad det rent konkret får för konsekvenser för den aktuella taxeringen då en regel anses fördragsstridig är enligt min mening ett mycket svårt men också ett viktigt ställningstagande. Denna typ av ställningstagande bör därför tas av domstolarna eftersom det då finns möjlighet att överpröva ett beslut som är till nackdel för den nationella skattebasen.

Genom det ovan sagda finns det mycket som tyder på att Skatteverket och domstolarna går från att vara rättstillämpare till att bli lagstiftare. Det har dröjt ganska länge innan den svenska lagstiftaren har reagerat på ny praxis från EG-domstolen vilket medfört att Skatteverket och svenska domstolar konfronterats med bestämmelser som kan strida mot EG-fördraget. Skatteverket och svenska domstolar har i flera fall varit villiga att åsidosätta svenska regler till förmån för EG-rätten vilket visar på att de intagit rollen som lagstiftare.

¹⁴² Ibid.

6 Slutsats

Genom Sveriges medlemskap i den Europeiska unionen har EG-rätten blivit en del av intern svensk rätt. EG-domstolen har fastslagit att EG-rätten ges företräde framför medlemsstaternas nationella rättsordningar.

Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen samt senare gjorda ändringar i och tillägg till dessa. Den sekundära rätten är tillskapad av institutionerna och består av olika rättsakter. På det direkta beskattningsområdet finns få regleringar i EG-fördraget. Istället sker harmonisering på det direkta beskattningsområdet genom enhälligt antagande av bindande direktiv.

Avsikten lär från början ha varit att medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta endast kunde begränsas genom antagande av bindande sekundärlagstiftning. Genom EG-domstolens avgörande i målet *Avoir Fiscal* slog dock EG-domstolen fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget.

I det ovan refererade målet X och Y uttalade EG-domstolen i ett förhandsavgörande att en viss svensk skattebestämmelse stred mot etableringsfriheten. Regeringsrätten godtog EG-domstolens avgörande och den svenska bestämmelsen ansågs därför inte tillämplig i målet. Regeringsrätten godtog i målet EG-domstolens slutsatser i förhandsavgörandet utan att göra några invändningar, detta trots att avgörandet åsidosätter den nationella lagstiftningen och möjliggör att orealiserad värdestegring som uppkommit fram till överlåtelsen kan komma att undgå svensk beskattning om överlåtaren senare flyttar ifrån Sverige. Regeringsrättens agerande i målet är anmärkningsvärt eftersom rätten över huvud taget inte värnar om den nationella skattebasen utan endast ser till att de uttalanden EG-domstolen gör i förhandsavgörandet efterlevs. Det borde enligt min mening vara av stor vikt, framförallt med hänsyn till den nationella skattebasen, att Regeringsrätten intar en betydligt mer kritisk ställning i förhållande till EG-domstolens förhandsavgöranden i skattemål.

Regeringsrätten gör i målet X och Y inte några invändningar mot att EG-domstolen gör en analog tolkning av bestämmelserna och fri rörlighet för personer, tjänster och kapital och tillämpar dessa på det direkta beskattningsområdet. EG-domstolens uttalande i förhandsbeskedet får den följd att en nationell bestämmelse inte tillämpas då den anses strida mot EG-fördraget. Regeringsrättens avgörande i målet är anmärkningsvärt eftersom en överenskommelse med andra stater som innebär att lag måste ändras kräver riksdagens godkännande. Vidare tillhör skattelagstiftningen det primära lagområdet vilket innebär att riksdagens godkännande är nödvändigt. Genom Regeringsrättens agerande i målet X och Y har således bestämmelser i Regeringsformen åsidosatts för att EG-domstolens uttalanden i förhandsavgörandet skall efterlevas. Enligt min mening utgör

denna typ av grundlagsinskränkning ett hot mot medlemsstaternas suveränitet. Det borde ligga i Regeringsrättens intresse att det sker en korrekt tillämpning av bestämmelserna i grundlagarna så att denna typ av suveränitetsinskränkningar inte uppkommer.

EG-domstolen uttalar i förhandsbeskedet att vissa svenska skattebestämmelser strider mot EG-fördraget, trots att domstolen i ett förhandsavgörande endast har rätt att meddela hur EG-rätten skall tolkas. EG-domstolen utvidgar på detta sätt sitt kompetensområde och de nationella domstolarnas möjlighet att tillämpa nationella bestämmelser med beaktande av EG-rätten inskränks därmed kraftigt. Regeringsrättens handlande vid begäran av förhandsbesked kan också ifrågasättas eftersom rätten bör vara medveten om att ett förhandsbesked endast får avse tolkning av EG-rätten. Genom detta agerande inskränks Regeringsrättens möjlighet att göra en enskild bedömning i målet av de nationella bestämmelsernas förenlighet med EG-rätten. Detta är enligt min mening mycket anmärkningsvärt eftersom Regeringsrättens handlande riskerar att få som följd att nationella intressen åsidosätts.

EG-domstolen gör i målet en analog tolkning av bestämmelserna i fördraget och tillämpar dem på det direkta beskattningsområdet, detta trots att Sverige genom anslutningen till Europeiska unionen endast överfört beslutanderätten i enlighet med vad som följer av fördragen och sekundärlagstiftningen. EG-fördraget utgör ett folkrättsligt avtal och skall därmed tolkas enligt bestämmelserna i Wienkonventionen om traktaträtten. Av bestämmelserna framgår att en traktat skall tolkas i enlighet med vad som framgår av texten. Detta visar enligt min mening på att en analog tolkning av bestämmelserna i EG-fördraget, som innebär att det tillämpas på det direkta beskattningsområdet, inte bör vara möjlig att företa.

EG-domstolens agerande strider också mot legalitetsprincipen, då domstolen går utöver de befogenheter den tilldelats genom Sveriges anslutning till gemenskapen.

EG-domstolens analoga tolkning av bestämmelserna i EG-fördraget kan således ifrågasättas dels på den grunden att den inte är förenlig med tolkningsprinciperna i Wienkonventionen om traktaträtten, men också på den grunden att den strider mot legalitetsprincipen. Genom EG-domstolens agerande har den utökat sitt kompetensområde ytterligare men samtidigt åsidosatt bestämmelser i Wienkonvention om traktaträtten och i EG-fördraget.

Regeringen tillsatte en utredning med uppgift att analysera om bestämmelserna i 53 kap. IL behövde utformas annorlunda och i så fall lämna förslag till behövliga förändringar. Utredningen fann att bestämmelserna som underkändes av EG-domstolen i målet X och Y bör ersättas med de bestämmelser som är tillämpliga i rent interna förhållande. Utredningens slutsats kan enligt min mening ifrågasättas då det över huvudtaget inte förs någon diskussion angående huruvida bestämmelserna i

EG-fördraget är tillämpliga på det direkta beskattningsområdet, utan utredningen utgår ifrån att så är fallet. Enligt min mening borde det företags en betydligt mer kritisk analys av EG-domstolens avgörande i målet X och Y, framförallt för att kunna tillgodose nationella intressen och värna om den nationella skattebasen.

Det finns en risk att de svenska koncernbidragsreglerna utgör en inskränkning av etableringsfriheten då det inte medges avdrag för koncernbidrag till en mottagare som inte är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till. Generaladvokaten har i ett förslag till avgörande, angående de finska koncernbidragsreglernas förenlighet med EG-fördraget, uttalat att bestämmelserna visserligen utgör en inskränkning av etableringsfriheten men att det kan rättfärdigas på de grunder som EG-domstolen uttalat i målet Marks & Spencer. De finska koncernbidragsreglerna överensstämmer i tekniskt hänseende med de svenska reglerna på området, vilket innebär att ett avgörande avseende de svenska koncernbidragsreglerna borde få samma utgång. I skrivande stund har visserligen endast generaladvokaten lämnat sitt förslag till avgörande men detta kommer med största sannolikhet att överensstämma med EG-domstolens avgörande.

Skatterättsnämnden har i två avgörande tagit ställning till huruvida de svenska koncernbidragsreglerna är förenliga med EG-rätten. I det första avgörandet lade nämnden EG-domstolens resonemang i målet Marks & Spencer som grund för avgörandet. Nämnden ansåg att en undantagssituation förelåg och därmed skulle koncernbidrag lämnas till en mottagare som inte var skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Detta trots att bidraget inte var skattepliktigt i mottagarstaten. Genom nämndens avgörande åsidosätts således reciprocitetsprincipen vilket enligt min mening är något anmärkningsvärt eftersom denna utgör en grundläggande princip inom den svenska skattelagstiftningen. Nämnden har antagligen resonerat så att det inte har någon betydelse för den svenska skattebasen huruvida koncernbidraget är skattepliktigt i Nederländerna eller ej. Det går inte heller att använda förfarandet i kringgående syfte eftersom alla möjligheter till avdrag framåt i tiden måste vara uttömda, ett systematiskt utnyttjande är således inte möjligt.

I det andra ställningstagandet uttalade Skatterättsnämnden att avdrag medges endast vid överföring av förluster från utländska dotterbolag till inhemska moderbolag, ej tvärtom. Detta uttalande är enligt min mening helt i linje med det uttalande som gjordes i målet Marks & Spencer.

Skatteverket har under senare år haft synpunkter på svenska skattereglers förenlighet med EG-fördraget. I flera fall har förekommit att Skatteverket gått ut med styrsignaler där det tillkännagivits att vissa skatteregler enligt Skatteverkets uppfattning är fördragsstridiga. Detta är enligt min mening en farlig utveckling eftersom styrsignalerna får stort genomslag och därmed i stort sett ersätter lagstiftning på området.

Utvecklingen i de svenska domstolarna i frågor angående fördragsfriheterna har sett ut på samma sätt som hos Skatteverket. Detta gäller framförallt underinstanserna medan Regeringsrätten däremot redan från första början varit villig att åsidosätta svenska regler till förmån för EG-rätten.

Problematiken med att en viss situation riskerar att bli oreglerad om en nationell regel anses EG-stridig utgör skäl för att såväl Skatteverket som domstolarna bör vara restriktiva med att underkänna nationella bestämmelser som syftar till att skydda den nationella skattebasen.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentliga källor

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor

Elektroniska källor

Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU –svensk skatterätt i förändring, 2006:8, <http://www.sieps.se>. 2006-11-04.

Litteratur

Pelin, L. EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet, Skattenytt nr 7-8, 2004.

Pelin, L., Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Prose Design & Grafik, Lund, 2006.

Påhlsson, R., Skatteverkets styr signaler – en blomma i regelrabatten, Skattenytt nr 7-8, 2006.

Ståhl, K., Persson Österman, R., EG-Skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2006.

Rättsfallsförteckning

Svensk praxis

NJA 2002 s. 75.

RÅ 1943 ref. 9.

RÅ 2000 ref. 47.

RÅ 2002 not 210, målet X och Y.

Skatterättsnämndens två förhandsbesked från den 29 september 2006.

EG-rättslig praxis

Mål nr 26/62 Van Gend en Loos, (1963) ECR 1.

Mål nr 6/64 Costa/ENEL, (1964) ECR 585.

Mål nr 11/70 Internationale Handelsgesellschaft, (1970) 1125.

Mål nr 106/77 Simmenthal II, (1978) ECR 629.

Mål nr 270/83 Avoir Fiscal, (1986) ECR 273.

Mål nr 190/87 Moorman, (1988) ECR 04689.

Mål C-204/90 Bachmann, (1992) ECR 1-249.

mål C-17/91 Lornoy, (1992) ECR 1-06523.

Mål C-1/93 Halliburton, REG 1994 s. 1-01137.

Mål C-62/93 BP Soupergaz, REG 1995 s. 1-1883.

Mål C-55/94 Gebhard, REG 1995 s. 1-04165.

Mål C-107/94 Asscher, REG 1996 s. 1-3089.

Mål C-250/95 Futra, REG 1997 s. 1-2471.

Mål C-329/95 VAG Sverige, REG 1997 s. 1-02675.

Mål C-118/96 Safir, REG 1998 s. 1-1897.

Mål C-264/96 ICI, REG 1998 s. 1-4695.

Mål C-134/97 Victoria Film A/S, REG 1998 s. 1-07023.

Mål C-294/97 Eurowings, REG 1999 s. 1-07447.

Mål C-307/97 Saint-Gobain, REG 1999 s. 1-6161.

Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland, REG 1999 s. 1-2651.

Mål C-136/00 Danner, REG 2002 s. 1-8147.

Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, REG 2000 s. 1-11779.

Mål C-436/00 X och Y, REG 2002 s. 1-10829.

Mål C-234/01 Gerritse. REG 2003 s. 1-5933.

Mål C-364/01 Barbier, REG 2003 s. 00000.

Mål C-387/01 Weigel, REG 2004 s. 00000.

Mål C-403/03 Schempp.

Mål nr C-446/03 Marks & Spencer.

Mål nr C-231/05 Oy Esab, generaladvokatens förslag till avgörande.