



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Maria Pettersson

Statligt stöd genom sänkta sociala avgifter  
ur ett skattekonkurrensperspektiv

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Sture Bergström  
Biträdande handledare: Anette Bruzelius

Skatterätt

Höstterminen 2000

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Syfte och avgränsning	6
1.2 Material	6
1.3 Disposition	6
<b>2 GEMENSKAPENS REGLER OM STATLIGT STÖD</b>	<b>7</b>
<b>3 KOMMISSIONENS GRANSKNING AV DEN SVENSKA STÖDFORMEN</b>	<b>8</b>
3.1 Norges synpunkter på den svenska stödformen	10
3.2 Kommentarer och slutsatser	11
3.3 Annullationstalan	14
<b>4 UPPFÖRANDEKODEN FÖR FÖRETAGSBESKATTNING</b>	<b>17</b>
4.1 Uppförandekoden – ett försök till skatteharmonisering	19
4.2 Finns det en risk att företag flyr gemenskapen?	22
<b>5 STRIDER DEN SVENSKA STÖDFORMEN NEDSÄTTNING AV SOCIALAVGIFTER MOT UPPFÖRANDEKODEN?</b>	<b>24</b>
5.1 Kan uppförandekoden kringgås genom att åtgärden benämns avgift?	26
<b>6 UPPFÖRANDEKODENS FRAMTIDA GENOMSLAGSKRAFT</b>	<b>27</b>
<b>7 KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>28</b>

## Sammanfattning

Det svenska stödprogrammet ”Nedsättning av socialavgifter” innebär att företag i vissa stödregioner, företrädesvis i Norrland, erhåller en sänkning av de sociala avgifterna med åtta procentenheter. Åtgärden syftar till att stimulera den ekonomiska tillväxten i hårt drabbade områden. Liknande regionalstöd finns även i andra EU-länder. Statligt finansierade stöd har blivit ett problem inom gemenskapen, eftersom de bidrar till att snedvrیدا konkurrensen på den inre marknaden. Som ett led i bekämpningen av skadlig skattekonkurrens har medlemsstaterna kommit överens om en uppförandekod för företagsbeskattning. I uppsatsen sker en närmare behandling av EG:s statsstödsregler samt uppförandekoden. Vidare appliceras bestämmelserna på det svenska stödprogrammet för att klargöra huruvida åtgärden är förenlig med dessa eller ej.

Det svenska stödprogrammet uppfyller kriterierna för att klassificeras som statligt stöd enligt artikel 87 i EG-fördraget. Frågan är om åtgärden är av sådan karaktär att undantag är berättigat. Den svenska regeringen hävdar naturligtvis att så är fallet. Kommissionen däremot är mycket tveksam till att bevilja undantag och åtgärden är för närvarande under granskning. Min egen uppfattning är att reglernas ordalydelse inte tillåter ett undantag i Sveriges fall. Om kommissionen däremot tolkar reglerna i överensstämmelse med ESA:s tolkning av reglerna i samband med myndighetens beviljande av den norska stödformen, finns det utrymme att godkänna det svenska stödprogrammet.

En diskussion har förts om åtgärden i fråga kan anses skadlig i uppförandekodens bemärkelse. Jag anser att så inte är fallet, eftersom stödet inte är tillräckligt omfattande för att få ”betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs”. Uppförandekodsgruppens undersökning av potentiellt skadliga åtgärder resulterade i att alla anmälda regionalstöd lämnades utan anmärkning, vilket jag tycker ytterligare stöder min uppfattning. Uppförandekodens vaga utformning gör det dock svårt att bedöma utgången av en eventuell prövning av det svenska stödprogrammet.

# Förord

Avsikten med denna uppsats har varit att utreda huruvida det svenska stödprogrammet "Nedsättning av socialavgifter" är förenligt med gemenskapens regler om statligt stöd respektive uppförandekoden för företagsbeskattning. Arbetet har varit mycket intressant, eftersom jag har fått sätta mig in i så aktuella frågor. Av naturliga skäl finns det ännu inte så mycket material vad avser uppförandekoden, vilket inneburit mycket eget utredande arbete och kritiskt tänkande.

Först och främst vill jag tacka Peter Blomquist, Departementssekreterare på Näringsdepartementet, som försett mig med viktiga handlingar avseende stödprogrammet "Nedsättning av socialavgifter".

Jag vill dessutom tacka min handledare professor Sture Bergström och doktorand Anette Bruzelius som varit till stor hjälp under mitt arbete med denna uppsats.

Till sist vill jag tacka min familj och mina vänner som hjälpt och stöttat mig under denna tid.

Maria Pettersson

# 1 Inledning

Sedan 1983 har företag i Norrland erlagt lägre socialavgifter än företag i resten av landet. Man har ansett att norra Sverige är i behov av statligt stöd för att stimulera den ekonomiska tillväxten, eftersom dessa regioner har sämre konkurrensförutsättningar på grund av liten lokal marknad, låg befolknings täthet, långa avstånd och ett ogynnsamt klimat.<sup>1</sup> Sedan 1 januari 2000 råder dock ett stopp för denna stödform, vilket beror på att Sverige har tvingats att anpassa bestämmelser om direkt företagsstöd till EG:s statsstödsregler. Enligt dessa regler är offentligt stöd som kan snedvrída konkurrens och handel på den inre marknaden i princip förbjuden. Vissa undantag kan dock beviljas, bland annat för att stödja regioner med låg tillväxt eller för att främja viss näringsverksamhet.<sup>2</sup>

I mars 2000 beslutade EG-kommissionen att inleda ett fördjupat granskningsförfarande av det svenska stödprogrammet ”Nedsättning av socialavgifter”, eftersom tvekan råder huruvida stödet är förenligt med EG:s regelverk.<sup>3</sup> Ett beslut från kommissionen förväntas komma inom en snar framtid.

I slutet av 1997 antog Ekofin-rådet en resolution om en uppförandekod för företagsbeskattning, vilken syftar till att bekämpa skadlig skattekonkurrens inom EU. Koden omfattar sådana skatteåtgärder som ”innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten ifråga”. Dessa åtgärder anses potentiellt skadliga, eftersom de kan påverka var inom gemenskapen ett företag väljer att förlägga sin verksamhet.<sup>4</sup> En åtgärd som utgör en skadlig skatteåtgärd enligt uppförandekoden kan även omfattas av reglerna om statligt stöd i artiklarna 87 och 88 i EG-fördraget, vilket framgår av punkten J i uppförandekoden. Detta innebär att ett skattemässigt stöd, såsom sänkta socialavgifter, ska bedömas både i enlighet med EG:s statsstödsregler och uppförandekoden innan man kan avgöra huruvida stödet är förenligt med den inre marknaden.

---

<sup>1</sup> Debatt & beslut/Rixlex,

<http://www.riksdagen.se/debatt/fragor/svar.asp?rm=9900&nr=255>, utskrivet 2000-09-05

<sup>2</sup> EG-fördraget artikel 87 punkt 1 och 3

<sup>3</sup> Kommissionens skrivelse D/102835 av den 4 april 2000

<sup>4</sup> Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning, punkt B

## **1.1 Syfte och avgränsning**

Syftet med uppsatsen är att försöka klargöra om det svenska stödprogrammet ”Nedsättning av socialavgifter” är förenligt med EG:s regler om statligt stöd respektive uppförandekoden för företagsbeskattning. Jag har valt att behandla de åtgärderna som vidtagits inom EU för att motverka skadlig skattekonkurrens och därför har OECD:s arbete inom området utelämnats från uppsatsen.

## **1.2 Material**

Uppsatsen bygger till största delen på material från Europeiska kommissionen. Även en del rättsfall från EG-domstolen har uppmärksammats för att belysa domstolens praxis inom området skattekonkurrens. I viss mån har jag även använt mig av litteratur som behandlat relevanta ämnesområden.

## **1.3 Disposition**

Inledningsvis kommer EG:s regler om statligt stöd att beskrivas. Därefter behandlas kommissionens granskning av det svenska stödprogrammet, där berörda parter inställning till åtgärden kommer att tas upp. Kapitlet avslutas med mina egna åsikter och slutsatser samt Sveriges möjligheter att få ett eventuellt negativt beslut ogiltigförklarat av EG-domstolen. Kapitel 4 kommer att inledas med en redogörelse för uppförandekoden för företagsbeskattning, vilken följs av en analysdel. Därefter kommer utredas huruvida det svenska stödprogrammet strider mot uppförandekoden eller ej. Uppsatsen avslutas med en analys av uppförandekodens framtida genomslagskraft.

## 2 Gemenskapens regler om statligt stöd

Artikel 87.1 i EG-fördraget utgör grunden för regleringen av statligt stöd inom EU. Enligt denna artikel är statligt stöd i princip oförenligt med den gemensamma marknaden, men utrymme för undantag finns under särskilda omständigheter. Syftet med artikel 87 är att hindra handeln mellan medlemsstaterna från att påverkas av förmåner från offentliga myndigheter. Genom att vissa företag eller viss produktion gynnas ekonomiskt snedvrids konkurrensen på den inre marknaden.<sup>5</sup> Bestämmelsen är tillämplig på alla stödåtgärder som finansieras med hjälp av statliga medel, oavsett om dessa har en skattemässig utformning eller ej. Statligt stöd kan bland annat utgå i form av bidrag, räntesubventioner eller skattebefrielse. Det primära är inte stödets karaktär utan att företaget erhåller en ekonomisk fördel som inte genererats av den normala verksamheten.<sup>6</sup>

Vidare måste åtgärden vara selektiv för att falla inom tillämpningsområdet för den aktuella artikeln, vilket betyder att stödet ska gynna ”vissa företag eller viss produktion”.<sup>7</sup> Åtgärder som omfattar samtliga företag och all produktion i ett medlemsland utgör inte statligt stöd, utan betecknas som allmänna åtgärder. Slutligen måste konkurrensen och handeln mellan medlemsländerna påverkas av åtgärden, för att denna ska klassificeras som statligt stöd. Detta kriterium är, enligt rättspraxis, uppfyllt om stödmottagaren bedriver en ekonomisk verksamhet och är aktiv på en marknad där handel mellan medlemsstater förekommer. Det faktum att stödmottagaren inte bedriver export utan endast tillhandahåller sina produkter eller tjänster inom medlemsstaten, saknar betydelse för om konkurrens och handel på den inre marknaden påverkas.<sup>8</sup>

Artikel 87.2 och 87.3 i EG-fördraget föreskriver de fall då undantag från förbudet mot statligt stöd är godtagbart. Enär det här arbetet behandlar en regional stödform är det undantagen i artikel 87.3a och c som är mest relevanta, då dessa kan godta statliga stödåtgärder som syftar till att främja utvecklingen i regioner med problem.

---

<sup>5</sup> Mål 173/73 Italien./kommissionen, s.1 punkt 2.

<sup>6</sup> Vademecum, Gemenskapsregler om statligt stöd s. 2, <http://europaa.eu.int/comm/dg04/aidd/other.htm>, utskriven 2000-09-05

<sup>7</sup> EG-fördraget artikel 87 punkt 1

<sup>8</sup> Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, s.2, EGT C 384, 10.12.1998

### 3 Kommissionens granskning av den svenska stödformen

I oktober 1999 underrättade Sverige kommissionen, i enlighet med anmälningsskyldigheten i artikel 88.3 i EG-fördraget, om ändringar och förlängning av stödprogrammet "Nedsättning av socialavgifter" som upphörde att gälla vid utgången av 1999.<sup>9</sup> Då kommissionen beslutat att inleda ett formellt granskningsförfarande under artikel 88.2 råder ett tillfälligt stopp för stödformen, eftersom artikel 88.3 förbjuder genomförande av åtgärden innan ett slutgiltigt beslut är fattat.

Den föreslagna åtgärden innebär att företag som är verksamma inom en stödberättigad bransch i en stödberättigad region erhåller en nedsättning av socialavgifterna med åtta procentenheter. De aktuella regionerna utgörs företrädesvis av norrländska kommuner, men även utsatta områden i Värmland respektive Gävleborg är stödberättigade enligt programmet. Stödordningen omfattar i huvudsak företag som är verksamma inom tjänstesektorn och den ska gälla till och med 31 december 2000.<sup>10</sup>

Kommissionens granskning av stödet sker mot bakgrund av artikel 87.3 i EG-fördraget och särskild hänsyn tas även till riktlinjerna för statligt stöd för regionala ändamål.<sup>11</sup> Den här typen av statligt stöd utgör så kallat driftsstöd, eftersom lättningen sänker företagets löpande kostnader utan att vara kopplat till visst investeringsprojekt.<sup>12</sup> Driftsstöd är i princip otillåtet, eftersom det finns risk att konkurrensen snedvrids då stöd ges löpande under obestämd tid. Kommissionen kan dock medge undantag enligt artikel 87.3a för regioner som har sämre ekonomiska förutsättningar jämfört med genomsnittet inom EU. De regioner som har en BNP per invånare som understiger 75 procent av Gemenskapens genomsnitt är stödberättigade enligt nämnda artikel.<sup>13</sup>

I Sverige finns inga regioner som uppfyller kraven för att erhålla driftsstöd enligt artikel 87.3 a.<sup>14</sup> Däremot kan sådant stöd beviljas regioner med en befolkningstäthet som understiger 12,5 invånare per kvadratkilometer, i enlighet med undantaget i artikel 87.3 c. Undantaget är dock förknippat med ett villkor om att stödet endast får utgöra en kompensation för merkostnader för transport, vilket framgår av punkt 4.16 och bilaga II till riktlinjerna. Detta är den stora stöttestenen i Sveriges fall, eftersom kommissionen hyser

---

<sup>9</sup> Näringsdepartementets skrivelse EUN1999/2587/NL, s. 1.

<sup>10</sup> Kommissionens skrivelse D/102835 av den 4 april 2000, s.1f, EGT C 184, 1.7.2000.

<sup>11</sup> Riktlinjer för statligt stöd för regionala ändamål, EGT C 74, 10.3.1998.

<sup>12</sup> Ibid s. 10.

<sup>13</sup> Vademecum, Gemenskapsregler om statligt stöd, s.3.

<sup>14</sup> Kommissionens skrivelse D/102835 av den 4 april 2000, s.5, EGT C 184, 1.7.2000.



tvivel om huruvida stödordningen uppfyller villkoret. Sveriges argument för stödets beviljande grundar sig på att företag i stödberättigade regioner drabbas av ”indirekta avståndsberoende merkostnader” för transporter på grund av det nordliga geografiska läget, ogynnsamma väderförhållanden, mycket långa avstånd och mycket låg befolkningstäthet.<sup>15</sup> Kommissionen ställer sig frågande till om Sveriges motivering kan rättfärdiga stödet, eftersom det är ytterst tveksamt om begreppet ”indirekta avståndsberoende merkostnader” kan jämföras med begreppet ”merkostnader för transport av varor” i den andra strecksatsen i bilaga II till riktlinjerna.<sup>16</sup>

Kommissionen har ytterligare en invändning gentemot stödet, vilken har sin grund i att stödets utformning befaras leda till att vissa företag överkompenseras. Riktlinjerna stadgar ett uttryckligt förbud mot överkompensation. Kommissionen menar att det framgår av tredje strecksatsen i bilaga II till riktlinjerna att det stöd som varje enskilt företag erhåller måste vara beroende av de faktiska merkostnader för transport som stödmottagaren har. Genom att det är det stödberättigade företagets kostnader för socialavgifter som ligger till grund för beräkningen av stödbeloppet, anser kommissionen att det är svårt att finna ett samband mellan varje enskilt stöd som betalas ut och mottagarens verkliga avståndsberoende merkostnader.<sup>17</sup>

Sveriges inställning är att kommissionens bedömning är missvisande, eftersom man ansett att risk för överkompensation av enskilda stödmottagare inte föreligger. Som stöd för sin ståndpunkt hänvisar Sverige till en studie utförd av Statens institut för regionalforskning, vilken visar att en nedsättning av socialavgifterna med åtta procentenheter endast ersätter cirka en tredjedel av de faktiska avståndsberoende merkostnaderna som företag i regionen har. Sverige pekar på att marginalen mellan subventionen och faktiska avståndsberoende merkostnader är så stor att någon överkompensation inte kommer att ske. Vidare motiveras stödets konstruktion, i form av en generell nedsättning på åtta procentenheter, av dess enkelhet och objektivitet och dessutom kan de administrativa kostnaderna hållas nere.<sup>18</sup>

Sverige hänvisar även till EFTA:s övervakningsmyndighets (ESA) beslut angående Norges system med differentierade arbetsgivaravgifter.<sup>19</sup> ESA konstaterade att både industri- och tjänsteföretag i glesbygdsregioner har merkostnader för transporter, som bland annat beror på långa avstånd och ett strängt klimat. Vidare anser ESA att sänkta arbetsgivaravgifter kan betraktas som indirekt ersättning för fördyrade transporter. Enligt ESA:s mening är

---

<sup>15</sup> Näringsdepartementets skrivelse EUN1999/2587/NL, s.2.

<sup>16</sup> Kommissionens skrivelse D/102835 av den 4 april 2000, s.2 punkt 11, EGT C 184, 1.7.2000.

<sup>17</sup> Ibid s.17.

<sup>18</sup> Näringsdepartementets skrivelse EUN1999/2587/NL, s.4f.

<sup>19</sup> Ibid s.5ff.

reducerade socialavgifter en adekvat lösning för att stimulera sysselsättningen inom den hårt drabbade tjänstesektorn.<sup>20</sup>

Sverige anser att ESA:s godkännande av det norska systemet ger stöd för att även den svenska stödformen måste tillåtas. Man pekar på att Sveriges och Norges situationer är likvärdiga, eftersom det i båda fallen är fråga om så kallade gleshetsregioner med ogynnsamma väderförhållanden. Vidare påpekas att en jämförelse av systemen visar att det svenska systemet är betydligt mer restriktivt än Norges system med differentierade arbetsgivaravgifter. Det svenska stödprogrammet omfattar ett mindre geografiskt område och färre företag i jämförelse med Norge, vilket innebär att det svenska stödets påverkan på handeln mellan medlemsländerna är mindre än i Norges fall. Sverige anser, mot bakgrund av ovanstående, att den svenska stödformen ska bedömas enligt samma principer som det norska systemet, eftersom EES-avtalets reglering av konkurrens och statsstöd är identisk med tillämplig EG-lagstiftning.<sup>21</sup>

### **3.1 Norges synpunkter på den svenska stödformen**

Enligt artikel 88.2 i EG-fördraget har berörda parter rätt att lämna synpunkter angående stödåtgärden innan kommissionen fattar sitt beslut. Norge stödjer i sitt yttrande Sveriges ståndpunkt att det aktuella stödprogrammet är förenligt med EG:s statsstödsregler. Norge anser att riktlinjerna måste tolkas så att även indirekta avståndsberoende merkostnader omfattas. Vidare påpekar Norge att riktlinjerna inte är bindande och att kommissionen har en betydande handlingsfrihet vid bedömningen av stödprogram. Norge anser att kommissionen ska ta hänsyn till ESA:s beslut vid avgörandet av Sveriges fall, även att kommissionen inte är formellt bunden av beslutet. Vidare framhålls vikten av att reglerna tolkas och tillämpas lika inom EFTA och EU. Norge påpekar i detta avseende att kommissionen hölls informerad under ESA:s granskning av Norges stödordning och likväl har kommissionen inte haft någon invändning gentemot beslutet. Norges uppfattning är att kommissionen vid ett flertal tillfällen godkänt ESA:s tillämpning av reglerna om regionalt transportstöd.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Efta Surveillance Authority Decision, 98-07-02, s.25

<sup>21</sup> Näringsdepartementets skrivelse EUN1999/2587/NL, s.5ff

<sup>22</sup> Norska Utrikesdepartementets skrivelse, 00-07-27, s.1ff

## 3.2 Kommentarer och slutsatser

Min uppfattning är att kommissionen har skapat en osäkerhet angående tillämpningen av bilaga II till riktlinjerna, då den tidigare fällt uttalanden som ger sken av att begreppet ”merkostnader för transport av varor” även inrymmer andra kostnader. I en skrivelse till Sverige 1997 framgår att kommissionen förutom direkta transportstöd även godkänner indirekta transportstöd. Dessutom anger kommissionen att hänsyn kan tas till både transportkostnader och kostnader för omplacering av personal vid beräkning av stödet.<sup>23</sup> De sistnämnda kostnaderna kan, enligt min mening, inte utläsas av bilaga II vid en bokstavstolkning.

Vidare konstaterar kommissionen i en skrivelse 1998 att de reducerade socialavgifterna måste ha ett samband med transportkostnader ”eller i vilket fall avståndsberoende merkostnader”.<sup>24</sup> Min tolkning av denna skrivelse är att kommissionen inte har några invändningar mot att begreppet avståndsberoende merkostnader ligger till grund för stödets beviljande. Det är tydligt att kommissionen nu har ändrat sin inställning till nämnda begrepp och övergått till en snävare tolkning av regeln. I samma skrivelse framgår även att kommissionen kan bevilja stöd till företag för att **delvis** ersätta merkostnader för transport.<sup>25</sup> Detta uttalande överensstämmer inte med undantaget i artikel 87.3c enligt kriteriet för befolkningstäthet, eftersom stödet enbart får användas för att kompensera merkostnader för transport.

Jag tolkar reglerna så att det finns utrymme för att kompensera andra kostnader också, men detta gäller endast de regioner i de yttersta områdena<sup>26</sup> som omfattas av undantaget i artikel 87.3a och 87.3c och regioner med låg befolkningstäthet som omfattas av undantaget i 87.3a. Artikel 87.3a gäller endast de regioner där den ekonomiska situationen är ytterst ogynnsam jämfört med gemenskapen i dess helhet. Sverige har varken regioner i de yttersta områdena eller är berättigat till undantag enligt artikel 87.3a, vilket kommissionen borde ha varit medveten om vid tillkomsten av den aktuella skrivelsen. En gissning är att kommissionen helt enkelt tolkat reglerna fel.

Om man tolkar villkoren i bilaga II enligt ordalydelsen, anser jag att begreppet avståndsberoende merkostnader inte överensstämmer med begreppet merkostnader för transport av varor i enlighet med bilaga II till riktlinjerna. Sverige anger i sin ansökan att företagen drabbas av ansenliga merkostnader för bland annat företagstjänster, marknadsföring och styrelsekostnad, vilka beror på höga resekostnader. Vidare ges exempel på

---

<sup>23</sup> Kommissionens skrivelse D/6781 av den 7 augusti 1997, s.5.

<sup>24</sup> Näringsdepartementets skrivelse EUN1999/2587/NL av den 9 maj 2000, s.3.

<sup>25</sup> Ibid s.3.

<sup>26</sup> Definitionen av ”yttersta områden” finns i Förklaring 26 om regionerna i gemenskapens yttersta områden som bifogas EG-fördraget.

hur det geografiska läget fördyrar kostnaderna för datakommunikation jämfört med företag belägna i Stockholm.<sup>27</sup>

Enligt min mening har ovan angivna merkostnader ej orsakats av förflyttningar av produkter, vilket är ett villkor för stödets beviljande enligt bilaga II. Jag anser dock att en bokstavstolkning får oacceptabla konsekvenser, eftersom tjänsteföretag missgynnas markant i förhållande till varuproducerande företag. Man kan fråga sig om syftet med bestämmelserna var att så gott som utesluta tjänsteföretag från möjligheten att erhålla stöd på grund av att dessa ofta saknar transportkostnader för varor.

ESA har i sitt beslut godkänt norska serviceföretag som stödmottagare. Enligt min mening har myndigheten frångått reglernas ordalydelse, eftersom dessa företag inte har merkostnader för transport av varor i den utsträckningen som varuproducerande företag och därför uppfyller de inte kraven enligt reglerna om statligt stöd.

ESA grundar sitt ställningstagande på att statsstödsreglerna är utformade för att i huvudsak passa varuproducerande företag, vilket gör det svårt att göra en bedömning av de aktuella åtgärdernas förenlighet med reglerna. Med hänsyn till detta har ESA breddat perspektivet vid tillämpningen av artikel 61.3c, vilken har sin motsvarighet i artikel 87.3c i EG-fördraget. Man har särskilt beaktat den inverkan som en sänkning av socialavgifterna kommer att få på sysselsättningen, samtidigt som åtgärdens effekt på konkurrensen inom servicesektorn har vägts in i bedömningen. ESA menar att en sänkning av socialavgifterna inom servicesektorn medför övervägande fördelar, eftersom åtgärdens negativa påverkan på handeln mellan avtalsländerna knappt är märkbar, samtidigt som sänkningen skapar nya arbetstillfällen.<sup>28</sup>

ESA menar att delar av servicesektorn sannolikt drabbas av merkostnader på samma sätt som varuproducerande företag, eftersom vissa serviceföretag har jämförbara transportkostnader. Vidare anser man att serviceföretag, i de regioner som är berättigade till transportstöd, ska kompenseras för direkta och indirekta avståndsberoende merkostnader, och en skattesänkning är rättfärdigad för att stödja den regionala utvecklingen i enlighet med artikel 61.1<sup>29</sup>, artikel 87.1 i EG-fördraget.

Om reglerna tillämpas strikt efter ordalydelsen, anser jag att ESA:s bedömning är felaktig. Min uppfattning är dock att ESA har fattat ett riktigt beslut, eftersom det skulle vara orimligt att utesluta tjänsteföretag från möjligheten att erhålla stöd.

Enligt min uppfattning är det rimligast att tolka reglerna enligt dess ändamål. En sådan tolkning kan dock vara svår att genomföra, eftersom

---

<sup>27</sup> Näringsdepartementets skrivelse EUN1999/2587/NL av den 9 maj 2000, s.3f

<sup>28</sup> EFTA Surveillance Authority Decision, 1998-07-02, s.25f

<sup>29</sup> Ibid. s.25ff

förarbeten saknas. Av artikel 87.3c framgår att bestämmelsens syfte är att tillåta stöd för att ”underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner”. Jag anser att mycket av poängen med regionalstöd går förlorad om stödet endast får användas för att kompensera merkostnader för transport av varor, eftersom stödets positiva effekt på regionen inte blir lika påtaglig. Om syftet med regeln vore att endast stödja vissa företag i regionen skulle detta stöd förmodligen rymmas under begreppet ”vissa näringsverksamheter”, vilket skulle betyda att begreppet ”vissa regioner” skulle sakna betydelse. Min slutsats är att artikel 87.3c, av rättviseskäl och på grund av regelns ändamål, måste tolkas så att alla företag i regionen är berättigade till stöd.

Jag anser att detta tolkningsalternativ även stöds av ESA:s godkännande av den norska stödformen. Det framgår av protokoll 27 i EES-avtalet att det åligger ESA och kommissionen att samarbeta för att garantera en enhetlig tillämpning av EES-regler som har sin motsvarighet i EG-rätten. Min uppfattning är att kommissionen borde ha framfört en invändning gentemot ESA:s granskning av den norska stödformen, om den inte delat ESA:s uppfattning om hur reglerna ska tolkas. Kommissionens passivitet är, enligt min mening, det samma som ett godkännande av ESA:s regeltolkning och därför måste Sveriges stödprogram bedömas på samma grunder som det norska. Problemet är dock att både ESA och kommissionen har ett stort utrymme för skönsmåssiga bedömningar och därför föreligger en risk att jämförbara fall kommer att bedömas olika beroende på vilken institution som avgör frågan.

För att ett statligt stöd ska anses förenligt med den gemensamma marknaden, måste dess nivå stå i proportion till de regionala problem som det är avsett att kompensera för.<sup>30</sup> Jag anser att en sänkning av socialavgifterna med åtta procentenheter inte innebär ett åsidosättande av proportionalitetsprincipen, eftersom företagens geografiskt betingade merkostnader endast kompenseras till viss del. Vidare tror jag att stödets positiva effekter på den regionala utvecklingen är betydligt större än dess eventuella negativa påverkan på konkurrensen inom gemenskapen.

De företag som omfattas av stödprogrammet är i huvudsak tjänsteföretag. Många av dessa företag konkurrerar inte med andra aktörer på den gemensamma marknaden, eftersom de endast erbjuder sina tjänster på den lokala marknaden. Detta beror naturligtvis på att många typer av tjänster inte går att exportera. Inom vissa branscher, t. ex. IT, är tjänsterna dock av sådan art att de lämpar sig för export. Andelen sådana företag i de aktuella regionerna är dock liten, vilket borde tala för att stödet inte medför någon märkbar effekt på handeln inom gemenskapen.

---

<sup>30</sup> Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, s.5, EGT C 384.

Enligt EG-domstolens praxis förstärks dock det stödmottagande företags ställning i förhållande till konkurrenterna, trots att företaget inte självt bedriver export. Detta beror på att den inhemska produktionen upprätthålls eller till och med ökar på grund av stödet, vilket resulterar i att andra medlemsstaters exportmöjligheter till denna medlemsstats marknad försämras.<sup>31</sup> EG-domstolens uttalande är, enligt min mening, lättare att applicera på varuproducerande företag eller tjänster som lämpar sig för export. Jag tror inte att regionalstödet i Norrland medför att andra medlemsstater förlorar exportintäkter på den svenska marknaden. Enligt ESA har åtgärder, som syftar till att sänka socialavgifterna för serviceföretag, inte någon eller mycket liten effekt på konkurrensen.<sup>32</sup> Det är svårt att avgöra huruvida stödprogrammet kan anses ha en negativ inverkan på handeln inom EU eller ej, då kommissionen mycket väl kan ha en annan uppfattning än ESA. Om kommissionen beslutar att inte godkänna stödformen har Sverige en möjlighet att väcka talan i EG-domstolen och få beslutet undanröjt.

### 3.3 Annullationstalan

Ett beslut av kommissionen kan prövas av EG-domstolen i enlighet med artikel 230 1 stycket EG-fördraget. Med stöd av denna artikel kan domstolen ogiltigförklara beslutet om det tillkommit på ett felaktigt sätt. Domstolen gör dock endast en laglighetsprövning, vilket innebär att den inte angriper kommissionens eventuella felbedömningar vad gäller skälighet och lämplighet. Det är således mycket svårt att få en rättsakt ogiltigförklarad på grund av dess materiella innehåll. Domstolen prövar beslutets laglighet enligt kriterierna bristande behörighet, åsidosättande av väsentliga formföreskrifter, åsidosättande av fördraget eller någon rättsregel som gäller dess tillämpning eller rörande maktmissbruk.<sup>33</sup> Om beslutet ogiltigförklaras, ankommer det ej på domstolen att fatta ett nytt beslut.<sup>34</sup>

Det är vanligt förekommande att talan väcks mot beslut, vari kommissionen anser att en åtgärd strider mot reglerna om statligt stöd. Ett exempel är mål C-75/97 där Belgien väckt talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut. Den belgiska åtgärden avsåg avdrag från de sociala avgifterna för arbetsgivare som anställde manuella arbetare. Ursprungligen infördes åtgärden 1981 i belgisk lag, men det var när avdragen 1993 och 1994 drastiskt höjdes för företag som utövade sin verksamhet i sektorer som var mest utsatta för internationell konkurrens som kommissionen agerade.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> Mål C-75/97 Belgien./Kommissionen, s.8

<sup>32</sup> EFTA Surveillance Authority Decision, 1998-07-02, s.26

<sup>33</sup> Artikel 230 1 stycket EG-fördraget.

<sup>34</sup> Mål C-169/95 Spanien./Kommissionen, s.2 punkt 3.

<sup>35</sup> Mål C-75/97 Belgien./Kommissionen, s.2.

Kommissionen skrev i sitt beslut att stödet var oförenligt med den gemensamma marknaden enligt bestämmelserna i artikel 92.1 i EG-fördraget (nu artikel 87.1 i ändrad lydelse). Vidare ansåg kommissionen att stödet inte omfattades av något av undantagen i artikel 92.2 och 92.3. Belgiens ståndpunkt var att kommissionens beslut inte var välgrundat då det aktuella programmet för det första var en allmän ekonomisk politisk åtgärd och inte ett stöd, för det andra att det inte hade någon inverkan på gemenskapshandeln och för det tredje att det, om det skulle anses utgöra statligt stöd enligt artikel 92.1, skulle undantas i enlighet med artikel 92.3c.<sup>36</sup>

EG-domstolen ansåg att kommissionens beslut var riktigt vad gäller åtgärdens karaktär av statligt stöd. Detta beroende på avdragens selektiva natur.<sup>37</sup> Stödet var dessutom av sådan omfattning att handeln inom gemenskapen skulle komma att påverkas negativt. Domstolen påpekade vidare att kommissionen har ett ”betydande utrymme för skönsmässig bedömning vid tillämpningen av artikel 92.3” och det ankommer på den belgiska regeringen att inkomma med uppgifter som gör det möjligt att dra slutsatsen att kommissionen har överskridit gränserna för sin befogenhet vid bedömningen, vilket den belgiska regeringen inte gjort. Domstolen ogillade talan, då den ansåg att kommissionens beslut att inte bevilja undantag i enlighet med artikel 92.3c i fördraget inte utgjorde någon uppenbart oriktig bedömning.<sup>38</sup>

I mål C-251/97 Frankrike mot kommissionen ville Frankrike få ett beslut gällande statligt stöd ogiltigförklarat. Frankrike hade vidtagit statliga åtgärder i syfte att degressivt sänka arbetsgivaravgifterna för företag inom textil-, konfektions-, läder- och skosektorerna. Sänkningen var en kompensation för kostnader som uppkommit till följd av kollektivavtal om förläggning och förkortning av arbetstiden.<sup>39</sup>

Den franska regeringen hävdade att kommissionen åsidosatt artikel 92.1 (nu artikel 87.1 i ändrad lydelse) i fördraget när den beslutat att åtgärden utgör statligt stöd enligt nämnda artikel. Denna grund kan delas in i två delar. Frankrikes ståndpunkt var för det första att kommissionen gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fastställde att åtgärden snedvrider konkurrensen på den inre marknaden, då de finansiella förmånerna motsvarade företagets kostnader för dess åtaganden gentemot staten vad gäller arbetstidsförkortning mm. För det andra ansåg Frankrike att kommissionen gjort en uppenbart oriktig bedömning av de faktiska omständigheterna vid prövningen av åtgärdens effekt på gemenskapshandeln. Kommissionen vägrade nämligen godta Frankrikes

---

<sup>36</sup> Mål C-75/97 Belgien./Kommissionen s.3.

<sup>37</sup> Ibid. s.6.

<sup>38</sup> Ibid. s.8ff.

<sup>39</sup> Mål C-251/97 Frankrike./Kommissionen, s.2.

ståndpunkt att åtgärden var finansiellt och ekonomiskt neutral för de mottagande företagen.<sup>40</sup>

EG-domstolen påpekade, med hänvisning till fast rättspraxis, att ekonomiska fördelar som beviljats företag av offentliga myndigheter, och som minskar kostnader som företaget normalt har, utgör statligt stöd. Vidare betonade domstolen att det inte är tillräckligt att det statliga ingripandet är av social karaktär för att det ska undgå att klassificeras som stöd enligt artikel 92 i EG-fördraget. Att åtgärden i det förevarande fallet avsett att kompensera speciella kostnader gjorde ingen skillnad, då dessa antingen följde av avtal eller lag och därför skulle belasta företagen.<sup>41</sup>

Ovan angivna rättsfall är endast två exempel av en mängd fall som visar hur svårt det är att få ett beslut av kommissionen ogiltigförklarat. Det är nämligen mycket ovanligt att kommissionen begår sådana fel som utgör grund för annullation. Om kommissionens beslut utfaller till Sveriges nackdel, är således möjligheterna att få det upphävt av EG-domstolen mycket små.

---

<sup>40</sup> Mål 251/97 Frankrike./Kommissionen, s.4f.

<sup>41</sup> Ibid. s.7f.



## 4 Uppförandekoden för företagsbeskattning

Uppförandekoden innebär ett politiskt åtagande av medlemsstaterna att genom samordnade åtgärder gemensamt bekämpa skadlig skattekonkurrens inom EU. Koden är inte rättsligt bindande, vilket innebär att dess efterlevnad är beroende av medlemsstaternas goda vilja. Målet är att komma till rätta med snedvridande effekter på gemenskapshandeln som beror på nationella skatteåtgärder samt förhindra en minskning av skatteintäkter, samtidigt som man strävar efter att föra en skattepolitik som främjar sysselsättningen inom gemenskapen. För att nå dessa mål har medlemsstaterna åtagit sig att inte införa nya bestämmelser som leder till skadlig skattekonkurrens<sup>42</sup> samt avveckla redan existerande skatteåtgärder som inte är förenliga med koden.<sup>43</sup>

Uppförandekoden anger fem kriterier som bör beaktas vid bedömningen av huruvida en skatteåtgärd är skadlig eller ej. Uppräkningen är inte uttömmande,<sup>44</sup> vilket innebär att även andra omständigheter kan vägas in vid bedömningen. Särskild hänsyn ska dessutom tas till vilka effekter skatteåtgärderna har på övriga medlemsstater.<sup>45</sup> Skatteåtgärder vars syfte är att främja regional utveckling måste även vara ”proportionerliga och ändamålsenliga för det avsedda målet”.<sup>46</sup>

Tillämpningsområdet för uppförandekoden är vidsträckt, då den inkluderar alla skatteåtgärder, både bestämmelser i lagar och författningar samt administrativ praxis, som har eller kan få betydande inverkan på i vilken medlemsstat ett företag väljer att förlägga den ekonomiska verksamheten.<sup>47</sup> Jag anser att kodens vaga utformning gör det svårt att bedöma vilka skatteåtgärder som omfattas. Till att börja med innehåller koden ingen närmare definition av rekvisitet betydande inverkan i punkt A första stycket. Enligt min mening måste det vara oerhört svårt att bedöma huruvida en skatteåtgärd har, eller kan få betydande inverkan på valet av plats för en verksamhet eftersom det oftast är mer en ett kriterium som vägs in vid ett sådant avgörande. Andra betydande faktorer som kan styra lokalisering av företag är t.ex. närheten till den marknad där företagets produkter/tjänster ska avsättas, tillgång till kompetent arbetskraft och den allmänna kostnadsnivån i landet.

---

<sup>42</sup> Uppförandekoden punkt C

<sup>43</sup> Uppförandekoden punkt D

<sup>44</sup> Uppförandekoden punkt B 3 st.

<sup>45</sup> Uppförandekoden punkt G 1 st.

<sup>46</sup> Uppförandekoden punkt G 2 st.

<sup>47</sup> Uppförandekoden punkt A 3 st.

Frågan är hur stor betydelse skatteåtgärden i fråga ska ha på verksamhetens placering, för att rekvisitet betydande inverkan ska vara uppfyllt. Ordet betydande kan närmast översättas med viktig.<sup>48</sup> Skatteåtgärden ska således vara en viktig faktor vid valet av verksamhetsort, men behöver enligt min mening inte vara den viktigaste eller avgörande faktorn. Jag anser att det endast är de berörda företagen som kan svara på vilka omständigheter som har betydande inverkan på var inom EU verksamheten förläggs. Det kan mycket väl vara så att ett företag förlägger verksamheten till ett land eller en region oberoende av dess gynnsamma skatteåtgärder, på grund av att en annan faktor har avgörande betydelse vid lokaliseringsvalet.

En annan fråga man kan ställa sig, är hur stor andel av de företag som förlägger sin verksamhet till en bestämd plats inom gemenskapen ska ha gjort valet med betydande inverkan av den aktuella skatteåtgärden, för att denna ska anses omfattas av koden. Räcker det med ett fåtal procent av företagen eller måste åtgärden haft en betydande inverkan på mer än hälften av verksamhetslokaliseringarna? Ytterligare en svårighet vid bedömningen enligt punkt A är att denna även inkluderar åtgärder som ”kan få betydande inverkan på var inom gemenskapen ekonomisk verksamhet förläggs”. Hur avgör man vilken framtida betydelse en skatteåtgärd kan få på företags val av verksamhetsort, när så många olika faktorer kan påverka detta beslut? Jag tror att det är svårt att göra en hypotetisk bedömning innan man ser hur resultatet av åtgärden utfaller i praktiken.

I punkt B uppförandekoden finns ytterligare oklarheter som kan skapa problem vid bedömningen av skatteåtgärder. Punkten anger att de åtgärder som faller inom tillämpningsområdet för punkt A, ska anses potentiellt skadliga enligt koden om de ”innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripet nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga”. Uttrycket ”nollbeskattning” vållar inga större problem, eftersom det är en exakt angivelse. Däremot kan det vara svårt att avgöra vad ”en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå” innebär, då detta är en relativ term. Vid en skadebedömning ska således en jämförelse göras med den normala beskattningen i den medlemsstat som tillämpar skatteåtgärden i fråga. Den lägre beskattningsnivån kan bero på den nominella skattesatsen, beskattningsunderlaget eller andra relevanta faktorer. Frågan är hur mycket lägre den effektiva beskattningsnivån måste vara för att åtgärden ska anses potentiellt skadlig. Enligt min mening torde en nivå som ligger 30% under den normala beskattningsnivån i landet i alla fall omfattas av koden, men en sådan bedömning är väldigt vanskelig att göra eftersom koden är så vagt formulerad.

Jag anser att koden bör förses med tillämpningsföreskrifter som bl. a. preciserar vilka beskattningsnivåer som ligger inom tillämpningsområdet för koden. Ett alternativ är att en procentsats anges som gräns för vilka skatteåtgärder som ska anses potentiellt skadliga. En precisering skulle öka

---

<sup>48</sup> Svensk ordbok, Esselte Studium AB.

kodens förutsägbarhet markant och den osäkerhet samt okunnighet som idag råder bland medlemsstaterna skulle minska.

Jag tycker att det är märkligt att en skatteåtgärds potentiellt skadliga effekt avgörs genom en jämförelse med de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga. Det vore, enligt min uppfattning, mer naturligt att jämföra åtgärdens effektiva beskattningsnivå med de som tillämpas i resten av medlemsstaterna, med tanke på att hänsyn ska tas till de effekter som åtgärden kan få inom gemenskapen. Om en medlemsstat exempelvis sänker bolagsskatten från 40 % till 30 % i en region, kan sänkningen innebära att den anses potentiellt skadlig enligt uppförandekoden, men frågan är om åtgärden innebär skalig skattekonkurrens i form av betydande skattebortfall för andra stater på grund av att bolag flyttar till regionen i fråga. Eftersom bolagsskatten ligger på olika nivåer inom gemenskapen, tror jag inte att en sådan åtgärd skulle få någon märkbar negativ effekt. Flera medlemsstater har redan en bolagsskatt som underskrider 30 %, däribland Sverige och Finland, vilket innebär att företag inte vinner något i skattehänseende på att flytta verksamheten. Naturligtvis vore det en helt annan sak om exempelvis Sverige sänkte bolagsskatten i samma grad som i föregående exempel, då vi redan har en av de lägsta bolagsskatterna i EU. Visserligen ska hänsyn bland annat tas till den effektiva beskattningen i andra medlemsstater vid bedömningen av skatteåtgärdens skadliga effekter,<sup>49</sup> men jag anser att tonvikten borde läggas på en jämförelse mellan medlemsstaternas olika beskattningsnivåer.

Vid bedömningen av om potentiellt skadliga åtgärder även är skadliga i realiteten bör, som tidigare nämnts, bland annat hänsyn tas till de fem kriterierna i punkt B. Denna konstruktion med en icke uttömmande lista kan skapa osäkerhet, då det är näst intill omöjligt att förutsäga vilka ytterligare kriterier som kan vägas in vid en bedömning. Risk föreligger även för att olika skatteåtgärder inte bedöms på samma sätt, eftersom inga strikta ramar för skadebedömning existerar. En lösning vore, enligt min mening, att ange alla tillämpliga kriterier och därmed stänga dörren för skönsmässiga bedömningar.

## **4.1 Uppförandekoden – ett försök till skatteharmonisering**

Direkta skatter ligger fortfarande under medlemsstaternas kompetens och gemenskapen har ingen behörighet på området.<sup>50</sup> Trots detta utövar, enligt min mening, vissa institutioner inom gemenskapen sin makt för att harmonisera direkta skatter. Det är främst EG-domstolen, som genom sin praxis utvecklar EG-rätten i överensstämmelse med integrationstanken.

---

<sup>49</sup> Uppförandekoden punkt G 1st.

<sup>50</sup> Mål C-270/83 kommissionen./Frankrike

Domstolen har i ett flertal fall prövat om nationell skattelagstiftning varit förenlig med gemenskapsrätten.<sup>51</sup> I Safir-målet<sup>52</sup> konstaterade EG-domstolen att frågor om direkta skatter inte faller under gemenskapens behörighet, men uttalade samtidigt att medlemsstaterna är skyldiga att följa gemenskapsrätten vid utövandet av nationella befogenheter.

En av dessa bestämmelser är lojalitetsprincipen i artikel 10 i EG-fördraget, vilken bildar förpliktelser som är mycket omfattande. Principen kan påverka tolkningen av resten av bestämmelserna i EG-fördraget, vilket domstolen har utnyttjat för att nå en ökad integration.<sup>53</sup> Av lojalitetsprincipen framgår att medlemsstaterna är skyldiga att underlåta åtgärder som kan äventyra förverkligandet av fördragets mål, som bland annat återfinns i preambeln, artiklarna 2 och 3. Ett mycket viktigt mål är att skapa en gemensam marknad utan handelshinder inom gemenskapen. Den gemensamma marknaden och en samordnad ekonomisk politik mellan medlemsstaterna utgör sedan medel för en europeisk integration.<sup>54</sup>

Uppförandekoden är enligt min mening ett försök från kommissionens sida att harmonisera de direkta skatterna inom gemenskapen. Visserligen är resolutionen ett frivilligt åtagande av medlemsstaterna, men det bör understrykas att denna samordnade insats tillkommit på kommissionens initiativ. Den inre marknaden brottas fortfarande med många problem, trots att relativt lång tid förflutit sedan genomförandet. Individier och företag stöter på betydande hinder vid utövandet av de fyra friheterna. Ett av dessa hinder beror på att medlemsstaterna tillämpar olika skattesystem, vilket bland annat kan få till följd att personer som arbetar i en medlemsstat men är medborgare i en annan diskrimineras vid beskattningen. Kommissionen arbetar hårt för att eliminera de hinder som stör arbetskraftens fria rörlighet och företagens rätt att etablera sig fritt inom gemenskapen.<sup>55</sup>

EU:s genomsnittliga beskattningsnivå av arbetskraft ligger betydligt högre än både USA och Japan, vilket enligt EU-kommissionär Frits Bolkestein har en negativ inverkan på sysselsättningen inom gemenskapen och kan dessutom verka avskräckande på utländska investerare. Vidare menar han att skillnaderna i de nationella skattesystemen får, i och med EMU, ett ökat inflytande på ekonomiska beslut rörande bland annat investeringar, sparande, sysselsättning och konsumtion. Olikheterna i skattesystemen snedvrider, enligt Bolkestein, lokaliseringen av multinationella företag. Även konkurrensen på den inre marknaden påverkas negativt, vilket

---

<sup>51</sup> Se bl.a. "Avoir fiscal" Mål C-270/83 Kommissionen./Frankrike och Mål C-2044/90 Bachmann.

<sup>52</sup> Mål C-118/96 Safir.

<sup>53</sup> Pålsson S och Quitzow CM, EG-rätten ny rättskälla i Sverige, s.47.

<sup>54</sup> Ibid s.33.

<sup>55</sup> Tal av kommissionär Frits Bolkestein, "The realisation of the internal market", 2000-03-17, s.1f.

framförallt resulterar i snedvridningar av handeln på mobila marknader som t.ex. finanssektorn.<sup>56</sup>

Bolkestein menar att medlemsstaterna var för sig har mycket små möjligheter att reformera skattesystemen för att möta internationell konkurrens, då de samtidigt måste uppfylla budgetkraven inför EMU. Därför föreslår han att problemet med skattesystemens oförenlighet ska lösas på gemenskapsnivå med icke bindande rättsakter såsom rekommendationer, riktlinjer, multilaterala överenskommelser och tolkningsmeddelanden. Rättsakterna ska utformas i överensstämmelse med fördraget och EG-domstolens praxis, eftersom syftet är att skapa ett regelverk som försäkrar att principerna om icke-diskriminering och icke dubbelbeskattning efterföljs. Rättsakter som inte är juridiskt bindande är, enligt Bolkestein, ett effektivt instrument, då grupstrycket mellan medlemsstaterna garanterar att bestämmelserna följs. Han poängterar dock att avsikten inte är att skapa ett enhetligt skattesystem för gemenskapen, utan enbart att göra de nationella skattesystemen mer förenliga med varandra. Han tar även upp artikel 96 som ett medel mot skadlig skattekonkurrens. Artikeln bemyndigar kommissionen att agera mot nationell lagstiftning eller administrativa regler som snedvrider konkurrensen inom gemenskapen. Den möjligheten har ännu ej utnyttjats och Bolkestein förordar att dessa problem ska lösas inom ramen för uppförandekoden.<sup>57</sup>

Jag tror att uppförandekoden, och även andra framtida överenskommelser, kommer att utnyttjas av kommissionen för att nå den skatteharmonisering som den egentligen saknar befogenhet att genomföra. Dessutom finns det, enligt min mening, risk för att koden kommer att få mer långtgående konsekvenser än medlemsstaterna kunnat ana vid dess ingående. Vi får troligtvis se en liknande utveckling på det här området som domstolens praxis genomgått. Begreppen i uppförandekoden kommer förmodligen att tolkas i integrationsvänlig riktning, vilket kan ske utan att man tänjer på bestämmelserna eftersom koden är så vagt formulerad.

Jag tror att bland annat lojalitetsprincipen kommer att spela en viktig roll vid tillämpningen och tolkningen av uppförandekoden. På så sätt kommer koden att bli ett instrument för att få bort befintliga hinder på den gemensamma marknaden. Medlemsstaterna blir till slut tvungna att anpassa sina respektive skattesystem till varandra, för att slippa påtryckningar från EU. Bolkestein säger att inga drastiska förändringar ska genomföras, utan anpassningen av skattesystemen ska ske med små praktiska åtgärder. Samtidigt uttalar han att skattesamordningen inte kommer att stanna vid bekämpandet av skadlig skattekonkurrens, utan arbetet ska gå vidare med att avlägsna hindren som stör den inre marknadens funktion.<sup>58</sup> Jag har svårt att se hur dessa planer ska kunna genomföras utan drastiska förändringar och

---

<sup>56</sup> Tal av kommissionär Frits Bolkestein, "The realisation of the internal market", s.1.

<sup>57</sup> Ibid. s.7.

<sup>58</sup> Ibid. s.2.

intrång i medlemsstaternas suveränitet, vad gäller området för direkta skatter.

Jag är inte lika förhoppningsfull vad gäller kodens genomslagskraft som Bolkestein. Man måste komma ihåg att mentaliteten i södra Europa skiljer sig från den starka lojalitet och plikt känsla som präglar exempelvis Sverige. Om det skulle visa sig att uppförandekoden inte lever upp till förväntningarna om ett effektivt bekämpningsmedel mot skadliga skattåtgärder, finns artikel 96 att ta till om så skulle behövas. Jag tror att kommissionen kommer att utnyttja möjligheten att agera, i enlighet med nämnda artikel, för att komma till rätta med skadlig skattekonkurrens. Direktiv kommer att antas på området för att komplettera uppförandekodens tillkortakommande.

## 4.2 Finns det en risk att företag flyr gemenskapen?

Ett tänkbart scenario är att bekämpningen av skadlig skattekonkurrens inom gemenskapen resulterar i att företag flyttar verksamheten till tredje land. Bolkestein menar att de medlemsstater som har associerade länder och territorier utanför Europa inte utgör något hot, eftersom medlemsstaterna förbundit sig att tillämpa uppförandekoden även i dessa länder och territorier. Vad gäller resten av världen pekar Bolkestein på att OECD:s insatser mot skadlig skattekonkurrens är mer långtgående än arbetet inom EU. Arbetet inom OECD innefattar utvärderingar av skadliga förmånssystem i så väl medlemsländer som länder utan medlemskap i OECD.<sup>59</sup>

Jag tror inte att de utomeuropeiska territorier som vissa EU-medlemsstater har utgör något märkbart problem vad gäller skadlig skattekonkurrens. Däremot finns det mer närbelägna länder i Europa dit företag kan tänkas flytta för att erhålla bättre skattevillkor. I det forna östblocket finns det säkert länder som skulle kunna konkurrera med EU, för att få utländska investerare till landet. Ryssland är ett annat tänkbart hot. Enligt min uppfattning är det i princip fritt fram för alla länder som inte är medlemmar i OECD att erbjuda skattevillkor som betecknas som illojal skattekonkurrens, eftersom de inte gjort några politiska åtaganden. Vad gäller OECD:s medlemsländer, utanför EU, är det ännu för tidigt att avgöra huruvida det finns länder som kan tänkas locka till sig företag från gemenskapen. Det avgörande är om OECD:s rekommendationer och riktlinjer kommer att efterföljas, vilket är helt beroende av medlemsländernas goda vilja.

---

<sup>59</sup> Tal av kommissionär Frits Bolkestein, "The realisation of the internal market", 2000-03-17, s.7.

I dagsläget torde dock, enligt min mening, snedvridning av företagslokaliseringar inom gemenskapen vara ett allvarigare problem än att företag flyttar till tredje land. Detta beror på att uppförandekoden inte omfattar skattesystem med en generellt låg beskattningsnivå. Det är således inte oförenligt med koden att konkurrera med en låg bolagsskatt, som t.ex. Irland gör. Ett flertal medlemsstater har uttryckt sin oro över ett irländskt förslag, som innebär en sänkning av bolagsskatten till 12,5 %.<sup>60</sup> Detta kan jämföras med Sverige, som med sina 28 % har en av EU:s lägsta bolagsskatter. Det säger ju sig självt att det på grund av dessa förmånliga villkor finns risk för att ekonomisk verksamhet förläggs i högre grad till Irland än någon annan medlemsstat. Enligt min uppfattning borde uppförandekoden kompletteras med en minimiprocentsats för lägsta tillåtna bolagsskatt inom gemenskapen, för att komma till rätta med problemet.

---

<sup>60</sup> Tal av DG Michel Vaden Abeele, "Irish Corporation Tax: Fair or Foul", 1999-10-01, s.4.

# 5 Strider den svenska stödformen ”Nedsättning av socialavgifter” mot uppförandekoden?

Vid en genomgång av diverse dokument rörande Sveriges ansökan om nedsättning av socialavgifter<sup>61</sup>, nämns inte uppförandekoden över huvudtaget. Detta tycker jag är märkligt, eftersom även regionalpolitiskt stöd ska bedömas enligt koden. Trots att kommissionen inte tagit upp koden, ska jag nedan göra en bedömning av det svenska stödprogrammets förenlighet med resolutionen.

Den första och mycket viktiga frågan man måste ställa sig är huruvida en sänkning av socialavgifterna i de aktuella stödområdena, har eller kan få betydande inverkan på lokalisering av ekonomisk verksamhet inom gemenskapen.<sup>62</sup> Om stödprogrammet resulterar i en tillströmning av utländska företag till Norrland, finns det risk för att åtgärden anses ligga inom tillämpningsområdet för uppförandekoden. Stödets syfte är emellertid att främja den ekonomiska tillväxten i hårt drabbade regioner och jag tror knappast att en sänkning på åtta procentenheter lockar företag att förlägga verksamhet till Norrland. Med tanke på de svårigheter som företag tampoas med i norra Sverige, t.ex. höga kostnader på grund av långa avstånd och strängt klimat, torde det krävas mer ingripande skatteåtgärder för att snedvrider konkurrensen på den inre marknaden. Dessutom finns det geografiskt mer lättillgängliga stödregioner i andra medlemsstater som kan erbjuda företag betydligt förmånligare villkor än Sverige.<sup>63</sup> Jag tror att dessa stödregioner i så fall utgör ett större hot mot en sund konkurrens inom gemenskapen.

Min uppfattning är att det svenska stödprogrammet inte är en sådan skatteåtgärd som avses i uppförandekoden. Det är dock väldigt svårt att avgöra vilka skatteåtgärder som omfattas av koden och uppförandekodsgruppen skulle mycket väl kunna göra en annan bedömning. Ponera att åtgärden i fråga har betydande inverkan på lokalisering av ekonomisk verksamhet. Nästa steg är då att bedöma om skatteåtgärden är skadlig eller ej. Punkt B föreskriver, som tidigare nämnts, att skatteåtgärder som innebär en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå än den normala

---

<sup>61</sup> Kommissionens skrivelse D/102835 av den 4 april 2000 och kommissionens skrivelse D/6781 av den 7 augusti 1997.

<sup>62</sup> Uppförandekoden punkt A

<sup>63</sup> Se t.ex. Grekland som tillämpar en 40 % lägre inkomstskatt, jämfört med normal skattenivå i landet, på vissa små öar, Code of Conduct Report, s.119.



beskattningen i medlemsstaten i fråga är potentiellt skadliga. En sänkning av socialavgifterna med åtta procentenheter i stödområdena, innebär självfallet att den effektiva beskattningsnivån blir lägre än den som tillämpas i resten av landet. Frågan är dock om sänkningen innebär en **påtagligt** lägre effektiv beskattningsnivå. Svenska arbetsgivare betalar i dag, år 2000, 32.92 % av lönesumman i socialavgifter.<sup>64</sup> I stödområdena skulle motsvarande procentsats, efter en sänkning, vara 26.92. Detta innebär att socialavgifterna näst intill satts ned med en fjärdedel jämfört med normal beskattning. En sådan skatterabatt torde, enligt min mening, inte anses som en påtagligt lägre effektiv beskattningsnivå. Som stöd för min åsikt kan nämnas att exempelvis Grekland tillämpar ett regionalstöd som är betydligt mer omfattande än det svenska.<sup>65</sup> Trots detta har Primarologruppen inte gjort någon anmärkning av detta stöd vid genomgången av anmälda stödformer. Det tyder på att man inom gruppen antagit ett relativt generöst bedömningsätt.

Punkt B i uppförandekoden anger, som tidigare nämnts, fem kriterier som bör vägas in vid en skadebedömning. Den svenska stödformen uppfyller inte något av kriterierna, vilket talar för att en skadebedömning skulle utfalla negativt. Man kan dock inte med säkerhet i förhand avgöra huruvida stödet är skadligt eller ej, eftersom listan inte är uttömmande och det därför kan tillkomma ytterligare kriterier som ska tas hänsyn till. Vad gäller åtgärdens effekt på andra medlemsstater, tror jag att den är marginell. Förvisso erhåller företag i Norrland ekonomiskt stöd som skulle kunna innebära konkurrensfördelar jämfört med andra företag i gemenskapen. Stödet är dock avsett att kompensera för merkostnader som företagen har på grund av det geografiska läget. Jag har svårt att tänka mig att företagen blir mer konkurrenskraftiga på grund av reducerade socialavgifter, eftersom sänkningen endast täcker en del av företagets merkostnader. Dessutom är serviceföretagens verksamhet ofta av den arten att handeln inom gemenskapen inte påverkas, eftersom tjänsterna endast tillhandahålls lokalt.

Förutom att åtgärden måste klara en skadebedömning, måste regionalstöd dessutom vara proportionerliga och ändamålsenliga.<sup>66</sup> Med tanke på de svårigheter som företagen i norra Sverige tampas med, anser jag inte att stödet är oproportionerligt i förhållande till stödregionernas handikapp. Vidare anser jag att stödet är ändamålsenligt, då en reduktion av socialavgifterna befrämjar den ekonomiska utvecklingen och sysselsättningen i hårt drabbade områden.

---

<sup>64</sup> Lag(1981:691) om socialavgifter 2 kap. 1§ 1st.

<sup>65</sup> Code of Conduct Report, s.119.

<sup>66</sup> Uppförandekoden punkt G 2st.

## 5.1 Kan uppförandekoden kringgås genom att åtgärden benämns avgift?

Uppförandekoden omfattar endast skatteåtgärder, vilket väcker frågan huruvida koden kan kringgås om stödet inte benämns skatteåtgärd. Det svenska stödprogrammet kallas, som bekant, ”Nedsättning av socialavgifter”. Frågan är om Sverige, vid en eventuell prövning av stödprogrammet, kan hävda att det rör sig om en avgift vilken faller utanför tillämpningsområdet för uppförandekoden. För att kunna besvara den frågan ska jag nedan behandla skillnaden mellan skatter och avgifter.

En avgift är ett tvångsbidrag som, till skillnad från en skatt, medför en rätt till motprestation. Avgiften avser således ett särskilt ändamål, medan skatt som influtit blandas med det allmännas övriga tillgångar. I praktiken skiljer sig dock användandet av termerna skatt och avgift något från den teoretiska gränsdragningen. Det finns nämligen tvångsbidrag som benämns avgifter, men som trots detta inte berättigar till någon definierad motprestation från det allmänna. Ett exempel på detta är delar av arbetsgivaravgifterna som rätteligen bör betraktas som skatter.<sup>67</sup>

Det svenska stödprogrammet utgörs således till viss del av en skatteåtgärd, trots benämningen. Jag har mycket svårt att tro att uppförandekoden inte skulle anses tillämplig på stödet, eftersom vissa delar av det uppenbarligen faller inom kodens tillämpningsområde. En tänkbar lösning är att stödet, vid en bedömning enligt koden, delas upp i en avgifts- respektive skattedel. Risken är dock, enligt min mening, att stödet i sin helhet prövas då någon åtskillnad mellan skatter och avgifter ej kommer att göras. Jag tror att begreppet skatteåtgärd kommer att tolkas så att även avgifter ryms inom tillämpningsområdet.

---

<sup>67</sup> Pahlsson Robert, Inledning till skatterätten, s.11.

## 6 Uppförandekodens framtida genomslagskraft

Arbetet med att förhindra illojal skattekonkurrens inom EU har nyligen börjat och vi har ännu inte sett tillräckliga resultat för att kunna utvärdera uppförandekodens genomslagskraft. Enligt min mening finns det förutsättningar att förverkliga de intentioner som fanns vid kodens ingående. Oklarheter och vaga formuleringar måste dock förtydligas för att en enhetlig tillämpning och förutsägbarhet ska kunna uppnås. Vidare tror jag att det krävs hårda påtryckningsmedel mot länder som bryter mot uppförandekoden, för att dessa ska avskaffa skadliga skatteåtgärder. Risken är att vissa medlemsstater inte rättar sig efter EU:s anmärkningar, eftersom de inte riskerar någon sanktion. Jag är tveksam till om grupptricket länderna emellan är tillräckligt för att reglerna ska efterlevas.

Skatteåtgärder vidtas ofta för att stimulera den ekonomiska tillväxten i utsatta regioner eller branscher eller för att locka attraktiv arbetskraft till landet. Ett förbud mot en sådan åtgärd innebär naturligtvis ett stort avbräck i ett lands ekonomi. I värsta fall kan det resultera i att regioner avfolkas på grund av arbetsbrist. Olönsamma industrier får läggas ned eller den ekonomiska utvecklingen hämmas på grund av brist på kompetent arbetskraft. I en sådan situation är det inte så svårt att förstå om reglerna skulle nonchaleras.

Vid Primarologruppens undersökning av potentiellt skadliga skatteåtgärder, ansågs 66 (av totalt 260) åtgärder ha en skadlig inverkan på handeln inom gemenskapen.<sup>68</sup> Enligt min uppfattning har gruppen antagit ett generöst bedömningsätt, då många omfattande stödåtgärder klarat sig utan anmärkning. Som exempel kan nämnas att inget regionalstöd har ansetts skadligt i uppförandekodens bemärkelse, trots att flera av dessa åtgärder innebär att företag är helt befriade från bolagsskatt eller endast är skyldiga att erlægga en obetydlig del av den normala skatten i landet. Dessa åtgärder sträcker sig dessutom under en lång tidsperiod, i vissa fall upp till tio år.<sup>69</sup> Med tanke på detta har jag svårt att tänka mig att det svenska stödprogrammet skulle anses snedvrída konkurrensen vid en eventuell bedömning, då denna åtgärd är betydligt mer restriktivt än andra regionalstöd som varit uppe till bedömning.

Jag tror dock att det krävs hårdare bedömning av potentiellt skadliga skatteåtgärder än vad Primarologruppen vidtagit, för att uppförandekoden ska fungera i praktiken och inte bara på pappret.

---

<sup>68</sup> Code of Conduct Report, s.7.

<sup>69</sup> Code of Conduct Report, s.12.

# 7 Käll- och litteraturförteckning

## Fördragstext

Europafördrag: Maastricht- och Romfördragen i deras lydelse enligt Amsterdamfördraget, Upplaga 3:1, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 1998

## Offentligt Tryck

### Europeiska unionen

Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning, EGT C 2, 6.1.1998

Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, EGT C 384, 10.12.1998

Vademecum, Gemenskapsregler om statligt stöd,  
<http://europa.eu.int/comm/dg04/aid/other.htm> , utprintad 2000-09-05

Riktlinjer för statligt stöd för regionala ändamål, EGT C 74, 10.3.1998

Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group, Brussels 29.02.2000, Nr:4901/99, (The Code of Conduct Report),  
[htt.../LoadDoc.cfm?MAX=1&DOC=!!!&BID=75&DID=60641&GRP=2309&LANG=](http://.../LoadDoc.cfm?MAX=1&DOC=!!!&BID=75&DID=60641&GRP=2309&LANG=) , utprintad 2000-09-06

Statligt stöd C15/2000, Nedsättning av socialavgifter, Kommissionens skrivelse D/102835, 2000-04-04

Statligt stöd C15/2000, Nedsättning av socialavgifter, Kommissionens skrivelse D/6781, 1997-08-07

Statligt stöd C15/2000, Nedsättning av socialavgifter, Näringsdepartementets skrivelse EUN 1999/2587/NL, datum

Statligt stöd C15/2000, Nedsättning av socialavgifter, Norska Utrikesdepartementets skrivelse, 2000-07-27

## **Sverige**

Lag (1981:691) om socialavgifter

Debatt & beslut/Rixlex,

<http://www.riksdagen.se/debatt/fragor/svar.asp?rm=9900&nr=255>

utprintad 2000-09-05

## **Rättsfall från EG-domstolen**

Mål C-270/83 kommissionen./.Frankrike

Mål C-2044/90 Bachmann

Mål C-169/95 Spanien./.kommissionen

Mål C-118/96 Safir

Mål C-75/97 Belgien./.kommissionen

Mål C-251/97 Frankrike./.kommissionen

## **Beslut**

EFTA Surveillance Authority Decision, 1998-07-02, Dec.No.165/98/COL

## **Övrigt**

Bolkestein Frits, "The realisation of the internal market", Taxation and Customs Union Speeches 2000-03-17,

[http://www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/speeches/17march2000\\_en.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/speeches/17march2000_en.htm) , utprintad 2000-11-10

Vanden Abeele Michel, "Irish Corporation Tax: Fair or Foul?", Taxation and Customs Union Speeches, 1999-10-01,

[http://www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/speeches\\_en.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/speeches_en.htm)

Utprintad 2000-11-10

Svensk ordbok, Esselte Studium AB, Uppsala 1986