



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Daniel Svensson

Om den svenska skatterättens  
överensstämmelse med EG-rätten –  
speciellt avseende skatt som utlöses  
när den skattskyldige flyttar ut

Examensarbete  
20 poäng

Handledare  
Mats Tjernberg

Skatterätt

Vårterminen 2003

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Allmänt	4
1.2 Syfte, avgränsning och frågeställning	5
1.3 Disposition	5
<b>2 EG-RÄTTENS BETYDELSE INOM SKATTEOMRÅDET</b>	<b>7</b>
2.1 EG-fördragets bakgrund	7
2.2 EG-fördraget och den inre marknaden	7
2.3 EG-domstolens uppgift och betydelse	8
2.4 EG-rättens uppbyggnad och dess förhållande till nationell rätt	8
2.5 EG-rättens förhållande till skatterätten	9
2.6 EG-domstolens inflytande över medlemsstaternas skatterätt	12
2.7 Sammanfattning	13
<b>3 EG-RÄTTENS DISKRIMINERINGS- OCH RESTRIKTIONSFÖRBUD</b>	<b>15</b>
3.1 Grundläggande förutsättningar	15
3.2 Rätten till etableringsfrihet	16
3.3 Rätten till fri rörlighet för kapital, varor och tjänster	18
3.4 Undantag från reglerna om diskriminerings- och restriktionsförbudet	20
3.5 Sammanfattning	23
<b>4 OM SVENSKA SKATTEREGLERS ÖVERENSSTÄMMELSE MED EG-RÄTTEN – EN ÖVERSIKT</b>	<b>24</b>
4.1 Inledning	24
4.2 Svensk internationell skatterätt	24

4.3	Sveriges ändringar inom skatteområdet för en anpassning till EG-rätten	26
4.4	Den underliggande konflikten	27
4.5	Om behovet av ytterligare anpassningar på skatteområdet för svenskt vidkommande	28
4.6	Sammanfattning	30
<b>5</b>	<b>BESKATTNING SOM UTLÖSES NÄR DEN SKATTSKYLDIGE FLYTTAR UT</b>	<b>31</b>
5.1	Inledning	31
5.2	Berörda skatteregler i inkomstskattelagen	31
5.3	Skattereglernas förenlighet med EG-rätten	35
5.4	Skäl som kan rättfärdiga berörda skatteregler	37
5.5	Alternativa skatteregler	38
5.6	Sammanfattning	40
<b>6</b>	<b>ANALYS OCH DISKUSSION</b>	<b>42</b>
6.1	Inledning	42
6.2	EG-domstolens betydelse för harmoniseringsarbetet med skatterna	42
6.3	Harmoniseringsarbetet i framtiden inom gemenskapen	45
6.4	Sammanfattning	48
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>49</b>
	Böcker och artiklar	49
	Offentligt tryck	50
	Svenska förarbeten	50
	Rättsakter från EG	50
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>52</b>
	Rättsfall från EG-domstolen	52
	Rättsfall från Sverige	52

# Sammanfattning

Sverige blev medlem i den Europeiska unionen 1995. En viktig del i samarbetet är upprättandet av den inre marknaden. EG-fördraget är garanten för att fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer ska vara möjlig mellan medlemsstaterna. Några hinder för den fria rörligheten får inte förekomma på dessa områden. EG-domstolen ser till att EG-fördragets bestämmelser efterlevs av medlemsstaterna.

Oavsett om det från början var tänkt att skatteområdet inte skulle vara underkastat EG-fördraget, har det alltsedan *Avoir fiscal*-målet stått klart att så faktiskt är fallet. Genom en vidare utveckling på skatteområdet har en praxis växt fram som inte endast medför att direkt och indirekt diskriminerande skatteregler är förbjudna utan även regler som kan utgöra ett restriktionshinder. Ett typiskt restriktionshinder är att en medlemsstat har skatteregler som hindrar eller försvårar för den egna medlemsstatens medborgare att utnyttja EG-fördragets bestämmelser om den fria rörligheten inom gemenskapen.

Sverige har efter inträdet gjort flera ändringar för att anpassa skatterna till EG-fördragets bestämmelser. Vid några tillfällen har ändringar framtvingats av EG-domstolen. Detta arbete visar att det i framtiden kommer att behövas göras fler ändringar för att få den svenska skattelagstiftningen förenlig med EG-fördraget. En närmare analys av skatteregler i IL som medför att skatt utlöses när en person flyttar ut ("exit taxes") har visat att ändringar kan komma att behövas omedelbart. Berörda bestämmelser är 22:5 IL som gör att uttagsbeskattning utlöses när en person flyttar ut med sin näringsverksamhet och 49:26 IL om att ett uppskov som beviljats vid ett andelsbyte beskattas om personen väljer att flytta ut. Dessa regler strider mot reglerna i EG-fördraget om fri rörlighet för personer och den fria etableringsrätten. Den enda möjligheten att ha kvar dessa regler är om de kan motiveras av ett tvingande allmänintresse. Uttagsbeskattningsregeln är viktig för att inte den svenska skattebasen ska urholkas. Av den rättspraxis som utvecklats av EG-domstolen på senare år, som inneburit en allt restriktivare hållning till regler som bryter mot EG-fördragets bestämmelser, är det dock mycket osäkert om uttagsbeskattningsregeln kan vara kvar. Regeln om utlösande av uppskopsbeloppet av ett tidigare gjort andelsbyte vid en utflyttning i 49:26 IL kan inte motiveras på ett godtagbart sätt och en ändring är att föredra så snart som möjligt.

Angående regeln om kapitalvinstbeskattning i Sverige, på till exempel aktier, under en tioårsperiod från utflyttning i 3:19 IL är dåligt konstruerad. Men förekomsten av dubbelbeskattningsavtal medför att svenska aktier inte blir dubbelbeskattade och detta i sin tur medför att regeln inte utgör ett restriktionshinder som skulle kunna strida mot någon av EG-fördragets bestämmelser. Men den nuvarande regeln är ändå i behov av en förändring

för att bättre anpassas till de nuvarande förhållandena. En möjlighet är att ersätta tioårsregeln med en återflyttarskatt. Detta skulle i korthet innebära att en utflyttad person som inom en fem- eller tioårsperiod flyttar tillbaka till Sverige blir kapitalvinstbeskattad i landet för de försäljningar som gjorts under perioden i utlandet.

EG-domstolens restriktiva tolkning av EG-fördraget har inneburit att medlemsstaternas självbestämmanderätt över skatterna inskränkts. Detta har i sin tur inneburit en harmonisering av medlemsstaternas skatteregler eftersom handlingsalternativen har minskat. Problemet med denna harmonisering är att den är långsam och att den sker slumpvis. EG-domstolen har endast befogenhet att underkänna skatteregler och kan inte ersätta dem med nya. Utvecklingen sker slumpmässigt efter vilka mål som hamnar i EG-domstolen. Ett ytterligare problem är att EG-domstolen ser varje mål separat och tar dålig hänsyn till den skatterättsliga kontexten och samhällsekonomiska överväganden. En önskan hade varit att medlemsstaterna i större utsträckning kunde förenas kring en gemensam skattelagstiftning som tog sig uttryck i direktiv. I varje fall på de områden där självbestämmanderätten redan är kraftigt inskränkt genom EG-fördraget skulle gemensam lagstiftning innebära en mer önskvärd lösning.

# Förkortningar

CFC	Controlled foreign company
Ds	Departementsserien
EG	Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol i Luxemburg
EGF	Europeiska gemenskapens fördrag (Romfördraget i dess lydelse enligt Amsterdamfördraget)
EU	Europeiska unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop	Proposition
Ref	Referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Allmänt

Sedan Sveriges inträde i den Europeiska unionen 1995 har det svenska rättssystemet genomgått betydande förändringar för att uppfylla kraven på fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital, vilka garanteras genom EG-fördraget. Skatterätten är emellertid ett område som inte primärt regleras inom gemenskapen. Medlemsländerna har full suveränitet att inom sina respektive områden utforma skattesystemet, både vad avser skattebasen och skattenivån, på det sätt de finner lämpligast. Det har funnits ett starkt motstånd från medlemsstaterna att harmonisera skatterna. Den stora betydelse som inkomstbeskattningen har för den offentliga finansieringen och den ekonomiska politiken är en starkt bidragande orsak till medlemsstaternas beslutsamhet att behålla självbestämmanderätten över skatterna.

Varje medlemsstat kan i princip utforma sin inkomstbeskattning efter eget gottfinnande. Endast på de områden där harmonisering har skett med hjälp av antagna direktiv är medlemsstaternas självbestämmanderätt inskränkt. Men det faktum att skatterätten ligger utanför det egentliga området för EG-fördraget har inte hindrat EG-domstolen från att underkänna skatteregler som försvårar den fria rörligheten mellan medlemsstaterna. Det juridiskt mycket betydelsefulla målet *Avoir fiscal*<sup>1</sup> från 1986 var första gången EG-domstolen ansåg att skattebestämmelser som hindrade den fria rörligheten gick att angripa enligt EG-fördraget. Efter detta banbrytande mål har flera uppmärksammade skattemål tagits upp och EG-domstolen har närapå konsekvent förbjudit skattebestämmelser som hindrat fördragets genomförande.

Det har visat sig att Sveriges inkomstbeskattningsregler inte alltid uppfyllt och efterlevt de rättigheter som garanteras enligt EG-fördraget. I *X och Y AB*-målet<sup>2</sup> förklarade domstolen att det stred mot fördragets regler om etableringsfrihet att göra rätten för ett moderbolag att ge koncernbidrag till sitt dotterbolag beroende av var bolagen som äger dotterbolaget är situerade. Detta avgörande innebar att de svenska koncernbidragsreglerna fick ändras. I en dom i november 2002<sup>3</sup> underkände EG-domstolen en regel i 53 kap. IL om underprisöverlåtelse. Vid en aktieöverlåtelse till underpris till en utländsk juridisk person beviljades inte uppskov med beskattningen av övervärdet, vilket hade varit fallet vid en överlåtelse till ett svenskt bolag. Det var denna åtskillnad som EG-domstolen underkände.

---

<sup>1</sup> C-270/83

<sup>2</sup> C-200/98

<sup>3</sup> C-436/00

Den svenska skattelagstiftningen har alltså vid flera tillfällen inte bedömts som förenlig med EG-fördraget. En översyn av skattereglerna genomfördes år 2000 med några korrigeringar som följde.<sup>4</sup> Med ny rättspraxis från EG-domstolen, som till exempel den i november år 2002 avkunnade domen, har på nytt fokus riktats mot den svenska inkomstskattelagstiftningen. Man har ställt sig frågan om det kan finnas fler regler i den som inte överensstämmer med EG-fördraget.

## 1.2 Syfte, avgränsning och frågeställning

Med utgångspunkt i rättspraxis från EG-domstolen är ett av syftena med denna uppsats att redogöra för vilken sorts skatteregler som inte är tillåtna enligt EG-fördraget och vilka undantag som eventuellt kan rättfärdiga sådana regler. Denna redogörelse ligger till grund för den undersökning av regler i den svenska inkomstskattelagen som kan tänkas vara otillåtna. Inkomstskattelagen är omfattande och undersökningen måste begränsas. I denna uppsats kommer undersökningen att utgå ifrån den beskattning som utlöses när den skattskyldige flyttar ut från Sverige. Vilka av dessa regler i IL kan tänkas strida mot EG-fördragets bestämmelser om den fria rörligheten? Till synes berör frågan ett teoretiskt problem men i en förlängning kommer eventuella regler som strider mot EG-fördraget att uppmärksammas genom det rättsliga förfarandet i EG-domstolen. Om undersökningen visar att det finns regler som kan tänkas strida mot EG-fördraget, måste dessa regler i så fall tas bort helt eller finns det skäl som eventuellt kan rättfärdiga deras existens?

Med utgångspunkt i undersökningen av skattereglernas överensstämmelse med EG-fördraget följer avslutningsvis i detta arbete en diskussion angående den väg som EG-domstolen har slagit in på. Är det möjligt att överhuvudtaget ha skatteregler som på minsta vis, direkt eller indirekt, skulle kunna påverka den fria rörligheten negativt? Är det möjligt att förbjuda all olikbehandling om inte skattesatserna harmoniseras? EG-domstolens restriktiva inställning gör att skattekonkurrensen blir större och det blir svårare för högskatteländer att behålla sina skatteintäkter. Kan Sverige göra något för att behålla sitt höga skattetryck utan att förlora skatteinkomster till utlandet? Och vad kan man göra för att minska skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna?

## 1.3 Disposition

Uppsatsen inleds med en grundläggande presentation av EG:s uppbyggnad och funktion. Sambandet mellan EG-rätten och medlemsstaternas skattelagstiftning kommer att uppmärksammas. Viktiga EG-rättsliga bestämmelser och principer kommer att beröras.

---

<sup>4</sup> Se Ds 2000:28 och prop. 2000/01:22.



Härefter följer ett kapitel om EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer, varor, tjänster och kapital. EG-fördragets diskriminerings- och restriktionsförbud diskuteras och en redogörelse för EG-domstolens praxis följer.

I nästföljande kapitel behandlas svenska skatteregler som har ett samband med internationella förhållanden. Vidare kommer redan gjorda svenska anpassningar till EG-rätten att belysas och slutligen även exempel på regler som fortfarande kan tänkas strida mot EG-fördragets diskriminerings- och restriktionsförbud.

Nästa kapitel behandlar regler i inkomstskattelagen som berör beskattning som utlöses när en person flyttar från Sverige till en annan medlemsstat och som kan tänkas strida mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital.

Den avslutande delen diskuterar och analyserar de slutsatser som framkommit i föregående avsnitt. EG-rättens påverkan och dess konsekvenser för den svenska utformningen av inkomstbeskattningen berörs. Dessutom förs en mer allmänt hållen diskussion angående problem som berör ämnet för det föreliggande arbetet. Även något om EG-skatterättens framtid kommer att beröras.

# 2 EG-rättens betydelse inom skatteområdet

## 2.1 EG-fördragets bakgrund

Det europeiska samarbetet har kontinuerligt vidareutvecklats sedan bildandet av Europeiska kol- och stålunionen 1951. Genom Romfördraget 1957 bildades Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG). Detta blev embryot till det som senare skulle benämnas Europeiska gemenskapen (EG). Det centrala området för EG var upprättandet av den inre marknaden och principen om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital över gränserna. Det vidare samarbetet ledde på 1990-talet till upprättandet av den Europeiska unionen (EU).<sup>5</sup> Denna union består av ”tre pelare” varav den första pelaren (gemenskapspelaren) är den grundläggande och reglerar den inre marknaden.<sup>6</sup> Den inre marknaden regleras av Romfördraget med de ändringar som gjorts genom Maastrichtfördraget och Amsterdamfördraget.<sup>7</sup>

## 2.2 EG-fördraget och den inre marknaden

Syftet med EG-fördraget och kärnan i själva samarbetet är upprättandet av den gemensamma inre marknaden (art. 2 EGF). I artikel 12 EGF finns den allmänt hållna regeln som förbjuder all diskriminering på grund av nationalitet.<sup>8</sup> Denna portalbestämmelse kompletteras av mer specifika diskrimineringsförbudsregler för varor, tjänster, personer och kapital.

Den fria rörligheten för varor gör att tullar på import och export (fiskala handelshinder) samt kvantitativa importrestriktioner är förbjudna genom artiklarna 25 och 28 i EGF. Den fria rörligheten för personer regleras framför allt i artikel 39 som garanterar att arbetstagare fritt kan röra sig inom gemenskapen. Till bestämmelserna om fri rörlighet för personer hör även etableringsrätten i art. 43 EGF. Etableringsrätten tillkommer både fysiska och juridiska personer som bedriver näringsidkande verksamhet.<sup>9</sup> Etableringsrätten gäller både för så kallad primär etablering som sekundär

---

<sup>5</sup> Detta skedde genom Maastrichtfördragets ikraftträdande 1 november 1993. Första artikeln i detta fördrag talar om upprättandet av en Europeisk union.

<sup>6</sup> Den andra pelaren reglerar unionens utrikes- och säkerhetspolitik och den tredje pelaren reglerar polisiärt och straffrättsligt samarbete.

<sup>7</sup> I denna uppsats är detta fördrag härnäst benämnt EG-fördraget (EGF).

<sup>8</sup> Denna likabehandlingsprincip eller nondiskrimineringsprincip har ingen självständig betydelse om förhållandet är reglerat på annat håll i fördraget. Se Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, s. 231.

<sup>9</sup> Artikel 48 EGF säger att bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning ska likställas med en fysisk person som är medborgare i en medlemsstat vid tillämpandet av etableringsreglerna i fördraget.

etablering. Med primär etablering menas nyetablering eller fullständig överflyttning av hel näringsverksamhet till ett annat medlemsland. Med sekundär etablering menas upprättande av dotterbolag, filial eller kontor på en annan medlemsstats territorium. Inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster på en annan medlemsstats territorium förbjuds genom artikel 49 EGF. Slutligen regleras kapitalets fria rörlighet i artikel 56 EGF.

## 2.3 EG-domstolens uppgift och betydelse

EG-domstolen är garanten för att bestämmelserna i EG-fördraget uppfylls av medlemsstaterna. Enligt artikel 220 EGF är det domstolens uppgift att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av EG-fördraget.<sup>10</sup> Artikeln är vagt och vidsträckt formulerad och ger domstolen självständighet och stora befogenheter. EG-domstolens monopol på att tolka bestämmelser och att fylla i luckor i fördraget har lett till att en rad banbrytande och betydelsefulla rättsprinciper skapats.<sup>11</sup>

EG-domstolen har enligt art. 234 EGF befogenhet att lämna förhandsbesked till en domstol i en medlemsstat som har ställt en fråga om tolkningen av EG-fördraget.<sup>12</sup> Dessutom ska domstolen enligt art. 230 EGF granska lagligheten av de rättsakter som antas av andra institutioner i gemenskapen och om nödvändigt förklara den berörda rättsakten för ogiltig enligt art. 231 EGF.

EG-domstolens tolkningsbesked är inte formellt bindande för den nationella domstol som begärt förhandsavgörandet men utrymmet för en egen bedömning är mycket liten.<sup>13</sup> EG-domstolen har dock ingen befogenhet att ersätta en nationell regel mot en annan eller bestämma utformningen av nationell lagstiftning i någon form. För att EG-rätten ska få fullt utslag i medlemsstaternas lagstiftning har EG-domstolen infört principen om EG-rättskonform tolkning. Denna princip innebär att de nationella domstolarna har en skyldighet att tolka den nationella lagstiftningen i ljuset av EG-rätten.<sup>14</sup>

## 2.4 EG-rättens uppbyggnad och dess förhållande till nationell rätt

EG-rätten består av primär- och sekundärrätten. Primärrätten är EG:s högsta rättskälla och utgörs av EG-fördraget. Sekundärrätten består av regler och

---

<sup>10</sup> Medlemsstaterna förbinder sig enligt art. 293 EGF att inte lösa tolkningstvister på annat sätt än som stadgas i fördraget.

<sup>11</sup> Se Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 67-68.

<sup>12</sup> Artikeln ger även EG-domstolen befogenhet att avge förhandsavgörande avseende tolkningen av andra rättsakter som antagits av någon av gemenskapens institutioner.

<sup>13</sup> Se Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 143.

<sup>14</sup> Se Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, s. 215.

beslut fattade med stöd av EG-fördraget av EG:s olika institutioner. Här rör det sig framförallt om förordningar och direktiv. Förordningar är direkt tillämpliga i medlemsstaterna och behöver inte implementeras. Direktiv ska däremot implementeras i nationell lagstiftning. Detta innebär en viss frihet för medlemsstaterna att utforma den nationella lagstiftningen på eget vis.<sup>15</sup>

I *van Gend en Loos*-målet<sup>16</sup> konstaterade EG-domstolen att genom EG-medlemskapet har staternas suveräna rättigheter inskränkts på de i EG-fördraget reglerade områdena. Detta innebär att bestämmelser i EG-fördraget kunde ha direkt effekt och alltså åberopas direkt i nationell domstol. EG-domstolen konstaterade vidare i det mycket uppmärksammade *Costa v ENEL*-målet<sup>17</sup> att EG-rätten hade företräde framför all nationell lagstiftning, således även avseende grundlag. Denna princip har några stater framfört reservationer mot.<sup>18</sup>

## 2.5 EG-rättens förhållande till skatterätten

Skatterätten ligger med några få undantag helt utanför EG-fördragets bestämmelser. Skatterättens ställning i EG-rätten har länge varit en känslig fråga. Skatteintäkterna är av avgörande betydelse för att en stat ska kunna fungera och upprätthålla i varje fall de elementära statsfunktionerna. Att därför fritt kunna styra beskattningen av företag och personer har av många stater uppfattats som betydelsefullt. Medlemsländerna har velat behålla så stor handlingsfrihet som möjligt inom skatteområdet och inte binda sig vid en viss typ av lagstiftning. Detta torde vara den viktigaste anledningen till att medlemsstaterna velat bevara suveräniteten inom inkomstskatteområdet.<sup>19</sup>

I EG-fördraget finns det två bestämmelser som direkt förbjuder medlemsstaterna från att ha en viss typ av skattelagstiftning. Den ena bestämmelsen är art. 25 EGF som medför ett förbud för medlemsstaterna att beskatta varor som förs över gränserna. Den andra bestämmelsen, om statsstödsreglerna, har införts för att undvika att medlemsstaterna gynnar sina egna företag genom till exempel skattelättnader och på så vis snedvrider konkurrensen på den inre marknaden.

Statsstödsreglerna i EG-fördraget hindrar att medlemsländerna med statliga medel, av vilket slag som helst, snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller regioner om detta kan påverka handeln med andra medlemsländer (art 87 EGF). Detta förbud medför att en skatteregel som gör så att ett skattesubjekt undantas (och därmed gynnas rent skattemässigt) från

---

<sup>15</sup> Läs mer om EG:s rättsakter i Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 31 ff.

<sup>16</sup> C-26/62

<sup>17</sup> C-6/64

<sup>18</sup> Detta gäller framför allt Tyskland. Se Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 81-83.

<sup>19</sup> För en vidare diskussion se avsnitt 6.3.

den normala beskattningen inte tillåts. Det finns uppräknat ett antal åtgärder som anses av sådant värde att de trots snedvridningseffekten kan anses som godtagbara. Detta gäller främst stöd till regioner för att öka levnadsstandarden, för att genomföra viktiga projekt eller för att underlätta utvecklingen av utsatta näringsverksamheter. Enligt artikel 88 EGF är det kommissionens uppgift att fortlöpande kontrollera statsstödsreglernas efterlevnad i medlemsstaterna. Den svenska skattelagstiftningen har i några fall uppmärksamats av kommissionen. Nedsättningen av de sociala avgifterna i vissa regioner ansågs inte förenligt med statsstödsreglerna. Efter en diskussion har nu kommissionen accepterat sänkta sociala avgifter i ett regionalt område i Norrland. Dessutom har kommissionen invänt emot de svenska reglerna om nedsättning av energiskatten för elintensiv industri.<sup>20</sup>

En allmän skattesänkning eller någon annan form av skattelättnader anses inte strida mot statsstödsreglerna. Beroende på utformningen och syftet med sådana skattelättnader kan det emellertid vara fråga om illojal skattekonkurrens som riskerar att snedvrیدا förhållanden på den inre marknaden. I och med förverkligandet av den fria rörligheten har det blivit lättare för kapital och personer att röra sig över gränserna. Detta har medfört en allt hårdare kamp mellan staterna att behålla sitt beskattningsunderlag. Med skattekonkurrens menas att staterna för att dra till sig kapital eller gynna inhemska företag sänker skatterna eller beskattar utvalda subjekt eller inkomster mer förmånligt eller inte alls.<sup>21</sup>

För att bekämpa denna form av beteende har Ekofin-rådet<sup>22</sup> antagit en uppförandekod för företagsbeskattning.<sup>23</sup> I denna anges i punkt B en rad kriterier som ska bedömas vid avgörandet om en medlemsstats skatteregler är skadliga. Bland annat ska man bedöma om förmånerna träffar endast personer som inte är bosatta i landet, om förmånerna är avgränsade från den nationella ekonomin och därmed inte påverkar beskattningsunderlaget eller om förmånen beviljas utan att det behöver förekomma någon verksamhet. Den arbetsgrupp som inrättades enligt uppförandekodens punkt H, Primarologruppen, har utvärderat medlemsstaternas skattelagstiftning och upprättat en lista på regler som eventuellt skulle kunna strida mot kriterierna i punkt B. Enligt en rapport från denna arbetsgrupp skulle inga svenska skatteregler strida mot uppförandekodens kriterier.<sup>24</sup> Uppförandekoden är inte bindande, utan ska betraktas som en viljeyttring av medlemsstaterna att komma tillrätta med illojal skattekonkurrens. Målet är dock att de utpekade skadliga skattereglerna ska vara avvecklade senast år 2003. Det är Primarologruppen som är motorn i projektet och mycket hänger på hur effektivt den gör sitt arbete.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Se SOU 2002:47, del B, s. 129-133.

<sup>21</sup> SOU 2002:47, del B, s. 76.

<sup>22</sup> Består av medlemsstaternas ekonomi- eller finansministrar.

<sup>23</sup> Code of conduct for business taxation. Rådets press release 12671/97.

<sup>24</sup> Primarologruppens rapport till Ekofinrådet den 29 november 1999.

<sup>25</sup> Dahlberg, Mattias, *Skattekonkurrensprojekten inom EU och OECD*, SN 1999 s. 209-222.

Utanför EG-fördraget har några direktiv antagits som även de påverkar medlemsstaternas skatterättsliga system. För att ett direktiv ska kunna antas på skatteområdet krävs enligt artiklarna 94-95 EGF enhällighet i rådet.<sup>26</sup> Arbetet med att harmoniera de direkta skatterna genom antagande av direktiv på olika områden har gått trögt. Oviljan att förlora handlingsfriheten på detta område har varit speciellt stort och därför försvårat samarbetet. Från början hade kommissionen förhoppningar om att harmoniera stora delar av företagsbeskattningen men förslagen blev aldrig antagna av rådet.<sup>27</sup> Kommissionen insåg så småningom det hopplösa i att försöka harmonisera alltför stora delar av inkomstbeskattningen. Istället har man valt att koncentrera sig på skatteregler som har stor betydelse för den gränsöverskridande handeln.<sup>28</sup>

Detta nya förhållningssätt har resulterat i två direktiv på företagsbeskattningens område som båda antogs 1990. Det ena är moder/dotterbolagsdirektivet.<sup>29</sup> Detta direktiv reglerar beskattningen av viss typ av utdelning som sker mellan internationella koncerner inom gemenskapen. Det andra är fusionsdirektivet.<sup>30</sup> Detta direktiv reglerar internationella företagsombildningar och dess syfte är att underlätta företagsombildningar med gränsöverskridande verkningar.

Arbetet med att harmonisera de indirekta skatterna har varit mer lyckat och stora framsteg har gjorts. Genom det sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>31</sup> har gemensamma bestämmelser införts som bland annat reglerar vilka personer som kan bli föremål för beskattning, tidpunkten för beskattningen och vilket värde som ska beskattas. Nivån på mervärdesskatten är emellertid inte reglerad i direktivet och kan därför bestämmas av medlemsstaterna själva. På punktskatteområdet har cirkulationsdirektivet<sup>32</sup> antagits. Detta direktiv harmoniserar den gränsöverskridande handeln inom gemenskapen med tobaksvaror, alkoholvaror och mineraloljor. Cirkulationsdirektivet behandlar frågan när skattskyldigheten inträder och till vilket land den ska inbetalas. Det står fritt för en medlemsstat att punktskattebelägga även andra än de ovan nämnda varorna men det är viktigt att den fria rörligheten för varor inte inskränks.

---

<sup>26</sup> För närvarande pågår en debatt om huruvida man ska införa majoritetsbeslut i skattefrågor. För en vidare diskussion se kapitel 6.

<sup>27</sup> För en översikt se Ståhl, Kristina, *EG-harmoniseringen av de direkta skatterna - en översikt*, SN 1992 s. 509-515.

<sup>28</sup> SOU 2000:47, del B, s. 74

<sup>29</sup> 90/435/EEC

<sup>30</sup> 90/434/EEC. Det finns ett direktiv sedan tidigare som reglerar den civilrättsliga delen av en fusion (78/885/EEC).

<sup>31</sup> 77/388/EEG

<sup>32</sup> 92/12/EEC

## 2.6 EG-domstolens inflytande över medlemsstaternas skatterätt

Som framgått ovan finns det inte så många bestämmelser som inskränker medlemsstaterna i gemenskapen från att suveränt bestämma den utformning av inkomstbeskattningen som så önskas. På de områden där direktiv är antagna har dock medlemsstaternas egna möjligheter att bestämma lagstiftningen upphört och de har bara att implementera direktiven i den nationella lagstiftningen på ett så korrekt sätt som möjligt. I EG-fördraget inskränker statsstödsreglerna att medlemsstaterna inför inhemska skatteregler som kan snedvrیدا eller hindra målet om den inre marknadens uppfyllande.

EG-fördragets mål är att skapa en inre marknad med fri rörlighet för varor, personer, kapital och tjänster. När det gäller dessa bestämmelser är det bara i reglerna om den fria rörligheten för varor, artikel 25 EGF, som medlemsstaterna uttryckligen förbjuds att införa fiskala hinder. När det gäller tjänster, personer och kapital finns inte motsvarande regel. I litteraturen har det antagits att detta inte var en tillfällighet utan att det troligtvis var medlemsstaternas avsikt att inte låta dessa friheter få påverka skatteområdet.<sup>33</sup>

Med domen i det banbrytande *Avoir fiscal*-målet<sup>34</sup> har denna syn på EG-fördraget ändrats. I detta mål var det några utländska försäkringsbolag med fasta driftsställen i Frankrike som menade sig vara diskriminerade eftersom den avräkningsregel som franska försäkringsbolag använde för att förhindra dubbelbeskattning av bolagsvinster på aktieägarnivå inte gällde för dem. Denna regel i den franska lagen ansåg EG-domstolen vara diskriminerande och således stridande mot art. 43 EGF om fri etablering över gränserna. Att skattereglerna inte hade harmoniserats genom ett direktiv innebar alltså inte att de grundläggande rättigheterna i EG-fördraget kunde åsidosättas. Efter *Avoir fiscal*-målet har flera uppmärksammande skattemål tagits upp och EG-domstolen har nästintill konsekvent förbjudit skattebestämmelser som hindrar fördragets uppfyllande.<sup>35</sup> EG-domstolen är ingen lagstiftande instans och har alltså ingen möjlighet att ersätta den otillåtna skatteregeln med en ny. Men genom att förbjuda skatteregler som hindrar den fria rörligheten har EG-domstolen skaffat sig ett indirekt inflytande över medlemsstaternas skattelagstiftning.

Att EG-domstolen underkände en fransk skatteregel på den grunden att den stod i strid med etableringsfriheten var något helt nytt. Frågan var om EG-domstolen hade befogenhet att underkänna skatteregler som inte reglerades i EG-fördraget. EG-domstolens uppgift är enligt artikel 220 EGF att säkerställa att medlemsstaterna uppfyller EG-fördragets bestämmelser. EG-

<sup>33</sup> Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 59.

<sup>34</sup> C-83/270

<sup>35</sup> Denna rättspraxis behandlas i kapitel 3.

domstolens befogenheter begränsas av legalitetsprincipen i artikel 7 EGF där det står att varje institution ska handla inom ramen för de befogenheter som har tilldelats den genom fördraget.

EG-domstolen menade att den handlat inom ramen för sina befogenheter och menade att utgången av *Avoir fiscal*-målet kunde motiveras av den vidsträckta lojalitetsplikt som följer av artikel 10 i EG-fördraget. Här stadgas att medlemsstaterna ska vidta alla åtgärder för att uppfylla fördragets bestämmelser och de ska avstå från varje åtgärd som kan försvåra att fördragets mål uppnås. EG-domstolens argument för dess behörighet att underkänna medlemsstaternas skatteregler är ofta desamma. I Schumacker-målet skrev domstolen:

”....även om, så som gemenskapsrätten ser ut för närvarande, frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är inte desto mindre medlemsstaterna skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av de befogenheter som är dem förbehållna”<sup>36</sup>.

I doktrinen har det debatterats huruvida EG-domstolen har gått utanför sin kompetens när den gett sig själv befogenhet att ogiltigförklara suveräna staters skattelagstiftning utan uttryckligt stöd i EG-fördraget.<sup>37</sup> Den allmänna uppfattningen är emellertid att man ska se EG-domstolen som en författningsdomstol som har till uppgift att tolka en allmänt hållen författning (EG-fördraget). Dess tolkningsmetod brukar karakteriseras som ändamålsenlig och systematisk<sup>38</sup>. På skatteområdet har EG-domstolen således tolkat diskrimineringsreglerna i EG-fördraget efter dess ordalydelser och syften, allt för att uppnå det gemensamma målet om en inre marknad.<sup>39</sup>

## 2.7 Sammanfattning

Sveriges inträde i den europeiska gemenskapen medförde att den svenska lagstiftningen behövde ses över för att uppfylla kraven på fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer som regleras i EG-fördraget. Alltsedan *Avoir fiscal*-målet har det stått klart att även medlemsstaternas skattelagstiftning måste uppfylla kraven i EG-fördraget. Detta även om det från början förmodligen var tänkt att skatterätten skulle ligga utanför samarbetet om upprättandet av den inre marknaden. Förutom EG-fördraget, som utgör den primära rättskällan, har även andra rättsakter antagits vilka

---

<sup>36</sup> C-279/93, punkt 21.

<sup>37</sup> Pelin, Lars menar i sin bok *Internationell skatterätt* s. 213 att av texten i artiklarna 7, 220 och 234 i EGF det inte framkommer annat än att EG-domstolen inte har getts någon annan kompetens än att ”tolka EG-fördraget och de rättsakter som antas inom EG”. Och har alltså inte kompetens att gå därutöver.

<sup>38</sup> Se Wiklund, Ola, *EG-domstolens tolkningsutrymme*, s. 117ff.

<sup>39</sup> Se till exempel Bergström, Sture, *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten*, SN 1998 s. 434-449.



reglerar vissa delar av skatteområdet. Detta harmoniseringsarbete har varit särskilt lyckat vad avser de indirekta skatterna. Harmoniseringsarbetet av de direkta skatterna har gått trögare. Oviljan att förlora självbestämmanderätten på detta område har varit särskilt stor. Som en följd av bristerna i harmoniseringsarbetet med de direkta skatterna har skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna ökat. Detta problem har på senare tid uppmärksamrats vilket lett till att ett program upprättats för att komma tillrätta med problemet.

Således är medlemsstaternas självbestämmanderätt över de nationella skattereglerna dels inskränkt av EG-fördraget och dels av direktiv som reglerar utvalda delar av området. Det är EG-domstolen som är garanten för att fördragets bestämmelser och de antagna direktiven efterlevs av medlemsstaterna. De nationella domstolarna har en skyldighet att begära ett förhandsavgörande av EG-domstolen när det uppstår en oklarhet om hur EG-fördraget eller något direktiv ska tolkas. EG-domstolen har endast befogenhet att ogiltigförklara en nationell bestämmelse och det är alltså sedan upp till medlemsstaten ifråga att själv ändra den på lämpligt sätt.

# 3 EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud

## 3.1 Grundläggande förutsättningar

Den viktigaste principen i gemenskapssamarbetet är diskrimineringsförbudet i artikel 12 EGF. Denna portalartikel kan ses som en garant för förverkligandet av den inre marknaden. Diskrimineringsförbudet innebär att medlemsstaterna inte får ha lagregler som behandlar fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater på ett mindre gynnsamt sätt. Denna artikel kompletteras av mer specifika regler rörande de fyra friheterna. EG-domstolen har även klargjort att även indirekt diskriminering, det vill säga regler som till synes behandlar alla lika men som i själva verket har en tendens att missgynna andra länders medborgare, är förbjudet enligt fördraget.<sup>40</sup>

Det finns emellertid ytterligare en form av diskriminering som har visat sig vara förbjuden enligt EG-fördraget. En medlemsstat får inte ha skatteregler som hindrar eller försvårar det egna landets medborgare från att utnyttja de rättigheter som garanteras i EG-fördraget. Förbudet mot så kallad hemlandsdiskriminering medför att svenska skatteregler inte får hindra personer bosatta i Sverige från att till exempel flytta ut och bosätta sig i en annan medlemsstat.<sup>41</sup>

Vad som däremot inte hindras av fördraget är för en medlemsstat att ha regler som missgynnar de egna medborgarna, så kallad omvänd diskriminering, så länge det inte rör sig om ett gränsöverskridande moment.<sup>42</sup>

Det är viktigt att påpeka i detta sammanhang att EG-fördraget skyddar endast mot aktiviteter med ett gränsöverskridande moment. Rent inomstatliga aktiviteter skyddas inte av fördraget. Det är själva utnyttjandet av rätten till fri rörlighet över gränserna som skyddas och inte det faktum att man väljer att avstå från att utnyttja denna rättighet.<sup>43</sup>

I det följande kommer en genomgång av praxis från EG-domstolen att presenteras. Eftersom den fria etableringsrätten varit föremål för flera intressanta skattemål kommer först denna praxis att behandlas. De principer

---

<sup>40</sup> Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 103.

<sup>41</sup> Detta förbud mot hemlandsdiskriminering, eller restriktionsförbudet som det också benämns, har utvecklats av praxis från EG-domstolen från mål som berört den fria etableringen (se avsnitt 3.2). Restriktionsförbudet anses emellertid vara tillämpligt även för de andra friheterna i EG-fördraget. Se Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, SN 2000 s. 663-670.

<sup>42</sup> Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 105.

<sup>43</sup> SOU 2002:47, del B, s. 80

som har uppkommit genom denna praxis är även tillämpbar på de övriga friheterna i EG-fördraget.

### 3.2 Rätten till etableringsfrihet

I det banbrytande *Avoir fiscal*-målet ansåg EG-domstolen att de franska reglerna om avdragsrätt, som bara var tillämpliga på franska företag, diskriminerade utländska företag som ville etablera sig i Frankrike. Tanken var att de franska avdragsreglerna kunde hindra eller försvåra för utländska företag att etablera sig i Frankrike eftersom de drabbades av en högre skatt. Det var alltså i detta fall frågan om direkt diskriminering. Detta eftersom det var försäkringsbolagens säte/registreringsland som avgjorde dess tillhörighet till utlandet och att de på grund av denna situation fick en mindre förmånlig beskattning.<sup>44</sup> Om en skattelagstiftning istället har olika regler för företag som har/inte har hemvist i landet och hemvistlandet inte alltid sammanfaller med registreringslandet kan det istället bli frågan om indirekt diskriminering.<sup>45</sup>

I *Baxter*-målet<sup>46</sup> blev det frågan om indirekt diskriminering när franska regler endast medgav avdragsmöjlighet för forskningskostnader vid framställning av nya farmaceutiska produkter när forskningsverksamheten skett i Frankrike. Även om man kan tänka sig att även franska företag kan bedriva forskning utanför Frankrike menade domstolen att regeln sannolikt kommer att missgynna utländska företag med anknytning till Frankrike eftersom de i större utsträckning kan antas bedriva forskning i utlandet. Det rörde sig alltså om indirekt diskriminering.<sup>47</sup>

Man kan även tänka sig det motsatta förhållandet att en medlemsstat har inkomstskatterättsliga regler som hindrar eller försvårar för den egna statens medborgare att etablera sig i något annat gemenskapsland. Den första fingervisningen om hur sådana åtgärder skulle bedömas i skattemål finns i det bolagsrättsliga *Daily Mail*-målet.<sup>48</sup> Detta mål handlade om ett brittiskt holdingbolag som ville flytta sitt huvudkontor till Nederländerna. I engelsk rätt krävdes tillstånd vilket inte beviljades av den brittiska myndigheten. Holdingbolaget ansåg att detta förfarande stred mot etableringsfriheten som garanterades av artikel 43 i EG-fördraget. EG-domstolen menar att artikeln om etableringsfrihet i första hand syftar till att förbjuda nationella regler som diskriminerar andra medlemsstaters etableringsmöjligheter på landets territorium. Men EG-domstolen fortsätter med att klargöra att

---

<sup>44</sup> Punkt 18 i *Avoir fiscal*-målet.

<sup>45</sup> Denna situation kan till exempel uppstå om ett bolag har sitt formella säte, dvs är registrerat i en annan medlemsstat men har sin verkliga ledning och därmed sin egentliga hemvist i staten ifråga. Se om indirekt diskriminering i Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatte rätt*, s. 87.

<sup>46</sup> C-254/97

<sup>47</sup> Se *Baxter*-målet punkterna 13 och 14.

<sup>48</sup> C-81/87

etableringsfriheten även skyddar den egna medlemsstatens företag att fritt etablera sig i andra länder i gemenskapen. Detta framgår av punkt 16 i målet:

”Även om dessa bestämmelser, enligt deras ordalydelse, bl.a syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemslandet, så utgör de samtidigt förbud mot att ursprungslandet hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 58 (nuvarande art. 48, *min anm.*), från att etablera sig i en annan medlemsstat.”

EG-domstolen har därmed sett etableringsfriheten som ett så skyddsvärt intresse att bestämmelserna inte bara täcker direkt och indirekt diskriminering utan att de även förbjuder lagstiftning som utgör hinder för den egna medlemsstatens bolag att fritt etablera sig i andra länder i gemenskapen. Detta kan betraktas som ett restriktionsförbud eller förbud mot hemlandsdiskriminering.<sup>49</sup>

Principen om förbud för så kallad hemlandsdiskriminering visade sig också mycket riktigt gälla inom det inkomstskatterättsliga området. Det uppmärksammade *ICI*-målet<sup>50</sup> handlade om ett brittiskt bolag (*ICI*) som ägde 49% av ett holdingbolag vars verksamhet bestod i att inneha aktier i 23 dotterbolag varav 4, bland annat *CAH*, hade sitt säte i England. Företaget *CAH* hade under 3 på varandra följande år varit förlustbringande och detta medförde att *ICI* begärde skattelättnader, dvs avdrag från sin skattepliktiga vinst för de berörda åren, med 49%. Detta avdrag nekades vilket motiverades av den brittiska skatteförvaltningen med att holdingbolaget inte uppfyllde de kvar på att merparten av dotterbolagen var stationerade i England. *ICI* menade att detta stred mot EG-fördragets regler om etableringsfrihet vilket även EG-domstolen ansåg.

I det liknande *X och Y AB*-målet<sup>51</sup> var det de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL som stod i fokus.<sup>52</sup> Här var det frågan om ett svenskt moderbolag som yrkade på avdrag för ett koncernbidrag som getts av ett svenskt dotterbolag. Detta avdrag vägrades med motiveringen att det svenska dotterbolaget ägdes till viss del av tyska och holländska dotterbolag. Om inte utländskt ägare varit inblandat hade avdragsrätt för moderbolaget förelegat. Utgången i målet blev densamma som i *ICI*-målet ovan, att EG-domstolen ansåg att de svenska reglerna som förbjöd

---

<sup>49</sup> Restriktionsförbudet behandlas mer utförligt i Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, SN 2000 s. 663- 670.

<sup>50</sup> C-264/96

<sup>51</sup> C-200/98

<sup>52</sup> Målet rörde ett förhandsbesked och EG-domstolen för inledningsvis en diskussion (punkterna 13-23) om ett sådant ärende kan tas upp till prövning. Lyckligtvis blev utgången att de svenska förhandsbeskeden hade den karaktär av rättskipande verksamhet som krävdes för att EG-domstolen skulle ha befogenhet att befatta sig med ett sådant mål.

avdragsmöjligheten stod i strid mot principen om fri etableringsrätt i artikel 43 i EG-fördraget.<sup>53</sup>

I en dom i november 2002 var den svenska inkomstbeskattningen återigen i fokus.<sup>54</sup> Denna gång handlade det om reglerna om underprisöverlåtelser av aktier i 3 §, 1 h mom SIL.<sup>55</sup> De svenska underprisöverlåtelserreglerna har tillkommit för att underlätta omstruktureringar i företag och gör det möjligt för en fysisk person att få uppskov med reavinstbeskattningen när hon överlåter aktier i ett bolag till ett annat bolag under marknadsvärdet.<sup>56</sup> I domen från november 2002 var det två svenska personer som ville utnyttja denna möjlighet att överlåta sina aktier i det svenska bolaget X AB till det likaså svenska bolaget Z AB till anskaffningsvärdet. Problemet var att Z AB ägdes av ett moderbolag Y SA som hade sitt säte i Belgien. Möjligheten att få uppskov med reavinstbeskattningen gäller inte när aktierna överlåts till en utländsk juridisk person eller till ett svenskt bolag som i sin tur ägs av en utländsk juridisk person.<sup>57</sup> Denna särbehandling som missgynnade aktieöverlåtelser till företag med utländsk anknytning kunde inte motiveras och EG-domstolen menade att dessa regler stred mot fördragets bestämmelser om fri etablering.<sup>58</sup>

Denna genomgång är inte på något sätt komplett och uttömmande och det finns flera andra inkomstskatterättsliga mål i EG-domstolen som berört frågan om etableringsrätten har inskränkts genom nationell reglering.

### 3.3 Rätten till fri rörlighet för kapital, varor och tjänster

Utvecklingen har som tidigare nämnt varit likartad den för etableringsfriheten angående fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital, arbetstagare och tjänster. På varuområdet skiljer sig utvecklingen. Vad gäller fri rörlighet för varor står det uttryckligt i artikel 90 EGF att även fiskala hinder är förbjudna vilket gör att det här aldrig har funnits några problem med att underkänna skatteregler som inte uppfyller kraven i fördraget. Den fria rörligheten för varor är med tanke på den livliga varuhandeln mellan medlemsstaterna av avgörande betydelse. Det finns en

---

<sup>53</sup> Mutén, Leif, är i artikeln *Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten*, SvSkT 2002 s. 561-573, kritisk till EG-domstolens argumentering i detta mål.

<sup>54</sup> C-436/00

<sup>55</sup> Dessa regler finns nu i 53 kap. IL.

<sup>56</sup> Se mer om reglerna om underprisöverlåtelser i Wiman, Bertil, *Beskattnings av företagsgrupper*, s. 34-39.

<sup>57</sup> Detta enligt 3 § 1 h mom 3 st, SIL som numera återfinns i 53 kap. 6-7 §§ IL.

<sup>58</sup> Om de svenska reglerna även stred mot rätten till fri rörlighet för kapital testades inte i sin helhet men av resonemanget kan man utläsa att så även var fallet. Se punkterna 72-74 i målet. Domen behandlas utförligt i Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, SN 2003, nr 4, s. 230-246.

uppsjö av mål som berör varuområdet men eftersom det ligger utanför området för detta arbete kommer denna praxis inte att beröras. På områdena om fri rörlighet för arbetstagare, kapital och tjänster ska bara några mål beröras som är av intresse för kommande avsnitt.

Den fria rörligheten för arbetstagare i art. 39 EGF stod i fokus i *Terhoeve*-målet.<sup>59</sup> Bakgrunden till målet var att en nederländsk medborgare hade under delar av året varit bosatt och arbetat utomlands. Detta medförde vid hemkomsten enligt de nederländska reglerna att skatten och socialavgifterna skulle räknas separat för de delar av året han varit bosatt utomlands. Detta fick till följd att socialförsäkringsavgiften blev högre än den hade blivit om han varit bosatt i nederländerna under hela året. EG-domstolen menade att dessa regler kunde hindra personer från att ta arbete utomlands och stred alltså mot EG-fördraget. En intressant fråga som kom att bli avgörande i målet var vilka avgifter som skulle beaktas för arbetstagaren. Frågan var om endast tjänsteinkomsterna skulle beaktas eller om även andra inkomster kunde beröras. EG-domstolen menade att alla inkomster och avgifter som kunde påverka arbetstagarens situation skulle beaktas. Därav utgånngen i målet.

På kapitalområdet är *Verkooijen*-målet<sup>60</sup> ett rättsfall som kan få stora konsekvenser för medlemsländernas bolagsskattesystem. I detta mål underkände EG-domstolen en holländsk regel om aktieutdelningar som föreskrev att endast personer med hemvist i landet fick en viss del av vinsten skattefritt.<sup>61</sup> Flera medlemsländer har liknande regler för att lätta på dubbelbeskattningen vilket skulle göra att även dessa regler strider mot fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapitalet.

På tjänsteområdet underkändes de svenska skattereglerna på försäkringar i *Safir*-målet<sup>62</sup>. Enligt de då gällande reglerna fick försäkringstagaren vid tecknandet av en livförsäkring hos ett utländskt försäkringsbolag utan filial i Sverige själv betala skatt på försäkringspremien. Om försäkringsföretaget var svenskt eller om ett utländskt bolag hade filial i Sverige fick försäkringsbolaget betala en särskild skatt på sitt försäkringskapital vilket gjorde att EG-domstolen ansåg att detta kunde missgynna utländska försäkringsföretag.

---

<sup>59</sup> C-18/95

<sup>60</sup> C-35/98

<sup>61</sup> Domen vilade egentligen inte på artikel 56 EGF utan på direktiv 88/361/EEG vilket är utformat på ungefär samma sätt som fördragsbestämmelsen. Se Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 117-118.

<sup>62</sup> C-118/96

### 3.4 Undantag från reglerna om diskriminerings- och restriktionsförbudet

För att motivera en regel som är direkt diskriminerande måste det finnas ett uttryckligt stöd i EG-fördraget. Denna ståndpunkt klargjordes med all önskvärd tydlighet i *Royal Bank of Scotland*-målet<sup>63</sup> som handlade om att de grekiska bolagsskattereglerna föreskrev olika skattesatser beroende av om bolaget hade sitt säte i Grekland eller utomlands. Grekland argumenterade att bolag med säte utomlands inte befann sig i samma situation som grekiska bolag vilket alltså är ett krav för att reglerna ska vara diskriminerande. Ett argument som EG-domstolen inte accepterade.

I EG-fördraget finns det några regler som gör att medlemsstaterna i undantagsfall kan ha regler som är direkt diskriminerande. För principen om fri etablering återfinns dessa regler i artikel 46 EGF som stadgar att diskriminerande regler är tillåtna om de grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Enligt artikel 55 EGF ska dessa undantagsregler även gälla för tjänster. Vad gäller den fria rörligheten för kapital ges en möjlighet i artikel 58 EGF att göra skillnad mellan skattebetalare med olika bostadsorter eller som har investerat sitt kapital på olika orter. Dessutom kan diskriminerande regler som är till för att förhindra överträdelse av nationell lag, speciellt lagar som berör finansinstitut, administrativa eller statistiska syften accepteras. Även hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet kan medföra att direkt diskriminerande regler godtas. För varor finns det inga regler som gör det möjligt att rättfärdiga direkt diskriminering och någon sådan är alltså inte möjlig att ha oberoende av vilka skäl som framförs.<sup>64</sup>

Till synes skiljer sig undantagsmöjligheterna för kapital från undantagsmöjligheterna för tjänster och etableringar som är identiska. Det har dock visat sig att EG-domstolen, i varje fall vad avser de mål med inkomstskattekaraktär, försökt tillämpa samma principer och bedömningsgrunder inom dessa områden.<sup>65</sup>

Regler som är direkt diskriminerande kan som sagt bara rättfärdigas om det finns ett direkt stöd för det i fördraget. Föga förvånande har det visat sig att det närmast måste röra sig om exceptionella förhållanden för att någon skatteregel skulle behövas med hänsyn till allmän ordning, allmän säkerhet

---

<sup>63</sup> C-311/97. I punkt 32 i domen står det om direkt diskriminering att ”enligt en fast rättspraxis kan enbart en uttrycklig undantagsbestämmelse.....göra en sådan diskriminering förenlig med gemenskapsrätten”.

<sup>64</sup> Försättningsvis i framställningen kommer inte rättsläget för varor att nämnas eftersom det skiljer sig från de andra frihetsprinciperna och ligger utanför detta arbetets ramar.

<sup>65</sup> Detta kan anses klargjort sedan *Verkooijen*-målet. Se Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatte rätt* s. 121.

eller allmän hälsa.<sup>66</sup> EG-domstolen har ännu inte godtagit någon skatteregel på någon av dessa grunder. Det är svårt att tänka sig någon diskriminerande skatteregel överhuvudtaget som skulle kunna motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Möjligheten för medlemsstater att ha direkt diskriminerande skattelagstiftning måste därför bedömas som mycket små.

Vad gäller indirekt diskriminering och hemlandsdiskriminering har EG-domstolen utvecklat en praxis som gjort att ytterligare några grunder kan rättfärdiga sådana regler. EG-domstolen har infört ett så kallat "rule of reason"-test för att avgöra om en i sig förbjuden regel trots allt kan rättfärdigas.<sup>67</sup> Betonas kan att denna regel aldrig kan motivera en direkt diskriminerande regel.<sup>68</sup>

Det har framförts ett flertal olika argument av medlemsstaterna i de skattemål som varit uppe till bedömning i EG-domstolen. Generellt kan sägas att trots att EG-domstolen medger att det kan finnas en möjlighet att rättfärdiga en skatteregel genom att framföra ett objektiva godtagbart skäl, har detta endast accepterats i mycket begränsad omfattning.

Ett vanligt förekommande argument av medlemsstaterna är att den skattskyldige som diskrimineras av någon skatteregel kompenseras av detta genom att han åtnjuter någon annan skattefördel istället eller att det vanligtvis är så att den skattskyldige tjänar på att bli beskattad på detta sätt. Detta argument framfördes i *AMID*-målet<sup>69</sup>, som gällde avdragsmöjligheten för ett belgiskt bolag med filial i Luxemburg. Enligt belgisk lag kunde inte bolaget avräkna vinsten från ett år med föregående års vinst av den anledningen att förlusten skulle ha avräknats från vinsten i filialen i Luxemburg under samma år, vilket inte var möjligt enligt luxemburgsk bolagsskattelagstiftning. Belgien menade att den i målet förekommande situationen visserligen gjorde att det belgiska bolaget missgynnades men att det lika ofta var så att bolag med utländska filialer gynnades av skattereglerna.<sup>70</sup> EG-domstolen godtog inte detta argument utan menar att även om man antar att de belgiska reglerna oftare skulle gynna bolag med utländska filialer kvarstår ändå det faktum att det trots allt medför en ofördelaktig särbehandling i de fall reglerna leder till att bolaget med utländsk filial missgynnas och att det i dessa fall hindrar den etableringsfrihet som garanteras av artikel 43 EGF.<sup>71</sup> EG-domstolens synsätt

---

<sup>66</sup> Allmän hälsa nämns inte som ett undantag för kapital. Det osannolika i att en beskattningsregel för kapital skulle anses behövlig för den allmänna hälsan torde vara skälet till att man valt att inte ha med detta skäl för kapital.

<sup>67</sup> Se Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatte rätt* s. 124. I SOU 2002:47, del B, s. 86 står det att en sådan diskriminering bara kan godtas om den är motiverad av ett "tillräckligt viktigt allmänintresse".

<sup>68</sup> Fortsättningsvis när det talas om diskriminering i detta avsnitt kommer den indirekta formen eller hemlandsdiskriminering att åsyftas.

<sup>69</sup> C-141/99

<sup>70</sup> Punkt 24 i *AMID*-målet.

<sup>71</sup> Punkt 27 i *AMID*-målet.



är att man måste beakta varje enskild regel för sig i den föreliggande situationen och pröva om den är diskriminerande. Det hjälper alltså inte att den skattskyldige kompenseras på något annat vis eller att skatteregeln vanligtvis leder till en fördelaktigare beskattning.

Ett återkommande argument är att den i målet ifrågasatta skatteregeln behövs för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Detta argument framfördes bland annat av Sverige i *Safir*-målet för att rättfärdiga att utländska försäkringsbolag behandlades annorlunda skatterättsligt. EG-domstolen accepterade inte detta argument utan menade att det fanns möjlighet att ha ett mindre restriktivt system som uppnådde samma mål.<sup>72</sup> EG-domstolen har inte heller i något annat mål accepterat detta eller något snarlikt argument utifrån ekonomiska skäl.

Åberopande av skattesystemets inre sammanhang för att motivera en diskriminerande skatteregel är också ett återkommande argument. I det uppmärksamade *Bachmann*-målet<sup>73</sup> accepterades en diskriminerande skatteregel med stöd av att den var behövlig för skattesystemets inre sammanhang. Detta mål berörde frågan om en försäkringspremie var avdragsgill, vilket enligt belgisk lag endast var tillåtet om det utfallande beloppet skulle beskattas i Belgien. Detta innebar att en premieavgift som betalades för en försäkring tecknad i ett försäkringsbolag med säte utanför Belgien inte var avdragsgill i Belgien, men hade också till konsekvens att ett utfallande belopp på försäkringen inte heller skulle beskattas. EG-domstolen konstaterar att de belgiska skattereglerna visserligen inskränker friheten att tillhandahålla tjänster och friheten för arbetstagare att fritt röra sig mellan medlemsstaterna men menar att reglerna kan rättfärdigas eftersom de är nödvändiga för skattesystemets inre sammanhang.<sup>74</sup> EG-domstolen menade att det fanns ett direkt samband mellan avdragsrätten och beskattningen den dagen försäkringsbeloppet betalades ut. Det fanns inget mindre restriktivt sätt att utforma bestämmelserna som kunde garantera skattesystemets inre sammanhang.<sup>75</sup>

Efter utgången av *Bachmann*-målet har medlemsstaterna konsekvent åberopat skattesystemets inre sammanhang när deras skatteregler blivit föremål för granskning. EG-domstolen har emellertid inte godtagit några fler skatteregler på denna grund. I det tidigare nämnda *Verkooijen*-målet argumenterade Holland för att det fanns ett direkt samband mellan bolagsskatten och utdelningar vilket motiverade regler om lättnader i dubbelbeskattningen vid utdelningar från holländska bolag. EG-domstolen menar att det inte finns något direkt samband mellan dubbelbeskattningen och lättnader i utdelningar från holländska bolag vilket gjorde att skattereglerna inte kunde rättfärdigas på denna grund.<sup>76</sup> Detta synsätt har

---

<sup>72</sup> Se punkterna 33 och 34 i *Safir*-målet.

<sup>73</sup> C-204/90

<sup>74</sup> Se punkt 28 i *Bachmann*-målet.

<sup>75</sup> Se punkt 27 i *Bachmann*-målet.

<sup>76</sup> Se punkterna 57 och 58 i *Verkooijen*-målet.

kritiserats i litteraturen. Inom skatterätten är det allmänt vedertaget att bolagsskatten och utdelningar har ett nära samband vilket alltså EG-domstolen underkänner i sin motivering.<sup>77</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att EG-domstolen är mycket restriktiv med att godkänna diskriminerande skatteregler på något av de ovan berörda argumenten. *Verkooijen*-målet är ett bra exempel på denna mycket restriktiva bedömning som EG-domstolen har intagit, inte minst på senare tid. Denna dom tyder på att utgången kanske hade blivit annorlunda om *Bachmann*-målet hade tagits upp till prövning idag.<sup>78</sup>

### 3.5 Sammanfattning

EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital bygger på att det inte får förekomma någon diskriminering eller andra restriktioner i medlemsstaternas lagstiftning som kan hindra dessa friheter. EG-domstolen har varit restriktiv i sin tolkning och utvecklat en praxis som även förbjuder medlemsstaterna från att ha regler som hindrar de egna medborgarna från att utnyttja den fria rörligheten. Framför allt har denna fråga aktualiserats angående den fria etableringsrätten i gemenskapen. Den svenska skattelagstiftningen har vid några tillfällen blivit underkänd av EG-domstolen.

Direkt diskriminerande regler är mycket svårt att rättfärdiga på någon grund. Det finns en möjlighet att rättfärdiga regler som är indirekt diskriminerande eller som utgör ett restriktionshinder om de kan motiveras utifrån ett tillräckligt viktigt allmänintresse. EG-domstolen är mycket restriktiv i sin bedömning och möjligheten att rättfärdiga en skatteregel utifrån en sådan motivering måste bedömas som mycket liten för medlemsstaterna.

---

<sup>77</sup> Se Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt* s. 132

<sup>78</sup> SOU 2002:47, del B, s. 89.

# 4 Om svenska skattereglers överensstämmelse med EG-rätten – en översikt

## 4.1 Inledning

Efter en folkomröstning blev Sverige medlem i den Europeiska Unionen den 1 januari 1995. Detta medlemskap medförde att riksdagen överlämnade en del av sin lagstiftningsmakt till unionens gemensamma beslutsenheter.<sup>79</sup> Sverige omfattades nu av den juridiska struktur och rättspraxis som växt fram under flera decennier mellan medlemsstaterna. En struktur som Sverige inte kunnat påverka tidigare på grund av sitt utanförskap.

Inom många skiljda rättsområden behövde justeringar göras för att anpassa den svenska lagstiftningen till EG-fördragets regler om fri rörlighet för personer, tjänster, kapital och varor. Dessutom skulle alla EG-direktiv implementeras i den svenska lagstiftningen. Trots goda intentioner har det visat sig att den svenska lagstiftningen vid ett flertal tillfällen inte uppfyllt de EG-rättsliga kraven. Flera gånger har EG-domstolen underkänt svenska regler som stridande mot någon del av EG-rätten. Dessa domar har lett till efterrättelse och nya regler antagits med ett innehåll som bättre skulle stämma överens med EG-rätten.

Skatterätten är ett område som, med några undantag (se avsnitt 2.5), egentligen ligger utanför gemenskapsrättsområdet och det är därför upp till medlemsstaterna själva att lagstifta inom detta område. Det har som nämnts tidigare (se avsnitt 2.6) emellertid visat sig att EG-domstolen intagit inställningen att medlemsstaternas skatteregler inte får hindra fördragets mål om upprättandet av den inre marknaden. På så vis har EG-domstolen gett sig själv befogenhet att underkänna skatteregler som strider mot fördragets diskrimineringsförbudsregler.

## 4.2 Svensk internationell skatterätt

I Sverige är det riksdagen som beslutar i frågor om beskattning till staten, vilket är fastställt i RF 1:4, 2 st. Detta har inte ändrats efter inträdet i EU. Det som har ändrats är att de svenska skattereglerna inte får inskränka den fria rörligheten inom gemenskapen. Regler som hindrar rörligheten på den inre marknaden riskerar att underkännas av EG-domstolen. Därför är det inte för mycket att säga att Sveriges inträde i gemenskapen inskränkte möjligheten för riksdagen att fritt utforma den beskattning som önskas.

---

<sup>79</sup> Detta skedde genom en grundlagsändring i RF 10:5.

Handlingsfriheten är stor men EG-fördragets regler måste beaktas. Detta har redan och kommer kanske ännu mer att ha betydelse i framtiden. Sverige vill ha skatteregler som hindrar att skatteinkomster försvinner till utlandet då en fysisk eller juridisk person flyttar ut.<sup>80</sup> Men regler som hindrar eller försvårar för personer som vill flytta ut kan eventuellt strida mot fördragets regler om den fria rörligheten inom gemenskapen. Detta problem kommer att närmare beröras i nästföljande kapitel. Men för att förstå problematiken måste man ha klart för sig hur de svenska skattebestämmelserna gentemot utlandet är uppbyggda.

En fysisk person är obegränsat skattskyldig enligt 3:3 IL om han bor, stadigvarande vistas eller har väsentlig anknytning till Sverige (domicilprincipen). Alla andra fysiska personer är begränsat skattskyldiga i Sverige, vilket innebär att de kan bli påförda svensk skatt om något av kriterierna i 3:18 IL är uppfyllt (källstatsprincipen). Personer som är bosatta utomlands men som uppstår inkomst från Sverige ska enligt SINK-lagen betala 25% av denna inkomst i skatt.<sup>81</sup> Utdelningar från svenska aktiebolag beskattas i Sverige med 30 % enligt kupongskattelagen.<sup>82</sup>

På motsvarande sätt är en juridisk person obegränsat skattskyldig i Sverige enligt 6:3 IL om den har sin registrering här eller om platsen för styrelsens säte eller någon annan omständighet gör att den är att anse som en svensk juridisk person. Utländska juridiska personer är endast begränsat skattskyldiga i Sverige för framför allt inkomst av fast driftställe eller fastighet som är beläget i landet. Man skiljer mellan utländska bolag och andra utländska juridiska personer. Med utländskt bolag menas en utländsk juridisk person som beskattas, i dess hemmahörande stat, på ett för svenskt vidkommande likvärdigt sätt (6:9 IL). En svensk delägare i ett sådant bolag blir beskattningsskyldig i Sverige för en eventuell utdelning i bolaget. För andra utländska juridiska personer kommer svenska ägare att delägarbeskattas enligt 6:12-16 IL. Oavsett om vinsten i ett sådant bolag delas ut eller inte sker alltså en beskattning på delägar nivå.<sup>83</sup>

Det finns interna svenska regler som ska mildra uppkomsten av en eventuell dubbelbeskattning. I 16 kap. 18-19 §§ IL finns det en möjlighet att göra avdrag för skatt som erlagts i utlandet som omkostnader när den svenska skatten påförs. Dessutom finns en lag om avräkning av utländsk skatt.<sup>84</sup> Denna avräkning medges endast för sådan skatt på intäkter som även i Sverige hade varit föremål för beskattning.

Även om Sverige i princip har en oinskränkt rätt att utforma sin nationella skatterätt på egen hand måste hänsyn vid utformningen dels tas till EG-

---

<sup>80</sup> Så kallade "exit taxes".

<sup>81</sup> Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

<sup>82</sup> Kupongskattelag (1970:624)

<sup>83</sup> Detta är en så kallad CFC-regel (Controlled foreign company) som är till för att hindra skatteflykt.

<sup>84</sup> Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

rätten (som nämnts tidigare) men dels också rent allmänt till andra staters beskattningsrätt, även de utanför den europeiska gemenskapen. I en global värld med stor rörlighet är det av betydelse att förhållandet med andra staters skatteregler samordnas. Detta görs delvis genom dubbelbeskattningsavtal, som Sverige ingått med ett flertal länder, som reglerar staternas respektive beskattningsrätt vid gränsöverskridande förflyttningar och transfereringar. Dessa regler är till för att avvärja dubbelbeskattning, dvs att en inkomst blir beskattad i mer än ett land. Någon harmonisering av skatteregler är det emellertid inte fråga om. Både vad avser skattebaserna och skattesatserna är skillnaderna stora mellan olika länder. Alla länder har som mål att bevara ett så högt skattetryck som de anser nödvändigt för att hålla den offentliga ekonomin i balans. Det är därför som skattekonkurrens uppstår mellan olika länder. Skatteinkomsterna är mycket betydelsefulla för staternas ekonomier vilket gör att skattereglerna måste utformas på ett sätt som garanterar att inga skatteinkomster försvinner till utlandet på otillbörligt vis. Det är därför inte förvånande att Sverige har skatteregler som gör att skatt utlöses när en person flyttar ut. Skälet är helt enkelt att man inte vill att skatteinkomster ska gå förlorade.<sup>85</sup>

### 4.3 Sveriges ändringar inom skatteområdet för en anpassning till EG-rätten

Den svenska skattelagstiftningen har som nämnts i avsnitt 3.2 och 3.3 varit föremål för granskning några gånger i EG-domstolen. I *Safir*-målet underkände EG-domstolen de svenska beskattningsreglerna för en viss typ av försäkring. Regeringen förekom det väntade utslaget av EG-domstolen och ändrade bestämmelserna innan domen hade tillkännagivits.<sup>86</sup>

Med utgången av *X AB och Y AB*-målet stod det klart att några av koncernbidragsreglerna i inkomstskattelagen stred mot etableringsrätten i artikel 43 EGF.<sup>87</sup> I samband med att koncernbidragsreglerna ändrades genomfördes en första genomsyn av andra regler på företagsskatteområdet som kunde tänkas stå i strid med EG-fördraget.<sup>88</sup>

Flera ändringar föreslogs i 35 kap. IL om koncernbidrag som en följd av utgången i *X AB och Y AB*-målet. Enligt förslagen skulle det vara möjligt att ge koncernbidrag mellan två svenska företag oavsett förekomsten av ett utländskt bolag i ägarkretsen. Dessutom skulle ett utländskt företags fasta driftsställe i Sverige likställas med ett svenskt dotterbolag i hänseende av koncernbidrag.

---

<sup>85</sup> Se kapitel 5 angående detta problem.

<sup>86</sup> SOU 2002:47, del B, s. 84.

<sup>87</sup> Regeringsrätten följde EG-domstolens tolkning i förhandsbeskedet i målet. Se RÅ 2000 ref. 17.

<sup>88</sup> Detta skedde genom promemorian Ds 2000:28 som låg till grund för proposition 2000/01:22.

Vidare föreslogs förändringar i 24 kap. IL så att även utländska företag skulle kunna utnyttja möjligheten till skattefri utdelning på näringsbetingade aktier. Regeln i 42 kap. 16 § IL om skattefri utdelning av dotterbolagsaktier skulle även gälla för ett utländskt företag. Dessutom föreslogs ändringar i reglerna om kommissionärsförhållanden och när ekonomiska föreningar ombildas till aktiebolag. Även regeln i avräkningslagen, som endast medgav avräkning för utländsk skatt för oinskränkt skattskyldiga i Sverige, ansågs kunna strida mot EG-fördraget.

I propositionen medges uttryckligen att ändringarna är föranledda av reglerna om etableringsfrihet inom gemenskapen i artikel 43 EGF. Det framkommer också att man är väl medveten om att det inte är en fullständig och slutgiltig anpassning till EG-fördragets regler utan det medges att det kan finnas fler regler som i framtiden kan komma att behöva anpassas.<sup>89</sup> De ovan nämnda ändringarna antogs av riksdagen och trädde ikraft den 1 januari 2001.<sup>90</sup>

#### 4.4 Den underliggande konflikten

Den situation som Sverige och de övriga medlemsländerna har satt sig i är mycket problematisk. Syftet med gemenskapen är att upprätta en inre marknad med fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer. Syftet med den inre marknaden är att underlätta handeln mellan medlemsstaterna och på så vis öka den ekonomiska tillväxttakten i medlemsländerna. Men upprättandet av den inre marknaden för också med sig en inskränkning i lagstiftningen på berörda områden. Ett av dessa områden har alltså visat sig vara skatteområdet, oavsett om det var meningen eller inte från början (se avsnitt 2.6). På skatteområdet går det att skönja en tydlig konflikt som varje medlemsstat har att brottas med. Dels finns önskan att skapa en inre marknad som gynnar handeln över gränserna och dels finns önskan att själv bestämma skattelagstiftningens utformning eftersom skatteintäkterna har så stor betydelse för medlemsstaterna. Det är denna konflikt man måste ha klart för sig för att förstå den besvärliga situation som medlemsstaterna befinner sig i.

Denna konflikt mellan två viktiga intressen gör att den svenska regeringen kommer att ställas inför svåra prov framöver. För att ha råd att upprätthålla välfärden i samhället krävs att skattelagstiftningen är utformad på ett sätt som hindrar att skattepliktiga inkomster och tillgångar försvinner från Sverige på ett otillbörligt sätt. Problemet med skatteregler som är till för att garantera att ingen skatt på ett otillbörligt vis försvinner till utlandet är att de kan strida mot EG-fördraget. Det gäller att utforma skattereglerna på ett sådant sätt att de ger ett adekvat skydd mot att skatteunderlaget försvinner utomlands utan att de hindrar den fria rörligheten inom gemenskapsområdet.

---

<sup>89</sup> Prop. 2000/01:22, s. 61.

<sup>90</sup> Genom SFS 2000:1341 och SFS 2000:1349.

Det är ett intrikat problem att utforma regler som formellt inte utgör ett hinder mot den fria rörligheten men som i praktiken ändå medför att skatteunderlaget blir kvar i Sverige. Man kan se det som ett sätt att kringgå EG-fördragets bestämmelser utan att för den sakens skull bryta mot dem. Det är viktigt att ha denna bild klart för sig när regler som strider mot EG-fördraget ska ändras. Konsekvensen av att göra skattereglerna alltför generösa och EG-vänliga är att det kan medföra en betydande förlust av skatteinkomster. Dessutom är det viktigt att en anpassning till EG-rätten sker på ett sätt som gör beskattningen lättöverskådlig och att det administrativt är möjligt att i realiteten driva in skatterna. Dessutom är det viktigt att kongruensen bevaras i skattesystemet så att följderna av en anpassning inte leder till en snedvridning eller luckor i lagstiftningen.

## 4.5 Om behovet av ytterligare anpassningar på skatteområdet för svenskt vidkommande

Den i november 2002 avkunnade domen, i vilken underprisöverlåtelseregler i IL underkändes, visade på att det kanske behövs fler ändringar inom den svenska skatterätten för att den ska stämma överens med EG-rätten. Den svenska regeringen har sedan inträdet i gemenskapen visat en positiv attityd gentemot EG-domstolens utslag och visat en välvilja att leva upp till de krav som ett medlemskap i unionen medför.<sup>91</sup> Men trots viljan att leva upp till reglerna i fördraget har det alltså visat sig vid flera tillfällen att den svenska skattelagstiftningen inte uppfyller kraven. Med den rättspraxis som finns idag från EG-domstolen finns det anledning att befara att om inga ändringar görs kommer inte domen i november 2002 om underkännandet av regler om underprisöverlåtelser att bli den sista där EG-domstolen tillrättavisar Sverige.

Det finns ett flertal regler, dels i inkomstskattelagen och dels i annan skattelagstiftning, som eventuellt kan utgöra ett otillåtet hinder för den fria rörligheten inom gemenskapen eller ett brott mot något antaget direktiv. En fullständig genomgång är inte möjlig inom ramen för detta arbete. Den följande genomgången i detta avsnitt ska alltså bara ses som exempel på skatteregler som kan ifrågasättas på EG-rättslig grund. I nästföljande avsnitt kommer som sagt en mer grundlig genomsyn att göras angående bestämmelser i inkomstskattelagen som medför att skatten utlöses då en person flyttar ut och bosätter sig i något annat medlemsland.

Det är uppenbart att implementeringen av fusionsdirektivet i inkomstskattelagen är tveksam och troligtvis bristfällig i enstaka fall.<sup>92</sup> Detta direktiv behandlar internationella företagsombildningar. Dels regleras

---

<sup>91</sup> Ett tydligt exempel på denna vilja är att lagstiftningen ändrades redan innan domslutet kom i *Safir*-målet.

<sup>92</sup> Se t.ex. Ståhl, Kristina, *Omstruktureringar och EG-rätten - några synpunkter på den nya regleringen*, SN 1998 s. 816-824 och Friman, Jan, *Omstruktureringar och EG-rätten. Ytterligare synpunkter på den nya regleringen*, SN 1998 s. 441-445.

fusioner och fissioner av företag och dels regleras verksamhetsavyttringar och andelsbyten. Direktivet är vagt utformat och det finns flera frågetecken hur det är tänkt att medlemsstaterna ska uppfylla det.<sup>93</sup> Det har även visat sig vara problemfyllt att implementera moder/dotterbolagsdirektivet på ett tillfredsställande sätt i svensk lagstiftning.<sup>94</sup>

Det har funnits misstankar om att reglerna i SINK-lagen inte skulle vara förenliga med EG-fördraget. Denna lag föreskriver att inkomster som en inskränkt skattskyldig uppstår i Sverige ska beläggas med 25% skatt. Skattesatsen är förvisso lägre men så medges inte heller något grundavdrag. I ett pågående mål är reglerna i SINK föremål för bedömning. I det till EG-domstolen av Regeringsrätten hänskjutande *Wallentin*-målet<sup>95</sup> rör det sig om en tysk student som under några månader arbetat i Sverige mot ett visst vederlag. Enligt SINK skulle alltså 25% av lönen betalas i skatt. Tysken menar emellertid att han är berättigad till fullt grundavdrag enligt 63 kap. IL vilket hade varit fallet om han varit bosatt i Sverige. Han menar att det skulle vara ett hinder mot den fria rörligheten för arbetskraft enligt art. 39 EGF om inte han i denna situation kom i åtnjutande av samma förmåner som en arbetare bosatt i Sverige.

I länsrätten<sup>96</sup> fick tysken rätt men kammarrättsdomen<sup>97</sup> gick på skattemyndighetens argument att en person i tyskens situation inte kunde jämföras med en person som under hela året varit bosatt i Sverige och att detta skulle motivera och rättfärdiga en olikbehandling.<sup>98</sup> Om man ser grundavdraget isolerat är det uppenbart att det måste bedömas som diskriminerande. Att ställa som krav för avdrag att personen måste vara bosatt i Sverige under året är inget annat än öppen diskriminering. Men bilden förändras något om man inte ser grundavdragsregeln isolerat utan att den istället ses i sitt sammanhang med SINK-lagen. Inga avdrag medges för inskränkt skattskyldiga men detta kompenseras genom en lägre skattesats som i de flesta fall medför en lägre beskattning än som skulle varit fallet om de vanliga reglerna i IL hade använts.<sup>99</sup> Enligt den princip som tydligt betonades i *AMID*-målet, om att varje regel måste ses separat och att kompensationsregler inte är tillräckligt, tyder på att avdragsreglerna kan

---

<sup>93</sup> Se Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 224-226.

<sup>94</sup> Se mer om moder/dotterbolagsdirektivet i Köhlmark, Anders, *Moder/dotterbolagsdirektivet - en analys*, SN 1992 s. 364-369.

<sup>95</sup> Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd den 16 oktober 2002.

<sup>96</sup> Länsrätten i Norrbottens län, dom den 12 juni 1998 (mål nr 1752-96)

<sup>97</sup> Kammarrätten i Sundsvall, dom den 2 augusti 2001 (mål nr 2208-1998)

<sup>98</sup> Mutén, Leif, kommenterar i sina artiklar *EG-rättstolkning på gräsrotsnivå*, SvSkT 1998 s. 595-598 och *Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten*, SvSkT 2002 s. 561-573 dessa domslut.

<sup>99</sup> I Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 125, menar författarna att det inte skulle röra sig om diskriminering i de fall avdragsförbudet kompenseras av en lägre skattesats. Frågan är endast teoretisk eftersom ingen skulle klaga i en sådan situation eftersom skatten blir mindre eller densamma. Det intressanta är om reglerna, som i *Wallentin*-målet, faktiskt leder till att en utomlands bosatt faktiskt påförs en högre beskattning. Härom nämner författarna inget.



innebära ett brott mot diskrimineringsförbudet i EG-fördraget. Den avgörande frågan är om personer bosatta i Sverige och personer bosatta utomlands befinner sig i jämförbara situationer. Om de inte befinner sig i jämförbara situationer är inte de svenska reglerna diskriminerande. Nyligen har en utredning presenterat ett förslag till ändring av SINK-lagen.<sup>100</sup> Enligt denna utredning föreligger ingen objektiv skillnad mellan en oinskränkt och en inskränkt skattskyldig person som motiverar särbehandlingen i den nuvarande SINK-lagen.<sup>101</sup> Utredningen föreslår en ändring som skulle innebära att en inskränkt skattskyldig person ska ha valfriheten att välja mellan att bli beskattad enligt SINK-lagen eller genom de ordinära reglerna i IL för sina tjänsteinkomster i Sverige.<sup>102</sup> På så sätt uppkommer inga situationer som kan medföra diskriminering av inskränkt skattskyldiga.

Det kan också nämnas att Regeringsrätten vid några tillfällen underkänt svenska skatteregler genom att hänvisa till EG-fördraget utan att inhämta förhandsbesked av EG-domstolen.<sup>103</sup>

## 4.6 Sammanfattning

Den svenska internationella skatterätten regleras dels av interna regler och dels av dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och ett stort antal andra stater. De interna reglerna bygger på att en person som stadigvarande vistas i landet är oinskränkt skattskyldig här medan en person som har sin hemvist utomlands endast blir beskattad för inkomst som uppbärs och kan relateras till Sverige. EG-fördraget hindrar att inskränkt skattskyldiga som befinner sig i samma situation som oinskränkt skattskyldiga blir diskriminerade.

Inträdet i den europeiska unionen medförde för Sveriges del att en rad anpassningar behövde göras för att kraven om icke-diskriminering i EG-fördraget och implementeringen av antagna direktiv på området skulle uppfyllas. På skatteområdet har några uppmärksammade domar från EG-domstolen visat på brister i den svenska lagstiftningen. En första genomsyn av de svenska skattereglernas överensstämmelse med EG-rätten har genomförts. Att fler ändringar behövs göras är mot bakgrund av senare praxis från EG-domstolen mycket sannolik. Så har till exempel ett förslag till ändring av SINK-lagen nyligen presenterats för att hindra att inskränkt skattskyldiga skulle kunna hamna i en situation där de beskattas hårdare än vad oinskränkt skattskyldiga i en liknande situation skulle bli.

---

<sup>100</sup> SOU 2003:12

<sup>101</sup> SOU 2003:12 s. 151

<sup>102</sup> SOU 2003:12 s. 151

<sup>103</sup> Se RÅ 2000 ref. 38 om löneregeln i fåmansföretagsbestämmelserna och RÅ 2000 ref. 47 om anskaffningskostnadens beräkning vid tillämpning av fåmansföretagsreglerna.

# 5 Beskattning som utlöses när den skattskyldige flyttar ut

## 5.1 Inledning

Genom *Daily Mail*-målet och *ICI*-målet slog EG-domstolen fast att skatteregler som kunde försvåra det egna landets företag från att etablera sig i en annan medlemsstat eller en fysisk person från att bosätta sig utomlands skulle bedömas som restriktioner som inte ansågs stämma överens med EG-fördraget. I IL finns regler som eventuellt kan utgöra ett restriktionshinder och därmed strida mot EG-fördragets regler. Skatteregler som bygger på att skatt utlöses när en fysisk eller juridisk person lämnar Sverige kan potentiellt alltid utgöra ett hinder eller försvåra en utflyttning. I sådant fall måste det finnas argument som rättfärdigar en sådan lösning. Att rättfärdiga nödvändigheten av att beskattningen ska utlösas enbart av den anledningen att den fysiska eller juridiska personen flyttar ut kan visa sig vara svårt.

I detta kapitel ska regler i IL behandlas som har det gemensamt att de medför att den fysiska eller juridiska personen som står i begrepp att flytta från Sverige hindras av detta på grund av den beskattning som då skulle utlösas.<sup>104</sup> Vid en första anblick framstår sådana regler som ett klart brott mot det restriktionsförbud som EG-domstolen slog fast i de ovan nämnda målen. Det kan emellertid finnas omständigheter eller skäl som rättfärdigar att Sverige har kvar dessa regler. Men om det skulle visa sig i framtiden att reglerna inte skulle vara förenliga med restriktionsförbudet återstår bara att ändra dem. En intressant fråga i sammanhanget är om det då finns en möjlighet att ändra reglerna på ett sådant sätt att det inte medför betydande skatteförluster för den svenska staten.

## 5.2 Berörda skatteregler i inkomstskattelagen

I 22 kap. IL finns regler om beskattning vid uttag av tillgångar från näringsverksamhet. Vad som menas med uttag förklaras i 22:2 IL där det framkommer att det är när den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från en näringsverksamhet för privat bruk eller att tillgången överförs till en annan näringsverksamhet. En sådan överföring av en tillgång skall enligt 22:7 IL behandlas som om den avyttrats till marknadspris och därmed bli föremål för uttagsbeskattning. I 23 kap. IL finns bestämmelser om underprisöverlåtelser. Om uttaget från en näringsverksamhet uppfyller rekvisiten i detta kapitel ska ingen uttagsbeskattning ske enligt 23:9 IL.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Den engelska benämningen för skatter som utlöses vid en utflyttning, som också används flitigt i Sverige, är "exit taxes".

<sup>105</sup> En motsvarande bestämmelse finns i 22:11 IL.

Som krav ställs i 23:16 IL att förvärvaren skall omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår.<sup>106</sup>

Detta är grundförutsättningarna som kompletteras med några ytterligare situationer som leder till uttagsbeskattning. I 22:5 IL finns fem punkter som var och en ytterligare anger när uttagsbeskattning ska ske vid en överföring av en tillgång. Detta är när en näringsverksamhet upphör, om skattskyldigheten för en inkomst av näringsverksamhet helt eller delvis upphör, om tillgångar förs över till en näringsverksamhet där ingen skattskyldighet föreligger, om inkomsten från näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller om tillgångar förs över till en annan näringsverksamhet som på grund av skatteavtal är undantaget från beskattning i Sverige.

Enligt 22:5 IL skulle således uttagsbeskattning utlösas när en fysisk person som har sitt hemvist och bedriver näringsverksamhet i Sverige önskar flytta till en annan medlemsstat och fortsätta med näringsverksamheten där. Uttagsbeskattning blir även aktuell för en juridisk person som flyttar sitt skatterättsliga hemvist från Sverige till en annan medlemsstat.<sup>107</sup> Dessutom kan uttagsbeskattning utlösas om ett svenskt bolag vill överföra tillgångar till ett dotterbolag eller ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Någon möjlighet att förhindra uttagsbeskattning enligt reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL finns inte eftersom förvärvaren inte längre kommer att bli beskattad för näringsverksamhet i Sverige, vilket är ett krav enligt 23:16 IL.

Vid dessa tillfällen kan reglerna i 22:5 IL utgöra restriktioner som kan bedömas som ett hinder för den fria rörligheten inom gemenskapen. För en fysisk person medför den uttagsbeskattning som sker av näringsverksamheten vid en utflyttning som ett hinder för den fria rörligheten. Dels kan beskattningen strida mot art. 39 EGF om arbetstagares fria rörlighet och dels mot art. 43 EGF om rätten till etableringsfrihet. För en juridisk person medför de ovan nämnda uttagsbeskattningsreglerna ett hinder mot den etableringsrätt som garanteras genom art. 43 EGF. Detta förhållande tycks inte ha uppmärksammats i förarbetena.<sup>108</sup>

I 49 kap. IL finns bestämmelser om när man kan få uppskov med beskattningen vid andelsbyten. Reglerna är anpassade och utformade efter

---

<sup>106</sup> Se mer om uttagsbeskattningsreglerna och möjligheten till underprisöverlåtelser i Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 32-44 och s. 121-142.

<sup>107</sup> Detta kan exempelvis ske genom att en majoritet av bolagsledningen flyttar ut vilket kan leda till att det genom ett dubbelbeskattningsavtal kommer att betraktas som hemmahörande i en annan stat. Om Sverige i ett sådant fall förlorar rätten att beskatta bolagets inkomster kommer uttagsbeskattning att ske. Se prop. 1994/95:91 s. 41.

<sup>108</sup> I prop. 1999/00:2 del 2, s. 290 hänvisas till tidigare förarbeten (prop. 1994/95:91) då de berörda reglerna infördes, vilket var innan inträdet i EU vilket gjorde att något problem inte fanns vid tillfället för införandet.

fusionsdirektivet som reglerar detta område.<sup>109</sup> Med andelsbyte menas enligt 49 kap. 2§ p. 1 IL att en säljare (fysisk eller juridisk person) avyttrar en andel i ett företag till ett annat företag (det köpande företaget) och att villkoret i p. 2 samma paragraf om att ersättningen är marknadsmässig är uppfyllt.<sup>110</sup> Vid ett andelsbyte som uppfyller kraven i 49 kap. IL medges uppskov med den beskattning som annars skulle ha utlöst vid en försäljning av andelarna till det köpande bolaget. När äganderätten till andelen som grundade uppskovet i framtiden övergår till någon annan ska enligt 49:19 IL beskattning för andelsbytet slutligen ske. Syftet med uppskov vid andelsbyten är att det ska förenkla omstruktureringar av företag.<sup>111</sup>

För att uppskov med beskattningen vid ett andelsbyte ska kunna beviljas uppställs krav på att det köpande företaget måste vara en juridisk person enligt 49:9 IL. Ett ytterligare krav för uppskov är att om säljaren är en fysisk person måste han enligt 49:8 IL vara bosatt i Sverige eller stadigvarande vistas här. Detta innebär att fysiska personer som är skattskyldiga i Sverige på grund av väsentlig anknytning till landet eller begränsat skattskyldiga här genom 3:19 IL för vissa kapitalinkomster undantas från möjligheten till uppskov vid andelsbyten. I förarbetena motiveras detta krav med att beskattningsrätten annars kan gå förlorad när andelarna en gång säljs på grund av att dubbelbeskattningsavtal oftast ger hemvistlandet rätt att beskatta avyttring av andelar i företag.<sup>112</sup> Något stöd för detta undantag tycks inte finnas i fusionsdirektivet.<sup>113</sup>

Men intressantast för detta arbete är 49:26 IL som föreskriver att om en fysisk person inte längre uppfyller kraven i 49:8 IL skall uppskovsbeloppet beskattas. Detta medför att en fysisk person som har fått uppskov med beskattningen av ett andelsbyte kan hindras från att lämna landet på grund av den beskattning som då skulle utlösas. Detta kan således strida mot EG-fördragets regler om fri rörlighet för personer inom gemenskapen.

Frågan om en regel, som grundar sig på att uppskovsbeloppet tas upp till beskattning på den grund att personen flyttar ut, är förenlig med EG-rätten togs upp i förarbetena. Där medges att det inte finns någon regel i fusionsdirektivet som direkt medger en lösning som den föreslagna men att frånvaron av en sådan lösning kan leda till att Sverige förlorar rätten att beskatta beloppet. Eventuellt kan man se frånvaron av ett förbud i fusionsdirektivet mot en reglering som den svenska som ett tyst godkännande. Med hänsyn till detta skulle en regel som denna vara förenlig med fusionsdirektivet.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup> Se till exempel Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 231-233 och s. 244-251 om problemen med den svenska implementeringen.

<sup>110</sup> Dessutom finns det krav på att endast en liten del av ersättningen får lämnas i kontanter.

<sup>111</sup> För en mer utförlig beskrivning av reglerna se Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, s. 169-184.

<sup>112</sup> SOU 1998:1 s. 191 och prop. 1998/99:15 s. 180.

<sup>113</sup> Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 235.

<sup>114</sup> Prop. 1998/99:15 s. 196.

En intressant fråga i detta sammanhang är om det visar sig att fusionsdirektivet strider mot EG-fördraget. Att fusionsdirektivet indirekt accepterar en reglering som den i 49:26 IL gör inte att EG-fördragets bestämmelser får sättas åt sidan. EG-fördraget står över utfärdade direktiv och EG-domstolen har som tidigare nämnts (se avsnitt 2.3) befogenhet att underkänna sådana regler. Detta innebär att den svenska regleringen i 49:26 IL inte kan motiveras utifrån den ståndpunkten att den eventuellt skulle stämma överens med fusionsdirektivet.<sup>115</sup>

Vidare diskuteras om regeln kan strida mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital. Den fria rörligheten för personer regleras av art. 38 EGF vilken enligt förarbetena inte kan vara tillämplig i det föreliggande fallet.<sup>116</sup> Vad gäller den fria rörligheten för kapital, vilket regleras i art. 56 EGF (före detta art. 73 b), skriver man att det är osäkert om en andelsägare som flyttar ut kan betraktas som en kapitalrörelse i EG-fördragets mening. Om så skulle vara fallet att art. 56 EGF är tillämplig skulle den svenska regeln ändå kunna rättfärdigas enligt art. 58 EGF.<sup>117</sup>

En alternativ lösning som diskuteras är om det skulle vara möjligt att enligt dubbelbeskattningsavtal kräva betalning på uppskovsbeloppet när det väl utlöses enligt de allmänna reglerna. Detta skulle fungera så att avskattning skedde vid utflyttning men att uppskov medgavs tills de berörda andelarna bytte ägare. Svårigheten att få information om när avyttringen av andelarna sker och problemet med att driva in skattefordran från utlandet gör emellertid att en sådan lösning inte rekommenderas.<sup>118</sup>

En regel som tidigare nämnts vid några tillfällen är 3:19 IL. Denna regel gör att en person som flyttar från Sverige under en tioårsperiod därefter fortfarande blir skattskyldig i Sverige för kapitalvinster på bland annat svenska aktier. Detta gör att även en utländsk medborgare som under kort tid varit bosatt i Sverige kan bli skattskyldig för reavinster på svenska aktier under en tioårsperiod efter det att personen lämnar landet.<sup>119</sup> Denna regel infördes med omedelbar verkan i april 1983<sup>120</sup> för att hindra framför allt fåmansföretagare från att genom en utflyttning kunna realisera

---

<sup>115</sup> Detta problem som uppstår när EG:s sekundära rätt inte överensstämmer med EG-fördraget behandlas mer utförligt i Alhager, Eleonor., *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 103-117 där bland annat derogationsförslaget av Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom skatterätten*, berörs.

<sup>116</sup> Med senare rättspraxis har denna artikel blivit intressant igen. Se avsnitt 5.3.

<sup>117</sup> Prop. 1998/99:15 s. 196.

<sup>118</sup> Prop. 1998/99:15 s. 196.

<sup>119</sup> Detta kan tyckas synnerligen vidsträckt och har också kritiserats i t.ex Sundgren, Peter, *Beskattnings av reavinster vid 'skenutflyttning'*, SvSkT 678-680.

<sup>120</sup> I dåvarande 6 § 1 mom a, vilket numera har sin motsvarighet i 3:19 IL.

företagsvinsten förmånligt och sedan flytta hem igen.<sup>121</sup> Regeln skulle motverka skenutflyttningar<sup>122</sup> och därmed motverka en oönskad skatteflykt.

Ett problem med denna regel som uppmärksammats är dess åtskillnad på svenska och utländska aktier. Tioårsregeln träffar endast en utflyttad persons innehav av svenska aktier och inte hans innehav av utländska aktier.<sup>123</sup> Vid en utflyttning skulle alltså ett innehav av svenska aktier göra att personen under ytterligare tio år var skattskyldig för en eventuell reavinst av aktierna. Detta innebär att en person som investerat i svenska aktier skulle missgynnas vid en utflyttning jämfört med en person som endast investerat i utländska aktier. Några skäl för att motivera denna åtskillnad angives inte i förarbetena.

### 5.3 Skattereglernas förenlighet med EG-rätten

Reglerna i 22:5 IL och 49:26 IL har det gemensamt att den skatterättsliga situationen berörs direkt av att en fysisk person flyttar från Sverige. Beskattningen sker direkt och enbart som en följd av att personen får en skatterättslig hemvist i ett annat land. Utlösningen av skatten är för dessa båda regler inte villkorad vilket gör att det inte finns någon möjlighet för den utflyttande personen att skjuta upp eller undvika beskattningen.

Tioårsregeln i 3:19 IL är inte uppbyggd på detta sätt. Det faktum att personen flyttar från Sverige medför inte att en beskattning av innehavet av svenska aktier sker. Men under en tioårsperiod finns ett latent skatteanspråk på aktierna som utlöses vid en eventuell försäljning. Denna regel är inte någon "exit tax" i dess egentliga mening.

Vad dessa tre regler har gemensamt är att de syftar till att förhindra att svenska skatteinkomster försvinner på ett otillbörligt sätt till utlandet. Så länge personen är bosatt i Sverige, och alltså oinskränkt skattskyldig för all inkomst här, finns det inga problem för skattemyndigheten att övervaka och kontrollera och därmed beskatta transaktioner som medför att skatt utlöses. Vid en utflyttning försvinner denna möjlighet till kontroll och skattemyndighetens möjligheter att driva in skatt för inkomster som obevkligen uppkommit i Sverige är mycket begränsade. Det är med denna situation för handen man måste se de ovan berörda reglerna. Om de inte hade införts hade betydande skatteinkomster kunnat försvinna vid en utflyttning.

---

<sup>121</sup> Prop. 1982/83:144, s. 20.

<sup>122</sup> I SOU 1997:75 s. 141-142 förklaras vad som menas med skenutflyttning. Det innebär att en person bosätter sig i utlandet under en begränsad tid för att göra en skattevinst och sedan flyttar hem igen. Inte det faktum att en person gör "sken" av att flytta ut men har kvar sin egentliga hemvist i Sverige. I en sådan situation uppstår inget problem eftersom någon utflyttning i egentlig mening aldrig skett utan personen förblir oinskränkt skattskyldig för all inkomst i Sverige.

<sup>123</sup> Denna brist på neutralitet kritiserats i Wiman, Bertil, *Svenska eller utländska aktier och neutralitet*, Festskrift till Gunnar Karnell.

Som antytts i avsnitt 5.2 kan emellertid reglerna utgöra ett otillåtet hinder mot EG-fördragets regler om fri rörlighet för personer och etableringsfriheten inom gemenskapen. Enligt den rättspraxis som uppkommit genom *Daily Mail*-målet och *ICI*-målet i skattemål har det tydligt framkommit att en stat inte får hindra eller försvåra för den egna medlemsstatens medborgare att begagna sig av den fria rörlighet som tillkommer dem genom EG-fördraget. Även om reglerna i 22:5 IL, 49:26 IL och 3:19 IL är samma för svenska medborgare och utländska medborgare som är bosatta i Sverige är det sannolikt att det framför allt är svenska medborgare som kommer att beröras av dem. Svenska skatteregler som hindrar svenska medborgare från att flytta till en annan medlemsstat är inte tillåtet. Det skulle alltså röra sig om hemlandsdiskriminering.

Att beskattning utlöses direkt vid en utflyttning är definitivt ett sådant hinder som kan medföra att en person väljer att inte flytta till en annan medlemsstat. Uppskovs- eller uttagsbeskattningsbeloppet kan vara av en sådan storlek att det inte finns någon möjlighet att betala det vid en utflyttning. Uppskovsregeln i 49:26 IL strider mot artikel 39 EGF som ska säkerställa fri rörlighet för arbetstagare i gemenskapen. En person som har fått en anställning i en annan medlemsstat kan tvingas avstå från detta arbete för att en beskattning av uppskovet kommer att ske vid en eventuell utflyttning.

Förarbetena avfärdar helt möjligheten av att 49:26 IL kan komma att strida mot den fria rörligheten för personer. Motiveringen är att den fria rörligheten enligt fördraget berör arbetstagare och att det inte är i egenskap av arbetstagare som skatten på uppskovet utlöses.<sup>124</sup> Detta argument är överspelat sedan *Terhoeve*-målet där det klart framkommer att det inte bara är beskattningen av arbetsinkomsten som ska beaktas i art. 39 EGF utan alla regler som kan tänkas vara avskräckande för en person som vill arbeta utomlands. Detta medför att 49:26 IL strider mot art. 39 EGF om fri rörlighet för arbetstagare såvida det inte finns skäl som kan rättfärdiga regeln. Förarbetena berör även frågan om regeln kan strida mot den fria rörligheten för kapital i art. 56 EGF. Man är tveksam till om en andelsägars utflyttning kan betraktas som en kapitalrörelse enligt art 56 EGF.<sup>125</sup> Något säkert svar på hur det förhåller sig finns inte.

Resonemanget för uttagsbeskattningsregeln i 22:5 IL är detsamma som förts för uppskovsregeln i 49:26 IL. Den beskattning som sker av en persons näringsverksamhet vid en utflyttning kan hindra denna person från att ta med sig sin näringsverksamhet utomlands. Om inga skäl finns som rättfärdigar regeln strider den mot EG-fördraget.

---

<sup>124</sup> Prop. 1998/99:15, s. 196

<sup>125</sup> Prop. 1998/99:15, s. 196

Tioårsregeln i 3:19 IL skiljer sig från de ovan behandlade reglerna. Momentet att flytta ut medför inga skattekonsekvenser i sig och detta medför att regeln inte strider mot den fria rörligheten för personer eller kapital enligt EG-fördraget i ett initialt skede. Om personen under en tioårsperiod efter utflyttningen säljer sina aktier kommer de svenska aktierna att bli beskattade i Sverige men inte de utländska. Detta får till följd att en person som innehar svenska aktier vid en utflyttning måste betala kapitalskatt till Sverige och förmodligen också till det nya hemvistlandet. Om inte den inbetalda skatten fullt ut är avdragsgill i det nya hemvistlandet innebär det att en person med svenska aktier vid en utflyttning missgynnas.<sup>126</sup>

## 5.4 Skäl som kan rättfärdiga berörda skatteregler

I avsnitt 3.4 behandlades undantagen från EG-fördragets diskriminerings- och restriktionsförbud. Enligt avsnitt 5.3 ovan har konstaterats att 22:5 IL och 49:26 IL strider mot artikel 39 i EGF som skyddar arbetstagares fria rörlighet och art. 43 EGF om etableringsfrihet i gemenskapen. Det rör sig om en otillåten hemlandsdiskriminering. Enligt EG-domstolens praxis finns det en möjlighet att rättfärdiga sådana regler om det är motiverat av ett tillräckligt viktigt allmänintresse.

Skälen för uttagsbeskattning när en person flyttar utomlands med sin näringsverksamhet är att Sverige inte ska förlora beskattningsrätten vid en avyttring av verksamheten eller då tillgångar i verksamheten säljs. För att uppnå detta måste beskattning ske vid en utflyttning.<sup>127</sup> Det är alltså ekonomiska skäl som motiverat de berörda uttagsbeskattningsreglerna, det vill säga att helt enkelt förhindra att skatteinkomster försvinner från landet. EG-domstolen har hitintills varit mycket restriktiv i sin bedömning angående skäl som motiveras utifrån ekonomiska hänsyn eller för att upprätthålla en effektiv skattekontroll.<sup>128</sup> Emellertid är reglerna om uttagsbeskattning så fundamentala för att Sverige ska kunna driva in den skatt som är upparbetad i Sverige. Detta gör att EG-domstolen kanske trots allt skulle acceptera denna regel.<sup>129</sup> En förutsättning är dock att EG-domstolen bedömer att det inte finns någon mindre ingripande reglering som skulle kunna uppfylla syftet på ett likvärdigt sätt.<sup>130</sup>

---

<sup>126</sup> I vanliga fall ser dubbelbeskattningsavtalen som Sverige har med de andra medlemsstaterna till att någon dubbelbeskattning inte sker i en situation som denna. Detta gör att någon diskriminering inte kommer att uppstå.

<sup>127</sup> Prop. 1994/95:91, s. 39-40

<sup>128</sup> Se till exempel *Safir*-målet eller *ICI*-målet.

<sup>129</sup> I Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 110, står att EG-domstolen ”med största sannolikhet skulle anse reglerna rättfärdigade med hänsyn till önskemålet att skydda den svenska skattebasen”. Av senare rättspraxis är detta ställningstagande troligtvis överspelat. Se nedan.

<sup>130</sup> Detta behandlas i nästa avsnitt.



EG-domstolens uttalanden i senare mål tyder emellertid på att det kan bli svårt att motivera uttagsbeskattningsregeln i 22:5 IL utifrån ekonomiska skäl och bevarandet av den svenska skattebasen.<sup>131</sup> I den nyliggen avkunnade EG- domen om de svenska underprisöverlåtelsereglerna framkommer att EG-domstolen har en mycket restriktiv hållning till restriktionshinder som tillkommit för att bevara skattebasen och som därmed skulle kunna motiveras utifrån tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>132</sup>

Som motivering för 49:26 IL anges att om inte beskattningen sker vid utflyttning är man rädd att förlora möjligheten att beskatta andelsbytet i framtiden. Det är alltså möjligheten att i framtiden inte kunna beskatta andelsbytet som motiverar att skatten utlöses då en person flyttar ut.<sup>133</sup> Det är således för att inte förlora skatteinkomster som 49:26 IL har tillkommit. Det är mycket tveksamt om detta är ett tillräckligt starkt skäl för att EG-domstolen ska godkänna en sådan regel. När en person flyttar utomlands medför det som regel att skattemyndigheten får svårare att kontrollera personens förehavanden. Detta medför inte att det därför automatiskt alltid är motiverat att beskatta inkomsterna vid en utflyttning.

När det gäller uppskov med beskattningen vid ett andelsbyte är skattebeloppet fast och kan inte ändras. Det rör sig om en transaktion som företas under ett tillfälle. Detta gör att det är enkelt att övervaka och beskatta när uppskovet väl utlöses. När en person flyttar ut kan det därför tyckas onödigt hårt att uppskovsbeloppet ska beskattas. Detta tyder på att det skulle kunna finnas en möjlighet att införa en mindre strikt skatteregel utan att för den sakens skull förlora beskattningsanspråket.

För reavinstbeskattningsregeln i 3:19 IL är det inte lika säkert att denna strider mot EG-fördraget. De dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder innehåller i stort sett alltid en regel som ser till att ingen dubbelbeskattning sker i en sådan situation. Även om 3:19 IL inte skulle strida mot EG-fördraget finns det skäl att se över den. Den är onödigt hård och kategorisk utan att för den sakens skull bli mer effektiv.

## 5.5 Alternativa skatteregler

EG-domstolen är som nämnts mycket restriktiv i sin bedömning vad gäller diskriminerande regler med hänsyn till ett viktigt allmänintresse. Dessutom har EG-domstolen vid ett flertal tillfällen betonat att en diskriminerande regel endast kan tillåtas om den är absolut nödvändig och det inte finns

---

<sup>131</sup> Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, SN 2003, nr 4, s. 230-246, är tveksam till om motiveringen utifrån skyddandet av ett lands skattebas numera överhuvudtaget kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

<sup>132</sup> Se punkt 50 i mål C-436/00.

<sup>133</sup> Prop. 1998/99:15, s. 195.

några alternativ som skulle fungera lika bra men som var mindre ingripande.<sup>134</sup> Således kan sammanfattas att för att EG-domstolen ska acceptera en i sig diskriminerande regel måste skatteregeln för det första uppfylla kravet att den skyddar eller behövs för ett viktigt allmänintresse och för det andra att det inte finns någon åtgärd som är mindre ingripande.

I föregående avsnitt konstaterades att uttagsbeskattningsregeln i 22:5 IL eventuellt skulle kunna motiveras utifrån ”rule of reason”-testet om det inte finns någon annan åtgärd som på ett adekvat sätt gav samma garanti för att skatten betalades in efter en utflyttning.<sup>135</sup> För den uppskovsutlösande regeln i 49:26 IL är det troligtvis omöjligt att motivera den utifrån ett viktigt allmänintresse. Endast möjligheten av att förlora beskattningsinkomster räcker sannolikt inte för att motivera nödvändigheten av en regel. Dessutom finns det troligtvis andra möjligheter att bevara den svenska beskattningsrätten i en situation som denna.

En möjlighet som har föreslagits är att utforma uppskovet vid en utflyttning efter förebild av tioårsregeln i 3:19 IL.<sup>136</sup> Detta skulle innebära att uppskovet som beviljades efter ett andelsbyte skulle bestå vid en utflyttning. Om skatten sedan utlöses under en tioårsperiod därefter skulle Sverige ha rätt att beskatta uppskovsbeloppet. Detta förslag är snarlikt det som diskuterades i förarbetena.<sup>137</sup> Där avvisas en sådan lösning emellertid av den anledningen att det skulle bli svårt att kontrollera när den beskattningsgrundande handlingen företogs och sedan driva in skattebeloppet. Men att behålla den nuvarande regleringen i 49:26 IL på grund av administrativa skäl blir svårt. EG-domstolen har tydligt klargjort att mer allmänna administrativa skäl inte kan motivera en diskriminerande regel.<sup>138</sup>

För uttagsbeskattningsregeln är det inte lika lätt att applicera samma system. Att föra ut en hel näringsverksamhet är mer komplicerat och det är svårt, för att inte säga omöjligt, att följa upp utvecklingen i företaget. Ett företag gör transaktioner ideligen och värdet ändras med tiden. Detta medför att det är svårt att bedöma när en transaktion är beskattningsgrundande på samma vis som för en handling som utlöser beskattning av ett uppskov. Dessutom kan det röra sig om stora skatteinkomster för den svenska staten som kan gå förlorade om inte uttagsbeskattningsregeln får vara kvar. Detta sammantaget med att det inte finns någon effektiv alternativ lösning gör att det finns starka skäl för att motivera regelns kvarlevnad. Om detta räcker för att även övertyga EG-domstolen är med utgången av senare års mål mycket ovisst.

Oavsett om 3:19 IL är diskriminerande enligt EG-fördraget eller inte behöver den ses över. Att det bara finns en möjlighet att missgynna personer

---

<sup>134</sup> Se till exempel *AMID*-målet.

<sup>135</sup> Som nämnts i föregående avsnitt har nyare praxis medfört att denna möjlighet blivit mindre och därmed osäkerheten större.

<sup>136</sup> Se Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, s. 111

<sup>137</sup> Prop. 1998/99:15 s. 196.

<sup>138</sup> Se t.ex. *Schumacker*-målet.

som väljer att investera i svenska aktier är inte önskvärt. Dessutom är det svårt att motivera det förhållandet att en utländsk person som varit bosatt i Sverige under en kort och begränsad tidsperiod kommer att bli beskattad för innehavet av svenska aktier under en tioårsperiod från utflyttningen. En utredning har föreslagit att den nuvarande regleringen skulle ersättas av en så kallad återflyttarskatt.<sup>139</sup>

Denna idé bygger på att man behandlar en utflyttad person som om han fortfarande varit bosatt i Sverige. Detta skulle innebära att om en utflyttad person inom en period om såg fem eller tio år flyttar tillbaka till Sverige kommer realisationsvinster vid försäljning av aktier under den tid han varit bosatt i utlandet att bli beskattade. Detta skulle innebära att en person som flyttar ut av skatteundandragande skäl inte kan bosätta sig i Sverige under en fem- eller tioårsperiod eftersom svensk skatt då skulle utlösas. Fördelen med detta förslag är att återflyttarskatten skulle gälla all kapitalvinstskattepliktig egendom, det vill säga även utländska aktier till exempel, vilket skulle medföra en neutralitet mellan olika investeringsalternativ. En ytterligare fördel med återflyttarskatten är att den träffar mer precist de fall som man är ute efter.<sup>140</sup>

## 5.6 Sammanfattning

I detta kapitel har en närmare undersökning gjorts avseende regler i IL som bygger på att skatt utlöses då en person flyttar ut, så kallad "exit tax". Det visade sig att både uttagsbeskattningsregeln i 22:5 IL och uppskovsbeskattningsregeln i 49:26 IL troligtvis utgör restriktioner som strider mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer eller etableringsfriheten.

Vidare konstaterades att det finns starka skäl som motiverar uttagsbeskattningsregeln. För att inte den svenska skattebasen ska urholkas genom att upparbetade värden i inkomstlaget näringsverksamhet försvinner utomlands är det viktigt att Sverige har någon form av uttagsbeskattning i dessa situationer. Detta eftersom regleringen är till för att skydda ett viktigt skatteområde och någon mindre ingripande reglering inte står att finna som kan garantera att skatt kommer att inbetalas till Sverige. Med senare rättspraxis från EG-domstolen har möjligheten att åberopa skattebasens bevarande som ett tvingande allmänintresse för att motivera en regel som utgör ett restriktionshinder inskränkts betydligt. Detta gör att rättsläget för tillfället måste betecknas som mycket ovisst vad gäller uttagsbeskattningsregelns överensstämmelse med EG-fördraget.

Det blir ännu svårare att motivera den uppskovsutlösande regleringen i 49:26 IL utifrån motiveringen om hänsyn till skyddet av den svenska

---

<sup>139</sup> SOU 1997:75, se bilaga.

<sup>140</sup> Se mer om detta förslag i artikeln Sundgren, Peter, *Beskattnings av reavinster vid skenutflyttning*, 1999 s. 678-682.

skattebasen. Detta framför allt av den anledningen att man kan tänka sig en alternativ lösning som skulle kunna uppnå samma resultat men som skulle vara mindre ingripande.

Vidare har även tioårsregeln i 3:19 IL berörts. Detta är inte en i egentlig mening "exit tax" som de båda andra. Men den är intressant i sammanhanget eftersom den är nära sammankopplad med att en person flyttar ut och vilka konsekvenser detta kan få i skattehänseende. Även om tioårsregeln inte uppfyller kravet på neutralitet är det tveksamt om den utgör en restriktion i EG-fördragets mening. En intressant sak med tioårsregeln är att den kan tjäna som förebild för en eventuell omarbetning av 49:26 IL.

Bristen på neutralitet vid tillämpningen av tioårsregeln kan lösas genom att ersätta den med en återflyttarskatt. Detta skulle innebära att realisationsvinster endast skulle beskattas i Sverige om en utflyttad person återvänder till Sverige inom en begränsad tidsperiod om fem eller kanske tio år.

# 6 Analys och diskussion

## 6.1 Inledning

Framställningen i detta arbete har visat på problem som den svenska inkomstbeskattningen har ställts eller eventuellt kommer att ställas inför efter inträdet i den europeiska gemenskapen. I samma mån som integrationen ökat har medlemsstaternas självständighet och frihet inskränkts. I avsnitt 4.3 berördes ändringar i IL som framtingats av det EG-rättsliga systemet. I kapitel 5 behandlades mer ingående skatteregler som gör att skatt utlöses vid en utflyttning. Resultatet härav blev att ytterligare ändringar troligtvis kommer att behövas göras i framtiden.

Det är i dagens läge ovisst hur skatteområdet kommer att utvecklas i framtiden ur ett EG-perspektiv. Det är förtidigt att dra några säkra slutsatser om hur den starkt integrationsvänliga hållningen hos EG-domstolen kommer att påverka medlemsstaternas agerande på skatteområdet. Det som emellertid säkert kan konstateras är att harmoniseringsarbetet av skatterna i gemenskapen kommer att fortsätta. Frågan är bara vilken väg som denna harmonisering kommer att ta i framtiden.

## 6.2 EG-domstolens betydelse för harmoniseringsarbetet med skatterna

Som framgått av kapitel 3 har EG-domstolen i snart tjugo år förbjudit skatteregler som hindrar den fria rörligheten för kapital, tjänster och personer.<sup>141</sup> Detta har lett till att en rad nationella skatteregler förbjudits som stridande mot EG-fördraget vilket har framtingat lagändringar i den nationella lagstiftningen. Detta har inneburit att medlemsstaternas skattelagstiftning oundvikligen närmast sig varandra eftersom vissa regler inte accepterats. Problemet med denna skatteharmonisering är att den är långsam vilket beror på att EG-domstolen inte har någon befogenhet att ersätta den diskriminerande skatteregeln med en annan. Det handlar således om en negativ harmonisering. Efterhand som skatteregler anses vara diskriminerande inskränks medlemsstaternas skattefrihet på detta område och valmöjligheterna försvinner vilket i slutändan leder till en harmonisering eftersom handlingsalternativ saknas.

Problemet med så kallad negativ harmonisering, genom EG-domstolens försorg, är att medlemsstaterna inte har någon kontroll över vad som sker på skatteområdet. De är tvingade att följa EG-domstolens utslag vare sig de gillar det eller inte. Följden blir att skattesystemet blir osäkert och instabilt.

---

<sup>141</sup> För varor var det redan vid bildandet av den gemensamma marknaden förbjudet med diskriminerande skatteregler.

Det ständiga problemet blir om en viss skatteregel strider mot EG-fördraget eller inte. Om det visar sig att den strider mot EG-fördraget måste den ändras oberoende av dess syften och mål.

Ett stort problem är att EG-domstolen ser varje enskilt fall för sig och sätter inte in det i ett större skatterättsligt sammanhang. EG-domstolen har integrationen som sitt främsta mål vilket leder till att andra hänsyn sätts åt sidan. Någon hänsyn tas inte till samhällsekonomiska effekter. Detta gör att en dom kan, trots målet om ökad handel inom gemenskapen, leda till att de ekonomiska förutsättningarna för handel försämras vilket i sin tur medför minskad handel mellan medlemsstaterna. I ett sådant fall får EG-domstolens domslut motsatt effekt.

För att förstå EG-domstolens domar och dess effekter är det viktigt att förstå hur den resonerar och vilka principer som vägleder den till ökad integration. En klassisk princip inom skatterättsområdet är att neutralitet ska råda mellan olika handlingsalternativ. Enligt denna princip ska det till exempel inte ha någon betydelse i skattehänseende vilken bolagsform man väljer eftersom skatten ska bli densamma i vilket fall som helst.<sup>142</sup> En motivering till denna princip är att neutraliteten ökar handlingsfriheten vilket bidrar till ett effektivare utnyttjande av samhällsresurserna.<sup>143</sup>

Det går att särskilja två olika former av neutralitet inom skatterätten. Den ena formen har som mål att använda neutralitetsprincipen på ett sätt som gynnar den samhällsekonomiska utvecklingen och effektiviteten.<sup>144</sup> Den andra formen av neutralitet benämns ibland som likhetsprincipen och bygger på att två olika rättshandlingar ska i det konkreta fallet behandlas på samma sätt i skattehänseende.<sup>145</sup> Denna form av neutralitet riktar in sig på det konkreta fallet utan att ta någon hänsyn till andra faktorer som kan påverka den skatterättsliga situationen.

Den intressanta frågan blir nu om EG-domstolen använder sig av neutralitetsprincipen och i så fall vilket uttryck den tar sig. Neutralitetsprincipen nämns i både fusions- och moder/dotterbolagsdirektivet men eftersom dessa direktiv inte har testats i någon större omfattning är det svårt att avgöra hur EG-domstolen kommer att ställa sig i denna fråga. I EG-fördraget omnämns inte neutralitetsprincipen överhuvudtaget. Detta behöver emellertid inte medföra att EG-domstolen inte använder sig av neutralitetsprincipen i mål som berör EG-fördraget.

---

<sup>142</sup> Se Lodin, Sven Olof, m.fl. *Inkomstskatt, del 1*, s. 37-38.

<sup>143</sup> Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen*, s. 33-35.

<sup>144</sup> Det kan ur samhällsekonomisk synvinkel vara förenligt med denna typ av neutralitet att i vissa fall intervensera genom att till exempel införa miljöskatter. Se Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen*, s. 35 f och 39 ff.

<sup>145</sup> Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen*, s. 31-32.

Som nämnts tidigare i detta avsnitt tar inte EG-domstolen hänsyn till några samhällsekonomiska effekter vilket gör att man kan konstatera att den första formen av neutralitet inte är aktuell för EG-domstolen. Inte i något fall har EG-domstolen beaktat effekten på samhällsekonomin eller anlagt ett ekonomiskt perspektiv överhuvudtaget. Frågan är i vilken mån EG-domstolen använder sig av den andra formen av neutralitet, det vill säga likabehandlingsprincipen. Det är lätt att få uppfattningen att EG-domstolen stödjer sig på likabehandlingsprincipen när den konsekvent underkänner skatteregler som inte behandlar utländska medborgare på samma sätt som statens egna medborgare eller restriktioner som hindrar statens egna medborgare att röra sig inom gemenskapen. Problemet med detta resonemang är att likabehandlingsprincipen inte används fullt ut av EG-domstolen. Detta eftersom EG-fördraget endast skyddar gränsöverskridande verksamhet och inte en stats inomrättsliga förehavanden. Det är således tillåtet för en stat att ha skatteregler som är mindre förmånliga inom staten än vid gränsöverskridande verksamhet.<sup>146</sup>

På grund av denna snedvridning kan man istället för neutralitet tala om att medborgarna och bolagen i gemenskapen har starka rättigheter som inte mer än i absoluta undantagsfall får kränkas.<sup>147</sup> Med detta synsätt har EG-domstolen bit för bit stärkt rättighetsskyddet för medborgarna och företagen i gemenskapen och gjort möjligheterna för medlemsstaterna att införa restriktioner, av vilken typ som helst, mycket små. Det är i detta ljus man måste se verkningarna av *Bachmann*-målet. Som nämnts i avsnitt 3.4 är det inte omöjligt att detta mål är överspelat och att utgången hade blivit en annan om det hade tagits upp till prövning idag. EG-domstolen har ytterligare flyttat fram sina positioner och rättighetsskyddet stärkts i samma mån. Detta har även berörts i kapitel 5 ovan. Där blev resultatet av undersökningen av "exit taxes" i IL att det blir mycket svårt att, med förefintlig rättspraxis från EG-domstolen, bevara en för svenskt vidkommande viktig regel om uttagsbeskattning i vissa situationer för att inte urholka den svenska skattebasen.

Att EG-domstolen, enligt min mening, vägleds av likabehandlingsprincipen vid bedömningen av om skatteregler utgör ett restriktionshinder är tydligt om man beaktar domarna som nämnts tidigare i detta arbete. EG-domstolen återkommer ständigt till att de aktuella skattereglerna inte behandlar utländska medborgare eller företag på ett likvärdigt sätt som de inhemska medborgarna eller företagen och att detta skulle utgöra ett fördragsbrott. Detta innebär att så länge en stats skatteregler inte gör åtskillnad på utländska och nationella medborgare och företag kan inte EG-domstolen förbjuda reglerna. Man kan alltså tänka sig ett land som helt slopar en viss typ av skatteregler, till exempel för att dra till sig kapital eller företag. Denna snedvridning är inte förbjuden enligt EG-fördragets regler om den fria inre

---

<sup>146</sup> I SOU 2002:47, del B, s. 101, beskrivs detta förhållande med att det inte föreligger "något krav på likabehandling åt båda hållen".

<sup>147</sup> Denna åsikt framkommer i SOU 2002:47, del B, s. 101.

markanden eftersom det inte hindrar gränsöverskridande verksamhet.<sup>148</sup> Det kan emellertid röra sig om illojal skattekonkurrens vilket dock inte i princip är förbjudet.<sup>149</sup>

Detta förhållande är ett stort problem och kan medföra stora svårigheter i framtiden. Ekonomin inom gemenskapen gynnas inte av att någon stat tvingas avskaffa skatteregler som i sig kan stabilisera marknaden och göra konkurrensen inom gemenskapen jämnare. Scenariot att skatteregler förbjuds av EG-domstolen utan att ersättas av andra är illavarslande om staterna i framtiden ska kunna uppfylla de krav som ställs på en välfärdsstat. Om inte staterna kan upprätthålla en effektiv skatteindrivning kommer det inte minst att märkas i nedskärningar i staternas välfärdspolitik.

### **6.3 Harmoniseringsarbetet i framtiden inom gemenskapen**

Som situationen är nu är det EG-domstolen som står för harmoniseringsarbetet av skatterna. Av avsnittet ovan framgår att denna utveckling inte är helt invändningsfri. Harmoniseringen sker slumpvis och osammanhängande och är helt beroende av vilka fall som tas upp i EG-domstolen. Det bästa vore om medlemsstaterna kunde komma överens om en gemensam lagstiftning eftersom man då skulle kunna harmonisera skattereglerna på ett sätt som tog hänsyn till samhällsekonomiska effekter och är mer synkroniserat med övrig lagstiftning. För närvarande krävs enhällighet i ministerrådet för att ett direktiv på skatteområdet ska kunna antas. Detta har varit den bidragande orsaken till att arbetet med harmoniseringen gått så långsamt. För närvarande förs emellertid en debatt om ett eventuellt införande av majoritetsbeslut på skatteområdet. Om denna ändring genomförs kommer det att bli betydligt lättare att genomföra en harmonisering av skatterna.

En fråga som infinner sig är varför det finns ett sådant motstånd hos medlemsstaterna att förlora bestämmanderätten på skatteområdet genom införandet av majoritetsbeslut på detta område. Det finns framför allt tre skäl till varför medlemsstaterna i så stor utsträckning som möjligt fortfarande vill behålla självbestämmandet över skatterna. För det första har beskattningsmakten under hela historiens gång varit kärnan i suveräna staters verksamhet. För det andra måste man se på vilket ansvar som fortfarande vilar på var och en av medlemsstaterna. Upprätthållandet av välfärdssamhället och många sociala avgifter vilar fortfarande på medlemsstaterna och det är därför förstäligt om de också vill ha kontroll över inkomsterna till statskassan. För det tredje är medlemsstaterna inte

---

<sup>148</sup> Man skulle kunna tänka sig att statsstödsreglerna blir tillämpliga men eftersom reglerna är generella är detta mycket osäkert. Se avsnitt 2.5 ovan.

<sup>149</sup> Även om man arbetar på att bekämpa viss typ av illojal skattekonkurrens genom uppförandekoden mm. Se avsnitt 2.5 ovan.



överens om hur det vidare EU-samarbetet ska utvecklas. Om majoritetsbeslut införs på skatteområdet hävdar EU-kritikerna att detta leder till ökad federalism och att det är början på ett Europas förenta stater.<sup>150</sup>

En möjlig lösning skulle kunna vara att slopa kravet på enhällighet på de områden där självbestämmanderätten ändå är starkt inskränkt genom EG-domstolens rättspraxis. På dessa områden har medlemsstaterna inget att förlora på att släppa enhällighetskravet och därmed göra det lättare att införa gemensamma och effektiva skatteregler.

Ett sådant område skulle vara företagsbeskattningen. Inte minst beskattningen av multinationella koncerner behöver en översyn. Som läget nu ser ut måste ett moderbolag som har dotterbolag i flera olika länder i gemenskapen ta hänsyn till alla dessa staters skattesystem. Möjligheten till koncernbidrag och kvittningsmöjligheter är starkt begränsad. På detta område hade införandet av gemensamma regler i gemenskapen underlättat koncernbolagens utveckling och effektivitet.<sup>151</sup>

Men ett problem som kan uppkomma vid skapandet av nya skattedirektiv är att de inte får innehålla regler som strider mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer. Detta faktum gör att medlemsstaternas lagstiftningsmakt är begränsad på så sätt att de måste ta hänsyn till EG-fördraget och den praxis som växt fram av denna. Man kan tänka sig att fusionsdirektivet verkligen innehöll en regel som sade att uppskovsbeloppet som medges vid ett andelsbyte skulle bli beskattat då personen lämnade landet. En sådan regel skulle troligtvis underkännas av EG-domstolen även om alla gemenskapsländer såg fördelar med den och skulle vilja ha kvar den (se även avsnitt 5.2).

En fråga som infinner sig i detta sammanhang är om EG-domstolen har tolkat EG-fördraget för restriktivt och helt bortsett ifrån mer övergripande frågor om ett effektivt skattesystem inom gemenskapen som gynnar en stark samhällsekonomisk utveckling. Visst gynnas rörligheten av varor, tjänster, kapital och personer mellan medlemsländerna av att all slags diskriminering och alla andra restriktioner tas bort. Och visst är det gynnsamt för handeln över gränserna att många snedvridande skatteregler underkänns av EG-domstolen. Men en stat behöver skatteinkomster för att kunna upprätthålla en viss nivå på den offentliga verksamheten, som i sig faktiskt kan gynna handeln på flera sätt. Till exempel behövs pengar för att underhålla och förbättra infrastrukturen och upprätta ett effektivt och förtroendeingivande rättssystem.

---

<sup>150</sup> De tre skälen är hämtade från SOU 2002:47, del B, s. 105.

<sup>151</sup> Lodin, Sven-Olof, Gammie, Malcolm i artikeln *The Taxation of the European Company*, *European Taxation* 1999, s. 286-294, presenterar ett förslag till en lösning på detta problem. Idén är att beskattningen ska ske gemensamt för alla bolag som ingår i koncernen, så kallad hemlandsbeskattning. Därmed kan en kvittning mellan över- och underskott mellan bolagen fullt ut utnyttjas. Läs mer om denna idé i Westberg, Björn, *Hemlandsbeskattning för europeiska koncerner*, SN 2001, s. 554-567.

För detta behövs ett effektivt skattesystem som kan driva in skatteinkomster till staten. För att ett skattesystem ska vara effektivt behövs det i vissa fall skatteregler som kan utgöra en restriktion i en viss typ av situationer. Ett exempel på en sådan regel kan vara uttagsbeskattningsregeln i 22:5 IL som medför att skatt utlöses när en person som driver näringsverksamhet i Sverige flyttar ut med sin verksamhet. Eventuellt strider denna regel mot EG-fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfriheten men som konstaterades tidigare i detta arbete (se kapitel 5) borde en sådan regel kunna accepteras med tanke på att bevara den svenska skattebasen. Om denna regel skulle förbjudas skulle Sverige gå miste om betydande skatteintäkter på grund av svårigheten att kontrollera näringsverksamhet i utlandet. Med tanke på EG-domstolens restriktiva tolkning av EG-fördraget och den mycket skeptiska attityden till ekonomiska hänsyn måste man ändå betrakta den rättsliga utgången som mycket oviss. En harmonisering genom antagandet av ett EG-direktiv som reglerade uttagsbeskattningen skulle därför vara önskvärd.

Tendensen inom gemenskapen har under senare år varit att medlemsstaterna försökt reducera sina skattesatser för att istället bredda skattebasen. Skattekonkurrensen om företagens och privatpersoners inkomster har tilltagit vilket kan vara en följd av den fria rörligheten inom gemenskapen. Som detta arbete visar har EG-fördraget starkt begränsat, eller nästan omöjliggjort, medlemsstaternas möjligheter att hindra personer och företag att flytta till ett annat land med upparbetade men ännu obeskattade tillgångar. I en sådan situation är det begripligt att staterna ser som sin enda möjlighet att bibehålla sina skatteinkomster genom att göra det så attraktivt som möjligt för företagen och privatpersoner i landet att de väljer att stanna kvar och därmed bli beskattade i landet. Numera arbetar man för att stävja illojal skattekonkurrens (se avsnitt 2.4) men med tanke på hur långsamt harmoniseringsarbetet framskrider kan man få uppfattningen att ett flertal länder i gemenskapen ser fördelar med att bedriva skattekonkurrens istället för att införa gemensam skattelagstiftning.<sup>152</sup>

Detta leder in på ett vidare resonemang om vad medlemsstaterna egentligen vill åstadkomma på skatteområdet. Som nämnts tidigare i detta arbete finns i grunden en konflikt mellan medlemsstaternas önskan att upprätta en inre marknad för att öka och effektivisera handeln över gränserna och önskan att själva kunna bestämma skattelagstiftningens utformning (se avsnitt 4.4). Av vad som framkommit i detta arbete kan man dra slutsatsen att medlemsstaterna ser ut att förlora dragkampen mot EG-domstolen. På område efter område har medlemsstaterna sett sin handlingsfrihet inskränkt. Detta i samband med den allt tuffare skattekonkurrensen medför att man starkt kan ifrågasätta medlemsstaternas egentliga handlingsfrihet på skatteområdet.

---

<sup>152</sup> Se mer om konflikten mellan skattekonkurrens och skatteharmonisering i SOU 2002:47, del B, s. 125-128.

Den svenska skattelagstiftningen har vid ett flertal tillfällen visat sig strida mot EG-fördraget. Dessutom är det troligt att det finns ytterliggare regler som kan tänkas strida mot EG-fördraget (se kapitel 4 och 5). Att ideligen bli tillrättavisd av EG-domstolen ställer inte den svenska inkomstbeskattningen i en bra dager. Förtroendet för skattelagstiftningen minskar och i samma mån ökar osäkerheten och tvivlen. För att skapa en ökad rättssäkerhet måste en bred genomsyn göras över alla delar av den svenska skattelagstiftningen för att förekomma en i annat fall framtvingad ändring efter en dom i EG-domstolen.

Att det fortfarande kan finnas brister i den svenska skattelagstiftningen visar detta arbete på. Någon fullständig genomsyn av IL har inte gjorts i detta arbete och det har aldrig varit meningen heller. Här har endast skatteregler i IL belysts som är utformade så att skatt utlöses när en person flyttar ut (se kapitel 5). Även om det är omöjligt att veta hur en precis regel i ett konkret fall kommer att bedömas av EG-domstolen är det trots allt mycket sannolikt att Sverige måste se över denna sorts beskattning.

## 6.4 Sammanfattning

EG-domstolen har intagit en restriktiv hållning till skatteregler som kan hindra den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital. Detta betyder att medlemsstaternas möjligheter att själva bestämma över skatternas utformning i samma mån har inskränkts. På så vis har en gradvis harmonisering av medlemsstaternas skattelagstiftning skett. Problemet med denna form av harmonisering är att den sker slumpvis, beroende på vilka mål som hamnar inför EG-domstolen. Dessutom finns det problem med att EG-domstolen ser varje enskilt fall separat och inte sätter in det i den rätta skatterättsliga kontexten. Någon bredare analys eller några samhällsekonomiska överväganden görs överhuvudtaget inte.

Harmoniseringsarbetet med den direkta beskattningen går trögt. Medlemsstaternas ovilja att släppa ifrån sig bestämmanderätten på detta område är starkt. I varje fall på de områden som redan är starkt inskränkta genom rättspraxis från EG-domstolen torde behovet av en gemensamt utformad skattelagstiftning vara stor. Hur utvecklingen kommer att bli i framtiden är mycket oviss. Men att en fortsatt harmonisering av skatterna kommer att ske kan man vara förvissad om. Frågan är bara vilken form det fortsatta harmoniseringsarbetet kommer att ta sig.

# Litteraturförteckning

## Böcker och artiklar

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998.

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001.

Bergström, Sture, *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten*, Skattenytt 1998 s. 434-449.

Bergström, Sture, *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, Skattenytt 2000 s. 663-670.

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, 2000.

Dahlberg, Mattias, *Skattekonnkurrensprojekten inom EU och OECD*, Skattenytt 1999 s. 209-222.

Friman, Jan, *Omstruktureringar och EG-rätten. Ytterligare synpunkter på den nya regleringen*, Skattenytt 1998 s. 441-445.

Köhlmark, Anders, *Moder/dotterbolagsdirektivet – en analys*, Skattenytt 1992 s. 364-369.

Mutén, Leif, *Den europeiska gemenskapens diskrimineringsförbud och dess skattekonsekvenser: den svenska erfarenheten*, Svensk skattetidning 2002 s. 561-573.

Mutén, Leif, *EG-rättstolkning på gräsrotsnivå*, Svensk Skattetidning 1998 s. 595-598.

Lodin, Sven-Olof, m.fl, *Inkomstskatt*, 2001.

Lodin, Sven-Olof, Gammie, Malcolm, *The taxation of the European Company*, European Taxation 1999 s. 286-294.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, 2000.

Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen*, 1997.

Ståhl, Kristina, *EG-harmoniseringen av de direkta skatterna – en översikt*, Skattenytt 1992 s. 509-515.

Ståhl, Kristina, *Omstruktureringar och EG-rätten – några synpunkter på den nya regleringen*, Skattenytt 1998 s. 816-824.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, *EG-skatterätt*, 2000.

Sundgren, Peter, *Beskattning av reavinster vid 'skenutflyttning'*, Svensk skattetidning, 1999 s. 678-682.

Tjernberg, Mats, *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, Skattenytt 2003, nr 4, s. 230-246.

Westberg, Björn, *Hemlandsbeskattning i europeiska koncerner*, Skattenytt 2001 s. 554-567.

Wiklund, Ola, *EG-domstolens tolkningsutrymme*, 1997.

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, 2002.

Wiman, Bertil, *Svenska eller utländska aktier och neutralitet*, Festskrift till Gunnar Karnell.

## **Offentligt tryck**

### **Svenska förarbeten**

Departementsserien 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget

Proposition 1982/83:144 om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster, m.m.

Proposition 1994/95:91 Beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupper (EEIG) och andra inkomstskattefrågor

Proposition 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Proposition 1999/00:2 Inkomstskattelagen

Proposition 2000/01:22 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget, m.m.

SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet

SOU 1998:1 Omstruktureringar och beskattning

SOU 2002:47 Våra skatter?

SOU 2003:12 Beskattningen av utomlands bosatta

### **Rättsakter från EG**

Direktiv 77/388/EEG. Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt, enhetlig beräkningsgrund.

EGT L 145 1977 s. 1.

Direktiv 90/434/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. EGT L 225 1990 s. 1.

Direktiv 90/435/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. EGT L 225 1990 s. 6.

Direktiv 92/12/EEG. Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. EGT L 76 1992 s. 1.

Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning. EGT C 2 1998 s. 2. (Code of conduct for business taxation. Rådets press release 12671/97).

# Rättsfallsförteckning

## Rättsfall från EG-domstolen

Mål C-26/62 Van Gend en Loos [1963] ECR 1  
Mål C-6/64 Costa v Enel [1964] ECR 585  
Mål C-270/83 Avoir fiscal [1986] ECR 273  
Mål C-81/87 Daily Mail [1988] ECR 5483  
Mål C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249  
Mål C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225  
Mål C-18/95 Terhoeve [1999] REG I-345  
Mål C-118/96 Jessica Safir [1998] REG I-1897  
Mål C-264/96 Imperial Chemical Industries [1998] REG I-4695  
Mål C-254/97 Baxter [1999] REG I-4809  
Mål C-311/97 Royal Bank of Scotland [1999] REG I-2651  
Mål C-35/98 Verkooijen [2000] REG I-4071  
Mål C-200/98 X AB och Y AB [2000] REG I-08261  
Mål C-141/99 AMID, dom den 14 december 2000  
Mål C436/00 X och Y mot Riksskatteverket, dom den 21 november 2002

## Rättsfall från Sverige

Länsrätten i Norrbottens län, dom den 12 juni 1998 (mål nr 1752-96)  
Kammarrätten i Sundsvall, dom den 2 augusti 2001 (mål nr 2208-1998)  
RÅ 2000 ref. 17  
RÅ 2000 ref. 38  
RÅ 2000 ref. 47