



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Frank Thorstensson

Den svenska regeringens
argumentation för CFC-
lagstiftningen i belysning av EG-
rätten

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Internationell skatterätt

HT 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	4
1 INLEDNING	6
1.1 Introduktion	6
1.2 Syfte och problemställning	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
2 DE SVENSKA CFC-REGLERNAS HISTORIA OCH SYFTE	9
2.1 Allmänt	9
2.2 Valutaregleringen mellan 1940-1989	9
2.3 Luxemburgsparagrafen 1933-1994	10
2.4 Syftet med att införa en ordentlig CFC-lagstiftning	10
2.5 De första riktiga CFC-reglerna 1990	10
2.5.1 Innebörden av begreppet likartad beskattning för utländska bolag	11
2.5.2 Vita listan	12
2.5.3 Form av kontroll (kontrollrekvisitet)	12
2.5.4 Löpande delägarbeskattning	13
2.5.5 Ineffektiv lagstiftning	14
3 NUVARANDE CFC-REGLER	15
3.1 Allmänt	15
3.2 Syftet med en ny CFC-lagstiftning	16
3.3 Reglernas utformning	17
3.3.1 Personer som kan träffas av reglerna	17
3.3.2 Intressegemenskap	18
3.3.3 Indirekt ägande	19
3.3.4 Lågbeskattad inkomst	20
3.3.5 Beräkning av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen (CFC-företaget)	21
3.3.6 Löpande beskattning för delägaren	22
3.3.7 De viktigaste förändringarna mellan regelverken	23

3.4	Områden där CFC-reglerna kan komma i konflikt med EG-rätten	23
4	RÄTTSKÄLLORNA I EG-RÄTTEN – EN ÖVERSIKT	27
4.1	Allmänt	27
4.2	De olika rättskällorna inom EG	28
4.3	Den skrivna rätten (regelverket)	28
4.3.1	Primär gemenskapsrätt – bindande rättsnormer	29
4.3.1.1	Diskrimineringsförbudet	29
4.3.1.2	Etableringsfriheten	29
4.3.1.3	Fria kapitalrörelser	30
4.3.2	Sekundär gemenskapsrätt	31
4.3.2.1	Bindande rättsnormer	31
4.3.2.2	Icke bindande normer – Soft Law	31
4.3.2.3	Allmänna rättsprinciper	32
4.3.3	EG-domstolens rättspraxis	33
4.3.4	Andra rättsordningar	34
4.3.5	Rättsvetenskaplig doktrin och forskning	34
4.3.6	Rättsakterna och EG-domstolen	34
5	EG OCH SKATTERÄTTEN	35
5.1	Allmänt	35
5.2	Förhållandet mellan EG-rätt och nationell skatterätt	35
5.2.1	Harmonisering av skatter inom gemenskapen	36
5.2.2	EG-domstolens tolkningkompetens på det direkta skatteområdet	36
5.3	EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud	37
5.3.1	Diskrimineringsförbudet	37
5.3.1.1	Öppen och dold diskriminering	37
5.3.1.2	Restriktionsförbudet	39
5.3.1.3	EG-domstolens arbetssätt vid fastställelse om en diskriminering eller en restriktion skett	40
5.3.1.4	Jämförbarhetskriteriet	40
5.4	Rätten till fri etablering inom EU	41
5.4.1	EG-domstolen och etableringsfriheten	42
5.5	Etableringsfriheten och CFC-reglerna	43
5.5.1	Regeringens ståndpunkt	43
5.5.2	Håller regeringens resonemang?	44
5.6	Den fria rörligheten för kapital	45
5.6.1	EG-domstolen och hinder mot fria kapitalrörelser	47
5.7	Den fria rörligheten för kapital och CFC-reglerna	49
5.7.1	Regeringens ståndpunkt	49
5.7.2	Håller regeringens resonemang?	50

6 OMSTÄNDIGHETER SOM KAN RÄTTFÄRDIGA RESTRIKTIONER SOM CFC-REGLER I DEN FRIA RÖRLIGHETEN	52
6.1 Allmänt	52
6.2 Rättfärdigande av öppen diskriminering enligt EG-fördraget	52
6.2.1 Etableringsrätten	52
6.2.1.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med artikel 46 EGF	53
6.2.2 De fria kapitalrörelserna	53
6.2.2.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med artikel 58 EGF	54
6.3 Rättfärdigande av dold diskriminering eller andra hinder för den fria rörligheten	57
6.4 Ursäktsgrunder för att objektivt kunna rättfärdiga inskränkningar (restriktioner) i den fria rörligheten	58
6.4.1 Skattesystemets koherens (inre sammanhang)	59
6.4.1.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med argumentet skattesystemets koherens	62
6.4.1.2 Håller regeringens resonemang?	62
6.4.2 Risk för skatteflykt	64
6.4.2.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med argumentet risk för skatteflykt	65
6.4.2.2 Håller regeringens resonemang?	65
6.4.3 Effektiv skattekontroll	66
6.4.3.1 Rättfärdigande av CFC-reglerna med argumentet effektiv skattekontroll	67
6.4.4 Minskning av skatteintäkter/skydd för den inhemska skattebasen	68
6.4.4.1 Rättfärdigande av CFC-reglerna med argumenten minskning av skatteintäkter/skyddande av skattebasen	68
7 SOFT LAW-BEGREPPET OCH EU:S UPPFÖRANDEKOD FÖR FÖRETAGSBESKATTNING	70
7.1 Allmänt	70
7.2 Soft Law inom folkrätten	70
7.3 Soft Law inom EG-rätten	71
7.4 Effekterna av Soft Law	72
7.5 Skattekonnkurrensprojektet inom EU	76
7.6 Syftet med EU:s uppförandekod	77
7.7 Skatteåtgärder som anses skadliga	77
7.8 Primarologgruppen	78
7.9 EG-domstolen och uppförandekoden	79
7.10 Betydelsen av uppförandekoden för CFC- reglerna	80
8 AVSLUTANDE ANALYS	82

LITTERATURFÖRTECKNING	86
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	93

Sammanfattning

CFC står för Controlled Foreign Company och regelsystemets uppkomst härstammar från USA, där det infördes 1934. Sverige införde en motsvarande heltäckande reglering först den 1 januari 1990. Regelsystemets syfte är att eliminera, eller neutralisera, de skattemässiga fördelar som kan uppkomma då delägare i lågbeskattade utländska juridiska personer försöker uppskjuta eller undvika delägarbeskattning. Reglerna innebär att delägarna som träffas av reglerna blir löpande beskattade oavsett om de erhåller inkomsten eller inte. Reglerna träffar både passiva och aktiva inkomster i de utländska juridiska personerna.

Sverige införde ett helt nytt regelsystem från och med den 1 januari 2004. Grundprinciperna från den förra regleringen är dock intakta, dvs. reglerna träffar lågbeskattade passiva och aktiva inkomster i utomlands belägna juridiska personer som till viss del kontrolleras av svenska delägare.

Förändringarna är dock av ett flertal slag. De nya reglerna träffar såväl obegränsat skattskyldiga som begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer i Sverige. Den tidigare regleringen omfattade endast obegränsat skattskyldiga personer. I den nuvarande regleringen är även indirekta innehav upptagna i den direkta lagtexten. Detta medför att dessa innehav medtas både vid beräkningen av ägarandelen samt den där på löpande delägarbeskattningen. Den senare beskattningen kunde troligtvis inte ha skett på den indirekta delen med den tidigare regleringen. Även det s.k. kontrollrekvisitet är borttaget ur den nya regleringen. Detta rekvisit stadgade att personer som var obegränsat skattskyldiga i Sverige gemensamt skulle äga minst 50 procent av det utländska bolaget för att delägare med tio procent av rösterna eller kapitalet skulle beskattas. I den nya regleringen har procenttaket höjts till 25.

Till den nuvarande regleringen finns en särskild fogad lista, bilaga 39 där ett antal geografiska områden tas upp. Regeln i inkomstskattelagen säger att inkomster hos en utländsk juridisk person inte skall anses om lågbeskattad om den upp bärs av en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat som anges på listan. Ett av dessa områden är Europa. I listan under detta område finns det dock en hel del undantag. I skrivande stund är sju EU- och EES länder undantagna, dock i mer eller mindre omfattning. Allt från att alla juridiska personers inkomster med hemvist i ett land skall granskas utifrån huvudregeln till att endast vissa inkomster från bolag med viss grupp tillhörighet skall granskas i andra länder. Huvudregeln prövar om en lågbeskattad inkomst föreligger och om så är fallet blir regelsystemet tillämpligt. I dagsläget räknas en skattesats under 15,4 procent som låg. Även inkomster (och vissa typer av företag) som undantagits i de svenska skatteavtalen skall prövas enligt huvudregeln. Allt detta sammantaget gör att CFC-lagstiftningen kan komma att aktualiseras på ett flertal områden mot länder belägna inom EU- och EES

området. Detta innebär att en konflikt kan uppstå mellan det svenska regelsystemet och EG-fördragets regler om den fria rörligheten av etableringar och kapital.

Enligt regeringens synsätt är regelsystemet förenligt med EG-rätten. I vilket fall som helst skulle reglerna kunna rättfärdigas objektivt vid en eventuell framtida prövning hos EG-domstolen. Är detta en korrekt iakttagelse?

Enligt regeringen skapar CFC-regelsystemet likvärdiga förutsättningar för de svenska företagen, oberoende av om de äger andelar i ett svenskt eller utländskt bolag. Regeringens argument bygger på ett slags koncerntänkande där helheten räknas och inte de individuella enskilda bolagen. Därför är det ingen restriktion i den fria etableringsrätten. När det gäller den fria rörligheten för kapital resonerar regeringen på ett liknande sätt och konstaterar att det inte blir förmånligare att inneha andelar i utländska bolag än i svenska då reglerna endast kompenserar för att det inte skall bli mera förmånligt att äga andelar i utländska företag.

Om regeringens resonemang skulle vara riktigt skulle EG-fördragets bestämmelser förlora all substans. Min slutsats, byggt på EG-domstolens rättspraxis, är att det aldrig kan vara korrekt att införa nationella regler som ökar skattskyldigheten i hemlandet och därigenom reducera alla möjligheter att utnyttja ett fördelaktigt skatteklimate i ett annat medlemsland. EG-domstolen ser framförallt till EG:s överordnade syfte när den dömer sina mål. Om domstolen skulle ge bifall till den svenska regeringens resonemang skulle den i praktiken ge tillåtelse till att låga skatter i andra medlemsländer vore en anledning för andra länder att inför interna skyddsregler som korrigerar detta. Detta skulle gå stick i stäv med domstolens rättspraxis på området. Den ser i stället till att riva ned nationella restriktioner för att på så sätt kunna föra integrationen framåt. EG-domstolen skulle sannolikt inte hjälpa till med att införa nya restriktioner i den fria rörligheten.

Regeringen försöker i andra skedet att rättfärdiga reglerna objektivt genom tre alternativa argument: att skattesystemets koherens kräver reglerna, att reglerna behövs utifrån risken för skatteflykt samt att EU:s uppförandekod motiverar regleringar som de svenska CFC-reglerna.

Jag konstaterar på ett flertal ställen i uppsatsen att CFC-reglernas egentliga syfte torde vara att förhindra en urholkning av den svenska skattebasen. Ett rättfärdigande byggt på ekonomiska överväganden kan aldrig godtas av EG-domstolen enligt dess fastslagna rättspraxis. Att bibehålla nationella skatteintäkter eller skydda nationella skattebaser anses inte utgöra ett tvingande hänsyn av allmänintresse enligt domstolens framarbetade Rule of Reason regel.

Regeringens egen argumentation avseende koherens inom skattesystemet bygger på de skattefördelar och skattenackdelar som uppstår inom en koncern. En sådan argumentation skulle definitivt underkännas av EG-domstolen om man granskar de senare avgjorda målen där domstolen

påpekar att ett direkt samband måste föreligga mellan en och samma skattskyldig inom samma beskattning. Detta direkta samband kan orimligen hittas mellan ett svenskt moderbolag och ett dotterbolag beläget i ett annat medlemsland. Dessa två olika skattskyldiga subjekt omfattas dessutom primärt av två olika länders skattelagstiftningar.

Regeringens argument om skatteflykt bygger på att CFC-reglerna inte träffar all utländsk etablering utan endast sådan som klassas som lågbeskattad. Men att utnyttja de lagliga nationella skattesystemen inom EU- och EES kan knappast omfattas av skatteflyktsbegreppet. De svenska reglerna skulle troligtvis behöva vara mera koncentrerade på enbart otillbörliga förfaranden för att kunna rättfärdigas med detta argument. CFC-reglernas utformning är vad jag kan konstatera inte specifikt inriktade på att träffa olika former av missbruk av övrig svensk skattelagstiftning, utan träffar alla transaktioner av lågbeskattade inkomster oavsett deras bakomliggande syfte. När investerare startar en verksamhet utomlands och därigenom får s.k. aktiva inkomster på investeringen torde inte detta förfarande anses som skatteflykt, utan i de allra flesta fall är det en seriös affärsmässig investering. Men enligt regelsystemet träffas även dessa vinster om de uppkommer i en medlemsstat där skattesatsen är under 15, 4 procent. Detta under förutsättning att företagstypen inte hör hemma och är skattskyldig i ett område som finns upptaget i bilaga 39 a eller att inkomsten (bolagstypen) omfattas av ett generellt gällande skatteavtal. I dessa fall omfattas naturligtvis den utländska juridiska personen av kompletteringsregelns ordalydelse.

Regeringen åberopar även EU:s uppförandekod för företagsbeskattning för att rättfärdiga regelsystemet. Regeringen menar att CFC-regler är en sådan motåtgärd mot skatteflykt och skattekonkurrens som rekommenderas i koden. Uppförandekoden är en s.k. Soft Law-rättsakt, vilket betyder att den inte är formellt juridiskt bindande utan mera ett politiskt uttalande. Men Soft Law kan enligt EG-domstolens praxis ge en övertygande ledning vid tolkning av andra åtgärder från EG:s eller medlemsstaternas sida. Med beaktande av denna rättspraxis från domstolen skulle det alltså vara möjligt att EG-domstolen skulle komma att tolka t.ex. etableringsfriheten i ljuset av uppförandekoden och på så vis komma till slutsatsen att CFC-reglerna kan rättfärdigas. Men ett flertal olika parametrar talar starkt emot detta. EG-fördraget står högre i normhierarkin än uppförandekoden och enligt domstolen kan Soft Law endas förtydliga Hard Law aldrig upphäva eller förändra den. I beaktande måste man även ha domstolens övergripande integrationsavsikter och ändamålsenliga tolkning.

För att regeringens argument skall nå framgång måste EG-domstolen ge uppförandekoden juridisk relevans i så stor omfattning att den ändrar domstolens tidigare restriktiva rättspraxis på detta område. Detta finner jag osannolikt med beaktande av att jag under uppsatsens gång säkert läst ett hundratal olika domar från EG-domstolen och i många fall har medlemsländernas regeringar haft betydligt bättre argument än dessa, men ändå fått ett nekande svar från domstolen.

Förord

Inom det juridiska området har svensk nationell- och internationell skatterätt varit det som intresserat mig mest. Med anledning av mitt intresse för skatterätt har jag valt att fördjupa mig inom detta område.

Jag vill tacka min handledare universitetslektor Christina Moëll för den värdefulla handledningen med synpunkter och kommentarer som jag fått under arbetet med denna uppsats.

Jag vill även passa på att tacka mina kompisar som fått korrekturläsa min uppsats ett flertal gång.

Slutligen vill jag tacka min underbara familj för det stöd som Ni givit mig under min studietid i Lund.

Malmö i december 2004

Frank Thorstensson

Förkortningar

AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, (avräkningslagen)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
CFC	Controlled Foreign Companies (Corporation)
EEG	EG-fördraget i dess lydelse innan Maastrichtfördraget trädde i kraft
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EGF	EG-fördraget
EGT	Europeiska gemenskapens officiella tidning
EU	Europeiska unionen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370). Lagen är upphävd fr.o.m. 2002 års taxering
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576) Lagen är upphävd fr.o.m. 2002 års taxering
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Introduktion

Den här uppsatsen handlar om de svenska CFC-reglerna. Dessa regler medför en löpande beskattning av svenska delägare i utländska juridiska personer. Beskattningen sker direkt hos den svenske delägaren på dennes innehav redan när inkomsten uppstår och inte i ett senare skede när vinsten delas ut. I flera avseende drabbar bestämmelserna inkomster i både EU- och EES länder. Det finns inget generellt stadgande i regelverket som utesluter bolag som är etablerade inom gemenskapen.

Hård kritik riktades mot det första förslaget avseende ändrade CFC-regler som lämnades av företagsskatteutredningen i SOU 2001:11. Ett flertal ändringar vidtogs och i den proposition som låg till grund för nuvarande lagstiftning var reglernas förenlighet med EG-rätten av stort intresse. Enligt den svenska regeringen skulle regelverket över huvud taget inte komma i konflikt med EG-rätten och om de gjorde det, skulle reglerna absolut kunna rättfärdigas objektivt vid en eventuell framtida prövning hos EG-domstolen. Lagrådet var inte lika övertygat i frågan, men riksdagen antog propositionen i sin helhet. Är då regeringens bedömning korrekt?

1.2 Syfte och problemställning

Uppsatsens första syfte är att beskriva de från den 1 januari 2004 gällande svenska CFC-reglerna och deras förenlighet med EG-rätten. Det som är av speciellt intresse att studera är regelsystemets förenlighet med den fria etableringsrätten och den fria rörligheten för kapital som primärrätten stadgar i EG-fördraget. Därefter undersöks om reglerna skulle kunna rättfärdigas objektivt om de skulle anses vara en restriktion i någon av dessa fria rörligheter. Utgångspunkten i uppsatsen är hur regeringen själv uppfattar CFC-reglernas förenlighet och hur den sedan rättfärdigar regelverket i propositionen 2003/03:10, Ändrade regler för CFC-beskattning.

Uppsatsens andra syfte är att penetrera Soft Law begreppet och undersöka om en sådan EG-rättslig rättsakt har något juridiskt värde. Detta beroende på att en av regeringens ursäktsgrunder för införande av CFC-reglerna bygger på ett resonemang kring EU:s uppförandekod för företagsbeskattning. Denna kod betecknas som en EG-rättslig Soft Law-akt, därav intresset för begreppets innebörd. Dokument som betecknas som Soft Law är rättsakter som i sin funktion ligger mellan ett politiskt uttalande och ett juridiskt dokument. En sådan rättsakt är inte formellt juridiskt bindande i ordets bemärkelse, men kan ändå få juridisk relevans vid en prövning hos EG-domstolen, då den mer tittar på en rättsakts innehåll än dess formella

beteckning. Både Soft Law begreppet och EU:s uppförandekod behandlas ingående i uppsatsen.

Uppsatsen behandlar även CFC-reglernas historia och utveckling i Sverige. Detta för att bland annat kunna reda ut en annan av regeringens påståenden, nämligen att den nya regleringen skulle vara identisk med den tidigare (eller t.o.m. mindre omfattande än den tidigare).

Uppsatsen bygger i stora delar på en genomgång av EG-domstolens domar. På så sätt infångas den nu gällande rättspraxisen på området. Jag kommer även att titta på den EG-rättsliga rättshierarkin för att kunna avgöra vilken rättslig dignitet de olika rättskällorna har som regeringen använder sig av i sin argumentation. Detta hjälper mig att avgöra om regeringen tolkar och använder EG-rätten på ett korrekt sätt i sin slutsats att CFC-reglerna är förenliga med EG-rätten.

1.3 Metod och material

Jag använder mig av den klassiska rättsdogmatiska metoden genomgående i uppsatsen. Denna metod utgår i nämnda ordning från lagtextens ordalydelse, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

Information om de svenska rättsreglerna hämtar jag primärt direkt ur lagtexten och dess förarbeten. De svenska CFC-reglerna är över huvud taget inte prövade av en svensk domstol, så någon svensk rättspraxis finns inte på området. Jag kommer sekundärt att använda mig av diverse skatterättsliga tidskrifter när de primära källorna är oklara.

När det gäller det EG-rättsliga materialet kommer jag i första hand att använda mig av primärrätten inom EG-rätten, tätt följt av sekundärrätten. Jag kommer i mycket stor utsträckning att använda mig av EG-domstolens rättspraxis, då denna sekundära rättskälla är av avgörande betydelse för min uppsats. Men jag använder mig även av doktrin på området, dels för att kunna få en överblick över all rättspraxis och dels för att kunna få olika infallsvinklar och svar på uppsatsens uppställda problem.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsens avgränsningar är följande. En uttömmande beskrivning och genomgång av CFC-reglerna kommer inte att genomföras, utan min avsikt är att ge en övergripande helhetssyn över reglernas struktur och sedan koncentrera mig på de punkter där reglerna kommer i konflikt med EG-rätten. Uppsatsen behandlar inte regelsystemets förenlighet med de svenska skatteavtalen. Jag kommer inte heller att titta på de tidigare CFC-reglernas förenlighet med EG-rätten och inte heller det första förslaget till innebörd eller förenlighet med EG-rätten.

1.5 Disposition

I det inledande kapitlet behandlas de tidigare CFC-reglerna. Läsaren får där en inblick i CFC-reglernas framväxt och syfte rent historiskt. I kapitel 3 sker en redogörelse över de nuvarande reglerna. Jag kommer inte att göra en fullt heltäckande genomgång av reglerna, utan endast behandla de viktigaste dragen i regelsystemet för att slutligen koncentrera mig på punkter där reglerna kommer i konflikt med EG-rätten. I kapitel 4 sker en genomgång av de olika rättskällorna som finns inom EG-rätten. Här får läsaren en inblick i de olika rättskällor som sedan behandlas i de efterföljande kapitlen. Det är viktigt att kunna rangordna de olika rättsakterna. Detta för att förstå att alla rättsakter inom EG inte är lika mycket värda rent juridiskt vid en prövning hos EG-domstolen. I kapitel 5 behandlas EG- och skatterätten. Här får läsaren reda på de olika diskriminerings- och restriktionsförbud som gäller inom EG. Den fria etableringsrätten och den fria rörligheten för kapital diskuteras i förhållande till EG-domstolens praxis samt om CFC-reglerna kan uppfattas som en restriktion i dessa friheter. I kapitel 6 diskuteras om CFC-reglerna skulle kunna rättfärdigas rent objektivt i den fria rörligheten. I kapitel 7 tas Soft Law begreppet upp och EU:s uppförandekod diskuteras i förhållande till CFC-reglerna. I kapitel 8 sker en avslutande analys och några slutord lämnas av författaren.

2 De Svenska CFC-reglernas historia och syfte

2.1 Allmänt

Huvudprincipen i svensk internationell skatterätt avseende delägare i utländska juridiska personer är att dessa inte beskattas förrän vinsten tas hem via utdelning eller avyttring av sina andelar i bolaget. CFC-reglerna bryter mot denna princip, då de beskattar delägarna löpande för vinster som uppkommer i den utländska juridiska personen.¹ CFC i skatterättslig betydelse står för "Controlled Foreign Companies" eller "Controlled Foreign Corporations", d.v.s. "kontrollerade utländska bolag".² Att CFC är en förkortning av ett amerikanskt uttryck är naturligt, då lagstiftningen har sitt upphov i USA. I USA infördes den första regleringen redan år 1934.³

2.2 Valutaregleringen mellan 1940-1989

Valutakontrollen infördes 1940 med stöd av valutalagen⁴. I korthet medförde detta en begränsning av möjligheten att etablera utländska bolag och till dessa överföra inkomster genom investeringar. Det krävdes riksbankens tillstånd för att utföra ur landet värdepapper och andra betalningsmedel.⁵

När den svenska valutaregleringen avskaffades 1989 blev det fritt fram att etablera företag utomlands och kapitalrörelserna släpptes fria. Detta sammantaget gjorde det möjligt att etablera bolag i t.ex. ett lågskatteland (skatteparadis) och överföra stora kapitalsummor dit. Härigenom kunde svensk beskattning undvikas (eller åtminstone uppskjutas väsentligt) på överförda inkomster. Därför förelåg ett behov av en ny lagstiftning som gav möjlighet att beskatta dessa bolags tillgångar.⁶ Valutaregleringen var tidigare ett effektivt skydd mot att inkomster överfördes till lågbeskattade bolag utomlands. I normalfallet godkändes inte tidigare att bolagskapital överfördes till utlandet för att finansiera den här typen av bolag.⁷

¹ Prop. 2003/04:10, s. 43.

² "Controlled Foreign Corporation" förekom som term första gången i den amerikanska lagstiftningen från 1934. "Controlled Foreign Companies" förekommer som term bl.a. i propositionen 2003/04:10, s. 41.

³ Wenehed (2000), s. 18f. Jag skall inte gå in på de amerikanska reglerna i denna uppsats, utan får hänvisa i denna del till Weneheds bok, s. 233-343. Där sker en ordentlig genomgång av det amerikanska regelsystemets bakgrund och utveckling.

⁴ SFS 1939:350.

⁵ Valutalagen 2 a §.

⁶ Prop. 1989/90:47, s. 17ff; Wenehed (2000), s. 53.

⁷ Wenehed (2000), s. 347.

2.3 Luxemburgsparagrafen 1933-1994

Innan införandet av en ordentlig CFC-reglering hade Sverige en slags begränsad CFC-lagstiftning från 1933. Denna regel kallades Luxemburgsparagrafen⁸ och innebar att utländska bolag som hade sin verkliga ledning i Sverige beskattades i Sverige enligt reglerna för ekonomiska föreningar. I övrigt var det ingen likhet mellan denna paragraf och den kommande CFC-lagstiftningens löpande beskattningen, eftersom det var det utländska bolaget som beskattades och inte delägarna. Paragrafen togs bort 1994, eftersom den var svår att tillämpa och användbar bara i ringa fall. Efter 1994 blev de från 1990 införda CFC-reglerna den lagstiftning som ensam kom att reglera att inkomster överförda till vissa utländska bolag blev delägarbeskattade hädanefter.⁹

2.4 Syftet med att införa en ordentlig CFC-lagstiftning

Det huvudsakliga syftet med att införa ordentliga CFC-regler var att löpande kunna beskatta lågbeskattade vinster i utländska juridiska personer. Detta oavsett om delägaren erhållit inkomsten eller inte. Detta blev aktuellt när valutaregleringen avskaffades och svenska företag fritt kunde etablera företag utomlands och till dessa föra ut stora summor pengar som då, i vissa fall, kom att lågbeskattas eller helt slapp undan beskattning.

CFC-reglerna infördes som ett instrument för att förhindra urholkning av det inhemska skatteunderlaget genom export av kapital till företag placerade utanför Sveriges gräns.¹⁰ Det kan konstateras att det fanns två primära syften från lagstiftarens sida med att införa reglerna. För det första kan CFC-reglerna tidigarelägga en i annat fall uppskjuten delägarbeskattning av inkomster i utländska bolag. För det andra kan CFC-reglerna hindra att den skattskyldige undviker skatt genom att föra över kapital till det i utlandet ägda bolaget.¹¹ Effekterna utan dessa regler skulle annars kunna bli skatteundrandragande genom att kapital flyttas utomlands och därigenom skulle en urholkning ske av den svenska skattebasen.

2.5 De första riktiga CFC-reglerna 1990

Sveriges första riktiga CFC-lagstiftning trädde i kraft den 1 januari 1990.¹² Dessa regler innebar att ett utländskt bolag som inte var att betrakta som ett

⁸ SIL 2 § 12 mom.

⁹ Wenehed (2000), s. 346f; SOU 1995:134, s. 39ff; Prop. 1993/94:50, s. 273f.

¹⁰ Lauritzen, 1998, s. 825.

¹¹ Wenehed (2000), s. 53.

¹² Prop. 1989/90:47; bet 1989/90:SkU16; SFS 1989:1040. År 1990 fanns inte IL, utan reglerna infördes i dåvarande 16 § 2 mom. 2, 6 § 2 mom. SIL och 53 § 2 mom. KL. I denna

utländskt bolag enligt 6 kap. 8 § IL var att betrakta som en annan utländsk juridisk person. Enligt lagstiftningen kunde enbart inkomster från andra utländska juridiska personer än utländska bolag bli föremål för löpande delägarbeskattning enligt 6 kap. 13-16 § § IL.

Definitionen av en utländsk juridisk person återfanns i 6 kap. 8 §, 1 st. IL och där stadgades det:

”...enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstol och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga”.

Alla associationer som var utländska juridiska personer delades sedan upp i utländska bolag och andra juridiska personer än utländska bolag, 6 kap. 8 §, 3 st. IL. Om en utländsk juridisk person uppfyllde ett av de två stadgade kriterierna i 6 kapitlet IL var det att anse som ett utländskt bolag. I 6 kap. 9 §, 1 st. IL stadgades det att om beskattningen var *likartad* med den som gällde för svenska aktiebolag skulle det anses som ett utländskt bolag. Det alternativa kriteriet var att om den utländska juridiska personen hörde hemma och var skattskyldig till inkomstskatt i någon av de i 10 § uppräknade stater med vilka Sverige hade ingått skatteavtal och om bolaget omfattades av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten samt att bolaget hade hemvist i denna stat enligt avtalet skulle det också anses vara ett utländskt bolag.

2.5.1 Innebörden av begreppet likartad beskattning för utländska bolag

För att ett utländskt bolag skulle anses föreligga skulle beskattningen i dess hemstat vara likartad med den som gällde för svenska aktiebolag enligt 6 kap. 9 §, 1 st. IL. Skatteunderlaget skulle beräknas enligt svenska regler och vara en direkt skatt på inkomst. Källskatternas betydelse har inte medräknats i förarbetena.¹³ Enligt de svenska förarbetena var det den direkta skatten som vid en jämförelse skulle vara likartad med den för svenska aktiebolag.¹⁴

Då det i de svenska förarbetena konstaterades att den i lagen stadgade skattesatsen för svenska aktiebolag inte motsvarade den faktiska skatten, skulle inte den nominella utan den effektiva utländska skatten vara avgörande vid en prövning av rekvisitet likartad den svenska. Detta gjorde att det uppstod tolkningsproblem var en likartad beskattningsnivå skulle ligga.¹⁵

uppsats kommer dock IL:s regleringar att användas genomgående, då motsvarande regleringar överfördes till denna lag.

¹³ SOU 1988:45, s. 63.

¹⁴ SOU 1988:45, s. 108.

¹⁵ Prop. 1989/90:47, s. 18.

I förarbetena konstaterades det, utan vidare diskussion, att den utländska beskattningen inte borde vid en jämförelse vara generellt mycket förmånligare än den svenska om den skulle räknas som jämförlig.¹⁶ Detta problem har dock diskuterats flitigt inom den rättsvetenskapliga doktrinen alltsedan reglerna infördes.

Wenehed förespråkade att den effektiva skattesatsen i den utländska staten borde ligga mellan 17 och 27 procent för att vara likartad den svenska.¹⁷ Pelin, Mattsson, Rabe och Dahlberg var av den uppfattningen att det skulle räcka med en faktisk beskattning som låg mellan 10 och 15 procent för att vara likartad den svenska. Detta under förutsättning att skattebasen liknade den svenska eller åtminstone inte var smalare i den andra staten.¹⁸ Förarbetena till SIL 16 §, 2 mom. och 7 §, 8 mom. SIL (sedermera 6 kap. 9 § och 24 kap. 20 § IL) stadgade att rekvisitet jämförlig skatt i det senare lagrummet var ungefär 15 procent och att rekvisitet likartad beskattning i det förstnämnda lagrummet kunde vara ännu lägre.¹⁹

2.5.2 Vita listan

En utländsk juridisk person ansågs alltid som ett utländskt bolag om det hade sitt säte i ett land som fanns uppräknat på den s.k. vita listan i 6 kap.10 § IL. Detta innebar att bolaget dels skulle omfattas av dubbelbeskattningsavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och dels skulle bolaget enligt avtalet ha hemvist i den aktuella staten. Denna presumtion kunde dock brytas genom att bolaget inte betalade skatt enligt de reguljära inkomstskattetabeller som gällde i staten i fråga.²⁰

2.5.3 Form av kontroll (kontrollrekvisitet)

CFC-reglernas tillämplighet förutsatte att annan utländsk person än utländska bolag kontrollerades till mer än 50 procent av i Sverige obegränsat skattskyldiga personer. Om så var fallet blev det löpande beskattning för delägarna. Kontrollen avsåg såväl kapitalandelen i den utländska juridiska personen som röstetalet och omfattade även indirekta innehav.²¹

Vid ett ägande genom en mellanliggande juridisk person fanns det ingen angivelse varken i lagtexten eller i förarbetena över vilket ägarinflytande som fordrades i det mellanliggande bolaget för att detta innehav skulle inräknas hos en svensk delägare. Det som var klarlagt var att de juridiska

¹⁶ Prop. 1989/90:47, s. 18.

¹⁷ Wenehed (2000), s. 352f.

¹⁸ Pelin, s. 63; Mattsson, s. 47; Dahlberg, s. 139; Dahlberg (2001:3), s. 249; Rabe (2004), s. 4, 7.

¹⁹ Prop. 1990/91:107, s. 29f.

²⁰ Dahlberg (2001:2), s. 489ff.

²¹ Lauritzen, s. 828f.

personer som inräknades i kretsen behövde inte vara helägda och någon proportionering av innehav av icke helägda juridiska personer skulle inte göras. Antingen skulle innehavet räknas med eller annars skulle ingen sammanläggning ske över huvud taget.²²

Varken i lagtexten eller i förarbetena fanns det någon nedre gräns för när ett innehav skulle inkluderas i kontrollposten och det fordrades inte heller att de olika delägarna var medvetna om varandras existens. Detta kunde innebära att en delägare med en ytterst liten aktiepost kunde kvalificera eller diskvalificera de övriga delägarna för beskattning beroende på förvärv eller avyttring av andelar i den utländska juridiska personen.

Kontrollrekvisitet återfanns i 6 kap. 15 §, 1 st. 2 p. IL och motivet bakom rekvisitet motiverades i förarbetena med att andra stater hade infört liknande bestämmelser i motsvarande regelverk.²³

Detta rekvisit var tämligen lätt att kringgå. Det enklaste sättet var att helt enkelt se till att en utländsk ägare innehade mer än 50 procent av den utländska juridiska personen. Detta gjorde att man relativt problemfritt kunde komma undan CFC-beskattningen.

2.5.4 Löpande delägarbeskattning

Beskattningen förutsåg på delägarnivå att den enskilde delägaren innehade 10 procent av den utländska juridiska personens kapital eller röster. Såväl direkta som indirekta andelar räknades in i innehavet.²⁴ Löpande beskattning kunde troligtvis endast ske på den direkt ägda andelen. Detta synes framgå direkt ur lagtexten och den rättsvetenskapliga doktrinen var också av den uppfattningen.²⁵ En dom från Kammarrätten i Göteborg²⁶ skulle dock kunna tala för det motsatta, då den mellanliggande personen utgjorde en annan juridisk person än ett utländskt bolag.²⁷ Föremål för beskattningen kunde både fysiska och juridiska personer bli som var i Sverige obegränsat skattskyldiga. Regeln återfanns i 6 kap. 15 § 1 st. 1p. IL.²⁸

Dessa regler gjorde ingen skillnad mellan olika typer av verksamheter i den utländska juridiska personen. Både aktiva och passiva verksamheter CFC-beskattades helt utan undantag. Beskattningen skulle ske efter svenska regler och den utländska juridiska personen skulle behandlas som ett

²² Dahlberg, s. 156f; Lauritzen, s. 829f; Mattsson, s. 49.

²³ SOU 1988:45, s.91ff, 105ff; Wenehed (2000), s. 356f.

²⁴ Lauritzen, s. 829.

²⁵ Boström, s. 532; Dahlberg, s. 159; Dahlberg (2003), s. 51; Wenehed (1997), s. 658; Bojs, s. 728.

²⁶ Kammarrätten i Göteborg, dom av den 15 juni 1999. Mål nr. 3378-1998.

²⁷ Huvudfrågan i målet gällde om det mellanliggande bolaget var en annan juridisk person än ett utländskt bolag. Domstolens tolkning har kritiserats av Dahlberg, s. 159.

²⁸ SOU 2001:11, s. 201.

svenskt handelsbolag. Varje delägare skulle beskattas för så stort belopp som motsvarade hans andel. Beskattning skulle ske oavsett om någon faktisk utdelning ägt rum eller inte, 6 kap. 16 § IL. Kompensation vid en eventuell dubbelbeskattning justerades enligt 42 kap. 22 § IL genom att utdelning från andra utländska juridiska personer än utländska bolag inte skulle tas upp till den del delägaren hade beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 6 kap. 13-16 § § IL.

2.5.5 Ineffektiv lagstiftning

CFC-reglerna från 1990 kom dock i praktiken att användas ytterst sällan. Ett av skälen till detta var att indirekta andelar i utländska bolag troligtvis inte kunde läggas till grund för beskattning.²⁹ En annan orsak var att sekretessen i de s.k. skatteparadisen försvårade eller rättare sagt gjorde det omöjligt för Skatteverket att få tag i uppgifter. Inom den rättsvetenskapliga doktrinen har det bl.a. framförts att det snarare krävdes en aktivitet för att träffas av reglerna än att undkomma dem. Med detta menas att reglernas utformning gjorde att de var ganska enkla att kringgå.³⁰

För att dessa regler skulle kunna tillämpas krävdes det alltså att minst 10 procent av andelarna i en lågbeskattad utländsk juridisk person (röster eller kapital) ägdes direkt av den skattskyldige eller närstående till denne. Därutöver krävdes det att minst 50 procent av den juridiska personen innehades eller kontrollerades, direkt eller indirekt, av personer som var oinskränkt skattskyldiga i Sverige. I praktiken har därför CFC-reglerna kunnat kringgå genom ett ägande via en utländsk juridisk person som hörde hemma i en jurisdiktion som saknade en CFC-lagstiftning som motsvarade de svenska reglerna.

Bojs ger ett belysande exempel på att reglerna var enkla att kringgå enligt följande. Om en svensk person ägde ett schweiziskt bolag som i sin tur ägde ett dotterbolag i ett skatteparadis som Guernsey. Schweiz har inga CFC-regler. Genom denna ägarstruktur undveks att inkomsterna i Guernseybolaget blev CFC-beskattad i Sverige och Schweiz. Om Guernseybolaget hade ägts direkt av den svenska personen hade inkomsten i Guernseybolaget beskattats hos den svenske delägaren.³¹

Ett annat sätt var att helt enkelt se till att den utländska juridiska personen innehades eller kontrollerades av utländska delägare till mer än 50 procent. På så sätt kringgicks kontrollrekvisitet och CFC-reglerna blev inte tillämpbara.

²⁹ Se avsnitt 2.5.4.

³⁰ Lauritzen, s. 834f.

³¹ Bojs, s. 728.

3 Nuvarande CFC-regler

3.1 Allmänt

Det nya regelsystemet är gällande från den 1 januari 2004³² och har varit en av de mera besvärliga lagstiftningsproduktionerna i Sverige på senare tid. Processen påbörjades redan 1998 genom att utredningen om vissa internationella skattefrågor fick direktivet att göra en översyn av reglerna om svenska företags möjlighet att skattefritt ta emot utdelningar på andel i utländsk juridisk person.³³ Även i den då parallellt verkande utredningen om vissa företagsskattefrågor uttalades att det skulle vara ändamålsenligt med ett avskaffande av kapitalvinstbeskattningen på näringsbetingade andelar.³⁴ Utredaren, som var densamma i båda utredningarna, meddelade detta i en skrivelse till finansministern den 17 april 2000.³⁵

Under januari 2001 lämnade utredaren det gemensamma betänkandet Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar.³⁶ Det kom att utsättas för svidande kritik från diverse håll avseende CFC-reglerna. Kritiken riktade sig inte i första hand mot användningen av CFC-systemet som sådant, utan mer emot den tekniska utformningen³⁷ och tillämpningen av CFC inom EU. När regeringen lämnade propositionen Skattefri kapitalvinst och utdelningar på näringsbetingade andelar³⁸ hade regeringen lyft ut CFC-problematiken och lät finansdepartementen ta fram ett nytt förslag som lades i oktober 2002.³⁹ Efter en förnyad remissbehandling avlämnades sedan en lagrådsremiss. Lagrådet kritiserade och ifrågasatte handläggningen av ärendet då det framförde att kapitalvinstskattefriheten och CFC-reglerna borde ha ändrats vid samma gång då dessa områden har ett så nära samband med varandra. Lagrådet påpekade att den centrala frågan i sammanhanget var om de föreslagna reglerna var förenliga med EG-rätten och avslutade efter en tämligen tuff inledning att rättsläget fick anses som oklart i dagsläget.⁴⁰ Detta återkommer jag till i kapitel 5 och 6.

³² Prop. 2003/04:10; bet 2003/04:SkU06; SFS 2003:1086.

³³ Dir. 1998:74.

³⁴ Dir. 1998:55.

³⁵ Prop. 2003/04:10, s. 41; Rabe (2004), s. 3.

³⁶ SOU 2001:11.

³⁷ Kritiken riktades främst mot den gränsdragning som hade införts mellan aktiva och passiva intäkter och de problem som uppstod när man skulle bedöma hur en intäkt skulle komma att klassas. Kritiken avsåg alltså dels tillämpningen och dels den osäkerheten som uppstod beträffande vilka intäkter CFC-reglerna avsåg att träffa. Vid extra intresse, se Ohde & Rutberg, s. 167-181.

³⁸ Prop. 2002/03:96.

³⁹ Finansdepartementets promemoria, dnr Fi 2001/709 – CFC-regler.

⁴⁰ Prop. 2003/04:10, s. 42f samt bilaga 7, s. 239ff.

Därefter kom det slutliga förslaget från regeringen i form av propositionen Ändrade regler för CFC-besättning⁴¹ och den antogs i sin helhet av riksdagen den 3 december 2003.

3.2 Syftet med en ny CFC-lagstiftning

Förslaget till ändrade CFC-regler var en konsekvens av de nya reglerna om skattefrihet på kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar från den 1 juli 2003.⁴² Med näringsbetingade andelar avses alltid onoterade andelar, marknadsnoterade andelar om röstetalet avser minst 10 procent, eller marknadsnoterade andelar om innehavet betingas av innehavarens rörelse.⁴³

Dessa reformer föranledde att även utdelningar från utländska juridiska personer kom att bli skattefria. Det fanns tidigare ett krav i 24 kap. 15 § IL⁴⁴ som angav när utdelningar kunde mottas skattefritt, det s.k. jämförlighetskriteriet. Situationen förelåg då det utdelande utländska företagets beskattning var jämförlig med svensk inkomstbeskattning av ett svenskt företag med motsvarande inkomster. Kravet innebar i princip att mottagen utdelning från utländsk juridisk person skulle beskattas, om beskattningen understeg cirka 15 procent av ett underlag beräknat enligt svenska regler.⁴⁵

En reformering av beskattningen av näringsbetingade andelar förutsatte enligt den svenska regeringen att det fanns regler som förhindrade eller motverkade åtgärder som ledde till att den svenska bolagsskattebasen urholkades genom s.k. ränteavdragsarbitrage (räntesnurror)⁴⁶ och andra oönskade skatteplaneringsåtgärder⁴⁷. Detta både vid utdelningar och vid

⁴¹ Prop. 2003/04:10.

⁴² Prop. 2002/03:96; bet. 2002/03:SkU14; SFS 2003:224.

⁴³ Prop. 2002/03:96, s. 1f; Prop. 2003/04:10, s. 48.

⁴⁴ Innan SFS 2003:224 fanns bestämmelsen i 24 kap. 20-21 § § IL. I avvaktan på att de nya reglerna om beskattning av CFC-bolag skulle träda i kraft bedömde regeringen att det var nödvändigt att tills vidare behålla de befintliga skyddsreglerna mot oönskade skatteplaneringsförfaranden gällande utdelningar i form av jämförelsekravet. Bestämmelsen togs då in i 24 kap. 15 § IL och gjordes samtidigt även tillämplig för kapitalvinster.

⁴⁵ Prop. 2003/04:10, s. 48f.

⁴⁶ Med ränteavdragsarbitrage menas t.ex. att ett svenskt företag som förväntar sig att gå med vinst de närmaste åren tar upp ett större lån. Pengarna ges som kapitaltillskott till ett dotterbolag i ett land med låg eller obefintlig bolagsskatt. Det svenska bolaget drar sedan av räntorna på lånet och minskar därmed den vinst som redovisats i Sverige. Det utländska dotterbolaget kommer i stället att samla på sig obeskattade eller lågbeskattade vinster. Det svenska bolaget kan tillgodogöra sig dessa vinster, antingen i form av utdelning eller som kapitalvinst om det utländska bolaget säljs. Förfarandet innebär alltså att den svenska avdragsrätten för räntor används för att omvandla en skattepliktig vinst i näringsverksamhet till antingen en skattefri utdelningsinkomst eller kapitalvinst.

⁴⁷ Med detta menade den svenska regeringen andra transaktioner som innebar att inkomster fördes över till koncernföretag i lågskattestater för att sedan tas hem i form av skattefria utdelningar eller kapitalvinster. Detta kan bl.a. ske genom internprissättningar.

kapitalvinster. De tidigare CFC-reglerna ansågs enligt den svenska regeringen inte motverka sådana skatteplaneringsåtgärder. Detta främst då CFC-reglerna inte löpande beskattade indirekta innehav i mellanliggande utländska företag som t.ex. ingick i en svenskägd koncern.⁴⁸

Med ovanstående motiveringar rättfärdigade den svenska regeringen att det var nödvändigt att en reformering av kapitalvinstreglerna kombinerades med effektiva regler för beskattning av CFC-bolag.

3.3 Reglernas utformning

Det nya regelsystemet bygger på samma grundprincip som det gamla, nämligen att löpande beskatta delägaren då inkomsten är att anse som lågbeskattad. De nya reglerna, precis som de förra, träffar både s.k. passiva som aktiva inkomster. Med passiva inkomster menas här inkomstöverföringar som görs av delägarna till det utländska bolaget. Med aktiva inkomster menas resultatet av den affärsverksamheten som bedrivs i det utländska bolaget, vilken vanligtvis består av produktion, service och/eller försäljning. CFC-reglerna gör alltså ingen åtskillnad mellan dessa båda inkomstslag, utan den sammanlagda avkastningen blir löpande delägarbeskattad hur den än uppkommer.⁴⁹

3.3.1 Personer som kan träffas av reglerna

Den nya regeln i 39 a kap. 2 § IL innebär att den som innehar eller kontrollerar⁵⁰ minst 25 procent av en utländsk juridisk persons kapital eller röster vid utgången av delägarbeskattningsår kan komma att CFC-beskattas. Som innehav räknas såväl direkta som indirekta andelar.

Regeringen påpekade att det finns en viss risk att reglerna kan komma att missbrukas när en höjning från 10 procent till 25 procent sker och skulle en senare utvärdering av CFC-reglerna visa att syftet med reglerna kringgås får en sänkning övervägas. Missbruket skulle då t.ex. kunna bestå i att flera formellt sett oberoende parter samverkar och därigenom kringgår reglerna.⁵¹

Det tidigare gällande villkoret med krav på att delägare tillsammans med andra obegränsat skattskyldiga i Sverige hade ett innehav på minst 50 procent har slopats i den nya regleringen. Regeringen hade som motivering för slopandet av regeln att villkoret hade skapat stora

⁴⁸ Prop. 2003/04:10, s. 49ff. (Se vidare avsnitt 3.3.3).

⁴⁹ Wenehed (2000), s. 207ff.

⁵⁰ Detta rekvisit är nytt och har tillkommit på initiativ av Skatteverket för att tolkningsproblem inte skall uppkomma kring ordet ”innehas”. Alla former av kontroll som innebär ett reellt inflytande på företagets agerande avses täckas in i denna beskrivning. Som exempel kan nämnas kontroll som en person har till följd av lån, genom avtal eller föreskrift i bolagsordning. Prop. 2003/04:10, s. 54f.

⁵¹ Prop. 2003/04:10, s. 56.

tillämpningssvårigheter både för enskilda och Skatteverket. Dessutom skapade ett sådant villkor rättsosäkerhet, då det för de skattskyldiga var omöjligt att i förväg förutse om CFC-reglerna skulle komma att tillämpas eller inte.⁵²

Kretsen av delägare i utländska juridiska personer som kan bli CFC-beskattade utvidgades i förhållande till de tidigare reglerna. I de nya reglerna kommer både obegränsat skattskyldiga som begränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer att CFC-beskattas.⁵³ I 39 a kap. 2 §, 2 st. IL anges dock villkoret för att begränsat skattskyldiga skall falla in under regeln att personen i fråga har andelarna knutna till ett fast driftställe i Sverige. Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs, 2 kap. 29 §, 1 st. IL. En filial, ett kontor eller en verkstad är några typexempel på fasta driftställen, 2 kap. 29 §, 2 st. IL.

Orsaken till att reglerna även skall omfatta begränsat skattskyldiga personer med fasta driftställen i Sverige är att även de omfattas av reglerna om skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster.⁵⁴ I praktiken kommer dock CFC-reglerna till övervägande del träffa obegränsat skattskyldiga fysiska och juridiska personer. Detta beroende på att en begränsad skattskyldig person måste ha ett fast driftställe i Sverige, vilket inte är så vanligt förekommande.

3.3.2 Intressegemenskap

Andels- eller röstinnehavet hos två personer som är i intressegemenskap skall sammanläggas och deras gemensamma innehav skall sedan jämföras med spärren i 39 a kap. 2 § IL för att se om personerna är att anse som delägare.

Regeln återfinns i 39 a kap. 3 § IL och anger att två personer skall anses vara i intressegemenskap om:

1. personerna är moder- och dotterföretag eller står under huvudsak gemensam ledning,
2. två juridiska personer och den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i den andra personen,
3. den ena personen är en fysisk person och den andra en juridisk person vars kapital eller röster till minst 50 procent direkt eller indirekt innehas eller kontrolleras av den fysiska personen, eller
4. personerna är närstående. Närståendedefinitionen finns i 2 kap. 22 § IL och med närstående menas skatterättsligt make, föräldrar, mor- och

⁵² Prop. 2003/04:10, s. 56.

⁵³ 39 a kap. 1-3 § § IL. Av 3 § framgår det att även fysiska personer i egenskap av delägare omfattas av reglerna.

⁵⁴ Prop. 2003/04:10, s. 53f.

farföräldrar, avkomling och avkomlings make samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de nämnda personerna är delägare i.

Med rekvisitet ”under huvudsak gemensam ledning” avses enligt förarbetena t.ex. systerföretag med en och samma eller flera närstående fysiska personer som ägare eller med en och samma juridiska person som ägare. Här inkluderas alltså en s.k. oäkta koncern.⁵⁵

3.3.3 Indirekt ägande

En väsentlig förändring jämfört med den tidigare lagstiftningen är att även indirekta innehav omfattas av lagtexten, 39 a kap. 4 §. Ett problem med den tidigare gällande lagstiftningen var att indirekta innehav via annat land sannolikt⁵⁶ inte beskattades och dessa regler ansågs då alltför lätta att kringgå genom att skjuta in ett annat utländskt bolag mellan ett lågbeskattat utländskt bolag och ett svenskt bolag.⁵⁷

Det nya är alltså att alla indirekta utländska innehav skall beaktas, både vid sammanläggningen av ägandet och vid den löpande beskattningen. Detta framgår numera direkt av lagtexten. Detta kan skapa problem då ingen hänsyn tas till om det skett CFC-beskattning av mellanliggande bolag i andra länder. Detta leder sannolikt till att en del bolag kommer att bli CFC-beskattade i ett flertal länder, utan att någon kompensation sker.

Vid indirekt ägande tillämpas kravet på en ägarandel om 25 procent och det sker en kvotberäkning för att ta fram andelen som skall CFC-beskattas. I propositionen lämnas följande typexempel:⁵⁸

Andelar

Ex 1: En svensk person, A, innehar 50 procent av andelarna i ett utländskt företag, B, som i sin tur innehar 60 procent av andelarna i ett utländskt lågbeskattat företag, C. A:s kapitalandel i C uppgår då till 30 procent ($0,5 * 0,6$). Denna andel överstiger 25 procent vilket innebär att reglerna blir tillämpliga.

Röster

Ex 2: En svensk person, A, innehar 30 procent av rösterna i ett utländskt företag, B, som i sin tur innehar 50 procent av rösterna i ett utländskt lågbeskattat företag, C. A:s andel av rösterna i C uppgår då till 30 procent, motsvarande A:s andel av rösterna i B. Innehavarens andel av rösterna skall bestämmas med utgångspunkt i den lägsta röstedelen som förekommer i något led av ägarkedjan.

⁵⁵ Prop. 2003/04:10, s. 59ff.

⁵⁶ Se avsnitt 2.5.4.

⁵⁷ Prop. 2003/04:10, s. 56f.

⁵⁸ Prop. 2003/03:10, s. 57.

Vid beräkning om procentkravet är uppfyllt kan flera delägares poster läggas samman enligt intressegemenskapsreglerna i 39 a kap. 2-3 § § IL. Vid indirekt ägande skall delägarens andel anses vara produkten av kapitalandelarna i varje led i ägarkedjan. Äger en delägare 40 procent av kapitalet i en juridisk person (svensk eller utländsk) som i sin tur äger 75 procent av ett CFC-bolag skall delägaren anses äga 30 procent av det sistnämnda bolaget. Om det i stället rör sig om röstetalet skall alltså det avgörande vid beräkningen vara den lägsta rösteandelen i något led av ägarkedjan och detta skall då avgöra storleken på delägarens procentandel. I det givna exemplet skall delägaren anses inneha 40 procent av CFC-bolaget.

3.3.4 Lågbeskattad inkomst

I CFC-lagstiftningen är det infört en huvudregel i 39 a kap. 5 § IL där det anges när en nettoinkomst hos en utländsk juridisk person skall anses lågbeskattad. Regeln anger att en inkomst får anses som lågbeskattad om den inte beskattas alls eller beskattas lägre än om 55 procent av nettoinkomsten (överskott av näringsverksamhet) hade beskattats enligt svenska regler för ett aktiebolag.⁵⁹ I dagsläget med en svensk skattesats på 28 procent betyder det en bolagsskatt på 15,4 procent, $(0,55 \times 0,28)$.⁶⁰ Är skattesatsen i utlandet, beräknad på detta sätt, sålunda lägre än 15,4 procent, är inkomsten att anse som lågbeskattad. Detta innebär en höjning från den tidigare nivån på cirka 15 procent vid jämförlig skatt och även en höjning i jämförelse med begreppet likartad beskattning som uppskattningsvis låg mellan 10 och 15 procent.⁶¹

En regel av ovan nämnda slag skulle emellertid bli alltför besvärlig att tillämpa, om Skatteverket vid varje tillfälle vore tvungen att företa en prövning. Till huvudregel har det därför fogats en kompletterande bestämmelse i 39 a kap. 7 § IL. Denna bestämmelse hänvisar till en särskild fogad lista, bilaga 39 a, där ett antal områden tagits upp. Regeln säger att inkomster hos en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad om den uppbärs av en utländsk juridisk person som hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en stat som anges på listan. Ett av dessa områden är Europa. I listan under detta område finns dock en hel del undantag, där alltså huvudregeln fortfarande skall gälla vid bedömning om inkomsten är att anse som lågbeskattad (d.v.s. om CFC-reglerna skall komma till användning).⁶²

⁵⁹ Här skall uppmärksammas att den fiktiva beräkningen inte sker helt och hållet enligt svenska regler. Avdrag för periodiseringsfond får inte göras och avdrag får inte göras för underskott som uppkommit i verksamheten under de tre närmaste föregående beskattningsåren. Underskott i den utländska juridiska personen får bara utnyttjas vid den fiktiva inkomstberäkningen. De får aldrig utnyttjas mot överskott i det svenska bolaget. 39 a kap. 5-6 § § IL.

⁶⁰ Prop. 2003/04:10, s. 63f.

⁶¹ Se avsnitt 2.5.1.

⁶² Se avsnitt 3.4 gällande länder inom EU och EES.

Den nuvarande listan upptar länder som hittills prövats. I framtiden skall prövningar göras kontinuerligt av alla världens stater. Detta kan jämföras med den tidigare s.k. vita listan i 6 kap. 10 § IL, som nästan uteslutande tog upp stater med vilka Sverige hade ingått skatteavtal.⁶³ Syftet med kompletteringsregeln och den därtill fogade listan är att öka förutsebarheten och underlätta tillämpningen av CFC-reglerna för såväl företagen som Skatteverket.⁶⁴

Regeringen påpekar vikten av att hela tiden hålla listan uppdaterad. Detta skall ske med hjälp av OECD:s permanenta organ Forum on Harmful Tax Practices⁶⁵ och dess kartläggning av skadliga skatteregimer och skatteparadis i världen samt EG:s uppförandekodgrupp som regelbundet kartlägger skadliga skatteåtgärder som strider mot EU:s uppförandekod för företagsbeskattning.⁶⁶ Resultatet kommer att bli att företag i ett stort antal länder utesluts från CFC-reglernas tillämpning och kvar blir endast de länder som pekas ut som icke samarbetsvilliga skatteparadis och de länder som skattekonkurrerar med icke accepterade metoder.⁶⁷

3.3.5 Beräkning av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen (CFC-företaget)

Inkomsten i CFC-företaget beräknas i princip på samma sätt som om det utländska företaget hade varit svenskt, 39 a kap. 10 § IL.⁶⁸ De svenska CFC-reglerna innebär alltså i korthet att utländska juridiska personer, med svenska delägare d.v.s. ägare som innehar eller kontrollerar minst 25 procent av företaget och personens inkomster klassas som lågbeskattade, skall beskattas som ett svenskt aktiebolag. Genom att CFC-bolaget behandlas som ett svenskt aktiebolag kan t.ex. reglerna om skattefria utdelningar och kapitalvinster bli tillämpliga om förutsättningarna för detta i övrigt är uppfyllda.⁶⁹

De utländska juridiska personernas redovisningar måste anpassas efter svensk lagstiftning, 39 a kap. 11 § IL. Detta innebär bl.a. att en svensk resultat- och balansräkning måste upprättas enligt 6 kap. 4 § BFL. Det har emellertid införts en ny paragraf i 18 kap. 3 § LSK⁷⁰ där det stadgas att om

⁶³ De från den tidigare vita listan uteslutna skatteavtalsländerna var Australien, Cypern, Malaysia, Spanien och Thailand. Dahlberg (2001:2), s. 500.

⁶⁴ Prop. 2003/04:10, s. 71f.

⁶⁵ Detta organ listar skadliga skatteregimer och skatteparadis och försöker få dessa länder att samarbeta med OECD i syfte att uppfylla vissa krav på transparens och informationsutbyte. Även listor på icke samarbetsvilliga jurisdiktioner publiceras regelbundet på OECD:s webbplats.

⁶⁶ Se vidare kapitel 7.

⁶⁷ Prop. 2003/04:10, s. 77f.

⁶⁸ Dock med reservation för det som nämnts ovan i fotnot 59. Avsättning får dock ske på delägarnivå. En återföring måste dock ske om CFC-beskattning inte görs det påföljande året, 30 kap. 10 a § IL.

⁶⁹ Prop. 2003/04:10, s. 91.

⁷⁰ SFS 2003:1090.

CFC-företagets upprättade redovisning innehåller tillförlitliga och för beskattning tillräckliga uppgifter behöver inte den svenska bokföringslagens regler tillämpas.⁷¹

3.3.6 Löpande beskattning för delägaren

Om det konstateras att en skattskyldig person uppfyller reglerna avseende 25 procents kontroll eller innehav av kapital eller röster samt att den utländska juridiska personens inkomster klassas som lågbeskattade, kommer den skattskyldige delägaren att bli löpande beskattad för sin andel av den utländska juridiska personens inkomster, 39 a kap. 13 § IL. Detta oavsett om den utländska personen bedriver någon rörelse i Sverige eller inte och oavsett om utdelning sker eller inte.

Av förenklingsskäl får inga avdrag göras för utländska skatter vid beräkning av delägarens andel av överskottet som delägaren beskattas för, 39 a kap. 13 §, 2 st.⁷² I stället får delägaren avräkna den utländska inkomstskatten som den utländska juridiska personen erlagt på dessa inkomster d.v.s. den del av skatten som belöper på delägarens kapitalandel. Detta får ske med stöd av 18 § AvrL.⁷³ Avräkningen skall ske det år då CFC-inkomsten medtagits vid taxeringen här i Sverige.⁷⁴

Av 2 a § AvrL framgår det att termen delägare i detta sammanhang har den betydelse som framgår av 39 a kap. 2 § IL. Detta innebär att såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga som CFC-beskattas omfattas av lagen.

Det finns emellertid vissa begränsningar rörande hur och mot vad en avräkning får ske. Den utländska skatten på CFC-inkomsten som inte kan utnyttjas innevarande år på grund av att skatten i Sverige är för låg, får inte avräknas mot annan i utlandet erlagd skatt. Detta framgår av 1 §, 3 st. AvrL,⁷⁵ där det stadgas att avräkning enligt bestämmelserna i 1 och 4-13 § § och för utländsk skatt på CFC-inkomst skall ske var för sig och att man i förekommande fall måste beräkna två från varandra fristående spärrbelopp. Dessutom begränsas den ej utnyttjade avräkningen då den bara får sparas i tre år och bara avräknas mot svensk skatt på CFC-inkomst. Detta framgår av 21 § AvrL.⁷⁶ Detta för med sig att vi i praktiken får två olika avräkningssystem, det vanliga där overallprincipen används och ett slutet fristående system för CFC-skatt.

⁷¹ Prop. 2003/04:10, s. 85ff.

⁷² Prop. 2003/04:10, s. 91. Liknande bestämmelser gäller även vid beräkningen av nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen, jfr. 39 a kap. 14 § samt 16 kap. 19 §, 2 st. IL.

⁷³ SFS 2003:1088.

⁷⁴ Prop. 2003/04:10, s. 90ff.

⁷⁵ SFS 2003:1088.

⁷⁶ SFS 2003:1088.

Avräkningen skall ges med stöd av 19 § AvrL⁷⁷ med det lägsta av dessa två belopp:

- delägarens andel av den av utländska juridiska personen erlagda slutliga inkomst- och källskatt på lågbeskattade inkomster, eller
- den svenska inkomstskatten som kan hänföras till CFC-inkomsterna (spärrbelopp).

3.3.7 De viktigaste förändringarna mellan regelverken

En av de viktigaste förändringarna är att även indirekta innehav tas med i den löpande beskattningen, vilket var högst tveksamt om de kunde tidigare. En annan förändring är att den tämligen omfattande listan i bilagan undantar företag i ett stort antal länder från prövning av om lågbeskattning föreligger. Den här listan underlättar för de enskilda företagen och Skatteverket när de skall avgöra om en viss händelse omfattas av reglerna eller inte. Förutsägbarheten blir betydligt större.

Detta kan jämföras med den tidigare vita listan, som i princip uteslutande bestod av länder vilka Sverige hade ingått skatteavtal med. Även det kontrollerande innehavet är borttaget i den nya regleringen. Detta rekvisit angav att personer som var obegränsat skattskyldiga i Sverige skulle gemensamt äga minst 50 procent av den utländska juridiska personen för att delägare med tio procent av rösterna eller kapitalet skulle kunna beskattas.

Även terminologin med utländska bolag och andra utländska juridiska bolag är uttrangerad ur den nya CFC-lagstiftningen.⁷⁸

3.4 Områden där CFC-reglerna kan komma i konflikt med EG-rätten

Till huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL är det fogat en kompletterande bestämmelse i 39 a kap. 7 § IL, där det stadgas att en utländsk juridisk person inte skall anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område, som finns upptagen i bilaga 39 a. I bilagan återfinns en särskild lista som är indelad i fem olika geografiska områden.

Ett av dessa områden är Europa. I den särskilda listan under detta område finns det en hel del undantag, där alltså huvudregeln fortfarande skall gälla. Det är naturligtvis bolag som är etablerade både i EU-länder och i EES-avtalsländer som kan komma i konflikt med EG-rätten.⁷⁹

⁷⁷ SFS 2003:1088.

⁷⁸ Det gamla begreppet utländska bolag finns dock kvar, men har fått en ändrad innebörd, 2 kap. 5 a § IL.

⁷⁹ EU består efter den 1 maj 2004 av 25 länder (Belgien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta,

Även om den här uppsatsen har avgränsats från att behandla skatteavtalens förenlighet med CFC-reglerna, måste detta område ändå i ett fall belysas. Nämligen då Sverige har ingått ett skatteavtal med en stat där den utländska juridiska personen hör hemma och det är ett generellt⁸⁰ gällande skatteavtal. Då gäller nämligen den kompletterande bestämmelsen, som undantar staten från huvudregeln endast till de inkomster som omfattas av skatteavtalets regler om begränsning av beskattningsrätten, 39 a kap. 7 §, 3 st. IL. Det innebär att de undantag som gjorts i alla de svenska skatteavtalen även får stor betydelse i detta sammanhang. De nuvarande CFC-reglerna gör ingen formell särskilning på företag med hemvist i stater varmed Sverige har ingått ett skatteavtal.⁸¹

Det här innebär att det är nödvändigt att noggrant granska de olika skatteavtalen för att se omfattningen av den kompletterande regeln i bilaga 39 a. Det är inte ovanligt att olika undantag har gjorts för vissa typer av företag eller inkomster. För dessa företagstyper eller särskilda inkomster som undantagits gäller då huvudregeln, d.v.s. prövning enligt 15, 4 procentsregeln.⁸² Detta kommer med all säkerhet innebära att en hel del inkomster från olika företagstyper belägna i EU- och EES länder kommer att omfattas av CFC-reglerna, även om landet som sådant är undantaget från reglernas tillämpning genom att finnas upptaget i bilaga 39 a.⁸³

Även om företagstypen omfattas av skatteavtalet finns det, som redan nämnts, särskilda undantag från kompletteringsregeln i bilaga 39 a. För dessa företags inkomster gäller då prövning enligt huvudregeln. I bilaga 39 a stadgas följande undantag avseende EU- och EES länderna.

För EU-landet Irland skall prövning enligt 15, 4 procentsregeln gälla för inkomster från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt försäkringsverksamhet. EU-landet Luxemburg är

Nederländerna, Polen, Portugal, Slovakien, Slovenien, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjeckien, Tyskland, Ungern och Österrike. EES består av alla EU-länderna samt Island, Liechtenstein och Norge. Kandidatländer till EU är Rumänien, Bulgarien, Turkiet och Kroatien. Nilsson, s. 2f.

⁸⁰ Med detta menas att skatteavtalet inte har begränsats till att omfatta inkomster från internationell sjö- eller luftfart.

⁸¹ Sverige har för närvarande gällande bilaterala skatteavtal med alla EU- och EES länder utom Liechtenstein.

⁸² Det kan exempelvis nämnas att skatteavtalet mellan Luxemburg och Sverige dels undantar holdingbolag såsom de avses i den luxemburgska lagen och dels kollektiva investeringar såsom den luxemburgska lagen stadgar företagsdelen. Protokoll punkt 1 till dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Luxemburg. SFS 1996:1510. I det nyligen träffade skatteavtalet med Portugal har offshoreverksamhet inom sjöfart, banksektorn och annan finansiell verksamhet samt inom försäkringsbranschen undantagits från skatteavtalets tillämpning, se vidare prop. 2002/03:127, s. 72 och SFS 2003:891. De tre skatteavtalen med de baltiska länderna Estland, Lettland och Litauen innehåller liknande undantag som avtalet med Portugal och skatteavtalet med Malta innehåller liknande undantag som det Luxemburgska avtalet, se vidare Dahlbergs avhandling, kapitel 5.

⁸³ En utförlig genomgång av alla skatteavtal är för omfattande för denna uppsats syfte och lämnas därmed som förslag till ett framtida forskningsprojekt.

undantagen från kompletteringsregeln med inkomster som härrör från försäkringsverksamhet och EU-landet Nederländerna är inkomster från bank- och finansieringsrörelse samt finansiell verksamhet undantagen från kompletteringsregeln tillämpning. Dock endast i den utsträckning som avsättningen kan göras till en särskild riskreserv.

Mot EU-landet Belgien skall prövning enligt huvudregeln gälla på inkomster från centres de coordination/coördinatiecentra och finansiella inkomster från verksamhet för vilka förhandsbesked om s.k. informellt kapital har meddelats. Mot EU-landet Estland gäller inte kompletteringsregelns tillämpning på inkomster från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet samt försäkringsverksamhet. För EU-landet Cypern har 15, 4 procentsregeln ett mera vidsträckt användningsområde. En särskild beräkning skall göras när inkomsten inte beskattas med den i Cypern normala skattesatsen.⁸⁴

Men även EES-länderna Island och Liechtenstein är upptagna på listan. Island är undantagen från kompletteringsregelns tillämpning med inkomster från bank- och finansieringsrörelse samt annan finansiell verksamhet liksom försäkringsverksamhet som inte beskattas med den normala inkomstskatten i landet. Alla inkomster från juridiska personer med hemvist i Liechtenstein skall granskas utifrån huvudregeln. Kompletteringsregeln är inte tillämplig överhuvudtaget mot Liechtenstein.

Av denna genomgång kan man konstatera att de nuvarande CFC-reglerna träffar företag i några EU-länder. Begränsningarna är mer eller mindre omfattande, men bolag som bedriver finansiell verksamhet eller försäkringsverksamhet är undantagna från kompletteringsregelns tillämpning i många länder och kommer att bli prövade enligt 15, 4 procentsregeln. Till detta skall de undantagna bolagsformerna och inkomsterna som förekommer i våra skatteavtal med både EU- och EES länder tas i beaktande. Även dessa kommer att prövas av huvudregeln. Allt detta sammantaget gör att CFC-reglerna kan komma i konflikt med de fria rörligheterna som EG-fördraget stadgar, vilka skall gälla inom EU- och EES-området.

De EU- och EES länder som inte förekom på den tidigare gällande CFC-lagstiftningens s.k. vita lista var Cypern, Portugal, Spanien och Liechtenstein. De utländska juridiska personer som var belägna i dessa länder skulle då prövas enligt den då gällande alternativa regeln om likartad beskattning för att se om de skulle komma att omfattas av regelverket eller inte. Problematiken kring skatteavtalen är desamma som tidigare dvs. bolagets inkomster skall omfattas av skatteavtalets regler och bolaget skall ha hemvist i den aktuella avtalsstaten för att omfattas av undantaget i den vita listan/bilaga 39 a.

⁸⁴ Cypern hittar man under området Asien i bilaga 39 a.

Om man jämför den nuvarande listan i bilaga 39 med den förra s.k. vita listan kan man konstatera att mot landet Liechtenstein är allt oförändrat, medan de tre andra ländernas juridiska bolag numera är helt undantagna från CFC-reglernas tillämpningsområde. I den nya bilagan har det däremot specialiserats vissa bolagsgruppers verksamhet som inte tidigare omfattades om CFC-reglerna. De nya reglerna är mera omfattande när det gäller specialfall av verksamheter. Däremot förekommer inte Cypern, Portugal och Spanien över huvud taget på den nya bilagan och i detta avseende är reglerna mindre omfattande.

4 Rättskällorna i EG-rätten – en översikt

4.1 Allmänt

Detta kapitelns huvudsyfte är att ge en kort bakgrund av det EG-rättsliga källmaterialet och vilken rättslig dignitet de olika källorna innehar. Det är av yttersta vikt, både för den nationella lagstiftaren och rättstillämparen att kunna värdera och hantera det EG-rättsliga källmaterialet på ett korrekt sätt. De delar av det EG-rättsliga källmaterialet som regeringen har rättfärdigat den svenska CFC-lagstiftningen med i sina förarbeten, kommer att diskuteras mera utförligt i nästkommande kapitel.

Med anledning av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen 1995 har EG-rätten blivit en rättskälla i svensk rätt.⁸⁵ Detta ger ur många aspekter upphov till flera intressanta frågeställningar. En av dessa är den som påpekades inledningsvis i detta kapitel, nämligen vikten av att kunna hantera gemenskapsrättens rättskällor på ett korrekt sätt, då dessa i många fall har en avgörande roll för de nationella staternas lagstiftare.

I enlighet med lojalitetsprincipen i artikel 10 EGF är medlemsländerna skyldiga att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter som följer av EG-fördraget eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner fullgörs. Att stifta nationella lagar som strider mot bindande EG-rättsliga normer eller allmänna rättsprinciper är inte i enlighet med artikel 10 EGF. Det finns dock ett undantag och det är om de nationellt stridande reglerna objektivt kan rättfärdigas på något sätt, antingen enligt EG-fördraget eller av EG-domstolens framväxta rättspraxis på det aktuella området.⁸⁶

EG-domstolen har dessutom slagit fast att nationella domstolar och myndigheter i enlighet med lojalitetsprincipen skall tolka den nationella lagstiftningen med hänsyn till relevanta bestämmelser i gemenskapsrätten.⁸⁷ Om det inte finns något tolkningsutrymme skall enligt EG-domstolen principen om EG-rättens s.k. *supremacy* d.v.s. företräde framför nationell rätt gälla.⁸⁸

⁸⁵ SFS 1994:150. Lag med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

⁸⁶ Bernitz & Kjellgren, s. 101ff; Ståhl & Persson Österman, s. 52ff.

⁸⁷ Mål C-14/83 *Von Colson och Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen* REG (1984) s. 1891; Mål C-106/89 *Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentación SA* REG (1990) s. I-4135.

⁸⁸ Mål C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.* REG (1964) s. I-211; mål C-106/77 *Simmenthal I* REG (1978) s. 629; mål C-213/89 *Factortame* REG (1990) s. I-2433.

De avgöranden där domstolen har slagit fast att EG-rätten har företräde har dock inte direkt behandlat skattefrågor. Men de principer som slagits fast i EG-domstolens avgöranden har tillämplighet inte bara inom de områden där avgörandet har tagits, utan är generellt tillämpliga enligt domstolen.⁸⁹ Principen om EG-rättens företräde har successivt vunnit acceptans hos medlemsstaterna både vid lagstiftningsprocessen⁹⁰ och vid den dömande verksamheten hos de nationella domstolarna.⁹¹

EG-rätten utgör en egen rättsordning med sina egna rättskälleprinciper och sin egen normhierarki. Rättsordningen kallas ofta i den EG-rättsliga doktrinen för ett system *sui generis* ("av eget slag").⁹² Rättsystemet utgör varken folkrätt eller nationell rätt, även om systemet har kopplingar till dessa båda typer av rättsordningar. Detta innebär att EG-rätten har en egen rättskällelära som bör beskrivas och studeras fristående från de övriga.⁹³

4.2 De olika rättskällorna inom EG

Rättskällorna inom EG-rätten kan delas in på ett flertal olika sätt. En grundläggande distinktion är skriven rätt och andra rättskällor. Det vanligaste sättet är att dela in rättskällorna i fem olika kategorier för att kunna få en överblick över gällande EG-rätt och dess inbördes rangordning. Indelningen kan då lämpligen göras enligt följande:

1. skriven rätt,
2. allmänna rättsprinciper,
3. EG-domstolens rättspraxis,
4. andra rättsordningar och
5. doktrin.⁹⁴

4.3 Den skrivna rätten (regelverket)

Det brukliga är att inom den skrivna rätten skilja mellan den primära och den sekundära rätten. I denna uppdelning består primärrätten av de grundläggande fördragen och anslutningsfördragen med respektive protokoll och förklaringar och sekundärrätten består av rättsakter och annan rättsbildning som skapats när gemenskapsinstitutionerna utövat sina befogenheter på grundval av fördragen. Sekundärrätten regleras främst i artikel 249 EGF och består både av bindande och icke-bindande normer.

⁸⁹ Bernitz & Kjellgren, s. 6, 40, 77-83.

⁹⁰ Se t.ex. prop. 2003/04:10, s. 102-112.

⁹¹ Se t.ex. NJA 2002 s. 75; RÅ 1996 ref. 50; RÅ 1997 ref. 65; RÅ 1997 ref. 82; RÅ 2000 ref. 38; RÅ 2000 ref. 47. För vidare studier se Pelin (2004), s. 506; Wiklund, s. 166, 171ff.

⁹² Uttrycket har myntats ursprungligen av EG-domstolen och använts i ett flertal mål, se t.ex. mål C-26/62 *van Gend & Loos* REG (1963) s. I-161; förenade målen C-6/90 och 9/90 *Francovich* REG (1991) s. I-5357.

⁹³ Bernitz & Kjellgren, s. 77; Strömholm, s. 322, 326f.

⁹⁴ Strömholm, s. 322, 501.

Både bindande och icke-bindande rättsliga dokument betecknas i EG-fördraget som rättsakter.⁹⁵

Den sekundära gemenskapsrätten uppkommer successivt och fortlöpande. Genom att sekundärrätten antas ger den primärrätten ett innehåll, samtidigt som den europeiska rättsordningen genomförs och kompletteras med tiden.⁹⁶

Tillsammans brukar EU:s samlade regelverk benämnas med en fransk term, l'acquis communautaire ("det i gemenskapen förvärvade").⁹⁷

4.3.1 Primär gemenskapsrätt – bindande rättsnormer

De två grundläggande fördragen inom EU är *fördraget om Europeiska unionen (unionsfördraget)* och *fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget)*. Unionsfördraget innehåller vissa övergripande mera allmänt hållna regler som är tillämpliga för hela EU-samarbetet. EG-fördraget är formellt inordnat som en avdelning under unionsfördraget, artikel 8, men är i sak det tveklöst mest centrala fördragsverket inom gemenskapen. I detta återfinns mera detaljerade föreskrifter om gemenskapens olika politikområden. De fördragsartiklar som är av särskilt intresse för denna uppsats syfte är följande:

- diskrimineringsförbudet i artikel 12 EGF,
- den fria etableringsrätten i artiklarna 48 EGF (jämförd med 43) och
- de fria kapitalrörelserna i artiklarna 56 och 58 EGF

4.3.1.1 Diskrimineringsförbudet

I artikel 12 EGF slås EG-rättens diskrimineringsförbud fast, som innebär att all diskriminering p.g.a. nationalitet är förbjudet.⁹⁸ Ingen medlemsstat får p.g.a. nationalitet behandla medborgare i andra medlemsstater mindre förmånligt än medlemsstatens egna medborgare. Artikel 12 EGF är en portalbestämmelse som sällan har tillämpats, eftersom den tillämpas först om den aktuella situationen inte regleras i de mera specialiserade artiklarna, vilket i allmänhet är fallet.⁹⁹

4.3.1.2 Etableringsfriheten

⁹⁵ Borchardt, s. 58f.

⁹⁶ Borchardt, s. 59.

⁹⁷ Bernitz & Kjellgren, s. 31.

⁹⁸ Principen kallas även för likabehandlings- eller nondiskrimineringsprincipen.

⁹⁹ Mål C-55/98 *Skatteministeriet mot Bent Vestergaard*, REG (1999), s. I-7641, punkt 16. Bergström (2000), s. 663; Bernitz, s. 98f. Se exempelvis de specialiserade artiklarna 43, 48, 56 och 58 EGF.

Rätten till fri etablering tillkommer både fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt och artikel 43 EGF avser såväl primäretableringar som sekundäretableringar. Primäretableringar innebär nyetableringar eller fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till en annan medlemsstat. Sekundäretableringar innebär att ett dotterbolag, en filial eller ett kontor upprättas i en annan medlemsstat. Rätten till sekundäretablering kräver enligt artikel 43 EGF dels medborgarskap i en medlemsstat, dels att man redan är etablerad i någon medlemsstat. Med EU-medborgare likställs enligt artikel 48 EGF juridiska personer som bildats i överenskommelse med en medlemsstats verksamhet inom EG.¹⁰⁰

4.3.1.3 Fria kapitalrörelser

Fri rörlighet för kapital regleras i artikel 56.1 EGF och där stadgas att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land skall vara förbjudna.

Bestämmelsen i artikel 56 EGF utgör ett viktigt komplement till de övriga friheterna. En förutsättning för att de övriga friheterna skall kunna fungera i praktiken är att fri rörlighet för kapital råder. Etablering av ett bolag i ett annat medlemsland förutsätter ofta att kapital fritt kan föras över en landsgräns. Betalning av ränta, utdelning med mera skall utan problem kunna göras till ett annat medlemsland.

I artikel 58.1 EGF anges det att den frihet för kapital som är angiven i artikel 56 EGF kan begränsas. Bestämmelserna i artikel 56 EGF skall inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare, som är bosatta på olika orter eller som har investerat kapital i olika orter, artikel 58.1 a) EGF. Dock får inte enligt artikel 58.3 EGF de åtgärder som avses i bl.a. punkt 1 a) utgöra medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

Till den primära rätten räknas även de nytillkomna ländernas *anslutningsfördrag*.¹⁰¹ Såväl de grundläggande fördragen som anslutningsfördragen har ett antal *protokoll* och *förklaringar* i anslutning till den egentliga fördragstexten. Ett protokoll har samma ställning som det fördrag det hör till. Förklaringar utgör samlade uttalanden från en regeringskonferens, antingen från själva konferensen eller från de deltagande medlemsländerna. I vissa fall kan dessa förklaringar användas som hjälp vid tolkning av fördrag.¹⁰²

¹⁰⁰ Ståhl & Persson Österman, s. 83f.

¹⁰¹ Europeiska ekonomiska gemenskapen bildades av sex stater 1957. Alla övriga stater som ansluter sig måste göra det genom att ingå ett anslutningsfördrag med övriga medlemsstater.

¹⁰² Bernitz & Kjellgren, s. 35f.

4.3.2 Sekundär gemenskapsrätt

4.3.2.1 Bindande rättsnormer

Artikel 249 EGF ger gemenskapens institutioner rätt att utfärda förordningar och direktiv, fatta beslut samt avge rekommendationer eller yttranden. *Förordningar* skall enligt artikel 249.2 EGF vara allmänt giltiga, bindande och direkt tillämpliga i alla medlemsländer.¹⁰³ Kravet på direkt tillämplighet har i EG-domstolens praxis kommit att tolkas så att en förordning skall gälla som lag eller motsvarade i samtliga medlemsstater och får inte transformeras till nationell rätt (om detta inte är särskilt stadgat i förordningen).¹⁰⁴

Ett *direktiv* däremot är endast bindande till det mål som skall uppnås med direktivet i fråga, artikel 249.3 EGF. Det kan rikta sig till samtliga medlemsländer, men kan också vara riktat till enbart något eller några utvalda länder. Medlemsstaterna har i princip fria händer att genomföra direktivets bestämmelser, men denna frihet kan begränsas genom direktivets lydelse och innehåll. Till skillnad från förordningar måste direktiven överföras till nationella lagar. Om inte den nationella rättsordningen överensstämmer med direktivets krav skall de nationella lagarna ändras.¹⁰⁵

Den tredje rättsaktstypen är *beslut* enligt artikel 249.4 EGF. Dessa riktar sig antingen till individer, juridiska personer eller medlemsländer och rör ofta enskilda rättsfrågor. Ett beslut är till alla delar bindande för dem som det är riktat till.¹⁰⁶

4.3.2.2 Icke bindande normer – Soft Law

Vid sidan av de ovan nämnda bindande EG-rättsliga normerna finns det icke-bindande rättsliga dokument. De brukar sammantaget betecknas med ett ursprungligt folkrättsligt begrepp, Soft Law. Deras funktion är inom EG-rätten mycket oklar och omstridd.¹⁰⁷

I artikel 249.5 nämns *rekommendationer* och *yttranden* som icke-bindande rättsakter. Dessa rekommendationer och yttranden kan få indirekt rättsliga konsekvenser genom att de kan utgöra underlag för senare bindande rättsakter eller att den utfärdande institutionen skapar ett bindande handlingsmönster för sig själv.¹⁰⁸

Uppräkningen i artikeln anses inte vara uttömmande, utan vid sidan av de rättsakter som angivits där har gemenskapsinstitutionerna ytterligare

¹⁰³ Bernitz & Kjellgren, s. 37.

¹⁰⁴ Mål C-34/73 *Variola mot Italienska finansministeriet* REG (1973) s. 981.

¹⁰⁵ Bernitz & Kjellgren, s. 38f.

¹⁰⁶ Borchardt, s. 69f.

¹⁰⁷ Bernitz & Kjellgren, s. 40.

¹⁰⁸ Borchardt, s. 70f.

verktyg, med vilka de kan utforma gemenskapsordningen. De viktigaste i praktiken förekommande rättsakterna är *resolutioner, olika åtgärdsprogram, kommunikéer, allmänna deklamationer och uppförandekoder*.¹⁰⁹

De nämnda typerna av rättsakter ligger i sin funktion mellan politiska uttalanden och juridiska dokument. Även om de inte är formellt juridiskt bindande kan de ha en rättslig betydelse och är absolut inte juridiskt irrelevanta på något sätt. EG-domstolen har uttalat att dessa normer kan ge övertygande ledning vid tolkning av andra åtgärder från EG:s eller medlemsstaternas sida.¹¹⁰ EG-domstolen har även uttalat att rättsakternas verkan får fastställas för varje Soft Law-rättsakt för sig, oavsett rubricering, eftersom det är normgivarens intention som skall vara avgörande för rättstillämpningen.¹¹¹ Till detta återkommer jag i kapitel 7.

4.3.2.3 Allmänna rättsprinciper

EG-domstolen skall enligt artikel 220 EGF säkerställa att lag och ordning följs vid tolkning av EG-fördraget. Med denna föreskrift som grund har EG-domstolen i sin rättspraxis utvecklat ett system av allmänna rättsprinciper, oskrivna grundläggande regler som domstolen härlett ur EG-fördraget. Även de gemensamma rättstraditionerna i gemenskapens medlemsländer har haft viss betydelse. Det har varit viktigt för EG-domstolen att arbeta fram tydliga principer, då det funnits ett stort behov av att fylla ut luckor i det EG-rättsliga systemet. Resultatet har blivit en helt ny fungerande europeisk rättsordning. Dessa framtagna principer är bindande för EG:s institutioner och för medlemsstaterna, dock begränsade till de områden där EG har kompetens.¹¹²

Vissa av de allmänna rättsprinciperna är kodifierade i EG-fördraget, såsom legalitets-, subsidiaritets-, proportionalitets- och lojalitetsprincipen. Legalitetsprincipen står för att gemenskapen och dess institutioner skall handla inom ramen för de befogenheter den/de har tilldelats och de mål som uppställts för gemenskapen genom fördraget, artiklarna 5.1 och 7.1 EGF. Subsidiaritetsprincipen står för att på de områden där gemenskapen inte är ensamt behörig skall den handla endast om och i den utsträckning som målet med en åtgärd inte kan uppnås av de enskilda medlemsländerna, artikel 5.2 EGF. Proportionalitetsprincipen står i EG-rättsligt sammanhang för de åtgärder gemenskapen använder sig av för att uppnå ett visst syfte inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i fördraget.¹¹³

¹⁰⁹ Bernitz & Kjellgren, s. 40; Borchardt, s. 70f; EU-Karnov, s. 6.

¹¹⁰ Mål C-322/88 *Grimaldi mot Fonds des Maladies Professionnelles* REG (1989), s. 4407.

¹¹¹ EU-Karnov, s. 6f, 2314f.

¹¹² Bernitz & Kjellgren, s. 98, 100; Borchardt, s. 61.

¹¹³ För vidare fördjupning om proportionalitetsprincipen i EG-rätten får jag hänvisa till Moëll (2003), s. 105-167; Moëll (2004), s. 677.

Lojalitetsprincipens innebörd och vikt diskuteras i avsnitten 4.1, 5.3.1.2 och 7.4.¹¹⁴

Vid kollisioner med sekundärrättsliga regler har de allmänna rättsprinciperna företräde och får därför närmast hänföras till den EG-rättsliga primärrätten. Detta är dock omdiskuterat i doktrinen.¹¹⁵

4.3.3 EG-domstolens rättspraxis

EG-domstolens position och funktion i det EG-rättsliga systemet gör att dess avgöranden utgör en central rättskälla. EG-domstolen är den högsta dömande makten i alla frågor som rör övervakandet och upprätthållandet av en enighet inom gemenskapsrätten. Domstolens uppgifter är att kontrollera, tillämpa, tolka och vidareutveckla gemenskapsrätten. Detta gör att vid sidan av de allmänna rättsprinciperna och den skrivna rätten utgör EG-domstolens rättspraxis den centrala rättskällan inom EG.¹¹⁶

EG-domstolen har alltså tilldelats ett flertal olika uppgifter, däribland att avgöra om medlemsstaterna uppfyller sina skyldigheter enligt EG-fördraget.¹¹⁷ Medlemsstaterna kan hos EG-domstolen ansöka¹¹⁸ om att erhålla ett förhandsavgörande i en tvist vid en nationell domstol i en fråga om nationell lagstiftning är förenlig med EG-fördraget.¹¹⁹ EG-domstolen har i praxis slagit fast att den nationella domstolen är bunden av EG-domstolens besked i ett förhandsavgörande och att om den nationella domstolen anser att EG-domstolens besked är oklart, skall domstolen på nytt begära förhandsavgörande för att bringa klarhet i frågan.¹²⁰

EG-domstolens avgöranden är dock formellt sett endast bindande i det konkreta fallet. Någon formell stare decisis-princip finns inte motsvarande den som tillämpas i common law-systemet, men i praktiken följer domstolen sina tidigare prejudikat i mycket stor utsträckning. Domstolen hänvisar ofta i sina avgöranden till tidigare avgjorda mål, där olika rättsprinciper slagits fast. Prejudikatsbundenheten torde vara en förutsättning för att EG-domstolen skall kunna utöva sin roll som EG-fördragets väktare enligt artikel 220 EGF. De nationella domstolarna i medlemsländerna förväntas följa EG-domstolens avgöranden och följa dess utstakade rättspraxis. För att detta skall vara möjligt är en konsekvent rättspraxis ett måste.¹²¹

¹¹⁴ Bernitz & Kjellgren, s. 100f, 106ff; Borchardt, s. 61.

¹¹⁵ Bernitz & Kjellgren, s. 98, Pelin (2004), s. 508.

¹¹⁶ Borchardt, s. 51ff.

¹¹⁷ Artiklarna 226 och 227 EGF.

¹¹⁸ För nationella domstolar i lägre instans är det frivilligt att inhämta förhandsavgöranden medan nationella domstolar i högsta instans är skyldiga att begära förhandsavgöranden om det krävs för att domstolen skall kunna döma i målet.

¹¹⁹ Artikel 234 EGF.

¹²⁰ Mål C-29/68 *Saarbrücken* REG (1969) s. 165.

¹²¹ Bernitz & Kjellgren, s. 70; Strömhom, s. 324f.

EG-domstolen strävar på detta vis efter att knyta ihop EG-rätten till ett sammanhängande rättssystem och har därigenom ett stort inflytande över EG-rättens utveckling eftersom en stor del av EG-rättens rättsprinciper vuxit fram ur domstolens praxis.¹²² EG-domstolen tolkar fördragstexten utifrån ett integrationsfrämjande perspektiv och dess syfte är att uppnå de grundläggande målen i artiklarna 2 och 14 EGF om en gemensam marknad, en fri rörlighet för de fyra friheterna och en fri etableringsrätt inom gemenskapen.¹²³

4.3.4 Andra rättsordningar

Med andra rättsordningar menas de nationella medlemsstaternas rättsordningar och folkrätten. EG-rättens uppbyggnad har naturligtvis inspirerats av dessa rättsordningar, men varken nationell rätt eller folkrätt utgör EG-rätt. Men både nationell rätt och folkrätt kan komma in vid EG-domstolens tolkningar och utfyllnad av EG-fördragets bestämmelser. Men resultatet kommer att bli en EG-rättslig skapelse. Andra rättsordningar kan komma in vid tolkningar och utfyllnad av t.ex. skatteavtalen mellan medlemsstater och andra internationella avtal, mellan gemenskapen och medlemsland alternativt tredje land.¹²⁴

4.3.5 Rättsvetenskaplig doktrin och forskning

Den omfattande EG-rättsliga forskningen och doktrinen har en viktig position inom EG-rätten. EG-domstolens domar brukar vanligtvis inte hänvisa till uttalanden i doktrinen, men däremot citeras ofta litteraturen i generaladvokatens yttranden. Där finns vanligtvis direkta referenser till rättsvetenskapliga verk och därav kan man dra slutsatsen att den ofta livaktiga juridiska doktrinen indirekt utnyttjas i stor omfattning av EG-domstolen.¹²⁵

4.3.6 Rättsakterna och EG-domstolen

Av fördraget framgår att EG:s institutioner ofta kan välja mellan olika former av rättsakter, men att det slutligen är EG-domstolen som i tveksamma fall får tolka innebörden och ändamålet med rättsakten i fråga. Detta gör att EG-domstolen ofta ser till rättsaktens innehåll snarare än till dess form för att bestämma dess verkningar. Som vi har sett ovan är funktionen för de bindande rättsakterna relativt klar, medan de s.k. Soft Law rättsakternas juridiska dignitet är mera obestämmd.

¹²² Se kapitlet i sin helhet.

¹²³ Wiklund, s. 96ff.

¹²⁴ Strömholm, s. 325.

¹²⁵ Bernitz & Kjellgren, s. 50; Strömholm, s. 326.

5 EG och skatterätten

5.1 Allmänt

Ett av gemenskapens grundläggande syften är att upprätta en gemensam marknad, där de fyra grundläggande friheter är centrala: fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital.¹²⁶ I den fria rörligheten innefattas även rätten till fri etablering och denna fria etablering omfattar även bolag.¹²⁷ Detta förutsätter öppna gränser mellan medlemsstaterna och förbud mot diskriminering av nationalitet/ursprung.¹²⁸

Undanröjande av hinder för gränsöverskridande inkomstöverföringar mellan närstående bolag har identifierats som en av de viktigaste åtgärderna för att kunna möjliggöra upprättandet av en väl fungerande inre marknad.¹²⁹

Ordalydelsen av artiklarna 43 och 48 EGF syftar särskilt till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, men innebär även ett förbud att genom restriktioner hindra eller försvåra för statens egna medborgare eller bolag att etablera sig i en annan EU-stat.¹³⁰

5.2 Förhållandet mellan EG-rätt och nationell skatterätt¹³¹

Medlemskapet i EU innebär för Sveriges del att vår lagstiftning måste överrensstämma med EG-rätten. Anpassningen av svensk lagstiftning pågår kontinuerligt och i takt med att samarbetet inom EG alltmer integreras ställs större krav på att medlemsstaterna uppfyller EG-fördragets mål och syften. Medlemsstaterna överlåter helt enkelt en del av sin nationella lagstiftningskompetens till förmån för EG:s lagstiftningsorgan.¹³² För att EG-samarbetet överhuvudtaget skall fungera och uppfylla de mål som uppställs i EG-fördraget måste medlemsstaternas lagstiftning anpassas till att stå i överensstämmelse med dessa mål.¹³³ Detta innebär att den nationella lagstiftningen måste harmoniseras och detta har nått olika långt på olika områden.

¹²⁶ Detta framgår av artiklarna 2 och 14 EGF.

¹²⁷ Artiklarna 43 och 48 EGF.

¹²⁸ Artikel 12 EGF.

¹²⁹ Bärebring, s. 146, Ståhl (2001), s. 206.

¹³⁰ Bergström (2000), s. 663f; Ståhl & Persson Österman, s. 61 ff; **Bergström & Bruzelius**, s. 233-241; Ståhl, s.739f.

¹³¹ Ståhl, s. 133-175.

¹³² Mål C-26/62 *van Gend & Loos* REG (1963) s. I-161.

¹³³ Artikel 3 h EGF.

5.2.1 Harmonisering av skatter inom gemenskapen

Harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning på det skatterättsliga området har främst skett avseende tullar¹³⁴ och de indirekta skatterna, d.v.s. mervärdesskatt¹³⁵ och punktskatterna¹³⁶. På dessa områden har den EG-rättsliga harmoniseringen nått långt.

Harmoniseringen avseende de direkta skatterna har skett genom utfärdandet av fusionsdirektivet¹³⁷, moder- och dotterbolagsdirektivet¹³⁸, en konvention om skiljedom i internprissättningsvister¹³⁹, räntebetalningsdirektivet¹⁴⁰ och royaltiesdirektivet¹⁴¹. Den främsta orsaken till den hittills ringa harmoniseringen på området är att det enligt artikel 92 EGF krävs enhälliga beslut av medlemsstaterna för antagande av direktiv på det direkta skatteområdet. Medlemsstaterna har följaktligen till stor del kvar sin nationella kompetens på skatteområdet och beskattningsmakten över medlemsstaternas skattesubjekt tillkommer de nationella staterna.¹⁴²

I grunden accepteras att varje stat är suverän att avgöra utformning och uttag av direkta skatter och har således vetorätt mot eventuell lagstiftning på området. Detta har fört med sig att det i praktiken inte finns någon harmoniserande primär- eller sekundärrätt över huvud taget på inkomstskatteområdet.

5.2.2 EG-domstolens tolkningkompetens på det direkta skatteområdet

Även EG-domstolen har slagit fast i sin rättspraxis att medlemsstaterna själva bestämmer över sin inkomstbeskattning och beslutar om skattelagstiftningens utformning. Domstolen har även uttalat att det inte ligger inom domstolens behörighet att fatta beslut om direkta skatter, *men* att medlemsstaterna måste ta hänsyn till EG-fördraget vid utövandet av de befogenheter som tillkommer medlemsstaterna. Medlemsländerna skall särskilt avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet.¹⁴³

¹³⁴ Se t.ex. Förordning nr 2913/92/EEG. (Tullkodex).

¹³⁵ Se t.ex. Direktiv 77/388/EEG. (6:e momsdirektivet).

¹³⁶ Se t.ex. Direktiv 92/12/EEG. (Cirkulationsdirektivet).

¹³⁷ Direktiv 90/434/EEG.

¹³⁸ Direktiv 90/435/EEG.

¹³⁹ Konvention om skiljedom i internprissättningsvister 90/436/EEG.

¹⁴⁰ Direktiv 2003/48/EG.

¹⁴¹ Direktiv 2003/49/EG.

¹⁴² Tjernberg, s. 230.

¹⁴³ Mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkt 19; förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl.* REG (2001) s. I-1727, punkt 37; mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 32; mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG (2002) s. I-11779, punkt 26.

Det har inte utfärdats några EG-rättsliga akter mot hinder för den fria rörligheten, men EG-domstolen har slagit fast att artiklarna i EG-fördraget i sig själva är direkt tillämpliga. Denna rättspraxis utmynnade i *avoir-fiscal*-målet 1986, där domstolen fann att nationella skattebestämmelser som hindrade genomförandet av den inre marknaden, d.v.s. den fria rörligheten inom gemenskapen, kunde åsidosättas med stöd av EG-fördraget.¹⁴⁴

Som en allmän regel gäller att de direkta skatterna inte omfattas direkt av EG-rätten och EG-domstolens kompetens, utan beskattningsmakten innehas av medlemsstaterna. Men medlemsstaterna skall inte desto mindre respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter och de är skyldiga att följa EG-fördraget då de utformar sina skattebestämmelser. En nationell skatteregel får inte inkräkta på de fyra friheterna och inte heller i den fria etableringsrätten. Detta är fastslaget i EG-domstolens rättspraxis.¹⁴⁵ Detta har lett till att medlemsländernas suveränitet i praktiken alltmer visat sig begränsas av EG-domstolens framväxande rättspraxis avseende de fria rörligheterna som uppställs i EG-fördraget.

5.3 EG-rättens diskriminerings- och restriktionsförbud

5.3.1 Diskrimineringsförbudet

I artikel 12 EGF slås diskrimineringsförbudet fast som innebär att all diskriminering p.g.a. nationalitet är förbjudet. Ingen medlemsstat får på grund av nationalitet behandla medborgare i andra medlemsstater mindre förmånligt än medlemsstatens egna medborgare. EG-domstolen har i sin praxis fastslagit förbud mot såväl öppen som dold diskriminering. Artikel 12 EGF är en portalbestämmelse som sällan har tillämpats, eftersom den tillämpas först om den aktuella situationen inte regleras i de mera specialiserade artiklarna, vilket i allmänhet är fallet.¹⁴⁶ EG-domstolen har i tidigare praxis betonat att diskriminering föreligger om staten tillämpar olika regler på jämförbara situationer utan att de objektivt kan rättfärdigas eller om staten tillämpar samma regler på olika situationer.¹⁴⁷

5.3.1.1 Öppen och dold diskriminering

EG-rätten skiljer på öppen respektive dold diskriminering.¹⁴⁸ Öppen diskriminering föreligger enligt EG-domstolens praxis när nationell skattelagstiftning särskiljer på olika skattesubjekt beroende på deras nationalitet och därigenom behandlar andra medlemsstaters skattesubjekt

¹⁴⁴ Se vidare avsnitt 5.3.1.1.

¹⁴⁵ Detta förklaras utförligt i mål C-279/93 *Schumacker* REG (1995) s. I-225, punkt 21.

¹⁴⁶ Bergström (2000), s. 663.

¹⁴⁷ Mål C-279/93 *Schumacker* REG (1995) s. I-225, punkt 30.

¹⁴⁸ Dessa begrepp kallas ibland för direkt diskriminering och indirekt diskriminering.

mindre förmånligt än statens egna. En juridisk persons nationalitet sammanfaller med landet där företaget har sitt säte eller där det är registrerat.¹⁴⁹

I *avoir-fiscal*-målet fann EG-domstolen att en olikbehandling utgjorde en öppen diskriminering som stred mot artikel 43 EGF. Frågan i målet var om Frankrike öppet diskriminerade utländska företag. Frankrike tillämpade vid denna tidpunkt ett *avoir-fiscal*-system (skatteavräkningssystem) för att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar för aktieägare. Aktieägare kunde från skatten på utdelning helt eller delvis avräkna den del av bolagsskatten som belöpte på utdelningen. Detta gjorde att utländska företag med fasta driftställen i Frankrike inte fick något skattetillgodohavande, då de inte omfattades av rätten till avräkning enligt det dåvarande regelverket. Olikbehandlingen av inhemska och utländska subjekt hindrade de senare från att etablera sig i Frankrike.

Dold diskriminering föreligger enligt EG-domstolens praxis när något annat kriterium än nationalitet tillämpas för att särskilja olika skattesubjekt åt och att detta leder till samma resultat d.v.s. att medborgare eller bolag av annan nationalitet diskrimineras.¹⁵⁰ Ett exempel på dold diskriminering är målet *Commerzbank*¹⁵¹ där en tysk bank hade etablerat ett fast driftställe i Storbritannien. Banken hade betalat in för mycket preliminärskatt och krävde att förutom återbetalning av skatten även få ränta på beloppet. Enligt de dåvarande reglerna i Storbritannien kunde ränta endast utbetalas till skattskyldiga med skatterättslig hemvist där. Bolagets säte var en grund för skatterättslig hemvist, men inte den enda, även bolag som hade säte utanför Storbritannien men där den verkliga ledningen utövades i landet ansågs ha skatterättslig hemvist där. EG-domstolen fann att dessa regler inte var öppet diskriminerande, då de inte enbart tog hänsyn till bolagets säte. Kravet på verklig ledning i Storbritannien var utformat så att det skulle riskera att framförallt diskriminera bolag med säte i andra länder då sådana bolag vanligtvis hade sitt skatterättsliga hemvist utanför Storbritannien. EG-domstolens slutsats blev att reglerna utgjorde en dold diskriminering som stred mot artikel 43 EGF.

I EG-domstolens rättspraxis framgår det tydligt att dessa båda former av diskrimineringar är förbjudna. Omvänd diskriminering är dock tillåtet, d.v.s. det är tillåtet att ha mindre fördelaktiga nationella regler och villkor för de egna medborgarna än vad landet tillåts ha gentemot andra EU-medborgare.¹⁵²

¹⁴⁹ Mål C-270/83 *avoir fiscal* REG (1986) s. 273, punkt 14-18.

¹⁵⁰ Mål C-152/73 *Sotgiu mot Deutsche Bundespost* REG (1974) s. 153, punkt 11.

¹⁵¹ Mål C-330/91 *Commerzbank* REG (1993) s. I-4017.

¹⁵² Bernitz & Kjellgren, s. 105, 245f.

5.3.1.2 Restriktionsförbudet

I Gebhard-målet¹⁵³ förklarade EG-domstolen att etableringsfriheten inte bara innehåller ett diskrimineringsförbud utan även ett förbud mot andra hindrande åtgärder (restriktioner) av olika slag.

Restriktionsförbudet innebär ett förbud mot att nationell lagstiftning innehåller restriktioner, d.v.s. begränsningar som hindrar en medlemsstats egna medborgare, men också medborgare i andra medlemsstater från att utöva sina gränsöverskridande rättigheter enligt EG-fördraget. Restriktionsförbudets innehåll förklaras mycket bra i EG-domstolens mål Terhoeve, där domstolen uttalar följande:

”Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet.”¹⁵⁴

Restriktionsförbudet har alltså ett vidare tillämpningsområde än diskrimineringsförbudet, som endast förbjuder begränsningar för utländska medborgare. Restriktionsförbudet finns inte uttryckligen fastslaget i EG-fördraget, vilket diskrimineringsförbudet gör. I stället har EG-domstolen i sin praxis tolkat artiklar i fördraget som att de innehåller ett restriktionsförbud.¹⁵⁵

I EG-domstolens praxis har nationell lagstiftning alltmer ansetts utgöra en restriktion i stället för en diskriminering eftersom man därigenom i större utsträckning kan angripa fördragsstridig nationell lagstiftning.¹⁵⁶ Enligt Bergström bör ett förbud mot hinder av den fria rörligheten ses som ett restriktionsförbud i EG-domstolens praxis, såvida EG-fördraget inte uttryckligen anger att det är fråga om ett diskrimineringsförbud på grund av nationalitet.¹⁵⁷ Vidare innefattar begreppet restriktioner alla hinder för den fria marknaden medan begreppet diskriminering är en form av restriktion, t.ex. på grund av nationalitet.¹⁵⁸

Om EG-domstolen finner att en nationell lagstiftning strider mot EG-fördraget, men inte kan hänföra överträdelsen till en specifik artikel, kan EG-domstolen i yttersta fall förklara nationell lagstiftning stå i strid med fördraget med hänvisning till lojalitetsprincipen i artikel 10 EGF. Lojalitetsprincipen innebär bl.a. ett förbud för medlemsstaterna att i sin

¹⁵³ Mål C-55/94 *Gebhard* REG (1995) s. I-4165, punkt 14.

¹⁵⁴ Mål C-18/95 *Terhoeve* REG (1999) s. I-345, punkt 39.

¹⁵⁵ Mål C-270/83 *avoir fiscal* REG (1986) s. 273.

¹⁵⁶ I EG-domstolens rättspraxis kan man hitta relativt många mål där andra hinder (restriktioner) har ansetts strida mot etableringsfriheten. Exempelvis mål C-250/95 *Futura* REG (1997) s. I-2471; mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695; mål C-200/98 *X AB och Y AB* REG (1999) s. I-8261.

¹⁵⁷ Bergström (1998), s. 487.

¹⁵⁸ Bergström & Bruzelius, s. 235.

skattelagstiftning ha bestämmelser som innebär restriktioner mot att uppnå en inre marknad.¹⁵⁹

5.3.1.3 EG-domstolens arbetssätt vid fastställelse om en diskriminering eller en restriktion skett

Av EG-domstolens avgörande i målet *avoir-fiscal*¹⁶⁰ framgår hur domstolen går tillväga vid bedömning av om en nationell skattelagstiftning är en diskriminering eller utgör en restriktion i den fria rörligheten.

Av målet framgår att domstolen i första hand avgör om en överträdelse av fördraget har skett genom att fastställa om den nationella lagstiftningen utgör en diskriminering eller en restriktion. Om EG-domstolen finner att överträdelsen är av sådant slag, undersöker domstolen därefter om diskrimineringen eller restriktionen kan rättfärdigas på kvalificerade objektiva grunder.¹⁶¹ Föreligger sådana grunder medges medlemsstaten undantag i det särskilda fallet och tillåts tillämpa lagstiftningen. Föreligger inte kvalificerade objektiva grunder skall medlemsstatens lagstiftning förklaras stå i strid med EG-fördraget och medlemsstaten åläggs att anpassa lagstiftningen i enlighet med domstolens avgörande.¹⁶²

5.3.1.4 Jämförbarhetskriteriet

I flera av de rättsfall som den här uppsatsen omnämner, har de nationella staterna åberopat till sitt försvar att det inte kan bli fråga om diskriminering eller restriktioner då bolag med olika hemvist inte kan anses vara i samma situation som två bolag med hemvist i ett och samma land. I målet *Schumacker* slog EG-domstolen fast att diskriminering endast kan komma ifråga då jämförbara situationer behandlas olika eller att icke jämförbara situationer behandlas lika.¹⁶³ Med detta menas att en särbehandling utgör diskriminering endast om de situationer som jämförs har förenade omständigheter.

EG-domstolen har i tidigare rättsfall jämfört en situation som särbehandlats mot andra situationer som inte särbehandlats för att kunna avgöra om en diskriminering är för handen.¹⁶⁴ I målet *X och Y*¹⁶⁵ jämförde EG-domstolen en situation med bolag av olika nationalitet med en situation där alla bolag hade varit svenska. EG-domstolen fann då att de svenska reglerna beträffande underprisöverlåtelser inskränkte svenska bolags rätt att etablera sig i ett annat EU-land.

¹⁵⁹ Bernitz & Kjellgren, s. 101ff; Bergström (1998), s. 483. Se även avsnitten 4.1 och 7.1.

¹⁶⁰ Mål C-270/83 *avoir fiscal* REG (1986) s. 273.

¹⁶¹ Se kapitel 6.

¹⁶² Ståhl & Persson Österman, s. 88f, 112f, 122ff.

¹⁶³ Mål C-279/93 *Schumacker* REG (1995) s. I-225, punkt 30.

¹⁶⁴ Ståhl & Persson Österman, s. 84, 100ff; de förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl.* REG (2001) s. I-1727, punkterna 46-56.

¹⁶⁵ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkterna 33-39.

5.4 Rätten till fri etablering inom EU

I Daily Mail-målet¹⁶⁶ förklarade EG-domstolen hur artiklarna 43 och 48 EGF skulle tolkas och av uttalandet framgår att det som är förbjudet i första hand är när en medlemsstat diskriminerar egenföretagare eller bolag av främmande nationalitet, men att artiklarna även innebär ett förbud mot att genom restriktioner hindra eller försvåra för statens egna medborgare eller bolag att etablera sig i en annan medlemsstat. Detta uttalande har sedan återopats i ett flertal efterföljande inkomstskattemål.¹⁶⁷ Av uttalandet framgår alltså att artiklarna innebär både ett diskriminerings- och ett restriktionsförbud. Artiklarna har direkt effekt och kan återopas inför nationella domstolar inom EU av enskilda.¹⁶⁸

Etableringsfriheten tillkommer både fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt och artikel 43 EGF avser såväl primäretableringar som sekundäretableringar. Med etablering avses total integrering i en nationell ekonomi.¹⁶⁹ Primäretableringar innebär nyetableringar eller fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till en annan medlemsstat. Sekundäretableringar innebär att ett dotterbolag, en filial eller ett kontor upprättas i en annan medlemsstat. Rätten till sekundäretablering kräver enligt artikel 43 EGF dels medborgarskap i en medlemsstat, dels att man redan är etablerad i någon medlemsstat. Med EU-medborgare likställs enligt artikel 48 EGF juridiska personer som bildats i överenskommelse med en medlemsstats verksamhet inom EG.¹⁷⁰

Artiklarna 43 och 48 EGF förbjuder alltså restriktioner för medborgare och juridiska personer i en medlemsstat att fritt etablera sig i en annan medlemsstat. Begreppet restriktioner innefattar även andra hinder för den fria rörligheten än öppen och dold diskriminering. Ett sådant annat hinder kan t.ex. vara att en medlemsstats skatteregler hindrar det egna landets företag eller medborgare från att etablera sig, driva bolag eller ta anställning i andra medlemsstater.¹⁷¹ För att en skatteregel skall strida mot EG-fördraget krävs dock i samtliga fall att regeln på något sätt negativt särbehandlar ett gränsöverskridande förhållande.¹⁷²

¹⁶⁶ Mål C-81/87 *Daily Mail and General Trust* REG (1988) s. 5483, punkt 16.

¹⁶⁷ Mål C-141/99 *Amid* REG (2000) s. I-11619, punkt 21; mål C-200/98 *X AB och Y AB* REG (1999) s. I-8261, punkt 26; mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkt 21; mål C-251/98 *Baars* REG (2000) s. I-2787, punkterna 22 och 28-31.

¹⁶⁸ Bergström (2000), s. 666.

¹⁶⁹ Dahlberg (2001:1), s. 829.

¹⁷⁰ Ståhl & Persson Österman, s. 83f.

¹⁷¹ Mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkt 21.

¹⁷² Ståhl & Persson Österman, s. 111ff.

5.4.1 EG-domstolen och etableringsfriheten

Av EG-domstolens mål *Lankhorst-Hohorst* kan det utläsas att en skattebestämmelse som gör det mindre attraktivt för ett bolag med säte i en annan medlemsstat att utöva etableringsfriheten strider mot etableringsfriheten. Med mindre attraktivt menas att bolaget avstår från att förvärva, bilda eller behålla ett dotterbolag i den medlemsstaten där bestämmelserna finns.¹⁷³ I X och Y-målet konstaterade EG-domstolen att utländska bolag särbehandlades så att de fick en likviditetsmässig nackdel, när det överlåtande bolaget vägrades uppskov med beskattningen av övervärdet på de aktier som överläts till underpris, när det förvärvande bolaget i vilket överlåtaren ägde andelar i, hade sitt säte i en annan medlemsstat. Detta riskerade att avskräcka överlåtaren från att utöva sin etableringsrätt.¹⁷⁴

I målet *Bosal Holding* kom domstolen fram till att en skattemässig särbehandling av moderbolaget på grundval av var ett dotterbolag genererade sin beskattningsbara inkomst stred mot artikel 43 EGF. I målet prövade EG-domstolen de nederländska reglerna som inte medgav avdrag för kostnader, däribland räntekostnader, avseende andelsinnehav i dotterbolag om inte dessa inkomster indirekt var hänförliga till inkomst som skulle beskattas i Nederländerna. Avdragsrätten var alltså inte kopplad till moderbolagets beskattning av själva utdelningen, utan till om dotterbolaget beskattades för sina vinster i landet. I praktiken medförde detta att avdrag endast medgavs då det var fråga om ett inhemskt dotterbolag eller ett utländskt dotterbolag med ett fast driftställe i Nederländerna.

EG-domstolen konstaterade inledningsvis i *Bosal Holding*-målet att medlemsstaterna har en rätt att vägra avdrag för moderbolagets andelsinnehav i dotterbolag. Detta framgick av artikel 4.2 i moder- och dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG).¹⁷⁵ Det vägrade avdraget kunde därför inte i sig anses strida mot direktivet. Domstolen framhöll dock att utövandet av rätten att vägra avdrag måste ske med beaktande av de grundläggande bestämmelserna om etableringsfriheten i EG-fördraget. Enligt domstolen kunde villkoret om att ett dotterbolag måste generera skattepliktiga inkomster i landet utgöra ett hinder för bildande av dotterbolag i andra medlemsländer, eftersom sådana dotterbolag normalt sett inte var skattskyldiga i Nederländerna. Ett sådant hinder kunde utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten och motverkade syftet med det i frågan aktuella direktivet. Syftet var enligt direktivets preambel att eliminera en negativ särbehandling av gränsöverskridande jämfört med inhemska moder-

¹⁷³ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG (2002) s. I-11779, punkt 32.

¹⁷⁴ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 36.

¹⁷⁵ Enligt direktivet skall utdelningar från dotterbolag i ett medlemsland till moderbolag i ett annat medlemsland vara skattefria. Som en konsekvens av detta ges medlemsstaterna i artikel 4.2 en rätt att vägra avdrag för eventuella kostnader, som avser andelsinnehav i dotterbolag.

och dotterbolagsförhållande. Domstolens slutsats blev att den aktuella skatteregeln var en inskränkning av etableringsrätten.¹⁷⁶

5.5 Etableringsfriheten och CFC-reglerna

5.5.1 Regeringens ståndpunkt

Regeringen börjar med i propositionen¹⁷⁷ att uttala att de direkta skatterna inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, men att medlemsstaterna är skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter och särskilt avhålla sig från varje form av diskriminering på grund av nationalitet. De föreslagna reglerna berör etableringsfriheten för bolag som faller in under artiklarna 43 och 48 EGF. Därefter fastslår regeringen att enligt EG-domstolens praxis utnyttjar en medborgare i en medlemsstat som har kapital och därigenom ett betydande inflytande i ett företag som är etablerat i en annan medlemsstat sin etableringsfrihet. Ett hinder mot utövandet av dessa rättigheter skulle därför kunna strida mot etableringsfriheten i EG-fördraget.

Regeringen konstaterar att de aktuella reglerna inte diskriminerar bolag på grund av dess säte, eftersom det är dotterbolagens etableringsland som medför en eventuell skillnad i behandling för moderbolaget. Regeringen går sedan vidare och konstaterar att i EG-domstolens rättspraxis har det klargjorts att det inte bara är ordalydelsen av artikel 48 EGF som gäller, utan även när ursprungsstaten hindrar sina medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat. Därför kan reglerna om etableringsfriheten komma att användas på den svenska CFC-lagstiftningen trots att de moderbolag vars situationer jämförs alla har sina säten i Sverige.

Frågan är då om CFC-reglerna skulle innebära någon nackdel för bolag med andelar i utländska företag, vilket skulle göra det mindre förmånligt för dem att utnyttja etableringsfriheten. Enligt regeringen skulle i det här fallet nackdelen bestå i friheten att förvärva, bilda eller behålla andelar i företag som är belägna i andra medlemsstater.

Enligt regeringens slutsatser är fallet inte så, utan CFC-reglerna innebär i själva verket att det skapas mera likvärdiga förutsättningar, eftersom svenska företag totalt sett behandlas på samma sätt vare sig de äger andelar i svenska bolag eller utländska bolag. Reglerna skulle enligt regeringen minska de negativa konsekvenserna genom att en skatt införs på inkomster i vissa utländska dotterbolag. Reglerna medför helt enkelt att ägande av andelar i utländska bolag blir i princip likvärdigt med ägande av andelar i svenska bolag om man betraktar moder- och dotterbolaget sammantaget. Slutresultaten skulle då bli desamma i båda fallen. Ingen nackdel skulle

¹⁷⁶ Mål C-168/01 *Bosal Holding BV* REG (2003) s. I-9409, punkterna 22-28.

¹⁷⁷ Prop. 2003/04:10, s. 104ff.

följa för företag med andelar i utländska dotterföretag. Därför är CFC-lagstiftningen ingen diskriminering och strider inte mot etableringsfriheten i EG-fördraget enligt regeringens synsätt.

5.5.2 Håller regeringens resonemang?

I propositionen bedömer alltså regeringen att CFC-reglerna är förenliga med EG-fördragets regler om etableringsfriheten. Regeringen anser att reglerna skapar likvärdiga förutsättningar för de svenska företagen, eftersom de därigenom kommer att behandlas på samma sätt oberoende av om de äger andelar i ett svenskt eller utländskt dotterbolag.

Mattsson är av en annan uppfattning och menar att om det stod EU- och EES staterna fritt att genom ökad skattskyldighet i hemlandet reducera möjligheterna att utnyttja ett fördelaktigt skatteklimat i en annan medlemsstat, skulle etableringsreglerna i EG-fördraget förlora all rimlig mening. Han menar att CFC-reglerna gör att de svenska reglerna kommer att tillämpas i stället för reglerna i etableringsstaten. Att försvåra en etablering i en annan medlemsstat därför att skattesatserna är alltför låga måste betraktas som en restriktion och ett uppenbart brott mot etableringsfriheten.¹⁷⁸

Dahlberg anser att CFC-lagstiftningen strider mot etableringsfriheten eftersom reglerna utgör en restriktiv åtgärd vidtagen i Sverige, när en etablering företas i ett annat medlemsland. Om beskattningen i det andra medlemslandet är lägre än i Sverige resulterar detta i att delägaren tvingas till att erlägga svensk bolagsskatt. Detta måste ses som ett hinder mot etableringsrätten såsom EG-domstolen har tolkat den.¹⁷⁹

Bojs ifrågasätter på samma grunder som de andra starkt regeringens uppfattning i frågan och anser att det mesta talar för att CFC-beskattning av bolag i jurisdiktioner inom EU och EES strider mot etableringsfriheten enligt artikel 43 EGF. Han summerar sina slutsatser med att påpeka att EG-domstolen redan prövat i ett antal mål om svensk skatterätt står i strid med EG-rätten och svenska staten har varit den tappande parten i nästan samtliga fall. Bojs avslutar med att det inte är en alltför våghalsig gissning att utgången skulle bli densamma om CFC-reglerna kom under EG-domstolens prövning.¹⁸⁰

Även Rabes slutsatser går i linje med Dahlgrens, Mattssons och Bojs nämligen att reglerna strider mot den grundläggande artikeln om etableringsfriheten. Han kritiserar både regeringen och riksdagen då de inte följer EG-fördragets syfte. Rabe inleder sin argumentation med att erinra om det grundläggande syftet med EG-fördraget, såsom det återges i artiklarna 2

¹⁷⁸ Mattsson (2004), s. 174f.

¹⁷⁹ Dahlberg (2001:1), s. 837.

¹⁸⁰ Bojs, s. 735f.

till 4 EGF. Artikel 2 innehåller upprättandet av den gemensamma marknad, som är en primärt viktig fråga vid diskussionen om CFC-reglernas förenlighet. I t.ex. Lankhorst-Hohorst-målet¹⁸¹ fann EG-domstolen att den tyska lagstiftningen om underkapitalisering stred mot just själva syftet i artikel 2 EGF. Rabe menar, mot bakgrund av domstolens resonemang i detta mål, att även CFC-reglerna strider mot EG-fördragets syfte och att Lankhorst-Hohorst- domen utgör ytterligare ett bevis på att utformningen av medlemsländernas skattesystem måste stå i samklang med EG-rätten.¹⁸²

Även Lagrådet var i allra högsta grad osäker i frågan och sammanfattade sina slutsatser i sitt yttrande med att de föreslagna lagreglernas förenlighet med EG-rätten måste anses som oklar. Lagrådet påpekade att i en rad avgöranden på senare tid har medlemsstaternas intresse av att skydda sina skattebaser befunnits väga lät i jämförelse med de i EG-fördraget grundade rättigheterna till etableringsfrihet och fria kapitalrörelser. Lagrådet poängterade att EG:s primärrätt på detta område ger EG-domstolen ett mycket stort handlingsutrymme för egna bedömningar och domstolen har till dagens datum inte prövat någon medlemsstats CFC-regler.¹⁸³

5.6 Den fria rörligheten för kapital

Artikel 56 EGF förbjuder *alla* inskränkningar d.v.s. alla former av restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstaterna och tredje land. Investeringar som sker i andra stater och betalningar mellan ett dotterbolag och moderbolag faller under definitionen. Artikel 56 EGF omfattar enligt EG-domstolens fastslagna rättspraxis även överlåtelser av andelar i ett utländskt bolag och mottagande av avkastning från investeringar i utlandet.¹⁸⁴ CFC-reglerna beskattar inkomster i utländska företag i vilka svenska bolag har en andel och omfattas därigenom av reglerna om fri rörlighet av kapital och betalningar. Därför finns det all anledning att granska även regelsystemet mot bakgrund av den fria kapitalrörelsen.

Den tidigare artikel 67 EEG-fördraget hade inte direkt effekt. Det var först när Maastrichtfördraget kom år 1992¹⁸⁵ som bestämmelsen blev klar, precis och ovillkorlig och fick därav direkt effekt.¹⁸⁶

Eftersom de tidigare fördragsbestämmelserna saknade direkt effekt utfärdades ett antal direktiv vars syfte var att liberalisera kapitalrörelserna.

¹⁸¹ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG (2002) s. I-11779.

¹⁸² Rabe (2003), s 247f; Rabe (2004), s. 8.

¹⁸³ Prop. 2003/04:10, s. 42f samt bilaga 7, s. 239ff.

¹⁸⁴ Målen C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829 och C-35/98 *Verkooijen* REG (2000) s. I-4071.

¹⁸⁵ Maastrichtfördraget undertecknades i Maastricht, Nederländerna den 7 februari 1992 och trädde i kraft den 1 november 1993.

¹⁸⁶ De förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera* REG (1995) s. I-04821, punkt 41.

Ett av dessa var direktiv 88/361/EEG för genomförande av artikel 67 i fördraget och denna akt gav bestämmelsen direkt effekt. Av direktivet framgår att alla restriktioner för kapitalets fria rörlighet inom EU och EES varit förbjudna sedan den 1 juli 1990.¹⁸⁷

I artikel 67 i EEG-fördraget stadgas följande:

”I den utsträckning det är nödvändigt för att säkerställa den gemensamma marknadens funktion skall medlemsstaterna under övergångstiden sinsemellan gradvis avskaffa alla restriktioner avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstaterna och all diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat.”

I artikel 1.1 i direktivet stadgas följande:

”I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelserna mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1.”

Bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga 1 till direktivet förekommer bl.a. följande:

- I. Direkta investeringar.
- II. Förvärv av del i nya eller befintliga företag i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer.

Vid införandet av bilaga 1, sista stycket påpekades det att förteckningen över kapitalrörelserna som uppräknades i bilagan var långt ifrån fullständig:

”Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning över kapitalrörelser, därav rubriken andra kapitalrörelser: Diverse.”

Avslutningsvis i artikel 6.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som behövs för att följa detta direktiv senast den 1 juli 1990. De skall genast underrätta kommissionen om detta. De skall också senast den dag respektive åtgärder träder i kraft offentliggöra alla nya åtgärder eller ändringar av bestämmelser för sådana kapitalrörelser som anges i bilaga 1.”

Det finns ingen definition av vad som avses med kapitalrörelser i nuvarande EG-fördraget. En viss ledning kan dock hämtas från det ovan beskrivna direktiv 88/361/EEG. Enligt EG-domstolen skall nämligen direktivet samt den till direktivet bifogade nomenklaturen, vilken innehåller en omfattande uppräknings och klassificering av olika typer av kapitalrörelser, vara vägledande även när det skall bestämmas vad som utgör en kapitalrörelse i EG-fördragets mening. Dessa uppräknings är, som redan konstaterats, inte uttömmande på något sätt.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Ståhl & Persson Österman, s. 59ff; Ståhl (2004), s. 439; Ståhl (Festskrift), s. 494.

¹⁸⁸ Mål C-222/97 *Trummer och Mayer* REG (1999) s. I-1661, punkterna 20-21.

I den EG-rättsliga doktrinen definieras kapitalrörelser som överflyttning av kapital mellan länder där avsikten med transaktionen är att föra över och investera kapital i ett annat medlemsland.¹⁸⁹

5.6.1 EG-domstolen och hinder mot fria kapitalrörelser

Om EG-domstolen i sin bedömning anser att en nationell skatteregel utgör ett hinder mot den fria etableringsrätten, görs ingen bedömning om åtgärden även varit ett hinder mot de fria kapitalrörelserna. Det räcker alltså med att det föreligger ett hinder mot någon av de övriga friheterna för att domstolen inte skall gå vidare och pröva denna frihet.¹⁹⁰ I t.ex. målet X och Y fann EG-domstolen att då den nationella regeln ansågs strida mot etableringsrätten fanns det endast anledning att besvara denna fråga i den mån den nationella regeln medförde en fristående inskränkning i de fria kapitalrörelserna där inte bestämmelserna om etableringsfriheten var tillämpliga.¹⁹¹

Bestämmelserna i artikel 56 utgör dock ett viktigt komplement till de övriga friheterna och är kanske rentav en grundläggande förutsättning för att de andra friheterna skall kunna fungera. En etablering i en annan medlemsstat förutsätter ofta att kapital kan föras över gränsen utan hinder. Kapitalströmmarna kan vara av skiftade karaktärer; rena investeringar, räntor och utdelningar räknas hit.

Rättspraxis från EG-domstolen är av förklarliga skäl mager på området. Hittills finns det endast två avgöranden från EG-domstolen där nationella skattereglers förenlighet med de fria kapitalrörelserna har prövats i första hand, fallen Sandoz och Verkooijen.¹⁹²

I Verkooijen-målet¹⁹³ hade EG-domstolen att ta ställning till följande. De nederländska reglerna om aktieutdelning medgav att en person med hemvist i Nederländerna, som ägde aktier i ett nederländskt bolag, kunde mottaga viss aktieutdelning från det nederländska bolaget utan beskattning. Motsvarande skattefrihet medgavs inte för utdelningar från bolag i andra medlemsländer. EG-domstolen fann att skattereglerna hindrade personer med hemvist i Nederländerna att investera i utländska bolag och därigenom stred de nationella reglerna mot de fria kapitalrörelserna i EG-fördraget.

Domstolen menade således att en särbehandling skattemässigt av utdelningar från ett belgiskt bolag, som frågan i målet rörde, jämfört med utdelningar från bolag med hemvist i Nederländerna, var ett hinder i de fria kapitalrörelserna. En utdelning hade ett omedelbart samband med bolagets kapital eftersom den utgjorde avkastningen på det investerade kapitalet. En

¹⁸⁹ Ståhl & Persson Österman, s. 59ff, 114.

¹⁹⁰ Wenehed (2003), s. 605; Wenehed (2000), s. 126; Ståhl (Festskrift), s. 497f.

¹⁹¹ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 66.

¹⁹² Ståhl (Festskrift), s. 500.

¹⁹³ Mål C-35/98 *Verkooijen* REG (2000) s. I-4071.

högre beskattning av avkastningen på kapitalet då bolaget var beläget i ett annat medlemsland innebar en inskränkning av de fria kapitalrörelserna.¹⁹⁴

I målet *Sandoz*¹⁹⁵ prövades om de österrikiska reglerna om en stämpelskatt vid upptagande av lån var förenliga med artikel 56 EGF. De nationella reglerna var konstruerade så att stämpelskatt endast utgick om en skriftlig handling avseende lånetransaktionen hade upprättats. I de fall lånet upptogs utomlands togs stämpelskatt ut, oavsett om en skriftlig handling hade upprättats eller inte. Kravet var att låntagaren bokförde lånet i enlighet med de skattebestämmelser som tillämpades i dennes nationella lagstiftning. En av frågorna som EG-domstolen prövade i målet var om uttagandet av en stämpelskatt på lånetransaktioner i sig kunde ses som en restriktion för de fria kapitalrörelserna. Domstolen påpekade att stämpelskatten hindrade personer bosatta i Österrike att utnyttja möjligheten att dra nytta av en eventuell skattebefrielse vid lån som upptogs i andra medlemsländer. Uttagandet av stämpelskatten kunde då få låntagaren att avstå från att ta upp lån i andra medlemsländer.

Den österrikiske regeringen hävdade då att regeln behövdes för att förhindra överträdelser av nationella skatteregler. EG-domstolen fann att den aktuella stämpelskatten omfattade både fysiska och juridiska personer med hemvist i Österrike, oberoende av deras nationalitet och orten för lånets upptagande. Syftet med regleringen var att säkerställa invånarnas likabehandling i skattehänseende och därav var regleringen nödvändig och medlemsländerna får vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar inom skatteområdet. Först efter detta prövade EG-domstolen om det var förenligt att ta upp stämpelskatt utan ett skriftligt avtal. Domstolen kom slutligen fram till att reglerna gjorde åtskillnad på var lånet upptogs och var genom detta en otillåten restriktion i kapitalrörelserna. Domstolen uttalade att någon åtskillnad absolut inte får göras beroende på platsen för lånets upptagande.¹⁹⁶

I målet *Kommissionen mot Belgien*¹⁹⁷ fann EG-domstolen att Belgien hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56 EGF genom att förbjuda personer som var bosatta i Belgien att förvärva fondpapper inom ramen för ett obligationslån som emitterades i utlandet. Målet gällde en belgisk bestämmelse som stadgade att ingen belgisk kapitalinkomstskatt skulle utgå på räntorna, men teckningsförbudet gjorde att personer bosatta i Belgien inte kunde utnyttja erbjudandet.

¹⁹⁴ Eftersom målet gällde förhållanden som förelåg innan de nuvarande fördragsbestämmelserna om fria kapitalrörelser infördes, kunde dessa bestämmelser inte tillämpas. I stället prövades de i målet aktuella skattereglerna mot artikel 67 EEG-fördraget och direktivet 88/361/EEG. Men reglerna i direktivet och nuvarande artikel 56 EGF är likalydande, därav är fallet fortfarande högaktuellt. Se punkterna 18 och 42 i målet.

¹⁹⁵ Mål C-439/97 *Sandoz GmbH* REG (1999) s. I-7041.

¹⁹⁶ Se även avsnitt 6.3.5.

¹⁹⁷ Mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* REG (2000) s. I-7587.

EG-domstolen kom till samma slutsats i det efterföljande målet X och Y.¹⁹⁸ Frågan där gällde om en skillnad kunde göras avseende beskattningskonsekvenserna när överlåtelser av aktier till underpris skedde till ett svenskt företag utan utländskt ägande, eller till ett svenskt företag med utländskt ägande.

EG-domstolen uttalade i de två ovanstående målen att åtgärder från medlemsstater som till sin karaktär var sådana att de kunde förmå dem som var bosatta i den medlemsstaten som hade reglerna från att avtala om lån/överlåta aktier till underpris eller göra investeringar i andra medlemsländer var restriktioner för de fria kapitalrörelserna som EG-fördraget stadgade.¹⁹⁹

EG-domstolens ställningstagande i ovanstående mål har sedermera preciserats ytterligare av ett avgörande i EFTA-domstolen.²⁰⁰ Målet gällde kostnader för att erhålla statliga garantier för lån som företag upptog. I målet framgick att kostanden var högre om långgivaren var utländsk än om den var inhemsk (isländsk). EFTA-domstolen uttalade explicit i domen att en sådan skillnad i prissättningen står i strid med den bestämmelse i EES-avtalet som motsvarar artiklarna 56 och 58 EGF. I och med detta slog domstolen fast att en skillnad i garantiavgifter står i strid med den fria rörligheten för kapital.

I det aktuella målet gjorde EFTA-domstolen även ett förtydligande av EG-domstolens rättspraxis och uttalade att i fall där nationella lån kom att behandlas förmånligare än utländska lån för att kompensera för en fördel som *endast gällde för utländska lån*, så förelåg ingen begränsning av den fria rörligheten för kapital. Domstolen slog fast att storleken på den statliga garantin inte var allena avgörande för valet av långgivaren, utan även andra faktorer måste tas i beaktande för att kunna avgöra om det är en tillåten fördelskompensation. I det aktuella fallet var bl.a. räntans storlek en viktig faktor samt risken för valutakursändringar under lånets löptid.

5.7 Den fria rörligheten för kapital och CFC-reglerna

5.7.1 Regeringens ståndpunkt

Enligt regeringens bedömning är CFC-reglerna förenliga med EG-fördragets regler avseende den fria rörligheten för kapital. Regeringens uppfattning bygger på de överväganden som gjorts i EG-domstolens dom kommissionen mot Belgien²⁰¹ och i EFTA-domen²⁰². Enligt regeringens mening skulle

¹⁹⁸ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829.

¹⁹⁹ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 70; mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* REG (2000) s. I-7587, punkt 18.

²⁰⁰ E-1/00 State Debt Management Agency.

²⁰¹ Mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* REG (2000) s. I-7587.

CFC-reglerna inte strida mot EG-fördragets artiklar om den fria rörligheten då det inte blir förmånligare att inneha andelar i utländska bolag än i svenska bolag. Reglerna bör då varken avskräcka svenska bolag från att investera i andelar i utländska företag eller göra det mer kostsamt än motsvarande investeringar i andelar i svenska bolag.

5.7.2 Håller regeringens resonemang?

CFC-beskattningen innebär att delägarna inte får skjuta upp sin beskattning. Denna tidigareläggning av beskattningen kan vara en likviditetsmässig nackdel för delägaren, vilket visades i målen X och Y och kommissionen mot Belgien.²⁰³ EG-domstolen konstaterade i målen att en lagstiftning som hindrade en uppskjuten beskattning, som var möjlig i nationella transaktioner, skapade en likviditetsmässig nackdel som innebar en restriktion av de fria kapitalrörelserna.

I Verkooijen-målet kan slutsatsen dras att en minskad avkastning på en investering är en inskränkning av de fria kapitalrörelserna. Följaktligen konstaterar Wenehed att en minskning av avkastningen på kapitalet kan vara en inskränkning av de fria kapitalrörelserna, liksom en vägrad uppskjuten beskattning av kapitalinkomster kan vara en inskränkning av de fria kapitalrörelserna.²⁰⁴ Ståhl menar att kapitalrörelserna måste förstås i en vid mening då definitionen av begreppet leder till att många transaktioner faller in under dess ordalydelse.²⁰⁵

Mattsson är mycket kritisk till regeringens tolkningar och ställningstaganden. Han anser att regeringen har tolkat domen kommissionen mot Belgien totalt fel. Han uttalar att om domen skulle bekräfta att det är möjligt att införa nationella bestämmelser, vilka endast medför att det inte blir förmånligare att inneha andelar i utländska bolag än i svenska bolag skulle ett sådant medgivande omöjliggöra varje form av fritt rörligt kapital. Han poängterar att ett sådant totalförbud skulle då gälla mot varje investering som vore förmånligare i annan medlemsstat än i det egna landet. Detta skulle innebära att EG-fördragets artiklar på området skulle mista sitt syfte och innebörd.²⁰⁶

I doktrinen har de flesta författare konstaterat att då inte EG-domstolen går vidare i sin prövning när ett brott mot etableringsfriheten har konstaterats, är det av mindre vikt att titta på om även ett fördragsbrott begåtts mot den fria rörligheten för kapital. Därför har detta inte kommenterats i så stor omfattning i den svenska rättsvetenskapliga doktrinen.

²⁰² E-1/00 State Debt Management Agency.

²⁰³ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 70; mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* REG (2000) s. I-7587, punkt 18.

²⁰⁴ Wenehed (2003), 606f.

²⁰⁵ Ståhl (Festskrift), s. 496.

²⁰⁶ Mattsson (2004), s. 180ff.

I detta kapitel har jag konstaterat på vilka sätt CFC-reglerna är restriktioner i den fria etableringsrätten och ett hinder mot de fria kapitalrörelserna. Nästa steg är då att undersöka om det finns någon ursäktgrund som skulle kunna rättfärdiga de nationellt stridande reglerna objektivt. Detta behandlas i nästkommande kapitel.

6 Omständigheter som kan rättfärdiga restriktioner som CFC-regler i den fria rörligheten

6.1 Allmänt

EG-fördraget och EG-domstolens rättspraxis rörande den fria rörligheten ger möjligheter att på vissa grunder i undantagsfall tillåta en diskriminering eller en restriktion om den kan rättfärdigas objektivt. Det finns en större möjlighet att rättfärdiga en i princip fördragsstridig nationell bestämmelse som inte grundar sig på en öppen diskriminering med hänsyn till nationalitet. Om ett rättfärdigande kan ske föreligger inte någon otillåten diskriminering eller restriktion. Vid sin bedömning betraktar EG-domstolen den aktuella skattebestämmelsen isolerat.²⁰⁷

6.2 Rättfärdigande av öppen diskriminering enligt EG-fördraget

I EG-fördraget finns i samband med artiklarna om fri rörlighet bestämmelser som godtar negativ särbehandling vid en öppen diskriminering.

6.2.1 Etableringsrätten

Enligt artikel 46 EGF kan en öppen diskriminerande skatteregel i etableringsrätten endast rättfärdigas om den grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Detta förutsätter dock att det inte finns några gemenskapsrättsliga regler på det aktuella området. Undantagsgrunderna i artikel 46 EGF är dock inte absoluta. De förändras med tiden och dessutom kan de skilja sig något åt beroende på de enskilda medlemsländernas särdrag.²⁰⁸ I t.ex. målet *Royal Bank of Scotland*, där det var fråga om en öppen diskriminering av bolag med säte i andra medlemsländer, uttalade EG-domstolen att en sådan diskriminering endast kunde godtas av de skäl som uttryckligen angavs i EG-fördraget.²⁰⁹

Undantagsgrunderna i artikel 46 EGF tolkas mycket restriktivt av EG-domstolen och kan enligt den fastslagna rättspraxisen inte anses inkludera ekonomiska överväganden. Det har aldrig hittills varit aktuellt för EG-

²⁰⁷ Ståhl & Persson Österman, s. 125.

²⁰⁸ Mål C-41/47 *Van Duyn* (1974) ECR 1337, punkt 12.

²⁰⁹ Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG (1999) s. I-2651, punkt 32; Ståhl, s. 740f; Bahr, s. 72ff.

domstolen att godta en skatteregel på dessa grunder. EG-domstolen har bl.a. slagit fast att en risk för skatteflykt inte finns med i de hänsyn som kan beaktas enligt EG-fördragets uttryckliga bestämmelser om den fria rörlighet för personer²¹⁰ och inte heller argument som att en medlemsstat befarar förlust av skatteintäkter²¹¹ har ansetts kunna inordnas under grunderna för rättfärdigande enligt EG-fördragets ordalydelse.²¹²

6.2.1.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med artikel 46 EGF

Regeringen för över huvud taget ingen argumentation i propositionen huruvida regelsystemet skulle kunna rättfärdigas objektivt i enlighet med artikel 46 EGF. Den förstår säkert att detta skulle vara utsiktslöst med tanke på EG-domstolens fastslagna rättspraxis på skatteområdet.²¹³ Någon öppen diskriminering är det inte heller fråga om här.

6.2.2 De fria kapitalrörelserna

Undantag för de fria kapitalrörelserna finns i artikel 58 EGF. I artikel 58.1 EGF anges det att den frihet för kapital som är angiven i artikel 56 EGF kan begränsas. Bestämmelserna i artikel 56 EGF skall inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare, som är bosatta på olika orter eller som har investerat kapital i olika orter, artikel 58.1 a) EGF. I artikel 58.1 b) tillåts medlemsstaterna att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och författningar samt att av administrativa skäl fastställa förfaranden för själva deklarationen av kapitalrörelserna eller vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet. Dock får inte enligt artikel 58.3 EGF de åtgärder som avses i punkt 1 a) och b) utgöra medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

Undantagsgrunden i artikel 58 EGF prövades i Verkooijen-målet²¹⁴. I detta mål uttalade EG-domstolen att artikel 58 EGF som tillåter att medlemsstater gör skillnad på skattskyldiga beroende på deras bostadsort eller orten där de investerat sitt kapital endast medger en olikbehandling som motsvarar den som tidigare tillåtits enligt domstolens praxis.²¹⁵

²¹⁰ Mål C-270/83 *avoir fiscal* REG (1986) s. 273, punkt 25.

²¹¹ Mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkt 28; mål C-484/93 *Svensson & Gustavsson* REG (1995) s. I-3955, punkt 15.

²¹² Ståhl, s. 740-741; Ståhl & Persson Österman, s. 122f.

²¹³ Prop. 2003/04:10, s. 106.

²¹⁴ Mål C-35/98 *Verkooijen* REG (2000) s. I-4071, punkterna 43-45.

²¹⁵ Här hänvisade EG-domstolen till målen C-279/93 *Schumacker* REG (1995) s. I-225, C-204/90 *Bachmann* REG (1992) s. I-249 och C-300/90 *Kommissionen mot Belgien* REG (1992) s. I-305.

Av Verkooijen-målet framgår alltså att den praxis som utvecklats av domstolen för de andra friheterna även gäller på denna. Det innebär att en öppen diskriminering endast kan rättfärdigas av de aktuella artiklarna i EG-fördraget, medan en dold diskriminering kan rättfärdigas genom Rule of Reason regeln, vilket avsnitt 6.3 behandlar.²¹⁶

Undantagsgrunderna i artikel 58 EGF har hittills bara godtagits i ett skattemål av EG-domstolen, det s.k. Sandoz-målet.²¹⁷

6.2.2.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med artikel 58 EGF

I avsnittet om de fria kapitalrörelserna i propositionen gör regeringen ingen egentlig skillnad mellan frågan om det föreligger en restriktion i den fria rörligheten för kapital och frågan om det nu finns en restriktion, om det då föreligger ett tungt vägande allmänintresse. Utan här för regeringen en argumentation som skulle kunna rättfärdiga en restriktion enligt artikel 58 EGF. För ett rättfärdigande vid en dold restriktion, som kan rättfärdigas enligt Rule of Reason regeln uttalar regeringen enbart att EG-domstolens rättspraxis förhåller sig på samma sätt här som till hinder för den fria etableringsrätten.²¹⁸ Därför har detta inte utretts vidare av regeringen i propositionen.²¹⁹

Regeringen menar att CFC-reglerna skulle omfattas av artikel 58.1 a) EGF som stadgar att nationella regler som skiljer mellan skattebetalare som investerat sitt kapital på olika orter är tillåtna. Detta undantag skulle omfatta enligt ordalydelsen sådana åtgärder som CFC-lagstiftningen enligt regeringen. Till denna regel i EG-fördraget finns en förklaring lämnad, förklaring nr. 7 till Fördraget om Europeiska unionen, som innebär en begränsning av tillämpningen av artikel 58.1 a) till lagstiftning som fanns vid utgången av år 1993. Förklaringen kan dock inte användas vid EG-domstolen som en rättslig grund för en talan enligt regeringen, men förklaringen har dock tolkningsvärde för att förstå EG-fördraget rätt. De svenska CFC-regler fanns före den 31 december 1993 och omfattas därför av undantaget enligt regeringen. De nu gällande CFC-reglerna är visserligen andra än de då gällande men de kan dock inte anses som strängare, utan snarare mindre omfattande med tanke på undantagen i bilagan, enligt regeringen. I detta stycke hänvisar regeringen till EG-domstolens rättspraxis. Målet Konle tas upp som stöd för regeringens uppfattning i frågan.

²¹⁶ Ståhl & Persson Österman, s. 117f; Ståhl (2000), s. 518; Mattsson (2004), s. 185; Bernitz, s. 99.

²¹⁷ Mål C-439/97 *Sandoz GmbH* REG (1999) s. I-7041. Se även avsnitten 5.6.1 och 6.2.2.1. I det senare avsnittet diskuteras rättfärdigandegrunden utifrån CFC-reglerna.

²¹⁸ Prop. 2003/04:10, s.111.

²¹⁹ Rule of Reason, se vidare avsnitt 6.3.

Konle-målet rörde den särskilda undantagsordning som Österrike fick tillstånd till enligt anslutningsakten. I domen uttalade EG-domstolen att alla bestämmelser som antagits efter dagen för anslutningen inte automatiskt skulle vara uteslutna från undantagsordningen i anslutningsakten. En senare tillkommen bestämmelse kan omfattas av undantaget om den är i huvudsak identisk med tidigare lagstiftning eller inskränker den tidigare regleringen. Uttalandet i domen är av generell karaktär och inte kopplad till någon särskild artikel i EG-fördraget. Men EG-domstolen snävar dock till uttalandet i den efterföljande punkten i domen. Där uttalade EG-domstolen att om de nya bestämmelserna byggde på andra tankegångar än de som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebar att nya förfaranden införts kan lagreglerna inte jämföras med de tidigare.²²⁰

Enligt Mattsson måste följande saker vara uppfyllda för att regeringens resonemang skall accepteras. För det första skall förklaring nr. 7 till Fördraget om Europeiska unionen gälla även för Sverige. Den aktuella förklaringen angavs när Maastrichtfördraget undertecknades och frågan är om den även gäller länder som inträtt i unionen efter 1993. Det har Mattsson svårt att se att den skulle göra. Även om den skulle göra det så måste de nuvarande CFC-reglerna anses vara i huvudsak identiska med de tidigare reglerna för att kunna rättfärdigas av Konle-målet. Mattssons inställning i denna fråga är att de absolut inte är det. Regelverket är i klart skärpande riktning, vilket även jag har konstaterat i mina inledande kapitel i denna uppsats.²²¹

Mattsson går ett steg vidare och frågar sig om undantaget i artikel 58.1 a) över huvud taget har någon relevans i dag. Mattsson konstaterar att det troligtvis är innehållslöst numera och hänvisar till EG-domstolens uttalande i Verkooijen. I detta mål uttalade domstolen att det var nödvändigt att undersöka om den restriktion för kapitalrörelser som det var fråga om, kunde vara objektivt berättigad på grund av ett tvingande hänsyn till allmänintresset, se Rule of Reason avsnitt 6.3.²²² Enligt Mattssons mening talar uttalandet i målet för att grunderna för berättigade restriktioner skall bedömas på samma sätt, oavsett om det rör sig om den fria etableringsrätten eller den fria rörligheten för kapital. Detta skulle då innebära att staterna inte har några extra möjligheter att i sin skattelagstiftning införa skillnader mellan investerare på olika orter. Medlemsländerna skulle inte heller kunna införa skillnader vad beträffar investeringar på olika orter.²²³ Liknande inställningar har även Ståhl och Persson Österman.²²⁴

Regeringen går vidare och prövar även artikel 58.1 b) i propositionen. Regeln anger att medlemsländerna har rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella skattelagar och andra

²²⁰ Mål C-302/97 *Konle* REG (1999) s. I-03099, punkterna 52 och 53.

²²¹ Mattsson (2004), s. 181f.

²²² Mål C-35/98 *Verkooijen* REG (2000) s. I-4071, punkt 48.

²²³ Mattsson (2004), s. 183f.

²²⁴ Ståhl & Persson Österman, s. 121f.

författningar. Även här hänvisar regeringen till EG-domstolens praxis och tar explicit upp målet *Sanz de Lera*. I detta mål uttalade EG-domstolen att artikel 58.1 b) omfattar alla åtgärder som är nödvändiga för att bl.a. genomföra effektiva skattekontroller och bekämpa skattebedrägerier.²²⁵

Mattsson menar att det är meningslöst att söka ledning i detta mål eftersom det rör utförsel av kontanter från Spanien. Enligt spansk lag krävdes det tillstånd för att ta ut stora pengabelopp ur landet. Frågan i målet gällde om restriktionen var proportionell till sitt syfte. EG-domstolen hänvisade till EEG-fördraget och direktiv 88/361/EEG och fann att denna typ av restriktion var en alltför allvarlig restriktion, men en deklarationsplikt kunde dock tillåtas. Men det var mycket stor brottslighet som skulle stävjas i detta fall. Mattssons åsikt är att detta rättsfall inte har någon betydelse för att kunna rättfärdiga CFC-lagstiftningen över huvud taget. Om regeringens avsikt var att genomföra effektiv skattekontroll eller att hindra brott, måste reglerna absolut anses vara oproportionerliga till sitt syfte enligt honom.²²⁶

Regeringen hänvisar även till *Sandoz*-målet, där det rörde sig om lån som upptogs utomlands av låntagare i Österrike och dessa belades med en stämpelskatt enligt nationell österrikisk lag. Stämpelskatten uppgick dock till samma belopp även om lånet hade upptagits av låntagare inom landet. EG-domstolen framhöll att det visserligen var en restriktion för kapitalrörelserna enligt artikel 56.1 EGF, men ansåg samtidigt att reglerna i EG-fördraget inte hindrade en sådan regel i nationell lag. Inskränkningen i de fria kapitalrörelserna som artikel 58.1 b) gav rätt till accepterades i detta fall. Detta skulle enligt regeringen ge stöd åt CFC-reglerna, som avser att bl.a. bekämpa skatteflykt och att skattskyldiga inte undandrar sig de förpliktelser som följer av nationella lagar skulle omfattas av undantaget i artikel 58.1 b) EGF.²²⁷ I *Sandoz*-målet likställdes de skattskyldiga som tog lån i utlandet med dem som tog lån inom landet. Alla lån skulle behandlas lika i Österrike oavsett var de var tagna och detta godtog EG-domstolen.²²⁸

Artikel 58.3 EGF anger att åtgärder enligt de två övriga punkterna i artikel 58 EGF inte får utgöra medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Regeringen uttalar att CFC-reglerna inte medför en diskriminering, då de endast säkerställer att ett innehav av andelar i utländska företag inte blir mera förmånligt än ett liknande innehav i svenska företag. CFC-reglerna innebär inte heller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital, eftersom reglerna är avsedda att förhindra att skattskyldiga undandrar sig de förpliktelser som följer av det svenska skattesystemet och syftet är inte är avskräcka dessa från att utnyttja den fria rörligheten för kapital.²²⁹

²²⁵ De förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera* REG (1995) s. I-04821, punkt 22.

²²⁶ Mattsson (2004), s. 184.

²²⁷ Prop. 2003/03:10, s. 110.

²²⁸ EG-domstolen stoppade inte sin prövning efter detta uttalande utan gick vidare, se avsnitt 5.6.1.

²²⁹ Prop. 2003/03:10, s. 111.

Ståhl har tittat närmare på Sandoz-mål och hennes slutsats är att det inte bara är rena lagöverträdelser som omfattas av reglerna i artikel 58.1 EGF, utan även bestämmelser som skall hindra olika typer av i och för sig lagliga kringgående av skatt skulle kunna omfattas. Hennes ståndpunkt skulle då kunna stötta regeringens argumentation i propositionen.²³⁰

Mattssons slutsatser är däremot att förhållandena i Sandoz-målet inte kan jämföras med de komplicerade förhållanden som CFC-reglerna uppställer. CFC-reglerna gäller i ett begränsat antal fall, nämligen då inkomster i ett utländskt företag anses vara lågbeskattade. Delägarna kommer då att direktbeskattas och en genomsyn görs av den utländska bolagskonstruktionen. Detta skall inte göras med alla inkomster från alla utländska företag och att då förklara att vissa, men inte alla, inkomster skall direktbeskattas hos de svenska delägarna måste det till andra, betydligt starkare förklaringar än de som Sandoz-målet bygger på enligt honom.²³¹

Sammanfattningsvis måste det sägas att de nya reglerna är i skärpande riktning, annars hade det inte varit någon idé att införa nya. Att använda regeringens argumentation skulle troligtvis vara lönlöst med beaktande av det som framkommit i detta avsnitt. Man kan även starkt ifrågasätta om en förklaring som undertecknades år 1993 av de dåvarande medlemsländerna även rent juridiskt skulle kunna omfatta även senare tillkomna medlemmar. Ett ytterligare frågetecken är EG-domstolens uttalanden i målet Verkooijen, där domstolen menade att samma ursäcksgrunder som gäller för de övriga friheterna även skall gälla på denna. Detta skulle då medföra att medlemsländerna inte har några extra möjligheter att rättfärdiga nationella restriktioner i de fria kapitalrörelserna som bygger på att investerare/investeringar på olika orter kan behandlas olika.

6.3 Rättfärdigande av dold diskriminering eller andra hinder för den fria rörligheten

Vid dold diskriminering eller andra restriktioner i den fria rörligheten har EG-domstolen i sin praxis godtagit vissa andra undantagsgrunder än de som angetts i EG-fördraget, vilka skulle kunna rättfärdiga en diskriminerande nationell lagstiftning. Domstolen har utvecklat ett särskilt test, vilket brukar kallas Rule of Reason, som används för att fastställa om en i princip fördragsstridig åtgärd kan rättfärdigas på särskild grund.²³² Regeln kan inte rättfärdiga en öppen diskriminering. För att EG-domstolen skall kunna rättfärdiga en nationell skatteregel som innebär en dold diskriminering eller

²³⁰ Ståhl (Festskrift), s. 500f; Ståhl & Persson Österman, s. 115ff.

²³¹ Mattsson (2004), s. 185.

²³² Regeln kallas även ibland för Gebhard-testet, (the Gebhard formula).

någon annan restriktion i den fria rörligheten måste tre punkter, utöver icke-diskriminerande, vara uppfyllda enligt Rule of Reason:²³³

- ◆ regeln skall vara motiverad av ett tungt vägande allmänintresse,
- ◆ regeln skall vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas, och
- ◆ regeln skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning (proportionalitetsprincipen).²³⁴

EG-domstolen kan alltså acceptera en restriktion om den har ett legitimt syfte som överensstämmer med EG-fördraget och kan motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse. Åtgärden måste också vara ägnad att säkerställa att det mål som eftersträvas uppnås och att proportionalitetsprincipen efterlevs.²³⁵

Metoden innebär att EG-domstolen har utsträckt tillämpningsområdet för artiklarna 46 och 58 EGF genom sin egen rättspraxis. Detta ger medlemsländerna en möjlighet att använda sig av undantagsgrunder som inte är uppräknade i dessa artiklar. Rule of Reason regelns räckvidd är oklar och grunden har åberopats av många medlemsländer i mål om diskriminerande skattebestämmelser.

6.4 Ursäktsgrunder för att objektivt kunna rättfärdiga inskränkningar (restriktioner) i den fria rörligheten

Medlemsstaterna har i de olika skattemål som prövats av EG-domstolen anfört ett antal olika motiveringar för att objektivt rättfärdiga den aktuella inskränkningen i den fria rörligheten. Det finns bland de mål rörande inkomstskatt som EG-domstolen avgjort endast ett, det s.k. Bachmann-målet²³⁶, där ett rättfärdigande godtagits och den ifrågasatta nationella skatteregeln fått godkänt av domstolen.²³⁷

Regeringen har i propositionen framhållit i första hand att skattesystemets koherens kräver CFC-regler. I andra hand hävdar regeringen att reglerna är nödvändiga för att motverka risken för skatteflykt.²³⁸ I detta avsnitt skall

²³³ Ståhl & Persson Österman, s. 124ff; Ståhl, s. 741; Bernitz & Kjellgren, s. 212f; Bernitz, s. 104f; Se även mål C-118/96 *safir* REG (1998) s. I-1897, punkterna 33 och 34.

²³⁴ I målet C-55/94 *Gebhard* REG (1995) s. I-4165, punkt 37 uttalade EG-domstolen följande: "Det framgår emellertid av domstolens rättspraxis att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna som garanteras i fördraget skall uppfylla fyra förutsättningar. De skall vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, de skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, de skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och skall inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning...".

²³⁵ Ståhl & Persson Österman, s. 124-134; Ståhl (2003), s. 98ff.

²³⁶ Mål C-204/90 *Bachmann* REG (1992) s. I-249.

²³⁷ Mutén, s. 83; Rabe (2003), s. 250f; Wenehed (2003), s. 607; Mattsson (2004), s. 176.

²³⁸ Prop. 2003/04:10, s. 106ff.

dessa två argument diskuteras samt några andra som ofta åberopas av medlemsländerna för att motivera avsteg från de fria rörligheterna. Skulle något av dessa argument kunna rättfärdiga syftet med de svenska CFC-reglerna?

Enligt regeringen skall samma argumentation föras på båda de aktuella friheterna och därför sker ingen åtskillnad i detta avsnitt.²³⁹

6.4.1 Skattesystemets koherens (inre sammanhang)²⁴⁰

Koherens i skattesystemet syftar på en medlemsstats rätt att försäkra sig om att beskattning sker av en skattskyldig som erhållit en skattefördel om det i skattesystemet finns ett samband mellan skattefördelen och beskattningen. Denna koherens rubbas om en medlemsstat medger avdrag och skattskyldigheten sedan uppstår i ett annat medlemsland.²⁴¹

Det enda fall där argumentet godtagits är i *Bachmann-målet*²⁴², där ett direkt samband mellan skattereglerna (avdrag och beskattning) fanns. EG-domstolen resonerade i detta mål enligt följande. I det belgiska skattesystemet fanns för vissa försäkringar en förbindelselänk mellan å ena sidan avdragsrätt för premiebetalningar och å andra sidan skattskyldighet för utfallande pensionsbelopp. Vid avdragsrätt förelåg skattskyldighet och om avdrag inte medgavs var utfallande belopp skattefria. Det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet förutsatte därför enligt EG-domstolen att avdrag skulle behöva medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp kom att beskattas i Belgien. Detta var inte fallet om försäkringen tecknades i ett bolag som inte var etablerat i Belgien. För att upprätthålla koherensen i skattesystemet var avdragsrätten därmed rättfärdigad.

²³⁹ Prop. 2003/04:10, s. 111.

²⁴⁰ I engelskspråkig lagtext används ”cohesion” genomgående, men i svensk lagtext och litteratur har förutom ”koherens” (Bergström (2000), s. 667; mål C-204/90 *Bachmann* REG (1992) s. I-249, punkterna 21 och 23) följande översättningar använts: ”Kongruens” (mål C-251/98 *Baars* REG (2000) s. I-2787, punkterna 33-35; de förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl.* REG (2001) s. I-1727, punkt 61; mål C-484/93 *Svensson & Gustavsson* REG (1995) s. I-3955, punkt 16; mål C-35/98 *Verkooijen* REG (2000) s. I-4071, punkt 43), ”ett enhetligt skattesystem” (mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkt 29; mål C-279/93 *Schumacker* REG (1995) s. I-225, punkt 42; Bergström (2000), s. 667), ”inre sammanhang” (Ståhl & Persson Österman, s. 128; Bergström (2000), s. 667), ”principen om skattemässig kontinuitet” (mål C-80/94 *Wielockx* REG (1995) s. I-2493, punkt 23) och ”behovet av att tillförsäkra skattemässig konsekvens” (mål C-107/94 *Asscher* REG (1996) s. I-3089, punkt 55). I denna uppsats används koherens genomgående.

²⁴¹ Bergström (2000), s. 663.

²⁴² Mål C-204/90 *Bachmann* REG (1992) s. I-249, punkt 23. Fallet rörde den tyske medborgaren Bachmann som arbetade och var bosatt i Belgien. Han vägrades i Belgien avdrag för försäkringspremier som han betalat in till ett tyskt försäkringsbolag i enlighet med ett avtal som han ingått innan flytten till Belgien. Den belgiska lagstiftningen tillät endast avdragsrätt för premier som betalats in till försäkringsbolag etablerade i Belgien. Dessa regler stred mot artiklarna 39 och 49 EGF. Men kunde rättfärdigas med koherensargumentet.

I ICI-målet klargjordes det att det måste vara just ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt för att EG-domstolen skulle kunna godkänna argumentet.²⁴³ Läget förtydligades ytterligare i och med målet Baars, där det krävdes för att det direkta sambandet skulle vara uppfyllt att det rörde sig om en och samma skatt som belastade ett och samma skattesubjekt, vilket inte var uppfyllt i målet.²⁴⁴

Även i målet Verkooijen förklarade EG-domstolen att det handlade om två olika skatter (dels en bolagsskatt och dels en skatt på utdelningar) som togs ut av två olika skattskyldiga (dels bolaget och dels aktieägaren)²⁴⁵ och underkände därför den nederländska regeringens argument.²⁴⁶ Verkooijen är ett anmärkningsvärt fall då EG-domstolen underkänner relevansen av sambandet mellan bolagsskatten och skatten på utdelningar. Då EG-domstolen i Verkooijen underkänner denna förbindelselänk underkänner den också själva bevekelsegrunden för att över huvud taget medge lättnader i dubbelbeskattningen.²⁴⁷

Målet Danner är ännu ett mål som visade på EG-domstolens restriktiva inställning till att bevilja undantag från förbuden. Detta var ett mål som handlade om tillhandahållande av tjänster. Den centrala frågan i Danner var om den finska lagstiftningen, som uteslöt eller begränsade rätten att från inkomstskatt dra av premier för frivilliga pensionsförsäkringar som betalats ut till utländska pensionsförsäkringsanstalter, var förenlig med friheten att tillhandahålla tjänster. EG-domstolen underkände koherensargumentet och tillade att situationen inte var liknande den i Bachmann.²⁴⁸

I X och Y-målet uttalade EG-domstolen att artikel 43 EGF utgjorde ett hinder för den svenska lagstiftningen. Frågan gällde här ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden mellan två svenska medborgare. De hade till underpris överlåtit aktier i bolag, men inte beviljats uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier på grund av en nationell bestämmelse, enligt vilken sådant uppskov inte beviljades när överlåtelser sker till underpris till en utländsk juridisk person i vilken överlåtare direkt eller indirekt äger andelar i eller till ett svenskt aktiebolag i vilken en sådan

²⁴³ Mål C-264/96 *ICI REG* (1998) s. I-4695, punkt 29, som förklarar begreppet "direkt samband" mycket bra.

²⁴⁴ Mål C-251/98 *Baars REG* (2000) s. I-2787, punkterna 39 och 40.

²⁴⁵ Mål C-35/98 *Verkooijen REG* (2000) s. I-4071, punkterna 56-58. En person med hemvist i Nederländerna som ägde aktier i ett nederländskt bolag kunde enligt dessa regler ta emot ett visst belopp i aktieutdelning skattefritt varje år. Motsvarande skattefrihet medgavs inte för utdelning från bolag i andra medlemsstater.

²⁴⁶ Mål C-35/98 *Verkooijen REG* (2000) s. I-4071, punkt 49. Argumentet från den nederländska regeringen gick ut på att skattefrihet för utdelningar från nederländska bolag som syftade till att lindra ekonomisk dubbelbeskattning av bolagsvinster behövdes inom landet. Någon liknande skattefrihet behövdes dock inte från utländska bolag eftersom ingen dubbelbeskattning uppkom i Nederländerna som måste kompenseras genom en skattefrihet hos aktieägarna. EG-domstolen godtog inte argumentet.

²⁴⁷ Ståhl, s. 745.

²⁴⁸ Mål C-136/00 *Danner REG* (2002) s. I-08147, punkterna 47 och 48.

utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andelar (se 53 kap. 6-8 § § IL). EG-domstolen uttalade helt enkelt i målet att inskränkningen i etableringsrätten inte kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset för att undvika skatteflykt eller för att bevara koherensen inom skattesystemet.²⁴⁹

I Lankhorst-Hohorst-domen uttalade EG-domstolen att det saknades ett direkt samband i de tyska underkapitaliseringsreglerna. Målet rörde ett tyskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag som missgynnades skattemässigt utan att någon skattemässig förmån som kunde kompensera denna behandling kunde åberopas av den tyska regeringen. Detta medförde att EG-domstolen underkände de tyska reglerna.²⁵⁰

I Bosal Holding BV prövades de holländska reglerna om avdrag för kostnader avseende innehav av dotterbolagsaktier. EG-domstolen uttalade att moderbolag och dotterbolag utgör till skillnad från filialer och driftställen egna juridiska personer som var för sig är enskilda skattesubjekt. Därmed saknades ett direkt samband inom ramen för en och samma beskattning, vilket medförde att skattesystemets koherens inte kunde rättfärdiga restriktionen.²⁵¹

Koherensargumentet har åberopats i många fler skattemål än i de ovan refererade, men underkänts av EG-domstolen i samtliga mål efter Bachmann.²⁵² Även om den exakta innebörden av begreppet skattesystemets koherens fortfarande inte är helt klart, framgår det således tydligt att medlemsstaterna inte kan använda det som ett ”carte blanche” för att rättfärdiga allehanda former av negativ särbehandling. Tillämpningsområdet för denna rättfärdigandegrund får anses vara tämligen restriktiv.²⁵³

Enligt Ståhl talar mycket för att Bachmann-målet inte skulle ha bedömts på samma sätt i dag och det grundar hon på hur EG-domstolen i senare mål helt kategoriskt avfärdat principen om skattesystemets koherens som grund. EG-domstolen ångrar troligtvis denna princip tillkomst enligt henne.²⁵⁴

Enligt Rabe får man nog inse att Bachmann-domen i praktiken till största delen är överspelad idag. Detta med beaktande av hur EG-domstolen i de efterföljande domarna urholkat Bachmann-målets prejudikatsvärde.²⁵⁵ Även von Quitzow ifrågasätter om inte Bachmann-domen är ”overruled” numera.²⁵⁶

²⁴⁹ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkterna 50-62.

²⁵⁰ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG (2002) s. I-11779, punkt 42.

²⁵¹ Mål C-168/01 *Bosal Holding BV* REG (2003) s. I-09409, punkt 32.

²⁵² Se t.ex. mål C-80/94 *Wielockx* REG (1995) s. I-2493, punkt 24; de förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl.* REG (2001) s. I-1727, punkt 69; mål C-484/93 *Svensson & Gustavsson* REG (1995) s. I-3955, punkt 18.

²⁵³ Ståhl & Persson Österman, s. 128-134.

²⁵⁴ Ståhl, s. 745f.

²⁵⁵ Rabe (2003), s. 251.

²⁵⁶ Von Quitzow, s. 89ff.

6.4.1.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med argumentet skattesystemets koherens

Regeringen har observerat Bachmann-domen och konstaterar att det ”enkelt uttryckt” i frågan avseende CFC-reglerna gäller att hitta något direkt samband mellan en fördel och en nackdel i skattehänseende. Det direkta sambandet får regeringen fram genom följande resonemang. Det gäller att se moder- och dotterbolaget som en enhet, eftersom de bestämmelser de träffas av och som innebär fördelar respektive nackdelar inte kan anses vara knutna direkt till ett av bolagen utan knutna till dem tillsammans.²⁵⁷

Genom CFC-reglerna blir skattesituationen för svenska bolag densamma, oavsett om investeringen sker i Sverige eller utomlands och oberoende av om det svenska moderbolaget har utländska bolag eller inhemska dotterbolag. Skattenackdelarna blir då desamma oberoende av var dotterbolagen har sitt hemvist. Inkomsterna i det utländska bolaget blir direkt beskattade hos det svenska moderbolaget med rätt till avräkning av utländsk skatt, medan det svenska moderbolaget blir skattskyldigt för sina inkomster i Sverige.²⁵⁸

Mot skattenackdelarna står fördelarna att slippa skattskyldighet i Sverige för mottagen utdelning respektive för kapitalvinster vid avyttring av näringsbetingade andelar. För svenska bolag finns även rätten att göra avdrag för räntebetalningar, oavsett om investeringen sker i Sverige eller utomlands.²⁵⁹

Regeringen menar att det direkta sambandet består av ränteavdragsrätten samt ett undantag från skatt på utdelningar och kapitalvinster och detta motsvaras av en beskattning som blir likvärdig för företag med svenska respektive utländska dotterbolag. CFC-reglerna innebär alltså att företag med utländska dotterbolag kommer i samma situation som företag med enbart svenska dotterbolag. I båda fallen har det svenska företaget andel i ett annat företag och även tillgång till eventuell vinst på sin andel och det är denna vinst som kommer att beskattas lika i båda fallen. Regeringens resonemang kretsar kring ett koncerntänkande som skulle innebära att koncerner likställs skatterättsligt, oberoende av var deras dotterbolag är belägna i världen.

6.4.1.2 Håller regeringens resonemang?

Mutén påpekar att en begränsning endast kan godtas då det i samma interna lag föreligger ett direkt samband mellan en skattenackdel och en skattefördel för en och samma skattskyldig. Han avfärdar därmed

²⁵⁷ Prop. 2003/04:10, s. 106f.

²⁵⁸ Prop. 2003/04:10, s. 107.

²⁵⁹ Prop. 2003/04:10, s. 107f.

regeringens argument som orimligt med tanke på alla EG-domar som kommit alltsedan Bachmann.²⁶⁰

Mattsson har svårt att förstå att man kan bedöma företagsgrupper som en enhet, när det direkta sambandet mellan fördelar och nackdelar skall undersökas. Med en sådan metod vore det möjligt att finna ett samband i betydligt flera fall än när det gäller att finna sambandet hos en och samme skattskyldig. Han avslutar med att det finns ett flertal mål där EG-domstolen uttryckligen har angivit att förhållandena hos samme skattskyldig måste ligga till grund för bedömningen. Det måste med andra ord vara fråga om ett sådant direkt samband som förelåg i Bachmann, där det rörde sig om samma skatt som belastade ett och samma skattesubjekt.²⁶¹

Rabe anser att då CFC-reglerna inte gäller en och samma skattskyldig kan Bachmann-målets resonemang om skattesystemets koherens inte åberopas för att rättfärdiga dessa regler över huvud taget.²⁶² Wenehed avfärdar argumentet med att något samband mellan avdragsgilla kostnader i ett svenskt bolag och hur de beskattas i ett utländskt bolag omöjligt kan föreligga med beaktande av EG-domstolens rådande rättspraxis på området.²⁶³

Även Bärebrings resonemang går i linje med de övrigas. I hennes kommentar till den nya EG- domen Bosal Holding uttalar hon att koherensargumentet för ett rättfärdigande av en nationell skatteregel har alltsedan Bachmann-målet tillämpats restriktivt av EG-domstolen. Bosal Holding-målet ändrar inte detta faktum, men bidrar ändå med viktiga pusselbitar till domstolens inställning till argumentet. I detta mål uttalade domstolen att det krävdes ett direkt samband mellan beviljande av en skattemässig fördel och kompensationen därav avseende en och samma skattskyldig inom ramen för samma beskattning. Enligt domstolen förelåg inget direkt samband när beviljande av en skattemässig fördel och kompensation av denna fördel genom skatteuttag riktade sig till olika skattskyldiga. Domstolen resonerade vidare i målet och uttalade att ett direkt samband inte heller förelåg mellan de kostnader ett moderbolag kunde dra av och de eventuella skattepliktiga inkomster som genererades i dess dotterbolag. Bärebring uppfattar detta resonemang som att dessa omständigheter var för sig räcker för att något direkt samband inte kan anses föreligga i CFC-situationen.²⁶⁴

Åsikten inom den rättsvetenskapliga doktrinen är otvivelaktig enig om att denna ursäktandegrund tveklöst skulle underkännas vid en eventuell framtida prövning hos EG-domstolen. Det grundas på att något direkt samband är svår att hitta i den svenska CFC-regleringen. För reglernas

²⁶⁰ Mutén, s. 83.

²⁶¹ Mattsson (2004), s. 177f.

²⁶² Rabe (2003), s. 250f.

²⁶³ Wenehed (2004), s. 631.

²⁶⁴ Bärebring, s. 150.

rättfärdigande enligt regeringens resonemang är EG-domstolens uttalanden i de nyare målen Lankhorst-hohorst och Bosal Holding av stor vikt. EG-domstolen förtydligar där att ett direkt samband inte föreligger när beviljandet av en skattemässig fördel görs beroende av beskattningen av ett annat skattesubjekt. Därigenom faller regeringens resonemang helt och hållet.

6.4.2 Risk för skatteflykt

Kampen mot skatteflykt kan utgöra en tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera nationella bestämmelser som är av sådan art att de utgör inskränkningar av de grundläggande friheterna som garanteras i EG-fördraget. Men grunden har dock alltid nekats hittills av EG-domstolen, men domstolen har i ett flertal mål rent principiellt uttalat att denna grund skulle kunna vara att räkna med.²⁶⁵

I många fall har EG-domstolen endast kommenterat skatteflyktsproblemet med att den aktuella transaktionen omfattas av det andra medlemslandets skattelagstiftning och underkänt argumentet. I ICI-domen uttalade EG-domstolen att etablera ett dotterbolag utanför Storbritannien innebar inte i sig skatteflykt, eftersom bolaget i fråga kom att omfattas av etableringslandets skattelagstiftning.²⁶⁶ I Lankhorst-Hohorst-målet förde EG-domstolen ett liknande resonemang som i ICI-målet och uttalade att den aktuella situation medförde inte i sig någon risk för skatteflykt eftersom ett utländskt bolag i vart fall omfattades av skattereglerna i den stat där det hade sitt säte.²⁶⁷

I X och Y-målet kunde inte en allmän presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt grundas på den omständigheten att ett förvärvande bolag eller detta bolags moderbolag var etablerat i en annan medlemsstat enligt domstolen.²⁶⁸ I målet kommissionen mot Belgien uttalade EG-domstolen i sak detsamma som i det senare X och Y-målet.²⁶⁹

²⁶⁵ Mål C-270/83 *avoir fiscal* REG (1986) s. 273, punkt 25; mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkt 26; de förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl.* REG (2001) s. I-1727, punkt 57; mål 307/97 *Saint Gobain* REG (1999) s. I-6161, punkt 51.

²⁶⁶ Mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkterna 26 och 27.

²⁶⁷ Mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG (2002) s. I-11779, punkt 37. Målet behandlade en tysk underkapitaliseringsbestämmelse enligt vilken den ränta som ett dotterbolag med säte i landet betalade som vederlag för främmande kapital från ett moderbolag med säte utanför landet beskattades som förtäckt utdelning med 30 procent, medan den erlagda räntan behandlades som en utgift och inte som en förtäckt utdelning när det var fråga om ett dotterbolag som hade sitt säte i landet och vars moderbolag, som hade rätt till skatteavräkning, också hade sitt säte i landet. Domstolen fann att dessa bestämmelser stred mot artikel 43 EGF.

²⁶⁸ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 62.

²⁶⁹ Mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* REG (2000) s. I-7587, punkt 45.

I bland har EG-domstolen uttalat att skatteflyktsproblemet ingår som en del i upprätthållandet av en effektiv skattekontroll och använder då det argumentet istället.²⁷⁰ I praktiken har detta lett till att skatteflyktsargumentet blivit innehållslöst, då det numera vanligtvis anses inkluderas i argumentet effektiv skattekontroll.²⁷¹

Men i propositionen är det skatteflyktsargument som framhävs som ett ytterligare skäl för att rättfärdiga en eventuell restriktion. I och med att skatteflykt oftast blir av EG-domstolen sammankopplat med kravet på skattekontrollens effektivitet så skall även denna grund behandlas här, dock under en separat rubrik i detta kapitel.

6.4.2.1 Regeringens rättfärdigande av CFC-reglerna med argumentet risk för skatteflykt

Regeringen använder sig av X och Y-målet och resonerar enligt följande. I denna dom angav EG-domstolen att bestämmelser skall ha ett specifikt syfte att utestänga rena skentransaktioner för att kringgå nationell lagstiftning från en skatteförmån för att kunna rättfärdigas objektivt med detta argument. Däremot kan inte någon allmän presumtion om skatteundandragande eller skatteflykt grundas på omständigheten att ett bolag eller dess moderbolag är etablerat i ett annat medlemsland.²⁷²

CFC-reglerna skiljer sig dock enligt regeringens synsätt från de prövade reglerna i det nämnda målet, då CFC-reglerna inte träffar all utländsk etablering. Reglerna omfattar endast fall där hela eller vissa delar av systemet i en annan stat anses innebära en form av potentiell skadlig skattekonkurrens eller medför en sådan betydande skillnad i beskattning att det kan ge upphov till skatteflykt.²⁷³

6.4.2.2 Håller regeringens resonemang?

I CFC-regelsystemet ligger det inbäddat att det är någon form av skatteflykt som lagstiftaren avser att motverka. Men av EG-domstolens uttalanden i rättspraxis är det svårt att tyda denna på något annat sätt än att om etableringsstaten över huvud taget beskattar en viss inkomst så är det tillräckligt. Detta argument kan då enligt Rabe inte åberopas som skäl för ett rättfärdigande av CFC-lagstiftningen.²⁷⁴

Mattsson anser att regeringens resonemang är otydligt då den inte anger vad som avses med skatteflykt. Eftersom EG-domstolen har uttalat i ett flertal fall att skatteflykt inte får vara synonymt med förlorade skatteintäkter skulle

²⁷⁰ Mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 60.

²⁷¹ Ståhl & Persson Österman, s. 126f, 133f.

²⁷² Prop. 2003/04:10, s. 108; mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkterna 61 och 62.

²⁷³ Prop. 2003/04:10, s. 108.

²⁷⁴ Rabe (2003), s. 250.

det vara angeläget i ett fall som detta, då lågbeskattade inkomster sätts i centrum, att få en förklaring av regeringen varför det inte är förlorade skatteintäkter som avses menar han.²⁷⁵

Mattsson fortsätter med att EG-domstolen inte i något mål exakt förklarat vad den avser med uttrycket skatteflykt, med det förefaller som om uttrycket skulle avse olovligt skatteundandragande och då främst skentransaktioner, vilket inte CFC-reglernas konstruktion uteslutande träffar. Om utgångspunkten är den att en etablering skall kunna ske i ett annat medlemsland bl.a. därför att skatten är lägre där är CFC-reglerna oacceptabla. Han avslutar med att CFC-reglerna inte direkt bygger på kriteriet att skatteflykt skall motverkas. Mattssons huvudtes är att ett val av etableringsland med låg beskattning inte är en indikation på skatteflykt och därför kan inte reglerna rättfärdigas med skatteflyktsargumentet.²⁷⁶

Andersson menar att vid rena skatteupplägg, där det saknas affärsmässiga skäl för transaktioner, kan det vara rimligt med vissa skyddsåtgärder. Men utformningen av sådana regler bör då inte vara generella och inriktade huvudsakligen på att skatten i det andra medlemslandet är låg. Han slår fast att det är helt legitimt för ett svenskt företag att verka i länder där skatten är lägre och enbart det faktum att företaget finns där skall inte utlösa CFC-beskattning. Han konstaterar därigenom att regelsystemet inte kan rättfärdigas med skatteflyktsargumentet.²⁷⁷

Även här föreligger det en enighet inom doktrinen att ett rättfärdigande av reglerna genom skatteflyktsargumentet är omöjligt. Detta då CFC-reglerna inte enbart stoppar skentransaktioner utan även stoppar den lagliga rätten, som är fastslagen i EG-fördraget, att utnyttja den fria rörligheten för att etablera ett företag i ett annat medlemsland. Detta oberoende av om skatteskal är huvudskälet till en etablering i ett annat medlemsland.

6.4.3 Effektiv skattekontroll

EG-domstolen har rent principiellt uttalat att önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll är av ett tungt vägande allmänintresse, som skulle kunna motivera ett hinder för utövandet av fördragsfriheterna. I praktiken har EG-domstolen ännu inte accepterat någon skatteregel som varit under dess prövning på denna grund.²⁷⁸

I Futura-målet²⁷⁹ uttalade EG-domstolen med hänvisning till Cassis de Dijon-målet²⁸⁰ att en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som möjliggör att såväl de beskattningsbara inkomsternas storlek i aktuell stat som de

²⁷⁵ Mattsson (2004), s. 179.

²⁷⁶ Mattsson (2004), s. 179.

²⁷⁷ Andersson, s.77ff.

²⁷⁸ Ståhl, s. 741; Ståhl & Persson Österman, s. 126f.

²⁷⁹ Mål C-250/95 *Futura* REG (1997) s. I-2471, punkt 31.

²⁸⁰ Mål C-120/78 *Cassis de Dijon* REG (1979) s. 649, punkt 8.

förluster som har samband därmed kan kontrolleras på ett klart och precist sätt. Men EG-domstolen ansåg att den prövade nationella regeln gick längre än vad som var nödvändigt för att uppnå dess syfte d.v.s. ett brott mot proportionalitetskravet i Rule of Reason. Även i målen *Baxter*²⁸¹, *Safir*²⁸², *Sandoz*²⁸³ och *Danner*²⁸⁴ uttalade domstolen att det rent principiellt förelåg ett sådant tungt vägande allmänintresse som skulle kunna motivera ett hinder för utövande av fördragsfriheterna, men att reglerna inte var proportionerliga.

EG-domstolen har ibland avfärdat argumentet med att den effektiva skattekontrollen kan upprätthållas på andra och enklare sätt. Sverige anförde i *Safir*-målet att det var nödvändigt med två olika försäkringssystem, ett för inhemska och ett för utländska företag. Syftet med detta var att kunna upprätthålla en effektiv skattekontroll. I målet uttalade EG-domstolen att den effektiva skattekontrollen skulle kunna uppnås genom andra system, vilka skulle kunna vara mera överskådliga och ha mindre inverkan på den fria etableringsrätten.²⁸⁵

I *Bachmann*-målet²⁸⁶ avvisade EG-domstolen grunden med hänvisning till att det redan fanns en gemenskapsrättslig lagstiftning som möjliggjorde en effektiv skattekontroll. I *Danner*-målet²⁸⁷ uttalade EG-domstolen att medlemsländerna har möjlighet att nå effektiv skattekontroll genom det s.k. biståndsdirektivet, direktivet 77/799/EEG. Detta direktiv möjliggör för medlemsstaterna att erhålla nödvändiga uppgifter från en annan medlemsstat vid fastställandet av en exakt inkomstskatt.²⁸⁸

6.4.3.1 Rättfärdigande av CFC-reglerna med argumentet effektiv skattekontroll

Om regeringen menar att skatteflykten skulle bestå i skatteundandragande och skattefusk och det är detta som skall motverkas, så finns det redan i dag medel för att motverka sådana åtgärder. I ett flertal fall har EG-domstolen hänvisat till biståndsdirektivet 77/799/EEG, där samarbetet mellan EU-staterna utstakats. EG-domstolen menar således att det är tillräckligt att det rent teoretiskt finns en möjlighet att begära uppgifter om en skattskyldigs förhållanden i ett annat medlemsland för att en effektiv skattekontroll skall kunna upprätthållas. Det innebär att inte heller denna grund kan åberopas

²⁸¹ Mål C-254/97 *Baxter* REG (1999) s. I-4809, punkt 18.

²⁸² Mål C-118/96 *Safir* REG (1998) s. I-1897, punkt 33 och 34.

²⁸³ Mål C-439/97 *Sandoz GmbH* REG (1999) s. I-7041, punkt 28.

²⁸⁴ Mål C-136/00 *Danner* REG (2002) s. I-08147, punkt 49.

²⁸⁵ Mål C-118/96 *Safir* REG (1998) s. I-1897, punkt 33 och 34. Ett liknande resonemang återfinns i det senare målet C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG (2002) s. I-11779, punkterna 43 och 44.

²⁸⁶ Mål C-204/90 *Bachmann* REG (1992) s. I-249, punkterna 18.

²⁸⁷ Mål C-136/00 *Danner* REG (2002) s. I-08147, punkt 49.

²⁸⁸ *Stahl* (1996), s. 194-198; *Rabe* (2003), s. 250. Liknande resonemang har även förts i mål C-250/95 *Futura* REG (1997) s. I-2471, punkt 41; mål C-279/93 *Schumacker* REG (1995) s. I-225, punkt 45.

för ett rättfärdigande av CFC-reglerna eftersom regelsystemet får anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med reglerna, d.v.s. de är inte proportionerliga till sitt syfte.

6.4.4 Minskning av skatteintäkter/skydd för den inhemska skattebasen

EG-domstolen har i ett flertal mål förklarat att rent generella argument för att bevara ett lands skatteintäkter aldrig kan godtas som en grund för ett undantag från de fria rörligheterna.²⁸⁹ Dels så är det inte ett av undantagen i artiklarna 46 och 58 EGF och dels kan det aldrig ses som tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att motivera en särbehandling som i princip strider mot artiklarna 43 och 56 EGF. Det skulle då innebära att minskning av skatteintäkter, skydd för nationella skattebaser och liknande argument aldrig skulle kunna utgöra en grund för ett undantag enligt Rule of Reason.²⁹⁰

6.4.4.1 Rättfärdigande av CFC-reglerna med argumenten minskning av skatteintäkter/skyddande av skattebasen

Att försvara införandet av CFC-reglerna med argument som att de skall hindra ränteavdragsarbitrage och andra oönskade skatteplaneringsåtgärder samt skydda den svenska skattebasen är argument av rent ekonomisk karaktär och kan inte enligt EG-domstolens fastslagna rättspraxis utgöra ett tvingande hänsyn av allmänintresse.²⁹¹

Både Mattsson och Wenehed är övertygade om att ett resonemang byggt på skyddande av den svenska skattebasen alternativt skyddande av skatteintäkter aldrig skulle kunna godtas av EG-domstolen.²⁹²

EG-domstolens ställningstagande i frågan är lätt att förstå mot bakgrund av att de nationella skattereglerna varierar i medlemsstaterna, samtidigt som etableringsfriheten i princip måste vara fullständig och oberoende av nationella ekonomiska överväganden. Därmed får det anses som klarlagt att ett eventuellt behov av att säkerställa de svenska skatteintäkterna inte är tillräckligt för att bryta mot EG-fördragets regler.

²⁸⁹ Mål C-264/96 *ICI* REG (1998) s. I-4695, punkt 28; de förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft Ltd m.fl.* REG (2001) s. I-1727, punkt 59; Mål C-168/01 *Bosal Holding BV* REG (2003) s. I-9409, punkt 42.

²⁹⁰ Mål C-270/83 *avoir fiscal* REG (1986) s. 273, punkt 25; mål C-307/97 *Saint Gobain ZN* REG (1999) s. I-6161, punkterna 49 och 50; mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 50; mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH* REG (2002) s. I-11779, punkterna 36-37.

²⁹¹ Mål C-35/98 *Verkooijen* REG (2000) s. I-4071, punkt 48; mål C-436/00 *X och Y* REG (2002) s. I-10829, punkt 50.

²⁹² Wenehed (2004), s. 629ff; Wenehed (2003), s. 611; Mattsson (2004), s. 178.

7 Soft Law-begreppet och EU:s uppförandekod för företagsbeskattning

7.1 Allmänt

I kapitel 4 diskuterades EG-rättens rättskällor och där konstaterades att uppförandekoder och resolutioner tillhör sekundärrättens icke bindande normer. Men detta innebär inte att de är juridiskt irrelevanta, utan vid en prövning hos EG-domstolen kan de tillmätas juridisk relevans.

När Ministerrådet fastställer riktlinjer för gemenskapspolitiken på ett område sker det regelmässigt genom en resolution. Är gemenskapskompetensen inte fullständig kan resolutionen antas som ett beslut av Ministerrådet och medlemsstaternas regeringar tillsammans.²⁹³ Detta skedde för uppförandekoden för företagsbeskattningen²⁹⁴ som dels antogs av Ekofin-rådet 1997 och dels godkändes av medlemsländernas regeringar 2003.

I detta kapitel skall Soft Law begreppet bearbetas ytterligare och EU:s uppförandekod skall beskrivas ingående.

7.2 Soft Law inom folkrätten

Termen Soft Law är ett folkrättsligt begrepp och har där två olika betydelser, antingen för att beteckna innehållet i ett internationellt dokument eller för att beteckna dokumentets normativa styrka. Soft Law i den första betydelsen rör dokument som innehåller normer som är vaga och oprecisa till sitt innehåll och till sin utformning. När begreppet används för att beteckna ett internationellt dokumentets normativa styrka saknar rättsakten rättslig karaktär, men den har mer eller mindre en normativ avsikt.²⁹⁵

Tammes har beskrivit den senare användningen av uttrycket som att det har kommit till användning för att beteckna en växande kategori av normativa fenomen inom området mellan lag och icke-bindande föreskrifter.²⁹⁶

Begreppet används alltså för att beteckna rättsligt icke-bindande regler, men reglerna kan i alla fall påverka stater och internationella organisationers

²⁹³ Allgårdh, s.168.

²⁹⁴ 98/C/01 Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning.

²⁹⁵ Sztucki, s. 551ff.

²⁹⁶ Tammes, s. 187ff.

handlande på olika sätt. Soft Law innehåller vanligtvis olika uppmaningar eller rekommendationer för mottagaren att agera på ett visst sätt. Eftersom Soft Law inte är bindande kan reglerna inte genomdrivas med tvång och de kan därför inte heller vara straffsanktionerade.²⁹⁷

Härigenom utgör Soft Law ofta ett mellanting mellan bindande överenskommelser och politiska uttalanden. Ett ökat umgänge och beroende mellan stater gör att det finns ett behov av att kunna ingå överenskommelser, även om man inte är överens om allt. Soft Law utgör därför ofta en kompromiss mellan olika uppfattningar. Dessutom förekommer det många områden där det är omöjligt med rättsligt bindande regleringar, eftersom ländernas förutsättningar är alldeles för olika.²⁹⁸

7.3 Soft Law inom EG-rätten

Soft Law inom EG-rätten har blivit allt vanligare, men normerna har trots detta rönt begränsad uppmärksamhet. Den främsta anledningen torde vara att reglerna inte är rättsligt bindande och får därför anses vara av mindre intresse ur rättslig synvinkel. Situationen är dock mera komplicerad än så, eftersom Soft Law trots detta kan ha vissa rättsliga effekter.

Bothe ansåg att Soft Law begreppet inom EU inte avsåg lag utan icke rättsliga normer som allt efter det politiska sammanhanget gavs mer eller mindre långtgående förväntningar på beteendet. Han gjorde sina slutsatser i början av 80-talet.²⁹⁹

I slutet av 80-talet gjorde Wellens och Borchardts en genomgripande analys av begreppet och kom fram till att Soft Law var handlingsregler som befann sig på en rättslig icke bindande nivå, men som enligt upphovsmännens intentioner, ändå skulle tillmätas rättslig betydelse. Men betydelsen måste fastställas från rättsakt till rättsakt och det var omöjligt att ge begreppet en entydig definiering.³⁰⁰

Snyder karakteriserade Soft Law under 90-talet första hälft som olika handlingsregler som i princip inte hade någon rättslig relevans, men kunde ha stor praktisk betydelse i olika sammanhang. Med detta menade han att reglerna påverkade medlemsstaters, institutioners, företags och individers handlande utan att för den skull några rättigheter eller förpliktelser uppkom.³⁰¹

Thürer ansåg under 90-talets senare hälft att Soft Law bestod av principer eller regler som saknade lagens element, men som ändå var nära relaterade till bestämmelser i lag genom att

²⁹⁷ Sztucki, s. 572.

²⁹⁸ Landelius, s. 75.

²⁹⁹ Bothe, s. 769.

³⁰⁰ Wellens & Borchardt, s. 296ff.

³⁰¹ Landelius, s. 77.

- de spelade en betydelsefull roll i förberedandet av rättsregler,
- de utgjorde ett hjälpmedel vid tolkning av rättsregler,
- de skapade vissa rättsliga effekter på grund av lojalitetsprincipen, och
- de var konstruerade på ett sätt som påminde om rättsregler och olika rättsliga principer kunde tillämpas analogt på dem.³⁰²

Det är viktigt att poängtera redan här att Soft Law aldrig kan förändra eller upphäva Hard Law, utan bara som komplement och tolkningskälla till den senare.

7.4 Effekterna av Soft Law

I kapitel 4 konstaterades att i EG-fördragets artikel 249 anges det att rekommendationer och yttrande inte är bindande. Utifrån EG-fördraget anses alltså inte Soft Law som bindande och rättsakterna har inte s.k. direkt effekt, d.v.s. rättsakten kan inte ge några rättigheter eller förpliktelser för enskilda.³⁰³

Den allmänna definitionen, som redan konstaterats i detta kapitel, är att Soft Law inte är rättsligt bindande, men trots detta ändå kan ge vissa praktiska och även rättsliga effekter för medlemsstaternas handlande. Det har visat sig i EG-domstolens rättspraxis att akter av Soft Law karaktär inte alltid har varit utan rättslig verkan. Detta gäller framför allt i sådana fall där akten kan vara till hjälp vid tolkning av en gemenskaps- eller nationell åtgärd.³⁰⁴

EG-fördragets artikel 220 stadgar att EG-domstolen skall säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördraget. Detta innebär att domstolen övervakar rättsenligheten av institutionernas utfärdade rättsakter och verkar för att dessa genomförs i medlemsstaterna på ett enhetligt sätt. Även Soft Law-akter kan därför bli föremål för domstolens granskning enligt artikel 220 EGF. Detta innebär att man av EG-domstolens tidigare rättspraxis kan få viss vägledning avseende vilken rättslig effekt de icke-bindande rättsakterna kan få. Eftersom dessa Soft Law-akter utgörs av många skiftande dokument på många olika områden kan man inte tala om begreppet i enhetliga termer utan eventuella effekter blir beroende av vilken institution som utfärdat akten samt dokumentets form, innehåll och sammanhang.³⁰⁵

Även i detta sammanhang har den s.k. lojalitetsprincipen i artikel 10 EGF stor betydelse. Artikel innebär, som behandlats tidigare, att medlemsstaterna

³⁰² Landelius, s. 77.

³⁰³ Mål C-322/88 *Salvatore Grimaldi mot Fonds des maladies professionnelles* REG (1989) s. 4407. Här uttalade EG-domstolen att en rekommendation inte kan skapa rättigheter som en enskild person kan stödja sig på vid en domstol, men att domstolen är tvungen att ta rekommendationen i beaktande.

³⁰⁴ Allgårdh, s. 167f.

³⁰⁵ Landelius, s. 79.

måste vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att fördraget eller åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner fullföljs. Dessutom skall länderna avstå från varje åtgärd som kan äventyra att EG-fördragets grundläggande mål uppnås. Man kan säga att artikeln utgör en ömsesidig förpliktelse till ett lojalt samarbete.

Ursprungligen ansågs att lojalitetsprincipen saknade självständig betydelse och kunde endast tillämpas med andra bestämmelser. Men som konstaterats i ett flertal olika rättsfall från EG-domstolen under senare tid har domstolen alltmer tillämpat artikeln självständigt och underkänt nationellt stridande regler när de har kommit i konflikt med artikeln. Förpliktelsen har därför getts ett långtgående innehåll i domstolens praxis. Detta förhållande gäller även på det direkta beskattningsområdet, vilket denna uppsats redan konstaterat i de föregående kapitlen.

Vidare innehåller artikel 5 EGF enligt EG-domstolens rättspraxis en förpliktelse för medlemsländerna att implementera gemenskapens målsättningar, då målen och de nödvändiga åtgärderna är tillräckligt preciserade i det aktuella dokumentet.³⁰⁶

Principen kan även medföra att vissa icke-bindande rättsakter ända skall tillmätas rättslig betydelse. Ett belysande exempel på detta rör den gemensamma fiskeripolitiken. Men fiskeriområdet skiljer sig dock radikalt från de direkta skatterna, då gemenskapen har exklusiv kompetens på fiskeriområdet. Ministerrådet har inte kunnat enas om några gemensamma regler, utan ett antal resolutioner har utfärdats som anger bestämmelser hur medlemsstaterna skall agera på området.³⁰⁷

I målet Frankrike mot Storbritannien³⁰⁸ aktualiserades frågan om en av dessa resolutioner, den s.k. Haagresolutionen, hade någon rättslig status.³⁰⁹ I målet hävdade Frankrike att Storbritannien inte uppfyllde sina förpliktelser enligt EG-fördraget eftersom briterna hade infört en förordning om storlek på maskor i fisknät, vilken stred mot resolutionens krav. En sådan nationell reglering skulle nämligen enligt resolutionens bilaga VI föregås av samråd med kommissionen, vilket inte hade skett. Frankrike stödde sin talan helt på resolutionen och det är intressant att konstatera att Storbritannien inte bestred resolutionens bindande verkan.³¹⁰ EG-domstolen konstaterade att resolutionen konkretiserade kravet på samarbete som uppställs i artikel 10

³⁰⁶ Landelius, s. 80.

³⁰⁷ Resolutionerna är inte publicerade i sina helheter i EGT, men de återges i relevanta delar i olika mål från EG-domstolen. Två exempel på detta är mål C-141/78 *Frankrike mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* REG (1979) s. 557, punkt 3 där delar av bilaga VI till Haagresolutionen av den 3 november 1976 återges och mål C-4/96 *NIFPO* REG (1998) s. I-681, punkt 4 där delar av bilaga VII till Haagresolutionen av den 3 november 1976 återges.

³⁰⁸ Mål C-141/78 *Frankrike mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* REG (1979) s. 557.

³⁰⁹ The Hague Resolution of 30 October/3 November 1976.

³¹⁰ Mål C-141/78 *Frankrike mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* REG (1979) s. 557, punkt 5.

EGF och att ett brott mot resolutionens regler innebar ett brott mot lojalitetsprincipen. EG-domstolen fann alltså att artikel 10 EGF innebar en förpliktelse för medlemsstaterna att följa resolutionen då inga bindande regler fanns på området.³¹¹ I det efterföljande målet NIFPO³¹² återopade Irlands regering i ett yttrande den i föregående mål uttalade principen och argumenterade med utgångspunkt i att resolutionens bilaga VII var bindande. EG-domstolen uttalade i målet att bilaga VII inte var att jämföras med bilaga VI. Bilaga VI definierade enligt domstolen i målet Frankrike mot Storbritannien medlemsstaternas samarbetsplikt, medan bilaga VII endast var formulerad som en avsiktsförklaring. Därför utgjorde den senare bilagan ur samma resolution enligt domstolen endast ett politiskt dokument som inte hade någon bindande verkan.³¹³

EG-domstolen grundar alltså sina slutsatser på bilagornas formuleringar som i detta fall skiljer sig åt. Av detta kan slutsatsen dras att samma rättsakt kan skilja sig åt i fråga om bindande verkan. En viktig faktor vid bestämmande av en viss reglerings bindande kraft är enligt målen rättsaktens formulering. Om det handlar om en avsiktsförklaring verkar det vara svårt att argumentera utifrån att rättsakten skall anses som bindande.³¹⁴ En annan viktig faktor i sammanhanget tycks vara om tillämpningen av en rättsakt verkar i gemenskapsfrämjande riktning eller inte.³¹⁵

Att lojalitetsprincipen är tillämplig på Soft Law råder det ingen tvekan om, men graden av förpliktelser beror på aktens utformning, sammanhang och vilken institution som utfärdat den. Thürer anser att av lojalitetsprincipen följer att Soft Laws funktion är att stödja och främja gemenskapens målsättningar i integrationsprocessen. Detta skulle då innebära en skyldighet att iakttä och en strävan efter att genomföra Soft Law-akten och ha goda skäl för att göra avsteg från den. Men det är viktigt att påpeka att trots att lojalitetsprincipen ger upphov till vissa rättsliga förpliktelser innebär detta dock inte att Soft Law blir Hard Law.³¹⁶

Enligt artikel 230 EGF skall domstolen granska lagenligheten av de rättsakter som antas av Europaparlamentet och Ministerrådet gemensamt, av Ministerrådet eller av kommissionen och som inte är rekommendationer eller yttranden samt sådana åtgärder som antas av Europaparlamentet och

³¹¹ I domskälen uttalade domstolen angående resolutionens krav följande: "Att dessa skyldigheter uppfylls är särskilt viktigt i en situation där det på grund av ännu olösta intressekonflikter visat sig omöjligt att införa en gemensam politik, och inom områden som bevarande av havets biologiska resurser, där fruktbara resultat endast kan uppnås genom samarbete mellan alla medlemsstater." Mål C-141/78 *Frankrike mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* REG (1979) s. 557, punkt 8.

³¹² Mål C-4/96 *NIFPO* REG (1998) s. I-681.

³¹³ Mål C-4/96 *NIFPO* REG (1998) s. I-681, punkterna 30-32.

³¹⁴ I Bilaga VI anges det att "the member state concerned **will** seek the approval of the commission", medan det i bilaga VII anges att "the commission **declares** its intention so to apply the provisions of the Common Fisheries Policy...".

³¹⁵ Citatet i fotnot 311 visar att detta skulle kunna vara en viktig faktor vid tillämpning av Soft Law i EG-rätten.

³¹⁶ Snyder, s. 33f; Landelius, s. 81.

som skall ha rättslig verkan i förhållande till tredje part. EG-domstolen har i sin rättspraxis angett att artikeln inte är uttömmande utan den ger sig själv behörighet att pröva alla åtgärder som en av institutionerna vidtar och som är avsedd att ha bindande rättslig verkan, trots att detta inte följer av artikelns ordalydelse.³¹⁷ Om den prövade rättsakten vid en prövning befinnes stridande mot en artikel i EG-fördraget kan domstolen ogiltigförklara rättsakten enligt artikel 231 EGF.

Det har vid ett flertal tillfällen hänt att enskilda medlemsstater utnyttjat möjligheten att få en rättsakt av Soft Law-karaktär prövad av EG-domstolen. Snyder ger ett flertal exempel på när detta har skett enligt följande.³¹⁸ Kommissionen hade antagit interna instruktioner som utvidgade kommissionens kompetens.³¹⁹ Vid EG-domstolens prövning ogiltigförklarades den aktuella akten, på grund av att den stred mot EG-fördragets regler om kommissionens kompetensområde. Domstolen anförde i detta mål att en av förutsättningarna för en framgångsrik Soft Law var att medlemsländerna var eniga om att inte bestrida den utfärdade institutionens uppfattning i frågan. I ett annat fall hade kommissionen antagit handlingsregler (codes of conduct), vilka ålade medlemsländerna förpliktelser och vid domstolens prövning förklarades de ogiltiga på grund av förpliktelserna.³²⁰ När Ministerrådet utfärdar dokument torde de inte bestridas av medlemsländerna, då beslutsfattarna i rådet består av den högsta sakområdesansvariga från varje medlemslands regering.

Landelius hänvisar till en undersökning som utförts av Klabbers 1994, där han granskat vissa s.k. informal agreements. Det är överenskommelser som gjorts mellan institutionerna och/eller medlemsstaterna och som kommit till stånd utanför de formella procedurerna som EG-fördraget anger. EG-domstolen har även här givit sig kompetens att pröva rättsakternas giltighet. I undersökningen framkom att EG-domstolen fann i många fall att överenskommelserna var avsedda att vara rättsligt bindande, tills motsatsen klart kunde visas. Däremot ansågs resolutioner som endast kunde förverkligas med hjälp av tredje part inte som rättsligt bindande i något avseende. Detsamma gällde för resolutioner där det klart framgick att några rättsligt bindande effekter inte var avsedda för akten. Klabbers slutsatser var att EG-domstolen brydde sig mindre om i fall akten klassades som Hard Law eller Soft Law, utan fäste betydligt större avseende vid aktens innehåll. Enligt Klabbers berodde detta på att EG-domstolen såg främst till integrationsprocessens framåtskridande och att EG-fördragets övergripande mål uppnåddes.³²¹

³¹⁷ Landelius, s. 82.

³¹⁸ Snyder, s. 33ff.

³¹⁹ Mål C-366/88 *Franska republiken mot Europeiska gemenskapernas kommission* REG (1990) s. I-3571.

³²⁰ Mål C-303/90 *Franska republiken mot Europeiska gemenskapernas kommission* REG (1991) s. I-5315.

³²¹ Landelius, s. 83.

Enligt Snyder kan även aktens effektivitet inom gemenskapen tillerkännas viss rättslig tyngd vid en prövning hos EG-domstolen. Med effektivitet avser Snyder här om genomförandet, tillämpningen och efterlevnaden av den primära EG-rättsliga lagstiftningen underlättas med hjälp av den aktuella Soft Law-akten. Vissa grundläggande förutsättningar måste dock vara för handen, att dokumentet har tillkommit i vedertagen ordning, publicerats i Europeiska gemenskapens officiella tidning och att det är klart och tydligt utformat. Han framhåller att även om Soft Law-akten inte utger sig för att vara rättsligt bindande kan man aldrig utesluta, om den kommer under EG-domstolens prövning, att den ges en bindande verkan av EG-domstolen.³²²

Av EG-domstolens rättspraxis följer alltså att den anser sig ha rätt att pröva även andra rättsakters förenlighet med EG-fördraget än de som tas upp i artikel 230 EGF. När domstolen avgör rättsaktens rättsverkningar ser den mera till akternas innehåll än dess formella beteckning.³²³

7.5 Skattekonnkurrensprojektet inom EU

Inom EU har ett omfattande arbete inletts för att motverka s.k. illojal skattekonnkurrens. Arbetet inom EU har letts av Ekofin-rådet. Ministerrådet eller Europeiska unionens råd är EG:s mest betydelsefulla organ. Rådet består av en företrädare på ministernivå för varje medlemsstat, artikel 203 EGF. När olika fackministrar möts för att behandla frågor inom ett visst fackområde talar man om ”tekniska råd”. Ekofin-rådet är ett sådant tekniskt råd som består av medlemslänternas finans- och ekonomiministrar.³²⁴

Ekofin-rådet beslöt den 1 december 1997 genom en resolution att anta en uppförandekod för företagsbeskattning. Denna rättsakt var en del i ett större paket som kallades ”Package to Tackle Harmful Tax Competition”, som också antogs av rådet samma datum. De andra delarna av paketet har lett till antagande av två direktiv på det direkta skatteområdet. Det ena är det s.k. räntebetalningsdirektivet 2003/48/EG och det andra är det s.k. royaltiesdirektivet 2003/49/EG. Dessa direktiv innebär att källskatterna på räntor och royalties mellan närstående företag inom gemenskapen numera är avskaffad.³²⁵

Att avskaffa nationella skatter är naturligtvis det ultimata botemedlet mot alla tänkbara former av skattekonnkurrens, men då medlemslänterna har svårt att enas i flera skattefrågor, utfärdades den generella resolutionen om uppförandekoden för företagsbeskattningen.

³²² Snyder, s. 31-36.

³²³ EU-Karnov, s. 2314f.

³²⁴ EU-Karnov, s. 2139ff; Droegge & Lysén, s. 37f.

³²⁵ Dahlberg (1999), s. 215.

7.6 Syftet med EU:s uppförandekod

Europeiska unionens uppförandekod är som sagts ett åtgärds paket för att angripa olika former av skadliga skatteåtgärder. Detta innebär mera konkret att skattekonkurrensen inom gemenskapen skall hejdas. I preambeln slås det fast att samordnade insatser på europeisk nivå är nödvändiga för att minska de snedvridningar som fortfarande förekommer på den inre marknaden när det gäller förhindrandet av betydande skattebortfall och skattestrukturerna inom unionen måste dessutom ges en mera sysselsättningsvänlig inriktning.³²⁶

Uppförandekoden är ett politiskt åtagande som följaktligen inte påverkar vare sig medlemsstaternas rättigheter, skyldigheter eller medlemsstaternas och gemenskapens respektive behörighet enligt fördraget.³²⁷

Uppförandekoden anger att en sund konkurrens har positiva effekter och att det är nödvändigt att konsolidera Europeiska unionens och medlemsstaternas internationella konkurrensförmåga, men samtidigt konstateras i resolutionen att skattekonkurrens även kan leda till skatteåtgärder som får skadliga effekter. Uppförandekoden tar sikte på länder som får anses ha ett normalt skattesystem, men som skapar vissa lättnader inom systemet, d.v.s. skattefria eller lågbeskattade är.³²⁸

Problemet med skattekonkurrens uppkom inom gemenskapen när kapitalrörelserna släpptes fria. Med skattekonkurrens menas att länderna successivt sänker de direkta skatterna till allt lägre nivåer för att därigenom dra till sig utländskt kapital eller för att öka landets egna företags konkurrenskraft.³²⁹

7.7 Skatteåtgärder som anses skadliga

Skatteåtgärder som innebär att en lägre effektiv beskattningsnivå, inbegripen nollbeskattning, än de som normalt tillämpas i medlemsstaten i fråga skall anses vara potentiellt skadliga och följaktligen omfattas av uppförandekodens tillämpningsområde.

Vid bedömningen om en skatteåtgärd är skadlig skall hänsyn tas bland annat till följande fem angivna kriterier:

1. om förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller

³²⁶ Preambeln, 1 och 5 stycket.

³²⁷ Preambeln, 6 stycket och punkt A i uppförandekoden.

³²⁸ Preambeln, 4 stycket och punkt B, 1 stycket i uppförandekoden.

³²⁹ Ståhl & Persson Österman, s. 269.

2. om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller
3. om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon enhetlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner, eller
4. om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller
5. om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.³³⁰

Ändamålet med bedömningspunkterna är att kunna identifiera skatteregler som direkt riktar sig till utländska företag och investerare, men som är utformade på ett sådant sätt att de utestänger personer som är bosatta i landet från den förmånliga skattebehandlingen.

Medlemsländerna åtar sig att inte införa nya skattebestämmelser som är skadliga enligt uppförandekoden och avveckla befintliga skadliga bestämmelser.³³¹

7.8 Primarologruppen

En arbetsgrupp, den s.k. Primarologruppen med en representant och en suppleant från varje medlemsstat, tillsattes i samband med uppförandekodens antagande. Man kan säga att den här inrättade arbetsgruppen är själva motorn i EU:s arbete mot skattekonkurrensen. Den fick uppdraget att granska och bedöma medlemsstaternas skattelagstiftningar och lista vad som kunde betraktas som skadlig skattekonkurrens.³³² Primarologruppen skulle bedöma skatteåtgärderna först och främst i enlighet med uppförandekodens fem kriterier.

Arbetsgruppen lade i slutet av 1999 fram en rapport till Ekofin-rådet, där gruppen hade funnit inte mindre än 66 åtgärder i medlemsländerna som utgjorde olika former av skadlig skattekonkurrens. I själva uppförandekoden finns inga konkreta åtgärder angivna, men i arbetsgruppens rapport angavs vad som kunde anses vara utslag av skadlig skattekonkurrens.³³³

Dessa skadliga skattekonkurrensåtgärder delades sedan in i sex olika undergrupper i rapporten. I punkterna 47 till 51 i rapporten behandlas en av dessa undergrupper, vilken avser s.k. holdingbolagsregimer.³³⁴ I den första

³³⁰ Uppförandekoden, punkt B.

³³¹ Uppförandekoden, punkterna C och D.

³³² Uppförandekoden, punkt H.

³³³ Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group, Nr: 4901/99.

³³⁴ Ett holdingbolag är ett bolag som har som enda uppgift att samla flera företag under en gemensam förvaltning och kontroll. Holdingbolaget förvaltar olika typer av värdepapper utan att själv bedriva handel med dem och får inte självt bedriva någon affärsverksamhet.

av dessa punkter anges att just holdingbolag i många fall uteslutande etableras av skatteskal. I punkt 48 anges att regler som medger skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster kan vara skadliga om dessa regler inte kombineras med CFC-regler. Denna beskrivning passar in på regler om holdingbolag i ett flertal medlemsländer.

I rapportens punkt 51 anges med hänvisning till uppförandekodens punkt L att bestämmelser mot missbruk och motåtgärder som finns i skattelagar och skattefusk spelar en grundläggande roll i kampen mot skatteflykt och skattefusk. Införandet av CFC-regler utgör en typ av bestämmelser mot sådant här missbruk. Det slås också fast av gruppens riktlinjer att det skall vara faktiska och effektiva åtgärder för att motverka missbruk och andra motåtgärder enligt punkt L i uppförandekoden.

Ministerrådet beslutade den 3 juni 2003 att ställa sig bakom uppförandekoden och Primarologruppens förslagna åtgärder.³³⁵

7.9 EG-domstolen och uppförandekoden

Att fastställa uppförandekodens betydelse vid en konkret prövning hos EG-domstolen är omöjlig. Den har hittills inte prövats av domstolen, men vi har sett att graden av ”soft” varierar beroende på rättsaktens form, innehåll, institution och på vilket sätt rättsakten antagits och även hur den har publicerats.

Uppförandekodens intention är att den skall vara en skattepolitisk viljetrytning som varken skall påverka medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter eller medlemsstaternas och gemenskapens respektive behörighet enligt EG-fördraget. Detta står inskrivet i uppförandekodens preambel. Om man tittar på kodens innehåll så är de huvudsakliga aktiva motåtgärderna som omnämns frysning d.v.s. inte införa nya skattelagar som är skadliga enligt koden samt avveckling av skadliga skatteåtgärder som medför illojal skattekonkurrens. Koden innehåller inte några konkreta åtgärder utan mera allmänt hållna principer. Koden är publicerad i vederbörlig ordning i Europeiska gemenskapernas officiella tidning, men en indikation är även var den publicerats. De allra flesta icke-bindande rättsakter publiceras i EGT:s serie C³³⁶, vilket även koden blivit. Detta skulle tala för att rättsaktens bindande verkan är svag. Den andra

Fördelen med ett holdingbolag är att beskattningen kan skjutas upp, beroende på hur en eventuell CFC-lagstiftning är utformad. Det kan göras genom att t.ex. vinstmedel som samlats i bolaget inte blir skattepliktiga för ägarna förrän vinsten delas ut till dem. Ytterligare ett exempel är att ett holdingbolag ofta kan utnyttja olika förmåner som bolagets hemviststat lyckats förhandla till sig genom ett individuellt skatteavtal samt andra förmåner som det aktuella landet har i sin interna skattelagstiftning. Populära holdingbolagsländer är för närvarande Holland, Luxemburg, Belgien, Tyskland och Schweiz. Dahlberg (2001:3), s. 236ff.

³³⁵ Prop. 2003/04:10, s.102.

³³⁶ C står för communication och i serien publiceras bl.a. upplysningar och meddelande.

publikationsserien heter EGT L³³⁷. Allt detta sammantaget talar för att koden har en låg rättsverkan.

Det fastslås dock i punkt k) i koden att medlemsstaterna skall enligt Ministerrådet samarbeta fullt ut i kampen mot skatteflykt och skattefusk genom att utbyta uppgifter mellan sig. Man måste även ha i åtanke att koden har antagits av det allra högsta beslutande organet inom EU och dess syfte är att hejda skattekonkurrensen inom EU och göra skattestrukturerna inom gemenskapen mera sysselsättningsvänliga. EG-domstolen har som ansatts att tolka all EG-rätt i ljuset av gemenskapens övergripande mål, d.v.s. integration och den fria rörlighet. Allt detta sammantaget skulle tala för att koden skulle ha en viss juridisk relevans vid en framtida prövning hos domstolen.

Nästa steg är om nu koden skulle anses ha en viss rättsverkan vid EG-domstolens prövning, huruvida det då skulle gå att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten med den. I åtanke måste man ha att EG-domstolen rör sig på ett område där medlemsländerna har mycket svårt att komma överens och därför finns nästan ingen gemenskapsrätt på detta område. EG-domstolen påpekar också att den inte har en direkt kompetens över de nationella skattereglerna. Domstolen har även uttalat i ett flertal av de rättsfall som denna uppsats bygger på att EG-fördragets artiklar om den fria rörligheten har ett grundläggande syfte för att integrationen mellan länderna skall uppnås, därför måste varje undantag från dessa tolkas mycket restriktivt.

7.10 Betydelsen av uppförandekoden för CFC-reglerna

Regeringens bedömning i propositionen är att de föreslagna CFC-reglerna framstår som ändamålsenliga och utgör ett sådant slag av erforderliga motåtgärder mot skadlig skattekonkurrens genom holdingbolag som förutsätts enligt uppförandekoden. Detta mot bakgrund av att utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar numera är undantagna från beskattning i Sverige. Regeringen menar att det inte bara är tillåtet utan till och med nödvändigt för medlemsstaterna att införa eller bibehålla lagstiftning som CFC-regler eller att vidta andra åtgärder för att motverka missbruk i en sådan här situation. Avsaknaden av regler kan utgöra en form av skadlig skattekonkurrens i uppförandekodens mening.³³⁸

Mattsson uttrycker sina tvivel till regeringens ställningstaganden och har svårt att se att några lämnade allmänna synpunkter av en arbetsgrupp på en uppförandekod skulle kunna tala för att CFC-reglerna är lämpliga och ändamålsenliga, samt än mindre skulle klassas som tillåtna. Detta gäller

³³⁷ L står för legislatio. I L serien publiceras antagna rättsakter, främst förordningar, direktiv samt internationella överenskommelser. Se vidare i Bernitz & Kjellgren, s. 299.

³³⁸ Prop. 2003/04:10, s. 103f.

oavsett om Ministerrådet ställt sig bakom gruppens uttalanden. Han slår fast att resolutioner är ett politiskt instrument och har ingen legal status, utan är en ren politisk viljeyttring.³³⁹

Rabe intar ungefär samma ståndpunkt som Mattson. Han uttalar att kampen mot skatteflykt och skattefusk inte får gå på tvärs mot etableringsfrihetsreglerna. Detta har EG-domstolen slagit fast i sin praxis i åtskilliga domar, se bl.a. målen X och Y, Centros och Lankhorst-Hohorst. Han tillägger att till och med enhälliga beslut av medlemsländerna inte kan ta över EG-fördragets regler. Uppförandekoden kan därför på intet sätt ta över EG-fördragets bestämmelser om etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Därför kan inte heller uppförandekoden användas som skäl för att införa CFC-regler inom Europeiska unionen.³⁴⁰

Även Dahlberg är av samma uppfattning och sammanfattar sina slutsatser med att kommentera att uppförandekodens svaghet är att den är juridisk oförbindande och kan inte rättfärdiga några regler som hindrar den fria etableringsrätten.³⁴¹

Enligt mig skulle denna ursäktandegrund troligtvis underkännas av EG-domstolen. Detta oberoende av om uppförandekoden och dess arbetsgrupps lämnade rapport skulle ha en viss bindande rättslig verkan. Det skulle å andra sidan även kunna finnas en liten möjlighet att EG-domstolen skulle tolka etableringsfriheten i ljuset av uppförandekoden och på så vis komma till slutresultatet att CFC-reglerna inte strider mot restriktionsförbudet. Men man måste då ha i åtanke att EG-fördraget står avsevärt högre i normhierarkin än vad uppförandekoden gör samt att Soft Law endast kan ge ledning vid tolkning, men aldrig förändra eller upphäva Hard Law.

³³⁹ Mattsson (2004), s. 173f.

³⁴⁰ Rabe (2003), s. 251f.

³⁴¹ Dahlberg (2001:1), s. 84.

8 Avslutande analys

Den nu gällande CFC-lagstiftningen slår generellt mot lågbeskattade inkomster i utomlands belägna juridiska företag, där ägandet eller rösterna innehas eller kontrolleras till 25 procent. Det är både passiva och aktiva inkomster som omfattas av regelverket. Med andra ord är det underliggande syftet med lagstiftningen att den skall träffa lågbeskattade verksamheter i utlandet. Det är i allra högsta grad tveksamt om detta över huvud taget är förenligt med EG-rätten.

Många EU- och EES länder är dock undantagna från huvudregelns tillämpningsområde då de inte omnämns på den till kompletteringsregeln särskilt bifogade listan. Men som konstaterats i uppsatsen har undantagen begränsats genom ett flertal olika undantag gentemot både EU- och EES länder. Därtill kommer individuella undantag som gjorts i våra bilaterala skatteavtal.

Allt detta samtaget gör att CFC-lagstiftningen kommer att aktualiseras på ett flertal delområden, som dock varierar från medlemsland till medlemsland. I praktiken är reglerna användbara både mot EU- och EES-länder och kan därigenom komma i konflikt med EG-rättens regler om den fria rörligheten av etableringar och kapital.

I regeringens egen sammanfattning kan man läsa följande:

”CFC-regler syftar till att förhindra eller försvåra skatteplaneringsåtgärder genom sådana transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som leder till att den svenska skattebasen urholkas. Förslaget till ändrade CFC-regler är en konsekvens av de nya reglerna om skattefrihet för kapitalvinster och utdelningar på näringsbetingade andelar (SFS 2003:224).³⁴²

Det förefaller som det egentliga huvudsyftet med regleringen är att förhindra urholkande av den svenska skattebasen.³⁴³ Varken värnandet om den svenska skattebasen eller skyddet mot minskade skatteintäkter kan rättfärdiga nationella skatteregler i den fria etableringsrätten och i de fria kapitalrörelserna enligt den rättspraxis som EG-domstolen fastslagit. Detta därför att behållandet av nationella skatteintäkter etc. aldrig kan godtas som

³⁴² Prop. 2003/04:10, s. 1.

³⁴³ Även liknande uttalanden har förekommit i tidigare förarbeten. Se t.ex. prop. 2002/03:96, s. 104 där regeringen uttalade följande. ”Med syfte att underlätta fria kapitalrörelser inom den Europeiska unionen och även i övrigt underlätta internationella etableringar bör reglerna om skattefrihet för utdelningar och kapitalvinster på näringsbetingade andelar lämpligen omfatta näringsbetingade andelar i utländska företag. En sådan förändring förutsätter dock att det finns regler som effektivt kan skydda den svenska skattebasen mot ränteavdragsarbitrage och andra förfaranden, inte bara såvitt avser utdelningar utan även i fråga om kapitalvinster. Regeringen avser att föreslå nya och effektivare CFC-regler som kan motverka oönskade förfaranden...”

ett skäl av tungt vägande allmänintresse vid domstolens avvägning vid användandet av Rule of Reason-regeln.

Enligt EG-domstolens egna uttalanden skulle önskemål om att säkerställa en effektiv skattekontroll (skatteflykt) och upprättande av koherens inom skattesystemet vara sådana handlingar som skulle kunna rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten. Det ställs mycket höga krav både på ändamålsenligheten och på proportionaliteten för att en nationell skatteregel som anses vara en restriktion i den fria rörligheten skall accepteras av domstolen på dessa grunder.

Regeringens egen argumentation om koherens bygger på de skattefördelar och skattenackdelar som uppstår inom en koncern. Argumentationen om ett sådant samband skulle definitivt underkännas av EG-domstolen om man granskar de senare målen som avgjorts på området. EG-domstolen har slagit fast att ett direkt samband mellan en och samma skattskyldig måste föreligga inom ramen för samma beskattning, vilket inte ett moderbolag i Sverige med ett dotterbolag beläget i en annan medlemsstat kan anses utgöra.

Argumentet om en effektiv skattekontroll innebär i praktiken en slags genomsyn av den utländska juridiska personen. De svenska delägarna kommer vid användandet av reglerna att bli fortlöpande direktbeskattade. Frågan är då om detta förfarande kan vara en effektiv skattekontroll då de svenska delägarna endast utnyttjar lagliga skatteregler i en annan medlemsstat. När det gäller skatteregler som är motiverade av olika slags kontrollskäl har EG-domstolen konsekvent tillbakavisat medlemsstaternas argument genom hänvisning till biståndsdirektivet. Enligt mig borde detta direktiv, i alla fall rent teoretiskt, kunna göra att den effektiva skattekontrollen kunde ske med betydligt mindre ingripande medel än den svenska CFC-lagstiftningen. Den svenska regeringen för dock inte någon renodlad argumentering om en effektiv skattekontroll utan använder begreppet skatteflykt i stället. Men i EG-domstolens rättspraxis brukar skatteflyktsargumentet ingå som en del i upprätthållandet av en effektiv skattekontroll, därför kommenteras argumentet här.

Regeringens argument om skatteflykt bygger på att CFC-reglerna inte träffar all utländsk etablering, utan endast sådan som träffas av låg beskattning i utlandet. Men att utnyttja de lagliga nationella skattesystemen inom EU- och EES länderna för att därigenom uppnå fördelaktig beskattning torde inte omfattas av skatteflyktsbegreppet. Lagstiftningen skulle då behöva vara mera koncentrerad enbart på otillbörliga förfaranden d.v.s. olika former av missbruk av övrig svensk skattelagstiftning för att kunna rättfärdigas med skatteflyktsargumentet vid en eventuell framtida prövning hos EG-domstolen.

Rent generellt kan sägas att regeringens ursäktande grunder är alldeles för vaga och sambanden för dåligt underbyggda för att hålla för en framgångsrik argumentation hos EG-domstolen. Domstolens

rättstillämpning hittills tillåter inte medlemsstaterna att behålla restriktioner av den typ som CFC-regler är exempel på. Om man granskar EG-domstolens tidigare rättspraxis kan det konstateras att andra länder har haft betydligt starkare argument i tidigare mål som underkänts av domstolen.

Rättfärdigande av CFC-reglerna utifrån EG-fördraget är enligt domstolens fasta rättspraxis uteslutet när det gäller ekonomiska överväganden. Däremot för regeringen en argumentation om att CFC-regler redan fanns år 1990 och det skulle innebära att ersättningsregler är tillåtna om de inte skärper den tidigare regleringens omfattning eller stränghet. Det kan konstateras att två villkor måste vara uppfyllda här för att regeringens argumentation skall vara framgångsrik. Dels måste avsteget fortfarande gälla och dels får inte det nya regelverket vara i skärpande riktning. Jag kan konstatera med lätthet att CFC-reglerna är både mera omfattande till sin natur och går i skärpande riktning mot den tidigare regleringen. Detta skulle tala mot regeringens uppfattning och mot all förmodan skulle regeringens argumentation underkännas. Det andra villkoret om att undantaget skulle vara tillämpligt fortfarande anser jag som uteslutet. Detta eftersom domstolen vid ett flertal tillfällen uttalat att samma regler för undantag skall gälla på alla friheterna. I vilket fall som helst torde det inte gälla mot ett land som inte var medlem då undantaget skrevs under.

Regeringen gör ett avslutande försök med att åberopa EU:s uppförandekod för företagsbeskattning för ett rättfärdigande av regelsystemet. Uppförandekoden är inte av bindande karaktär, men den kan ändå indirekt skapa förväntningar på medlemsstaternas agerande. Men troligtvis inte i den omfattningen att de nationella staterna kan införa fördragsstridiga regler och sedan rättfärdiga dessa med kodens intentioner. För att regeringens argumentation skall nå framgång måste dels koden ges juridisk relevans hos EG-domstolen och dels måste den ges sådan relevans att den slår ut primärrätten i form av artiklarna om fri rörlighet för etableringar och kapitalrörelser i EG-fördraget. I detta sammanhang är det viktigt att poängtera att EG-domstolen använder sig av en ändamålsenlig tolkning för att därigenom kunna genomföra EG:s övergripande syfte, total integration utan några nationella hinder i den fria rörligheten. Jag kan dock tänka mig att EG-domstolen skulle kunna ge koden ett visst rättsvärde om den användes till att förtydliga de primära reglerna i EG-fördraget, men absolut inte i syfte att rättfärdiga inskränkningar i primärrätten. Regeringen vinner ingen framgång.

Om EG-domstolen skulle tillåta generella CFC-regler måste den acceptera att låga skatter i andra medlemsländer är en anledning för de andra staterna att genom intern lagstiftning hejda sina egna medborgare från att utnyttja lagstiftningen i lågskatteländer. Detta skulle aldrig domstolen medverka till, eftersom det då skulle byggas upp flera nationella restriktioner i den fria rörligheten. Ett sådant agerande skulle gå stick i stäv med EG-domstolens rättspraxis och EG-rättens överordnande syfte.

EU:s uppförandekod är viktig i ett annat syfte nämligen för att skapa impulser till en ny policy inom gemenskapen, för vilken opinionen i medlemsstaterna eller Ministerrådet inte är redo i dagsläget. Det finns även en möjlighet att uppnå ett gemensamt agerande från medlemsstaternas sida på frivillig väg genom koden. På så sätt kan koden utgöra föregångare till flera efterföljande bindande regler på det direkta skatteområdet. Vi får inte glömma bort att arbetet med EU:s uppförandekod har lett till två antagna direktiv på företagsbeskattnings område. Det är en stor framgång med tanke på hur lite som har harmoniserats inom de direkta skatterna sedan 1951.

Ytterligare ett lämpligt område att enas om i mina ögon är just ett gemensamt direktiv avseende CFC-regler. Detta skulle lösa alla problem med de nationellt, troligtvis stridande CFC-regleringarna i medlemsstaterna. Man ska även ha i åtanke att Sverige inte är ensam om att ha dessa regler inom EU- och EES. Även länder som Frankrike,³⁴⁴ Tyskland, Storbritannien, Portugal, Norge m.fl. har liknande regleringar.

Andra sätt att slippa ifrån konflikten med EG-rätten vore att exkludera användandet av regelsystemet i förhållande till övriga EU- och EES länder. Antingen kan lagstiftaren göra ett generellt undantag i själva lagtexten eller en klausul som gör lagstiftningen användbar inom gemenskapen endast i fall då huvudsyftet med utomlandsetableringen är att undandra sig svensk beskattning och då skulle regelverket möjligen kunna rättfärdigas objektivt.

Jag skulle som avslutande ord på denna uppsats vilja tillägga följande. Är det verkligen EG-domstolen som skall göra lämpliga avväganden mellan å ena sidan målsättningen med att undanröja hinder för den fria rörligheten över gränserna och å andra sidan de enskilda ländernas önskemål om att skydda sina skattebaser och skatteintäkter? Det rimligaste vore naturligtvis om medlemsländerna kunde göra dessa avväganden genom gemensamma politiska beslut i Ministerrådet.

I nuläget monterar EG-domstolen i praktiken ner de nationella skattesystemen bit för bit, för att på så sätt kunna påskynda integrationen inom unionen. Detta medför att EG-domstolens rättspraxis väsentligt begränsar rörelsefriheten för nationell skattelagstiftning i medlemsstaterna, när det gäller åtgärder som har eller kan medföra diskriminerande effekter. Den övergripande frågan är hur länge de enskilda staterna kommer att tolerera EG-domstolens framfart på ett område där den saknar all kompetens.

³⁴⁴ Se vidare Brokelinds artikel i sin helhet.

Litteraturförteckning

Böcker

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders: *Europarättens grunder*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2000. [cit. Bernitz & Kjellgren].

Allgårdh, Olof, Jacobsson, Johan, Norberg, Sven: *EG och EG-rätten – Institutionerna, rättsakter och beslutsfattande, de fyra friheterna, konkurrensreglerna, politikområdena och Europeiska unionen. En läro- och handbok i EG-rätt*, Publica, Angered 1993. [cit. Allgårdh].

Borchardt, Klaus-Dieter: *Gemenskapsrättens ABC*, Byrån för Europeiska gemenskapernas officiella publikationer, Luxemburg 2000.

Dahlberg, Mattias: *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2000. [cit. Dahlberg].

Droege, Michael och Lysén, Göran: *Introduktion till EU och EG-rätten*, Iustus Förlag AB, Uppsala 1997. [cit. Droege & Lysén].

EU-Karnov 1998/99: *EU:s rättsakter med kommentarer*, Fakta Info Direkt Sweden AB, Stockholm 1998.

Landelius, Ann-Charlotte: *Om soft law på det sociala skyddsområdet – en EG-rättslig studie*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2001.

Mattsson; Nils: *Svensk internationell beskattningsrätt*, 13:e upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2000.

Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Juristförlaget, Lund 2003. [cit. Moëll (2003)].

Nilsson, Ylva: *Europa 2004, Europaparlamentet och valet*, Europaparlamentets Sverigekontor, Stockholm 2004.

Pelin, Lars: *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, 2:a upplagan, Studentlitteratur, Lund 2000.

Strömholm, Stig: *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, 5:e upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1996.

Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger: *EG-skatterätt*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2000. [cit. Ståhl & Persson Österman].

Ståhl, Kristina: *Aktiebeskattning och fria kapitalrörelser*, Iustus Förlag AB, Uppsala 1996. [cit. Ståhl (1996)].

Wenehed, Lars-Erik: *CFC-Lagstiftningen*, Juristförlaget, Lund 2000. [cit. Wenehed (2000)].

Wiklund, Ola: *EG-domstolens tolkningsutrymme*, Juristförlaget, Stockholm 1997. [cit. Wiklund].

Artiklar

Andersson, Krister: *CFC-regler som medel att minska välstånd*, SvSkT 2004, s. 71-79.

Bahr, Stig von: *Något om EG-domstolens praxis på skatteområdet*, Festskrift till Gustaf Lindecrona, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2003, s. 67-82.

Bergström, Sture & Bruzelius, Anette: *Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective*, INTERTAX, EC Tax Review 2001, s. 233-241. [cit. Bergström & Bruzelius].

Bergström, Sture: *Rätten till etablering inom EU ur inkomstskatterättslig synvinkel*, Skattenytt 2000, s. 663-670. [cit. Bergström (2000)].

Bergström, Sture: *Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten*, Skattenytt 1998, s. 481-487. [cit. Bergström (1998)].

Bernitz, Ulf: *EG-rättens likabehandlingsprincip som instrument för skatteharmonisering*, Festskrift till Gustaf Lindecrona, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2003, s. 93-108.

Bojs, Johan: *Nya CFC-regler*, SvSkT 2003, s. 727-738.

Boström, Kerstin: *Definitioner av utländsk juridisk person och utländska bolag*, SvSkT 1989, s. 529-534.

Brokelind, Cécile: *Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen*, SvSkT 2002, s. 657-669.

Bothe, Michael: *"Soft Law" in der Europäischen Gemeinschaften?*, Staatsrecht-Völkerrecht-Europarecht: Festschrift für Hans-Jürgen Schlochauer zum 75. Geburtstag am 28. März 1981 / herausgegeben von Ingo von Münch, Walter de Gruyter, Berlin 1981, s. 761-775.

Bärebring, Anna: *Rättsfall: mål C-168/01 Bosal Holding*, under rubriken Roger Persson Österman, Skattenytt 2004, s. 146-151.

Dahlberg, Mattias: *Förslag till ny CFC-lagstiftning – 2002 års departementspromemoria*, Skattenytt 2003, s. 50-59. [cit. Dahlberg (2003)].

Dahlberg, Mattias: *Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten*, SvSkT 2001, s. 823-838. [cit. Dahlberg (2001:1)].

Dahlberg, Mattias: *Förslaget om ny CFC – lagstiftning och det svenska skatteavtalsnätet – SOU 2001:11*, Skattenytt 2001, s. 489-503. [cit. Dahlberg (2001:2)].

Dahlberg, Mattias: *Beskattning av danska holdingbolag – dansk internationell skatterätt i svensk jämförelse*, Skattenytt 2001, s. 236-254. [cit. Dahlberg (2001:3)].

Dahlberg, Mattias: *Skattekonnkurrensprojekten inom EU och OECD*, Skattenytt 1999, s. 209-222. [cit. Dahlberg (1999)].

Lauritzen, Susanne: *Analys av den svenska CFC-lagstiftningen – en effektiv skatteflyktslagstiftning?*, Skattenytt 1998, s. 825-837.

Mattsson, Nils: *Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten?*, Skattenytt 2004, s. 165-191. [cit. Mattsson (2004)].

Mattsson, Nils: *CFC-lagstiftningen och reglerna i 7 § 8 mom. 6 och 7 st. SIL. Några kritiska synpunkter*, Skattenytt 2000, s. 223-236. [cit. Mattsson (2000)].

Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen*, Skattenytt 2004, s. 675-681. [cit. Moëll (2004)].

Ohde, Björn och Rutberg, Anne: *Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar samt ändrade cfc-regler*, SvSkT 2001, s. 167-181. [Ohde & Rutberg].

Pelin, Lars: *EG-rättens betydelse på det direkta beskattningsområdet*, Skattenytt 2004, s. 503-511. [cit. Pelin (2004)].

Rabe, Gunnar: *CFC-utvidgningen i Sverige*, Skattenytt 2004, s. 3-10. [cit. Rabe (2004)].

Rabe, Gunnar: *CFC och EG-rätten*, Skattenytt 2003, s. 247-253. [cit. Rabe (2003)].

Snyder, Francis: *The effectiveness of European community law: Institutions, Process, Tools and Techniques*, Modern law review, Oxford 1993, s. 19-54.

Ståhl, Kristina: *EG-domstolens domar*, Skattenytt 2004, s. 439-440. [cit. Ståhl (2004)].

Ståhl, Kristina: *Beskattning och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land*, Festskrift till Gustaf Lindecrona, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2003, s. 493-513. [cit. Ståhl (Festskrift)].

Ståhl, Kristina: *Skattenytt internationellt*, Skattenytt 2003, s. 98-101. [cit. Ståhl (2003)].

Ståhl, Kristina: *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor*, SvSkT 2001, s. 739-746. [cit. Ståhl].

Ståhl Kristina: *En första anpassning av svenska skatteregler till EG-fördraget*, Skattenytt 2001, s. 206-212. [cit. Ståhl (2001)].

Ståhl Kristina: *Rättsfall från EG-domstolen*, Skattenytt 2000, s. 518-519. [cit. Ståhl (2000)].

Sztucki, Jerzy: *Reflections on International "Soft Law"*, Festskrift till Lars Hjerner – Studies in International law, Norstedts Förlag AB, Stockholm 1990, s. 549-575.

Tammes, A.J.P.: *Soft Law*, Essays on international and comparative law in honor of judge Erades, Martinus Nijhoff Publishers, The Hague 1983, s. 187-195.

Tjernberg, Mats: *Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel*, Skattenytt 2002, s. 230-246.

Von Quitzow, Carl Michael: *Exit Bachmann, bienvenue Danner? – Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara "overruled"*, Skattenytt 2003, s. 89-92.

Wellens, K.C. och Borchardt, G.M.: *Soft Law in European Community law*, European Law Review, Sweet and Maxwell and contributors, London 1989, s. 267-321. [cit. Wellens & Borchardt].

Wenched, Lars-Erik: *Varför inte beskatta utdelningar?*, Skattenytt 2004, s. 628-639. [cit. Wenched (2004)].

Wenched, Lars-Erik: *Från CFC till C eller hur EG-rätten kan påverka det senare förslaget till CFC-lagstiftning*, Skattenytt 2003, s. 600-612. [cit. Wenched (2003)].

Wenehed, Lars-Erik: *Löpande delägarbeskattning av utländska bolag*, Skattenytt 1997, s. 651-663. [cit. Wenehed (1997)].

Offentligt tryck

Gemenskapsrättsliga källor

Förordning nr 2913/92/EEG. Rådets förordning av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen. EGT nr L 302, 19.10.1992 s. 1-50. [cit. Tullkodex].

Direktiv 77/388/EEG. Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt, enhetlig beräkningsgrund. EGT nr L 145, 13.06.1977 s. 1-40. [cit. 6:e momsdirektivet].

Direktiv 77/799/EEG. Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. EGT nr L 336, 27.12.1977 s. 15-20. [cit. biståndsdirektivet].

Direktiv 88/361/EEG. Rådets direktiv av den 24 juni 1988 för genomförande av artikel 67 i fördraget. EGT nr L 178, 08.07.1988 s. 5-18.

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 nr L 225, 20.08.1990 s. 1-5. [cit. Fusionsdirektivet].

Direktiv 90/435/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. EGT nr L 225, 20.08.1990 s. 6-9. cit. [Moder- och dotterbolagsdirektivet].

Direktiv 92/12/EEG. Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. EGT nr L 076, 23.03.1992 s. 1-13. [cit. Cirkulationsdirektivet].

Direktiv 2003/48/EG. Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar. EGT nr L 157, 26.06.2003 s. 38-48. [cit. Räntebetalningsdirektivet].

Direktiv 2003/49/EG. Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater. EGT nr L 157, 26.06.2003 s. 49-54. [cit. Royaltiedirektivet].

Konvention 90/436/EEG. Rådets konvention av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap – slutakt – gemensamma förklaringar – ensidiga förklaringar. EGT nr L 225, 20.08.1990 s. 10-24. [cit. Konvention om skiljemannaförfarande vid prisjustering].

Ekofin-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik - Resolution av rådet och företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet av den 1 december 1997 om en uppförandekod för företagsbeskattning. EGT nr C 002, 06.01.1998 s. 1-6. [cit. EU:s uppförandekod].

Code of Conduct (Business Taxation) / Primarolo Group, Nr: 4901/99.

Sverige

Prop. 2003/04:10. Ändrade regler för CFC-beskattning.

Prop. 2002/03:127. Skatteavtal mellan Sverige och Portugal m.m.

Prop. 2002/03:96. Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

Prop. 1993/94:50. Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.

Prop. 1990/91:107. Om beskattning av inkomst av tjänst från Sverige m.m.

Prop. 1989/90:47. Om vissa internationella skattefrågor.

SOU 2001:11. Utdelning och kapitalvinster på företagsägda andelar.

SOU 1995:134. Verklig ledning – Obegränsad skattskyldighet för juridiska personer? – Delbetänkande av utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen.

SOU 1988:45. Vissa internationella skattefrågor. Betänkande av skatteavräkningssakkunniga.

2003/04:SkU06 Skatteutskottets betänkande. Ändrade regler för CFC-beskattning (prop. 2003/04:10).

2002/03:SkU14 Skatteutskottets betänkande. Skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar.

1989/90:SkU16. Skatteutskottets betänkande. Vissa internationella skattefrågor.

Finansdepartementets promemoria, dnr Fi 2001/709 – CFC-regler.

Rättsfallsförteckning

EFTA-domstolen

E-1/00 State Debt Management Agency.

EG-domstolen

- C-41/47 *Van Duyn* (1974) ECR I-1337.
- C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming *van Gend & Loos* mot Nederländska skatteförvaltningen. REG (1963) s. I-161.
- C-6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.* REG (1964) s. I-211.
- C- 29/68 Milch-, fett- und Eier-Kontor mot Hauptzollamt *Saarbrücken* REG (1969) s.165.
- C-34/73 *Variola mot Italienska finansministeriet* REG (1973) s. 981.
- C-152/73 *Giovanni Maria Sotgiu mot Deutsche Bundespost* REG (1974) s.153.
- C-106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato mot *Simmenthal SpA (Simmenthal I)* REG (1978) s. 629.
- C-120/78 *Rewe-Zentral AG* mot Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (*Cassis de Dijon*) REG (1979) s. 649.
- C-141/78 *Frankrike mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* REG (1979) s. 557.
- C-14/83 *Von Colson och Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen* REG (1984) s. 1891.
- C-270/83 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken (*avoir fiscal*) REG (1986) s. 273.
- C-81/87 The Queen mot H.M. Treasure and Commissioners of Inland Revenue, ex parte *Daily Mail and General trust plc.* REG (1988) s. 5483.
- C-322/88 *Salvatore Grimaldi mot Fonds des maladies professionnelles* REG (1989) s. 4407.

- C-366/88 *Franska republiken mot Europeiska gemenskapernas kommission* REG (1990) s. I-3571.
- C-322/88 *Salvatore Grimaldi mot Fonds des Maladies Professionnelles* REG (1989) s. 4407.
- C-106/89 *Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentación SA* REG (1990) s. I-4135.
- C-213/89 *The Queen mot Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd e.a.* REG (1990) s. I-2433.
- C-6, 9/90 *Andrea Francovich och Danila Bonifaci m.fl. mot Italienska republiken* REG (1991) s. I-5357.
- C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann mot Belgiska staten* REG (1992) s. I-249.
- C-303/90 *Franska republiken mot Europeiska gemenskapernas kommission* REG (1991) s. I-5315.
- C-330/91 *The Queen mot Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* REG (1993) s. I-4017.
- C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Schumacker* REG (1995) s. I-225.
- C-484/93 *Peter Svensson & Lena Gustavsson mot Ministre du Logement et de l'Urbanisme* REG (1995) s. I-3955.
- C-55/94 *Reinhard Gebhard mot Consiglio Dell'Ordine degli Avvocati e Procurati* REG (1995) s. I-4165.
- C-80/94 *G.H.E.J. Wielockx mot Inspecteur der Directe Belastingen* REG (1995) s. I-2493.
- C-107/94 *P. H. Asscher mot Staatsecretaris van Financiën* REG (1996) s. I-3089.
- C-163/94 & *Lucas Sanz de Lera, Raimundo Díaz Jiménez och Figen*
 C-165/94 & *Kapanoglu mot Spanien* REG (1995) s. I-04821.
 C-250/94
- C-18/95 *F. C. Terhoeve mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland* REG (1999) s. I-345.
- C-250/95 *Futura Paticipation SA och Singer mot Administration des contributions* REG (1997) s. I-2471.

- C-4/96 Northern Ireland Fish Producers' Organisation Ltd (*NIFPO*) och Northern Ireland Fishermen's Federation mot Department of Agriculture for Northern Ireland REG (1998) s. I-681.
- C-118/96 Jessica *Safir* mot skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i kopparbergs län REG (1998) s. I-1897.
- C-264/96 Imperial Chemical Industries plc. (*ICI*) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes) REG (1998) s. I-4695.
- C-222/97 Manfred *Trummer* och Peter *Mayer* mot Österrike REG (1999) s. I-1661.
- C-254/97 Société *Baxter*, B Braun médical SA, Société Fresenius France och Laboratories Bristol-Myers-squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Économie et des Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation REG (1999) s. I-4809.
- C-302/97 Klaus *Konle* mot Republik Österreich REG (1999) s. I-3099.
- C-307/97 Compagnie de *Saint Gobain ZN* Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt REG (1999) s. I-6161.
- C-311/97 *Royal Bank of Scotland* plc. v. Elliniko Dimosio (grekiska staten) REG (1999) s. I-2651.
- C-439/97 *Sandoz GmbH* mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland REG (1999) s. I-7041.
- C-35/98 Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. *Verkooijen* REG (2000) s. I-4071.
- C-55/98 *Skatteministeriet mot Bent Vestergaard* REG (1999) s. I-7641.
- C-200/98 *X AB och Y AB* mot Riksskatteverket REG (1999) s. I-8261.
- C-251/98 C. *Baars* mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem REG (2000) s. I-2787.
- C-397/98 & C-410/98 *Metallgesellschaft* Ltd m.fl. och Hoechst AG m.fl. mot Commissioners of Inland Revenue, HM Attorney General REG (2001) s. I-1727.
- C-478/98 *Kommissionen mot Belgien* REG (2000) s. I-7587.

- C-141/99 *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) och Belgische Staat* REG (2000) s. I-11619.
- C-136/00 *Kuopion hallinto-oikeus (Finland) mot Rolf Dieter Danner* REG (2002) s. I-8147.
- C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt* REG (2002) s. I-11779.
- C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* REG (2002) s. I-10829.
- C-168/01 *Bosal Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën* REG (2003) s. I-9409.

Svenska domstolar

- RÅ 1996 ref. 50.
RÅ 1997 ref. 65.
RÅ 1997 ref. 82.
RÅ 2000 ref. 38.
RÅ 2000 ref. 47.

Kammarrätten i Göteborg, dom av den 15 juni 1999. Mål nr. 3378-1998.

NJA 2002 s. 75.