



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Maria Holme

Analys av tillämpningsområdena  
för skatteflykt och fördelningen  
av beskattningsrätten som  
rättfärdigande grunder för  
svenska regler i strid mot FEUF

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Maria Hilling

Skatterätt

Termin 9

# Innehåll

|  |           |
|--|-----------|
| <b>SUMMARY</b>   | <b>1</b>  |
| <b>SAMMANFATTNING</b>  | <b>2</b>  |
| <b>FÖRORD</b>  | <b>3</b>  |
| <b>FÖRKORTNINGAR</b>   | <b>4</b>  |
| <b>1 INLEDNING</b>   | <b>5</b>  |
| 1.1 Problembakgrund  | 5         |
| 1.2 Syfte  | 5         |
| 1.3 Metod och material   | 6         |
| 1.4 Avgränsning  | 7         |
| 1.5 Disposition  | 8         |
| <b>2 HARMONISERINGEN AV INKOMSTSKATTERÄTTEN INOM EU</b>              | <b>9</b>  |
| <b>3 FÖRDRAGSFRIHETERNA OCH PRÖVNINGEN I EUD</b>                     | <b>10</b> |
| 3.1 Friheterna   | 10        |
| 3.2 Hinder och neutralisering  | 10        |
| 3.3 Rättfärdigandegrunder  | 11        |
| 3.3.1 Rättfärdigandegrunder i FEUF                                   | 11        |
| 3.3.2 Rättfärdigandegrunder som utvecklats i praxis                  | 12        |
| 3.4 Prövningen i EUD   | 13        |
| <b>4 SKATTEFLYKT SOM RÄTTFÄRDIGANDEGRUND</b>                         | <b>15</b> |
| 4.1 Rent konstlade upplägg   | 15        |
| 4.1.1 Bakgrund   | 15        |
| 4.1.2 Praxis från EUD  | 16        |
| 4.1.3 Utnyttjande av andra länders lägre skattesatser                | 17        |
| 4.1.4 Slutsatser kring EUD:s resonemang kring rent konstlade upplägg | 17        |
| 4.2 Skatteflykt i kombination med andra rättfärdigandegrunder        | 18        |
| 4.2.1 Nya argument för rättfärdigande av skatteflyktsskäl            | 18        |
| 4.2.2 Ytterligare praxis där flera rättfärdigandegrunder tillämpats  | 19        |
| 4.2.3 Slutsatser kring EUD:s samlade bedömning                       | 20        |

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| 4.3      | <b>Slutsatser: när kan nationella fördragsstridiga bestämmelser rättfärdigas av skatteflyktsskäl?</b>   | <b>21</b> |
| <b>5</b> | <b>SÄKERSTÄLLET AV FÖRDELNINGEN AV BESKATTNINGSRÄTTEN MELLAN MEDLEMSSTATERNA</b>  | <b>22</b> |
| 5.1      | <b>Vad utgör en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten?</b>  | <b>22</b> |
| 5.2      | <b>Resultatutjämnning och förhållanden inom en koncern</b>  | <b>26</b> |
| 5.2.1    | Marks & Spencer   | 26        |
| 5.2.2    | Rewe Zentralfinanz  | 27        |
| 5.2.3    | Deutsche Shell  | 27        |
| 5.2.4    | Oy AA   | 28        |
| 5.2.5    | Lidl Belgien  | 28        |
| 5.2.6    | SGI   | 29        |
| 5.2.7    | X Holding   | 29        |
| 5.3      | <b>Exitskatter</b>  | <b>30</b> |
| 5.3.1    | Fysiska personer  | 30        |
| 5.3.2    | Juridiska personer  | 31        |
| 5.3.3    | Skillnader mellan exitbeskattning av fysiska och juridiska personer   | 32        |
| 5.4      | <b>Slutsatser: när kan nationella fördragsstridiga bestämmelser rättfärdigas av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten?</b> | <b>33</b> |
| <b>6</b> | <b>RÄTTFÄRDIGANDE AV SVENSKA REGLER</b>   | <b>35</b> |
| 6.1      | <b>CFC-reglerna</b>   | <b>35</b> |
| 6.1.1    | Reglernas utformning  | 35        |
| 6.1.2    | Kritik mot den nya kompletteringsregeln   | 37        |
| 6.1.3    | Går de svenska CFC-reglerna att rättfärdiga?  | 38        |
| 6.2      | <b>Koncernbidrag- och koncernavdragsreglerna</b>  | <b>39</b> |
| 6.2.1    | Bakgrund  | 39        |
| 6.2.2    | Koncernavdragsreglernas utformning  | 41        |
| 6.2.3    | Kritik mot koncernavdragsreglerna   | 41        |
| 6.2.3.1  | Endast direktägda och helägda dotterbolag omfattas  | 42        |
| 6.2.3.2  | Begränsning till slutliga förluster vid likvidation   | 42        |
| 6.2.3.3  | Annat företags rörelse i dotterbolagets hemviststat   | 43        |
| 6.2.3.4  | Justeringar efter remissbehandlingen  | 43        |
| 6.2.4    | Kan reglerna rättfärdigas?  | 44        |
| 6.3      | <b>Underprisöverlåtelse</b>   | <b>46</b> |
| 6.3.1    | Reglernas utformning  | 47        |
| 6.3.2    | Vägledning i unionsrätten   | 48        |
| 6.3.2.1  | Uttagsbeskattning   | 49        |
| 6.3.2.2  | Utdelningsbeskattning   | 50        |
| 6.3.3    | Kan kravet på omedelbar skattskyldighet rättfärdigas?   | 50        |
| 6.3.3.1  | Uttagsbeskattning   | 50        |
| 6.3.3.2  | Utdelningsbeskattning   | 51        |
| <b>7</b> | <b>KONKLUSIONER OCH AVSLUTANDE SYNPUNKTER</b>   | <b>54</b> |

|            |   |           |
|------------|---|-----------|
| <b>7.1</b> | <b>Skatteflykt som rättfärdigandegrund</b>  | <b>54</b> |
| <b>7.2</b> | <b>Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten som rättfärdigandegrund</b>          | <b>55</b> |
| <b>7.3</b> | <b>Kan de svenska CFC-reglerna rättfärdigas?</b>  | <b>56</b> |
| <b>7.4</b> | <b>Kan de svenska reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag rättfärdigas?</b>               | <b>57</b> |
| <b>7.5</b> | <b>Underprisöverlåtelser – kan villkoret om skattskyldighet för förvärvaren rättfärdigas?</b> | <b>58</b> |
| <b>7.6</b> | <b>Avslutande synpunkter</b>  | <b>59</b> |
|            | <b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>  | <b>60</b> |
|            | <b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>  | <b>64</b> |

# Summary

The thesis is focused on the impact EU law has on national direct taxation. Direct taxation is an area where the member states have retained the competence to legislate. The member states must, however, exercise this competence consistently with the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU). This means that EU law in fact has a considerable impact on national legislation in this area.

Even if national provisions restrict any of the freedoms that are regulated in the TFEU they can sometimes be justified. In the area of direct taxation the Court of Justice of the European Union has developed certain grounds for justifications in its case law. A ground for justification will only be accepted by the Court “if it pursues a legitimate objective compatible with the Treaty and is justified by imperative reasons in the public interest”<sup>1</sup>. It is further necessary that the restriction does not go beyond what is necessary to attain its objective.

In this thesis I have examined two grounds that the Court has accepted in its case law in order to justify national tax provisions that restrict any of the freedoms under TFEU. The selected grounds are the risk of tax avoidance and the protection of the balanced allocation of the power to impose tax between the Member States. In order to determine the scope of application of the grounds, case law from the Court where the grounds have been applied or discussed has been analyzed.

In the second part of the thesis certain Swedish tax provisions have been examined in the light of the selected grounds for justification. The aim of this part of the thesis is to establish whether the Swedish provisions fall within the scope of the selected grounds for justification. The Swedish provisions that have been examined are the CFC-legislation, the legislation regarding group profit contribution and group relief for losses and the conditions for undervalue transfers.

The thesis is completed with a section where my conclusions regarding the scope of application of the selected grounds for justification are presented and the possibility to justify the Swedish provisions. In this section I have also presented my view on the Swedish legislator’s way of treating EU law and its will to adapt the legislation accordingly.

---

<sup>1</sup> Case C-446/03 Marks & Spencer, paragraph 35.

# Sammanfattning

Uppsatsen behandlar unionsrättens påverkan på den svenska inkomstskatterätten. Även om medlemsstaterna behållit makten att lagstifta på inkomstskatteområdet får de nationella regelverken inte strida mot FEUF. Detta innebär att unionsrätten i själva verket har stor inverkan på den direkta beskattningen.

Även om nationella regler strider mot FEUF:s bestämmelser om fri rörlighet kan de i vissa fall rättfärdigas. Inom inkomstskatterätten har EUD genom sin rättspraxis utvecklat ett antal rättfärdigande grunder. En förutsättning för att en inskränkning av någon av bestämmelserna om fri rörlighet ska kunna rättfärdigas är att ”syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset”<sup>2</sup>. Vidare krävs att inskränkningen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla sitt syfte.

I denna uppsats har två grunder som accepterats av EUD analyserats. De utvalda grunderna är skatteflykt och behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. För att fastställa grundernas tillämpningsområde har praxis där grunderna tillämpats alternativt diskuterats analyserats.

I den andra delen av uppsatsen har svenska skatteregler undersökts i ljuset av de utvalda rättfärdigande grunderna. Syftet med denna del av uppsatsen är att bedöma om de svenska reglerna faller inom rättfärdigande grundernas tillämpningsområden. De svenska regler som har undersökts är CFC-lagstiftningen, koncernbidrags- och koncernavdragsreglerna samt villkoren för underprisöverlåtelser.

Uppsatsen avslutas med mina slutsatser avseende tillämpningsområdet för de utvalda rättfärdigande grunderna, samt mina bedömningar i frågan om rättfärdigande av de svenska reglerna. I denna del av uppsatsen har jag även kort kommenterat den svenska lagstiftarens sätt att behandla unionsrätten och dess vilja att anpassa de svenska skattereglerna.

---

<sup>2</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 35.

# Förord

För att förstå inkomstskatterätten är det numera nödvändigt att även förstå unionsrätten och dess inverkan på de nationella rättsordningarna. Särskilt inom inkomstskatterätten där en stor del av harmoniseringen sker indirekt gäller det att förstå EUD:s resonemang och hur domstolen ser på möjligheten till rättfärdigande av fördragsstridiga bestämmelser. Genom mitt val av ämne fick jag möjlighet att på djupet analysera två utvalda rättfärdigandegrunders tillämpningsområden och därefter applicera mina slutsatser på svenska regler.

Min förhoppning är att uppsatsen kan bidra till förståelsen för hur EUD ser på rättfärdigande, vilka principer rättfärdigandegrunderna bygger på samt hur proportionalitetsprincipen påverkar bedömningen. Analysen av de svenska reglerna visar att tolkningen av EUD:s praxis inte alltid är enkel. Den visar också att det i flera fall finns anledning att ifrågasätta om de svenska reglerna verkligen är utformade på ett sätt som kan godtas under unionsrätten.

Stort tack till min handledare Maria Hilling för engagemang, intresse och värdefulla synpunkter.

Lund våren 2012

Maria Holme

# Förkortningar

|       |  |
|-------|--|
| CFC   | Controlled Foreign Corporation                         |
| EES   | Europeiska ekonomiska samarbetsområdet                 |
| EU    | Europeiska unionen                                     |
| EUD   | Europeiska unionens domstol                            |
| FEUF  | Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt         |
| Dir.  | Direktiv   |
| HFD   | Högsta förvaltningsdomstolen                           |
| IL    | Inkomstskattelag (1999:1229)                           |
| Kap.  | Kapitel  |
| OECD  | Organisation for Economic Co-Operation and Development |
| Prop. | Proposition  |
| Rskr. | Riksdagsskrivelse                                      |
| RÅ    | Regeringsrättens årsbok                                |
| SOU   | Statens offentliga utredningar                         |



# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

EU-rätten har stor inverkan på de nationella skattelagstiftningarna. Inom den indirekta beskattningen har medlemsstaterna överlämnat sin kompetens till unionsrättslig nivå<sup>3</sup> men även om så inte skett inom inkomstbeskattningen sker harmonisering även på detta område. För inkomstbeskattningen sker harmoniseringen dels genom enhälligt antagna sekundära rättsakter och dels indirekt genom kravet att de nationella skattereglerna inte får strida mot FEUF:s bestämmelser om fri rörlighet. Denna senare indirekta harmonisering har fått stor betydelse för inkomstskatterätten och EUD:s domar i dessa frågor är därför viktiga för de nationella skattesystemen.

Även om en nationell skatteregel utgör ett hinder enligt FEUF:s bestämmelser om fri rörlighet kan reglerna i vissa fall rättfärdigas. Förutom de snäva fördragsstadgade rättfärdigandegrunderna har det även utvecklats rättfärdigandegrunder i EUD:s praxis. I denna uppsats kommer två av de rättfärdigandegrunder som utvecklats i praxis behandlas, nämligen skatteflykt och behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Anledningen till att just dessa två rättfärdigandegrunder valts ut är att de ofta aktualiseras vid prövningen av samma typer av lagstiftning. Ett exempel där de två aktuella rättfärdigandegrunderna ofta diskuteras är nationella regler vars syfte är att förhindra att obeskattade medel förs ut ur landet. När skattemedel förs ut ur landet kan det vara fråga om skatteflykt, samtidigt som det kan leda till att den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna rubbas.

Den svenska inkomstskatterätten innehåller bestämmelser som har till syfte att förhindra att obeskattade medel förs ut ur landet och på så sätt undgår svensk beskattning. Eftersom Sverige är medlem i EU och bunden av FEUF:s bestämmelser får dock de svenska reglerna inte hindra den fria rörligheten inom unionen. Om reglerna hindrar den fria rörligheten måste de kunna rättfärdigas och de måste då överensstämma med EUD:s uppfattning om när och under vilka omständigheter olika rättfärdigandegrunder är tillämpliga. EUD:s praxis är dock ofta svårtolkad vilket leder till att det uppstår tolkningsproblem kring hur tillåtande eller begränsande de nationella reglerna får vara för att inte strida mot EU-rätten.<sup>4</sup>

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka ett antal svenska reglers förhållande till EU-rätten. Undersökningen är inriktad på frågan om de

---

<sup>3</sup> Artikel 113 FEUF.

<sup>4</sup> Hettne, Jörgen, Eriksson, Otken, Ida, EU-rättslig metod, andra upplagan, 2011, s. 53 f.

svenska reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl och/eller av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. De svenska regler som valts ut är CFC-reglerna i 39 a kap. IL, koncernbidrags- och koncernavdragsreglerna i 35-35a kap. IL samt reglerna om underprisöverlåtelse i 23 kap. IL. Gemensamt för de utvalda reglerna är att de hindrar förfaranden som leder till obeskattade medel förs ut ur Sverige. Det kan antingen vara fråga om resultatutjämning eller transaktioner inom en koncern, eller om andra situationer där reglerna har till syfte att hindra överföringar av obeskattade medel till andra länder. Eftersom reglerna riktar in sig på gränsöverskridande situationer måste som sagt unionsrätten beaktas.

För att avgöra om de utvalda reglerna kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl eller av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten måste först de två rättfärdigandegrundernas innebörd och tillämpningsområde fastställas. Mot bakgrund av det fastställda rättsläget kan sedan de svenska reglerna analyseras. Några av de utvalda svenska reglerna har ändrats för att överensstämma med unionsrätten, men mot bakgrund av att EUD:s praxis ofta är svårtolkad och inte ger svar på hur alla olika situationer ska bedömas är det intressant att göra en djupare analys av lagstiftarens avvägningar.

De frågor som uppsatsen har till syfte att besvara är således.

- I vilka fall kan skatteflyktsskäl rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser?
- I vilka fall kan säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser?
- För de fall de svenska CFC-reglerna strider mot FEUF, kan de då rättfärdigas och därmed anses förenliga med unionsrätten?
- För det fall de svenska reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag strider mot FEUF, kan de då rättfärdigas och därmed anses förenliga med unionsrätten?
- För det fall att kravet på skattskyldighet hos förvärvaren vid underprisöverlåtelser strider mot FEUF, kan det då rättfärdigas och därmed anses förenligt med unionsrätten?

## 1.3 Metod och material

I fastställandet av hur och när skatteflykt samt behovet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten godtas som rättfärdigande grunder har rättsdogmatisk metod använts eftersom syftet är att fastställa gällande rätt. I denna del av uppsatsen står EUD:s praxis i fokus. Ambitionen har varit att behandla alla de mål där någon av rättfärdigandegrunderna accepterats. Härutöver har en rad fall där rättfärdigande på någon av de två grunderna

inte accepterats tagits med. Skälet för att också analysera dessa mål är att visa på skillnader och belysa vad som är avgörande omständigheter. Praxis som meddelats fram till och med sista mars 2012 har beaktats. I vissa fall har generaladvokatens förslag till avgörande analyserats. Generaladvokatens yttranden är inte en del av domen och har därmed inte något direkt prejudikatsvärde. I praktiken är dock generaladvokatens förslag till stor hjälp eftersom det ofta på ett mer detaljerat sätt än själva domen redogör för de faktiska omständigheterna i fallet samt för parternas argument.<sup>5</sup> Generaladvokaten har vidare stor inblick i det aktuella fallet och min bedömning är därför att dennes förslag till avgörande ofta kan ge värdefulla synpunkter på de rättsliga frågeställningarna. Utöver praxis har doktrin, både svensk och internationell, som behandlar någon av de utpekade rättfärdigandegrunderna använts som informationskälla.

Analysen av den svenska lagstiftningen utgår från de fall från EUD som behandlats för att fastställa de utpekade rättfärdigandegrundernas tillämpningsområden. Det är också till viss del utifrån dessa fall som de svenska reglerna valts ut. EUD:s resonemang i fallen ger vägledning även i vilka motsvarande svenska regler som är fördragsstridiga och hur de kan rättfärdigas. För att få en bild av de svenska reglernas uppbyggnad och hur lagstiftaren anser att reglerna förhåller sig till unionsrätten har sedan, förutom lagtext, de svenska förarbetena varit till stor hjälp. För att få fler perspektiv på frågan om förenlighet med EU-rätten har även doktrin, främst svensk, använts där relevanta svenska regelverk behandlats. I samband med detta har i något fall författare hänvisat till praxis från andra medlemsstater. Jag har då refererat författarens jämförelse men inte själv läst den utländska domen i fråga. Tillvägagångssättet vid analysen av den svenska lagstiftningen har varit att på djupet gå igenom lagtext och förarbeten för att få en bild av hur lagstiftaren tolkat unionsrätten. Därefter har jag jämfört den svenska regleringen med mina egna slutsatser kring de två utvalda rättfärdigandegrundernas tillämpningsområde, och därefter analyserat reglernas förenlighet med fördraget.

## 1.4 Avgränsning

På området för indirekt beskattning har som sagt medlemsstaterna överlämnat sin kompetens till unionsnivå. Sättet EU-rätten inverkar på den indirekta beskattningen skiljer sig alltså från hur EU-rätten påverkar inkomstskatterätten och uppsatsen behandlar därför inte den indirekta beskattningen och inte heller den fria rörligheten för varor.

Undersökningen är vidare begränsad till vad som är gällande rätt inom EU, alltså har tillämpningen av rättfärdigande grunder i relationer med icke-medlemsstater inte behandlats. Denna avgränsning aktualiseras när den fria rörligheten för kapital behandlas, eftersom denna frihet även gäller gentemot tredje land (artikel 63 FEUF). I sådana situationer finns andra argument för rättfärdigande som skiljer sig från de som är gångbara i unionsinterna

---

<sup>5</sup> Hettne, Jörgen, Eriksson, Otken, Ida, EU-rättslig metod, andra upplagan, 2011, s. 117 f.

sammanhang<sup>6</sup> och analysen av de svenska reglernas förenlighet med EU-rättens krav blir en annan.

Ytterligare en begränsning, som framgår av frågeställningarna i avsnitt 1.2, är att uppsatsen i analysen av de svenska reglerna endast är inriktad på frågan om rättfärdigande. Jag går alltså inte in på frågan om det verkligen föreligger en stridighet med fördraget, utan går direkt till rättfärdigandebedömningen.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen inleds i avsnitt 2 och 3 med en genomgång av hur harmoniseringen av de nationella inkomstskattesystemen sker inom EU samt av hur processen i EUD går till när en nationell regels förenlighet med FEUF:s bestämmelser om fri rörlighet prövas. Avsikten med detta är att ge en bakgrund till de rättsliga frågor som uppsatsen syftar till att behandla.

I avsnitt 4 och 5 undersöks och analyseras sedan de två utpekade rättfärdigandegrunderna, skatteflykt och säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten. Denna del av uppsatsen utgår från EUD:s praxis där de två rättfärdigandegrunderna utvecklats. Syftet med kartläggningen av denna praxis är att klargöra i vilka fall och under vilka omständigheter som skatteflykt samt fördelning av beskattningsrätten accepterats som rättfärdigandegrund. Både avsnitt 4 och 5 avslutas med egna slutsatser angående rättfärdigandegrundernas tillämpningsområden.

I den därpå följande delen av uppsatsen behandlas sedan den svenska lagstiftning. I detta avsnitt beskrivs varje utvald regel eller regelsystem och därefter utreds möjligheten till rättfärdigande på någon av de behandlade rättfärdigandegrunderna. De ställningstaganden som görs angående frågan om rättfärdigande är möjligt är mina egna konklusioner, baserade på det material som presenterats.

Uppsatsen avslutas med att jag besvarar de frågeställningar som formulerats i avsnitt 1.2. Frågeställningarna behandlas var för sig och utgör till stor del sammanfattningar av de stegvisa konklusioner som gjorts genom hela uppsatsen. I denna del kommer jag även kortfattat redogöra för några avslutande synpunkter avseende den svenska lagstiftarens förhållande till unionsrätten.

---

<sup>6</sup> Se exempelvis mål C-540/07 Kommissionen mot Italien, punkt 70-73.

## 2 Harmoniseringen av inkomstskatterätten inom EU

Beskattningsrätten hör till EU:s medlemsstaters exklusiva kompetensområde, vilket framgår av att avdelning 1 i FEUF inte tilldelar unionen någon befogenhet inom inkomstbeskattning. Medlemsstaterna har alltså inte lämnat ifrån sig någon makt till EU på detta område och det är upp till varje stat att på egen hand utforma sitt skattesystem och sina skattesatser efter vad de anser lämpligt. Att kompetens inte överförts på unionsrättslig nivå inom skatteområdet hänger samman med att rätten att ta ut skatt anses vara ett grundläggande element i staters suveränitet.<sup>7</sup>

Även om det inte finns någon specifik harmoniseringsbestämmelse när det gäller den direkta beskattningen (jämför artikel 113 FEUF för indirekta skatter), är den allmänna harmoniseringsbestämmelsen i artikel 115 FEUF tillämplig även på detta område. Med stöd av denna bestämmelse kan medlemsstaterna enhälligt anta sekundära rättsakter som reglerar inkomstbeskattningen. Detta har också skett i form av exempelvis moderdotterbolagsdirektivet<sup>8</sup> och fusionsdirektivet<sup>9</sup>. Kravet på enhällighet gör dock att endast ett fåtal direktiv antagits.

Trots medlemsstaternas exklusivitet på beskattningsområdet får de interna rättsreglerna inte strida mot unionsrättens grundläggande bestämmelser om den fria rörligheten. Detta slog EUD för första gången fast i målet *Avoir fiscal* där franska skatteregler om skattecredit på vid aktieutdelning inte ansågs vara förenliga med etableringsfriheten eftersom reglerna inte gällde vid utdelning från bolag utanför Frankrike.<sup>10</sup> På detta sätt inskränks medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta, och harmoniseringen av lagstiftningen sker indirekt genom EUD:s domar. Faktum är att harmonisering i större utsträckning skett på detta sätt än genom sekundärrätt.<sup>11</sup> Det är också EUD:s domar på detta område som är relevant för denna uppsats.

---

<sup>7</sup> Bizoli, Gianluigi, *Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation*, *European Taxation*, mars 2008, s. 137 f.

<sup>8</sup> Rådets direktiv 90/435/EEG.

<sup>9</sup> Rådets direktiv 90/434/EEG.

<sup>10</sup> Mål 270/83 *Avoir fiscal*, punkt 24.

<sup>11</sup> Garcia Prats, Francisco Alfredo, *The Tax Treatment of Cross-Border Pensions from an EC Law Perspective*, *European Taxation*, december 2001, 17-S.

## 3 Fördragsfriheterna och prövningen i EUD

I detta avsnitt kommer grundläggande unionsrätt kort presenteras. Genomgången är nödvändig för att ge den rättsliga bakgrunden till de frågeställningar som uppsatsen syftar till att besvara. Som tidigare nämnts i avsnitt 1.4 behandlar uppsatsen inte frågan om svenska regler strider mot FEUF utan fokuserar på om rättfärdigande är möjligt för det fall reglerna är fördragsstridiga. Redogörelsen nedan i avsnitt 3.2 för när hinder mot den fria rörligheten föreligger är därför mycket kortfattad.

### 3.1 Friheterna

De fyra grundläggande friheterna som säkerställer den fria rörligheten inom EU har sedan Kol- och stålunionens tid varit en viktig del av det europeiska samarbetet.<sup>12</sup> De friheter det är fråga om är den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital. Artikel 63 FEUF, som reglerar den fria rörligheten för kapital, stadgar exempelvis att restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land ska vara förbjudna. Även övriga friheter finns reglerade i FEUF. Det ska noteras att den fria rörligheten för personer även omfattar den så kallade etableringsfriheten (artikel 49 FEUF), alltså en fysisk eller juridisk persons rätt att fritt etablera sig eller bedriva verksamhet på en annan medlemsstats territorium.

Förutom fördragsfriheterna finns en bestämmelse i FEUF som innehåller ett allmänt förbud mot diskriminering på grund av nationalitet. Denna bestämmelse är dock sekundär till reglerna om fri rörlighet, men kan alltså aktualiseras när friheterna inte är tillämpliga.<sup>13</sup>

### 3.2 Hinder och neutralisering

Hinder mot den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital är således inte tillåtna. Negativ särbehandling är ett exempel på ett hinder.<sup>14</sup> För att reglerna ska vara tillämpliga ska det vara fråga om gränsöverskridande situationer.<sup>15</sup> EUD har genom i målet *Commerzbank* vidare fastslagit att det både öppen och dold diskriminering omfattas och kan utgöra hinder mot den fria rörligheten.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, fjärde upplagan, 2004, s. 303.

<sup>13</sup> Se t.ex. mål C-422/01 *Skandia och Ramstedt*, punkt 61.

<sup>14</sup> För innebörden av negativ särbehandling se Ståhl, Kristina, *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor*, *Svensk Skattetidning*, 8/2001, s. 739 f. Se även t.ex. mål C 175/88 *Biehl*, punkt 11-12.

<sup>15</sup> Se t.ex. mål C-107/94 *Asscher*, punkt 32.

<sup>16</sup> Mål C-330/91 *Commerzbank*, punkt 14-15.

Exempel på skatterättsliga regler som ansetts utgöra hinder är rätt till avdrag för forskningskostnader endast om forskningen bedrivits i Frankrike<sup>17</sup>, underkapitaliseringsregler som ställde högre krav på eget kapital i utländska företag än i inhemska<sup>18</sup> och skattefrihet för utdelning på endast inhemska aktier<sup>19</sup>.

Huvudregeln vid bedömningen av om en regel utgör ett hinder är att regeln analyseras enskilt. Andra skatteregler som väger upp ett hinder beaktas alltså inte. Undantag från denna huvudregel gäller i vissa fall då en skatteavtalsbestämmelse neutraliserar hindret.<sup>20</sup> Hindret kan då anses neutraliserat. Anledningen till undantaget är enligt EUD att skatteavtal utgör ”del av den rättsliga ram som är tillämplig i målet”.<sup>21</sup> Det är dock endast i vissa fall skatteavtal tillåts neutralisera, domstolen har exempelvis inte godtagit att ett land förlitar sig på att ett annat land tillämpar avräkning inom ramen för skatteavtalets metodartiklar. Anledningen till detta är att det förstnämnda landet inte kan garantera att det andra landet kan avräkna hela det första landets skatt.<sup>22</sup>

### 3.3 Rättfärdigande grunder

Trots att ett hinder konstaterats kan den hindrande lagregeln i vissa fall accepteras genom en rättfärdigande grund. FEUF föreskriver ett fåtal sådana rättfärdigande grunder, men inom skatterätten är det främst de grunder som utvecklats i praxis, exempelvis skatteflykt och säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten, som är intressanta. I det följande kommer rättfärdigande grunderna behandlas, först de som finns reglerade i FEUF och därefter de grunder som utvecklats i praxis.

#### 3.3.1 Rättfärdigande grunder i FEUF

FEUF tillåter i vissa fall nationella regler som hindrar den fria rörligheten. När det gäller den fria rörligheten för tjänster och personer kan en hindrande nationell regel godtas om den grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Hittills har denna grund aldrig accepterats för rättfärdigande av en hindrande skatteregel.<sup>23</sup> EUD har vidare gjort klart att minskning av skatteintäkter inte omfattas av denna bestämmelse.<sup>24</sup>

Även för den fria rörligheten för kapital finns en fördragsreglerad rättfärdigande grund som återfinns i artikel 65 FEUF. Denna bestämmelse är

---

<sup>17</sup> Mål C-254/97 Baxter, punkt 12-13.

<sup>18</sup> Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, punkt 27-32.

<sup>19</sup> Mål C-35/98 Verkooijen, punkt 36.

<sup>20</sup> Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU skatterätt, tredje upplagan, 2011, s. 74.

<sup>21</sup> Mål C-379/05 Amurta, punkt 80.

<sup>22</sup> Mål C-540/07 Kommissionen mot Italien, punkt 37-39.

<sup>23</sup> Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU skatterätt, tredje upplagan, 2011, s. 147.

<sup>24</sup> Mål C-264/96 ICI, punkt 28.

annorlunda utformad än den rättfärdigande grund som finns för tjänster och personer och föreskriver att medlemsstaterna har rätt att i sin lagstiftning skilja mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika orter. Medlemsstaterna är enligt samma bestämmelse inte heller förhindrade att vidta åtgärder som avser att förhindra överträdelser av nationella lagar. Enligt artikel 65.3 FEUF får de nationella reglerna inte utgöra medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. I målet *Sanz de Lera* uttalade EUD att ett krav på tillstånd för att föra ut kontanter (mynt, sedlar och innehavarcheckar) ur en medlemsstat i syfte att förhindra illegala verksamheter såsom penningtvätt och skattebedrägeri, inte kan rättfärdigas eftersom det är en alltför långtgående inskränkning. Däremot kan ett system där utförsel av kapital måste deklarerats accepteras med ovan nämnda rättfärdigande grund.<sup>25</sup>

### 3.3.2 Rättfärdigande grunder som utvecklats i praxis

Rättfärdigande grunderna i FEUF har som nämnt kompletterats av EUD:s praxis. I *Gebhard*-målet tillämpade EUD ett test för att avgöra om en lagregel kunde rättfärdigas enligt den grund som anförs. Detta test kallas ”rule of reason” och har återkommit vid EUD:s rättfärdigandebedömningar.<sup>26</sup> Testet innebär att följande krav måste vara uppfyllda.

1. De nationella åtgärderna måste vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt
2. De ska framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse
3. De ska vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem
4. De ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.<sup>27</sup>

Den punkt som främst är relevant i denna uppsats är nummer två, och frågan är alltså i vilka fall och under vilka omständigheter som EUD godtagit skatteflykt samt behovet av en väl avvägd fördelningen av beskattningsrätten som ett tvingande allmänintresse. De andra kraven är naturligtvis också viktiga eftersom de alla måste vara uppfyllda för att en nationell lagregel ska kunna rättfärdigas. Utöver att det ska finnas ett tvingande allmänintresse får det alltså inte vara en diskriminerande regel och regeln ska vara ändamålsenlig och proportionerlig.

---

<sup>25</sup> Mål C-163/94 *Sanz de Lera*, punkt 25-28.

<sup>26</sup> Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU skatterätt, tredje upplagan, 2011, s. 149.

<sup>27</sup> Mål C-55/94 *Gebhard*, punkt 37.



För att det ska vara fråga om ett tvingande allmänintresse krävs att det är ”ett så viktigt nationellt intresse att detta intresse väger tyngre än intresset att upprätthålla en fri rörlighet”<sup>28</sup>. EUD har vid ett flertal tillfällen fastslagit att minskning av en medlemsstats skatteintäkter inte är ett tvingande allmänintresse.<sup>29</sup> Exempel på tvingande allmänintressen som har godtagits, utöver skatteflykt och behovet att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, är skattesystemets inre sammanhang<sup>30</sup> och territorialitetsprincipen<sup>31</sup>.

### 3.4 Prövningen i EUD

När EUD tagit upp ett mål sker en stegvis prövning för att avgöra om en nationell regel är fördragsstridig eller inte. Hur ett mål hamnar i EUD behandlas inte här utan endast prövningen som sker i EUD.

Den första frågan är om någon av fördragsfriheterna aktualiseras. Detta kräver bland annat att det är fråga om en gränsöverskridande situation, rent interna situationer omfattas inte. Nästa steg är att avgöra om den ifrågasatta nationella regeln utgör ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>32</sup> Hindersprövningen går ut på att undersöka om den nationella regleringen innebär en negativ särbehandling av gränsöverskridande situationer. I denna bedömning måste man jämföra den gränsöverskridande situationen med en jämförbar inhemsk situation.<sup>33</sup> Kravet på negativ särbehandling innebär att gränsöverskridande situationer i vissa fall kan beskattas hårdare än interna utan att strida mot fördraget.<sup>34</sup> Detta beror på att en gränsöverskridande situation per automatik involverar minst två olika skattesystem som från var sitt håll kan beskatta en viss verksamhet utan att för den sakens skull särbehandla. Ett fall från EUD där detta resonemang ledde till slutsatsen att en nationell skatteregeln inte var fördragsstridig är Kerckhaert & Morres. Prövningen avsåg den belgiska regleringen av skatt på utdelning. De belgiska reglerna innebar att utdelning från inhemska och utländska bolag beskattades på samma sätt, utan hänsyn till eventuell källskatt som redan dragits från utdelningen från ett utländskt bolag. EUD menade att de ofördelaktiga konsekvenserna detta ledde till berodde på att två länder parallellt utövar sin beskattningsrätt. Eftersom den belgiska regleringen behandlade utdelning från inhemska respektive utländska bolag på samma sätt ansågs den inte strida mot fördraget, även om den totala beskattningen på utdelningen från ett utländskt bolag blev högre.<sup>35</sup>

---

<sup>28</sup> Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU skatterätt, tredje upplagan, 2011, s. 150.

<sup>29</sup> Pelin, Lars, Internationell skatterätt, 4e upplagan, 2004, s. 354.

<sup>30</sup> Mål C-204/90 Bachmann, punkt 28.

<sup>31</sup> Mål C-250/95 Futura, punkt 22.

<sup>32</sup> Se exempelvis mål C-470/04 N, punkt 28 och 31.

<sup>33</sup> Panayi, Christina HJI, Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment – Part 1, European Taxation, mars 2006, s. 105.

<sup>34</sup> Se exempelvis mål C-128/08 Damseaux, punkt 27.

<sup>35</sup> Mål C-513/04 Kerckhaert & Morres, punkt 17, 20 och 24.

Om en nationell regel anses strida mot fördraget kan den i vissa fall neutraliseras genom skatteavtal, se ovan avsnitt 3.2. I annat fall går man vidare för att bedöma om det finns någon rättfärdigandegrund som gör att regeln kan godtas, fördragsstridigheten till trots. Hittills har som nämnt de fördragsreglerade rättfärdigandegrunderna aldrig tillämpats inom skatterätten och de grunder som utvecklats i praxis är därför av större intresse här. Liksom de fördragsreglerade rättfärdigandegrunderna tillämpas de rättfärdigande grunder som utvecklats i praxis mycket restriktivt.<sup>36</sup> Av EUD:s praxis följer vidare att grunderna antingen kan tillämpas separat eller i kombination. Första gången EUD gjorde en samlad bedömning av flera rättfärdigande grunder i kombination var i Marks & Spencer.<sup>37</sup> Tillvägagångssättet väckte uppmärksamhet eftersom det skapade osäkerhet bland annat kring om rättfärdigandegrunderna var för svaga för att tillämpas enskilt.<sup>38</sup> Osäkerhet uppkom även kring om tidigare avfärdade rättfärdigande grunder skulle kunna accepteras om de tillämpas i kombination med andra grunder.<sup>39</sup> Att proportionalitetsbedömningen är av stor betydelse visas också av EUD:s dom i Marks & Spencer där domstolen, trots att grunder för rättfärdigande alltså identifierats, ansåg att den brittiska regleringen i vissa avseenden inte var proportionerlig.<sup>40</sup>

---

<sup>36</sup> Panayi, Christina HJI, Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment – Part 1, European Taxation, mars 2006, s. 108.

<sup>37</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 51.

<sup>38</sup> Lang, Michael, Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?, European Taxation, september 2006, s. 426.

<sup>39</sup> Lang, Michael, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions, EC Tax Review, 2009/3, s. 107, 113.

<sup>40</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 41-51, 55.

# 4 Skatteflykt som rättfärdigandegrund

Första gången skatteflykt anfördes som rättfärdigandegrund var i Avoir fiscal. Detta var det första fallet där nationella skatterättsliga regler prövades mot fördragets bestämmelser och de rättfärdigandeunder som utvecklats i praxis under rule of reason-testet var ännu inte etablerade. EUD tittade således endast på de fördragsreglerade rättfärdigandeunderna och eftersom skatteflykt inte faller in under dessa underkändes den franska lagstiftningen såsom fördragsstridig.<sup>41</sup> Det står numera klart att skatteflykt är ett sådant tvingande allmänintresse som kan rättfärdiga en fördragsstridig regel enligt rule of reason-testet. I detta kapitel kommer skatteflyktsgrundens tillämpningsområde analyseras. I kapitlets avslutande avsnitt sammanfattas de slutsaster analysen lett till och frågeställningen i avsnitt 1.2 om när skatteflyktsskäl kan rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser besvaras. Analysen har delats upp i två delar. I den första delen behandlas rättsfall där skatteflyktsgrunden tillämpats eller åberopats enskilt. I den andra delen behandlas fall där flera rättfärdigandeunder tillämpats eller åberopats i kombination och skatteflykt varit en av dem. Anledningen till denna uppdelning är att EUD tillämpat grunden på olika sätt i de respektive situationerna.

## 4.1 Rent konstlade upplägg

### 4.1.1 Bakgrund

Efter hand började EUD under vissa förutsättningar acceptera oskrivna rättfärdigandeunder. I ICI-målet prövade EUD huruvida en brittisk skatteregel kunde rättfärdigas med hänsyn till risken för skatteflykt. Domstolen fann dock att så inte var fallet eftersom regeln gällde generellt och träffade alla utlandsetableringar i en viss situation, även om etableringarna inte utgjorde konstlade upplägg för att undvika beskattning.<sup>42</sup> I och med detta fall fastslog EUD alltså att en fördragsstridig regel kan rättfärdigas på grund av skatteflykt endast om den riktar in sig på rent konstlade upplägg.<sup>43</sup>

Fokuseringen på verklig etablering och möjligheten att rättfärdiga fördragsstridiga regler vid rent konstlade upplägg hänger samman med målsättningen med fördragsfriheterna. Eftersom målsättningen är att främja det sociala och ekonomiska utbytet och att möjliggöra för unionens medborgare att delta och dra fördel av det ekonomiska livet i en annan medlemsstat, finns det ingen mening med att skydda de aktörer som

<sup>41</sup> Mål 270/83 Avoir fiscal, punkt 25.

<sup>42</sup> Mål C-264/96 ICI, punkt 26.

<sup>43</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 747 f.

missbrukar fördragsfriheterna i strid mot målsättningen.<sup>44</sup> Rent konstlade upplägg som inte innebär någon verklig etablering i syfte att undvika skatt främjar inte målsättningen och nationella regler som hindrar sådant beteende kan därför rättfärdigas av skatteflyktsskäl.

### 4.1.2 Praxis från EUD

Kravet att fördragsstridiga regler endast kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl om de riktar in sig på rent konstlade upplägg har upprätthållits i en rad avgöranden från EUD. X och Y-målet gällde svenska regler om uppskov med beskattning vid underprisöverlåtelser som inte omfattade en motsvarande gränsöverskridande transaktion. EUD menade att reglerna inte kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl eftersom de tillämpades generellt och inte gav utrymme för någon prövning av huruvida ett visst upplägg utgjorde ett missbruk av etableringsfriheten.<sup>45</sup> Samma resonemang fördes i Lasteyrie som gällde beskattning av orealiserade värdeökningar på värdepapper när en person flyttade från Frankrike.<sup>46</sup> Eftersom de franska reglerna inte endast gällde rent konstlade upplägg utan tillämpades generellt kunde reglerna inte rättfärdigas av förebyggande av skatteflykt.<sup>47</sup>

I Rewe Zentralfinanz fick EUD ytterligare en gång möjlighet att förklara innebörden av skatteflykt som rättfärdigandegrund. Detta fall gällde tyska regler om förbud mot att göra avdrag för kostnader hänförliga till nedskrivning av värdet på andelar i dotterbolag belägna i andra medlemsstater. En av de flera alternativa rättfärdigande grunder Tyskland anförde var skatteflykt. Tyskland menade att EUD borde mjuka upp sina krav för skatteflykt som rättfärdigandegrund då dessa enligt Tyskland var alltför restriktiva för att kunna bekämpa fiktiva upplägg.<sup>48</sup> EUD delade inte Tyskland bedömning och ansåg inte att skatteflykt kunde rättfärdiga de fördragsstridiga reglerna i fråga eftersom de gick för långt och träffade alla utlandsetableringar genom dotterbolag.<sup>49</sup> Ytterligare ett mål där sådana generella regler inte kunnat rättfärdigas är Lankhorst-Hohorst.<sup>50</sup>

I Thin Cap Group Litigation prövades om underkapitaliseringsregler som innebar att ränta på koncerninterna lån betraktades som utdelning och därmed inte utgjorde en avdragsgill kostnad var förenliga med EU-rätten. Reglerna gällde endast om det långgivande bolaget hade sitt säte utanför Storbritannien. EUD kom i detta fall fram till att reglerna innebar en begränsning av etableringsfriheten, men att de till viss del kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl. En förutsättning för rättfärdigande var dock att endast den del av räntan som översteg marknadsmässig ränta klassificerades som

---

<sup>44</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 52-53.

<sup>45</sup> Mål C-436/00 X och Y, punkt 43.

<sup>46</sup> Mål C-9/02 Lasteyrie, punkt 12-13.

<sup>47</sup> Mål C-9/02 Lasteyrie, punkt 50.

<sup>48</sup> Mål C-347/04 Rewe Zentralfinanz, punkt 50.

<sup>49</sup> Mål C-347/04 Rewe Zentralfinanz, punkt 51-52.

<sup>50</sup> Mål C-324/00 Lankhorst-Hohorst, punkt 37.

utdelning. Den skattskyldige skulle även beredas möjlighet att lägga fram uppgifter för att visa om det fanns affärsmässiga skäl bakom upplägget.<sup>51</sup>

### **4.1.3 Utnyttjande av andra länders lägre skattesatser**

I linje med resonemanget om rent konstlade upplägg har EUD även fastslagit att medlemsstater inte genom nationell lagstiftning får hindra utnyttjande av andra medlemsstaters lägre skattesats, så länge det är fråga om en verklig etablering. I Euowings underkändes tyska regler som innebar att det var fördelaktigare att leasa tillgångar från tyska bolag än från bolag med hemvist i någon annan medlemsstat. Tysklands argument att uthyrningsföretaget betalar låg skatt i sin hemviststat och att särbehandlingen enligt de tyska reglerna därmed kan rättfärdigas godtogs inte av EUD.<sup>52</sup> Frågan om verklig etablering diskuterades inte i Euowings eftersom det var fråga om två oberoende företag som gjorde affärer sinsemellan. I Cadbury Schweppes däremot, som gällde brittiska CFC-regler, lade EUD stort fokus på frågan om verklig etablering. EUD började med att förklara att en etablering i en medlemsstat av den anledningen att staten har ett förmånligt skattesystem inte innebär ett missbruk av etableringsfriheten. Domstolen gick därefter vidare till att konstatera att CFC-reglerna behandlar vissa utlandsetableringar annorlunda än vad som gäller i interna situationer och att detta utgör ett hinder mot etableringsfriheten. I vissa fall menade dock domstolen att CFC-reglerna kunde rättfärdigas, nämligen när det är fråga om ”rent konstlade upplägg som görs i syfte att kringgå lagstiftningen”. I domen gav EUD även sin syn på vad som utgör en verklig etablering. Bedömningen av om verklig etablering föreligger ska grundas på objektiva omständigheter såsom ett bolags fysiska existens i värdmedlemsstaten. Personal, lokaler och utrustning är faktorer som tyder på fysisk existens, medan så kallade brevlådeföretag kan vara ett exempel på ett konstlat upplägg.<sup>53</sup> Så länge det är fråga om en verklig etablering kan CFC-reglerna alltså inte rättfärdigas av skatteflykt.

### **4.1.4 Slutsatser kring EUD:s resonemang kring rent konstlade upplägg**

Sammanfattningsvis gäller att skatteflykt som enda rättfärdigandegrund kan accepteras när de fördragsstridiga reglerna i fråga träffar rent konstlade upplägg. EUD:s resonemang bygger på att sådana upplägg strider mot fördragsfriheternas syfte och att det därför inte finns någon anledning att diskvalificera regler som motverkar uppläggen. Det är viktigt att komma ihåg att en etablering som helt motiverats av skatteskal är skyddsvärd så länge det är fråga om en verklig etablering. Det är alltså tillåtet att utnyttja förmånliga skattesystem inom unionen och faktumet att en etablering lika

---

<sup>51</sup> Mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation, punkt 77-83.

<sup>52</sup> Mål C-294/97 Euowings, punkt 43-44.

<sup>53</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 37, 43, 46, 50-51, 66-68.

gärna hade kunnat ske i den stat där ett bolag har hemvist har inte heller någon betydelse.<sup>54</sup> För att försäkra att nationella regler inte går för långt och även hindrar verkliga etableringar eller transaktioner krävs vidare att frågan om missbruk genom rent konstlade upplägg prövas från fall till fall, och att reglerna alltså inte är generellt tillämpliga på olika typer av gränsöverskridande verksamheter.<sup>55</sup> Kristina Ståhls uppfattning om skatteflykt som rättfärdigandegrund när den behandlas enskilt är att tillämpningsområdet är snävt och att EUD är mycket strikt i sin bedömning.<sup>56</sup>

## 4.2 Skatteflykt i kombination med andra rättfärdigande grunder

Som nämndes i kapitlets inledning har EUD:s tillämpning av skatteflyktsgrunden inte varit den samma när även andra rättfärdigande grunder varit tillämpliga. I detta avsnitt kommer alltså redogöras för de fall där skatteflyktsgrunden tillämpats i kombination med andra rättfärdigande grunder.

### 4.2.1 Nya argument för rättfärdigande av skatteflyktsskäl

I Marks & Spencer tillämpade EUD för första gången på inkomstskatteområdet en samlad bedömning av fler än en grund för rättfärdigande av en fördragsstridig bestämmelse.<sup>57</sup> De regler som ansågs fördragsstridiga gällde möjligheten att utnyttja förluster från bolag inom samma koncern som hade hemvist i en annan stat än Storbritannien. En av grunderna som domstolen tillämpade i Marks & Spencer var skatteflykt, men till skillnad från tidigare praxis fördes här inget resonemang om verklig etablering. Tvärtom så menade domstolen att möjligheten till förlustutjämning innebär en risk för skatteflykt eftersom en koncern då kan överföra förluster till de bolag som är belägna i stater med hög skattesats. Domstolen menade att genom att inte tillåta sådan förlustutjämning ”hindras denna typ av förfaranden som kan vara föranledda av de väsentliga skillnader som föreligger mellan de skattesatser som tillämpas i de olika medlemsstaterna”.<sup>58</sup> Detta uttalande är onekligen svårt att förena med ovan beskrivna praxis där åtgärder motiverade av skatteskal accepterades så länge det inte var fråga om rent konstlade upplägg. De grunder som domstolen tillämpade förutom skatteflykt var behovet att bevara fördelningen av beskattningsrätten och risken att förluster beaktas två gånger.<sup>59</sup> När det gäller skatteflyktsgrunden kan det noteras att den inte nämns i

<sup>54</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 69.

<sup>55</sup> Mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation, punkt 82.

<sup>56</sup> Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt, 10/2007, s. 588.

<sup>57</sup> Lang, Michael, Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?, European Taxation, september 2006, s. 426.

<sup>58</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 49-50.

<sup>59</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 43.

generaladvokatens förslag till avgörande.<sup>60</sup> Det kan för övrigt tilläggas att även om grund för rättfärdigande förelåg kom domstolen i proportionalitetsprövningen fram till att avdrag för förluster i utländska dotterbolag som inte kan utnyttjas i dotterbolagets hemviststat inte får nekas.<sup>61</sup>

Efter Marks & Spencer framfördes mycket kritik mot EUD. En tolkning av domstolens sätt att tillämpa flera rättfärdigandegrunder var att den i själva verket beaktat behovet av att skydda medlemsstaternas statsbudget, ett argument som tidigare kategoriskt avfärdats som rättfärdigandegrund<sup>62</sup>. En sådan tolkning bygger på att EUD accepterade en ny rättfärdigandegrund men inte velat redovisa detta öppet och istället tillämpat en kombination av befintliga rättfärdigandegrunder.<sup>63</sup>

## 4.2.2 Ytterligare praxis där flera rättfärdigandegrunder tillämpats

Efter Marks & Spencer har fler mål avgjorts där rättfärdigande skett med två eller flera grunder på samma sätt som i Marks & Spencer. I Oy AA prövades de finska koncernbidragsreglerna. Den finska domstolen begärde förhandsbesked i frågan om koncernbidragsreglerna som innebar att koncernbidrag endast var avdragsgillt för givaren om mottagaren också var ett finländskt bolag stred mot fördraget. I det aktuella fallet var det finländska Oy AA som ville ge koncernbidrag till sitt utländska moderbolag. Reglerna ansågs utgöra ett hinder mot etableringsfriheten men kunde rättfärdigas med hänsyn till behovet att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och av skatteflyktsskäl. Domstolens resonemang kring skatteflykt i Oy AA fokuserar på risken att bolag genom fiktiva upplägg skulle överföra vinster till koncernbolag i lågskatteländer.<sup>64</sup> Till skillnad från de fall där skatteflykt tillämpats som enda rättfärdigandegrund ansåg alltså EUD att det för rättfärdigande räckte med en risk för fiktiva upplägg.

SGI-målet gällde en belgisk korrigeringsregel som innebar att belgiska bolags resultat kunde räknas upp om bolagen gett ”avvikande eller vederlagsfria förmåner” till ett närstående bolag i en annan medlemsstat. Ingen uppräknning skedde vid motsvarande transaktioner med ett närstående bolag i Belgien. Regeln ansågs utgöra en inskränkning av etableringsfriheten och domstolen gick därför till nästa steg i prövningen för att undersöka om regeln kunde rättfärdigas. EUD ansåg att regeln kunde rättfärdigas av behovet att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och av skatteflyktsskäl. I detta mål uttalade EUD uttryckligen att även om utgångspunkten är att en regel

---

<sup>60</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poireres Maduro i mål C-446/03.

<sup>61</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 55-56.

<sup>62</sup> Se t.ex. mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 49.

<sup>63</sup> Lang, Michael, The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word, European Taxation, februari 2006, s. 67.

<sup>64</sup> Mål C-231/05 Oy AA, punkt 58.

som kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl ska rikta in sig endast på fiktiva upplägg, så kan skatteflykt rättfärdiga fördragsstridiga regler även i andra fall om den beaktas tillsammans med behovet att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.<sup>65</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande i SGI-målet kom till samma slutsats, att reglerna kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl och av behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, men byggde på ett annat resonemang. Till skillnad från domstolen tittade generaladvokaten på om det var fråga om ett fiktivt upplägg, vilket hon menade var en förutsättning för rättfärdigande på grund av skatteflyktsskäl. Generaladvokaten menade därför att transaktioner mellan företag i beroendeförhållande med felaktiga priser inte kunde helt bortses från i beskattningshänseende men att medlemsstaterna hade rätt att justera resultatet som om den felaktiga prissättningen inte ägt rum. Felaktigheten i prissättningen utgjorde enligt generaladvokaten ett fiktivt upplägg.<sup>66</sup> Generaladvokaten menade även att övriga kriterier för att skatteflykt ska kunna utgöra rättfärdigandegrund, såsom den skattskyldiges rätt att lägga fram uppgifter om affärsmissiga skäl för det ifrågasatta upplägget, var uppfyllda.<sup>67</sup>

### **4.2.3 Slutsatser kring EUD:s samlade bedömning**

Mot bakgrund av ovan refererade domar står det klart att EUD anser att skatteflyktsgrunden är tillämplig även när de fördragsstridiga reglerna inte endast riktar in sig på fiktiva upplägg. En förutsättning för detta är dock att även andra rättfärdigandegrunder är tillämpliga. I Marks & Spencer, där EUD för första gången tillämpar flera rättfärdigandegrunder på detta sätt, diskuteras inte närmare varför man avviker från tidigare praxis kring skatteflykt som rättfärdigandegrund.<sup>68</sup> I SGI däremot klargörs detta uttryckligen och domstolen uttalar att skatteflyktsskäl i kombination med behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten inte kräver att en fördragsstridig regel enbart är tillämplig på fiktiva upplägg. Att viss oklarhet kring hur skatteflykt som rättfärdigandegrund skall tillämpas uppstod när detta nya resonemang etablerats av EUD visas inte minst av generaladvokatens förslag till avgörande i SGI där hon följde tidigare praxis och prövade om det var fråga om ett fiktivt upplägg.

---

<sup>65</sup> Mål C-311/08 SGI, punkt 65-66.

<sup>66</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-311/08, punkt 75.

<sup>67</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-311/08, punkt 77-79.

<sup>68</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 49-50.



### **4.3 Slutsatser: när kan nationella fördragsstridiga bestämmelser rättfärdigas av skatteflyktsskäl?**

Denna genomgång av praxis från EUD visar att skatteflykt som rättfärdigande grund av fördragsstridiga nationella bestämmelser accepteras under olika förutsättningar beroende på om även andra rättfärdigande grunder är tillämpliga.

Om det endast är av skatteflyktsskäl som en regel kan rättfärdigas krävs att regeln inte är generellt tillämplig utan riktar in sig på fiktiva upplägg. Regeln ska även vara utformad på så sätt att den skattskyldige har möjlighet att lägga fram uppgifter som visar att det ifrågasatta upplägget bygger på affärsmässiga skäl. Motivet till denna begränsning av rättfärdigande grundens räckvidd är att fiktiva upplägg som endast har till syfte att undvika skatt inte är en sådan typ av transaktion eller etablering som friheterna i fördraget är avsedda att främja. Detta ska dock inte förväxlas med en verklig etablering som gjorts av skattemässiga skäl. Sådana etableringar har medlemsstaterna inte rätt att förhindra genom nationella regler, även om nyetableringen lika väl hade kunnat göras i det egna landet.

I de fall där även andra rättfärdigande grunder är tillämpliga kan skatteflykt accepteras som rättfärdigande grund även om den ifrågasatta regeln inte riktar in sig på fiktiva upplägg. De fall som analyserats visar att skatteflyktsskäl tillämpats på detta sätt när även behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten varit relevant för rättfärdigande. De tidigare uppställda kriterierna om fiktivt upplägg och möjligheten att visa affärsmässiga skäl gäller alltså inte när skatteflykt tillämpas i kombination med andra rättfärdigande grunder.

## 5 Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna

Som nämnades i uppsatsens inledning aktualiseras ofta säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten och skatteflykt vid rättfärdigande av samma typ av lagstiftning. För att analysera nationell skattelagstiftning som har till syfte att förhindra att obeskattade medel förs ut ur landet är det alltså nödvändigt att fastställa tillämpningsområdet för de båda rättfärdigandegrunderna. Kopplingen mellan grunderna gör även att vissa av fallen som behandlats ovan i avsnitt 4 nu kommer behandlas igen, men denna gång med fokus på fördelningen av beskattningsrätten.

Liksom skatteflykt är behovet att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten en rättfärdigandegrund som utvecklats i EUD:s praxis. I motsats till skatteflykt tillämpades dock denna grund inledningsvis endast i kombination med andra rättfärdigande grunder och det är först de senaste åren som den tillämpats på egen hand.<sup>69</sup>

Till skillnad från föregående avsnitt är detta kapitel indelat efter typen av gränsöverskridande aktivitet. De två typer av gränsöverskridande aktiviteter där säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna aktualiserats som rättfärdigandegrund är vid resultatutjämnning inom en koncern samt vid exitbeskattning. Ambitionen med uppdelningen är att tydligare belysa hur domstolens resonemang skiljer sig åt beroende på typen av lagstiftning som prövas. Innan dessa två typer av gränsöverskridande aktiviteter behandlas kommer innebörden av de principer som EUD anser utgöra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten beskrivas.

### 5.1 Vad utgör en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten?

För att säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten ska kunna utgöra en rättfärdigandegrund krävs att det finns en norm för vad som utgör en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Inom unionsrätten finns dock ingen sådan norm och EUD har därför i flertalet rättsfall uttalat att medlemsstaterna har behörighet att själva bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelats.<sup>70</sup> EUD har vidare konstaterat att det inte är

---

<sup>69</sup> Mål C-337/08 X Holding och mål C-371/10 National Grid.

<sup>70</sup> Se t.ex. mål C-231/05 Oy AA, punkt 52.

orimligt att medlemsstaterna då låter sig inspireras av internationell praxis, och då främst OECD:s modellavtal.<sup>71</sup>

Terras och Wattels uppfattning om rättfärdigandegrunden är att den är baserad på territorialitetsprincipen och en stats rätt att beskatta verksamhet som bedrivits i landet.<sup>72</sup> Enligt detta resonemang är rättfärdigande möjligt vid fördragsstridiga regler som förhindrar ”import” av utländska skattereduktioner (exempelvis hinder mot att beakta utländska dotterbolags förluster), emigration av skattebetalare som ”tar med sig” obeskattade värdeökningar (detta kan förhindras genom exitskatter) och ”export” av obeskattade medel genom exempelvis felpriissättning.<sup>73</sup> Det handlar alltså om att en stats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i dess territorium, och även värdeökningar på tillgångar som uppkommit då innehavaren varit föremål för beskattning i staten. Terra och Wattel sammanfattar innebörden av rättfärdigandegrunden med ”the balanced notion refers to the legitimate need for tax connecting factors and tracing rules that yield balanced and consistent interjurisdictional results, in principle starting from source country entitlement”<sup>74</sup>.

Enligt Terras och Wattels mening utgår den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten från att verksamhetsstaten har rätt att beskatta och betydelsen av fördelningsprinciperna i OECD:s modellavtal tonas ner.<sup>75</sup> Terra och Wattel anser vidare att EUD:s domslut i Marks & Spencer var felaktigt eftersom det går emot grunderna för rättfärdigande baserat på fördelningen av beskattningsrätten. Innebörden av proportionalitetsbedömningen i Marks & Spencer var att slutliga förluster i utländska dotterbolag måste beaktas i vissa fall. Detta innebär att jurisdiktionen för den stat där moderbolaget har sitt säte sträcks ut med avseende på de utländska förlusterna och att rätten att beskatta verksamhet i det egna landet inskränks (skatteunderlaget minskas genom ”import” av utländska förluster).<sup>76</sup>

Marres uppfattning om innebörden av den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten är att den utgår från territorialitetsprincipen, såsom EUD formulerat den. Marres menar att territorialitetsprincipen enligt EUD innebär att ”resident taxpayers are taxed on their worldwide income and non-residents are taxed on their source income”<sup>77</sup>. Ytterligare en uppfattning om rättfärdigandegrunden har Poulsen. Poulsens uppfattning är att rättfärdigande kan ske när det är fråga om fördragsstridiga bestämmelser som har till syfte att förhindra att inkomster flyttas mellan medlemsstaterna

---

<sup>71</sup> Se exempelvis mål C-470/04 N, punkt 44-46.

<sup>72</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 765.

<sup>73</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 765.

<sup>74</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 768.

<sup>75</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 764 f.

<sup>76</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 653 ff.

<sup>77</sup> Marres, Otto, The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation, Intertax, Volym 39, nummer 3, 2011, s. 123.

utan beaktande av var inkomsterna verkligen intjänats.<sup>78</sup> Poulsen menar också att grundens främsta betydelse är för situationer som involverar otillåtna skatteundandraganden.<sup>79</sup> Poulsen lyfter vidare fram en koppling mellan armlängdsprincipen och fördelningen av beskattningsrätten. Han menar att normen för fördelningen av beskattningsrätten kan baseras på armlängdsprincipen såsom den uttrycks i OECD:s modellavtal. Armlängdsprincipen innebär att företag inom samma koncern ska beskattas utifrån de inkomster de haft om affärerna dem emellan skett på samma villkor som skulle ha gällt mellan oberoende parter. Fördelning av beskattningsrätten baserat på armlängdsprincipen försäkrar en objektiv standard för i vilket land inkomster ska beskattas.<sup>80</sup> Eftersom EUD i sin praxis låter sig inspireras av OECD:s modellavtal när det gäller frågor kring vad som utgör en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, menar Poulsen att nationell lagstiftning som har till syfte att förhindra otillåtna skatteundandraganden kan rättfärdigas om den bygger på armlängdsprincipen.<sup>81</sup> Poulsen tillägger dock att denna teori inte är applicerbar på all typ av nationell lagstiftning som ska förhindra skatteundandragande.<sup>82</sup>

Min tolkning av rättfärdigandegrunden är att EUD utgår från verksamhetsstatens rätt att beskatta. Detta gäller både vid de skatteundandraganden som Poulsen lyfter fram och vid exitbeskattning<sup>83</sup>. Fördelningsprinciperna i OECD:s modellavtal har vidare betydelse för grundens tillämpning. Jag tolkar det som att domstolen låter dessa fördelningsprinciper motivera avvikelser från utgångspunkten att verksamhetsstaten ska ha rätten att beskatta, alternativt låter modellavtalet avgöra vilken stat som ska anses utgöra verksamhetsstaten. Exempelvis kapitalvinster vid avyttring av tillgångar ska enligt artikel 13.5 i OECD:s modellavtal beskattas i den stat där överlåtaren är bosatt. I detta fall skulle ”verksamhetsstaten” även kunna anses vara den stat där tillgången är belägen, vilket är den princip som gäller för ett antal specifikt reglerade tillgångar (exempelvis fast egendom). Även armlängdsprincipen har, som Poulsen visar, betydelse. Hur EUD skulle bedöma nationella bestämmelser som skyddar den nationella skattebasen utifrån andra fördelningsprinciper än de i OECD:s modellavtal är svårt att avgöra. Domstolen har i flera rättsfall uttalat att medlemsstaterna har behörighet att bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas.<sup>84</sup> Ett sådant uttalande tyder på att

---

<sup>78</sup> Poulsen, Martin, Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction, Intertax, Volym 40, nummer 3, 2012, s. 204.

<sup>79</sup> Poulsen, Martin, Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction, Intertax, Volym 40, nummer 3, 2012, s. 204.

<sup>80</sup> Poulsen, Martin, Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction, Intertax, Volym 40, nummer 3, 2012, s. 209.

<sup>81</sup> Poulsen, Martin, Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction, Intertax, Volym 40, nummer 3, 2012, s. 210.

<sup>82</sup> Poulsen, Martin, Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction, Intertax, Volym 40, nummer 3, 2012, s. 211.

<sup>83</sup> Se vidare om exitbeskattning Zernova, Daria, Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market, Intertax, Volym 39, nummer 10, 2011, s. 486.

<sup>84</sup> Se exempelvis mål C-470/04 N, punkt 44.

medlemsstaterna är fria att helt bestämma hur långt deras skattejurisdiktion ska sträcka sig. Det är dock inte rimligt att EUD skulle vara beredd att rättfärdiga bestämmelser som säkerställer beskattningsrätten över medel som inte har någon anknytning till landet. I flera domar uttalar även domstolen att det inte är orimligt att medlemsstaterna låter sig inspireras av internationell praxis och framför allt OECD:s modellavtal i fördelningen av beskattningsrätten.<sup>85</sup> Om kriterierna för fördelningen av beskattningsrätten vore helt fria är ett sådant uttalande onödigt; om allt är tillåtet behöver domstolen inte särskilt poängtera att det är tillåtet att inspireras av OECD:s modellavtal. Min tolkning av detta är att bestämmelser som säkerställer en fördelning av beskattningsrätten enligt OECD:s modellavtal kommer kunna rättfärdigas, så länge bestämmelserna är proportionerliga. Utgår man från andra principer är det däremot inte säkert att rättfärdigandegrunden är tillämplig. Särskilt i de fall då en stats skatteanspråk ligger alltför långt ifrån utgångspunkten att verksamhetsstaten har rätt att beskatta, kommer EUD troligen inte vara villig att rättfärdiga fördragsstridiga bestämmelser med behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.

När rättfärdigande på grund av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten aktualiseras är det alltså till att börja med frågan om hur beskattningsrätten är fördelad som uppkommer. Som en naturlig följd av detta handlar rättfärdigandet också om att medlemsstaterna har rätt att genom lagstiftning se till staten kan utöva sin beskattningsrätt över de medel som de har tilldelats beskattningsrätten över. Denna senare del tydliggör också kopplingen till rättfärdigande av skatteflyktsskäl.<sup>86</sup> I Cadbury Schweppes, där CFC-regler ansågs kunna rättfärdigas i vissa fall av skatteflyktsskäl, uttalade domstolen att missbruk av etableringsfriheten som består i rent konstlade upplägg som skapats i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på verksamhet som bedrivs i landet får hindras av medlemsstaterna. Domstolen gjorde vidare en hänvisning till domen i Marks & Spencer och till behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten genom uttalandet att rent konstlade upplägg kan ”hindra medlemsstaterna från att utöva sina beskattningsbefogenheter på verksamhet som bedrivs inom deras territorier och därmed äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten”<sup>87</sup>. Detta uttalande visar sambandet mellan rättfärdigande av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och rättfärdigande av skatteflyktsskäl. Ett uttalande från Terra och Wattel som väl sammanfattar innebörden av denna aspekt av rättfärdigandegrunden är ”a balanced allocation of taxing power apparently means tax base integrity for the source state”<sup>88</sup>. Det handlar alltså inte bara om vem som har beskattningsrätten utan även om rätten för medlemsstaterna att se till att de verkligen kan ta ut skatt på den tilldelade

---

<sup>85</sup> Se exempelvis mål C-470/04 N, punkt 45.

<sup>86</sup> Helminen, Marjaana, Freedom of Establishment and Oy AA, European Taxation, november 2007, s. 496.

<sup>87</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 55-56.

<sup>88</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 768.

skattebasen. I detta sammanhang ska det dock poängteras att proportionalitetsbedömningen kan leda till inskränkningar av denna rätt.<sup>89</sup>

## 5.2 Resultatutjämnning och förhållanden inom en koncern

Etableringsfriheten inbegriper en rätt för bolag inom unionen att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom dotterbolag, filial eller agentur. Även om etableringsfriheten enligt fördragets ordalydelse tar sikte på värdmedlemsstatens lagstiftning följer det av EUD:s praxis att även ursprungsmedlemsstatens lagstiftning omfattas.<sup>90</sup> Regler som förhindrar gränsöverskridande resultatutjämnning inom en koncern innebär ofta ett hinder mot etableringsfriheten eftersom sådana regler gör det mindre attraktivt att etablera sig i andra länder. Nationella regler med sådan innebörd har därför ett flertal gånger prövats av EUD. Som de följande rättsfallen visar kan säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten ofta vara tillämplig i sådana prövningar. Rättsfallen redovisas i kronologisk ordning.

### 5.2.1 Marks & Spencer

Som tidigare nämnts gällde Marks & Spencer brittiska koncernavdragsregler som EUD ansåg kunna rättfärdigas av tre rättfärdigande grunder, varav en var behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. De argument domstolen menade motiverade ett rättfärdigande på denna grund var att ett bolags vinster och förluster ska behandlas enligt inom ramen för samma skattesystem eftersom symmetrin annars bryts.<sup>91</sup> Om de brittiska koncernavdragsreglerna skulle omfatta utländska dotterbolag skulle dotterbolagens förluster, men inte dess vinster, beaktas i det brittiska skattesystemet och detta skulle alltså orsaka asymmetri. Ytterligare ett argument för rättfärdigande på denna grund var att om bolag skulle ges valmöjlighet beträffande var deras förluster skulle beaktas skulle fördelningen av beskattningsrätten äventyras eftersom den ena statens beskattningsunderlag minskar medan den andra statens beskattningsunderlag ökar.<sup>92</sup> Reglerna kunde alltså rättfärdigas men som berörts ovan i avsnitt 4.2 kom dock proportionalitetsbedömningen i Marks & Spencer att leda till att avdrag för förluster i utländska dotterbolag i vissa fall måste medges.

---

<sup>89</sup> Se vidare angående proportionalitetsbedömningen Poulsen, Martin, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, Volym 40, nummer 3, 2012, s. 201.

<sup>90</sup> Mål C-466/03 Marks & Spencer, punkt 30-31.

<sup>91</sup> Mål C-466/03 Marks & Spencer, punkt 43 och 45.

<sup>92</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 46.

## 5.2.2 Rewe Zentralfinanz

I målet Rewe Zentralfinanz åberopade Tyskland behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som rättfärdigandegrund för fördragsstridiga tyska regler. Reglerna innebar att tyska moderbolag inte fick göra avdrag vid nedskrivning av värdet på andelar i utländska dotterbolag. EUD accepterade inte rättfärdigandegrunden och gjorde i detta mål klart att en skillnad i skattemässig behandling beroende på om ett moderbolag har tyska eller utländska dotterbolag inte kan rättfärdigas. Att moderbolaget valt att etablera dotterbolag som inte kommer generera skatteintäkter till Tyskland kan alltså inte motivera att en viss skatteförmån nekas moderbolaget.<sup>93</sup> I generaladvokatens förslag till avgörande finns ytterligare förklaring till resonemanget. Generaladvokaten menade att Tyskland misstolkat argumentet som användes i Marks & Spencer att vinster och förluster ska behandlas inom ramen för samma skattesystem. Enligt Tysklands tolkning har värdeminskningen på moderbolagets andelar i dotterbolaget samband med dotterbolagets verksamhet. Att medge avdrag för nedskrivning på andelarna skulle innebära att dotterbolagets förluster beaktades inom ramen för det tyska skattesystemet utan att möjlighet finns att beskatta dotterbolagets vinster. En sådan tolkning, menade generaladvokaten, innebär att medlemsstaterna skulle kunna neka skatteförmåner till bolag som även etablerat sig utanför hemviststaten med motiveringen att denna utländska verksamhet inte genererar skatteintäkter till hemviststaten.<sup>94</sup>

## 5.2.3 Deutsche Shell

I februari 2008 avgjorde EUD ett mål som gällde effekten av en valutakursförlust vid återföring av insatskapital som investerats i ett utländskt fast driftställe. Omständigheterna i målet var att ett tyskt bolag etablerat ett fast driftställe i Italien och sedermera, inför en försäljning, överförde tillgångarna i det fasta driftstället till ett nybildat italienskt dotterbolag. Det fasta driftstället upphörde då att existera och de belopp som det tyska bolaget erhöll på grund av transaktionerna utgjorde en återbetalning av insatskapitalet. På grund av valutakursförändringar mellan mark och lire uppkom en negativ differens på insatskapitalet och det tyska bolaget ansåg att differensen skulle behandlas som en avdragsgill valutakursförlust. Till saken hör även att skatteavtalet mellan Tyskland och Italien tilldelade Italien beskattningsrätten för det fasta driftstället. Valutakursförlusten kom dock inte att beaktas i Italien eftersom beskattningsunderlaget där, naturligtvis, fastställdes i lire.<sup>95</sup>

EUD kom fram till att den tyska lagstiftningen som hindrade att valutakursförlusten beaktades utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Mål C-347/04 Rewe Zentralfinanz, punkt 43-44.

<sup>94</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro i mål C-347/04, punkt 27-29.

<sup>95</sup> Mål C-293/06 Deutsche Shell, punkt 9-17.

<sup>96</sup> Mål C-293/06 Deutsche Shell, punkt 32.

De rättfärdigande grunder Tyskland framförde var skattesystemets inre sammanhang och behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. För den senare grundens tillämpning argumenterade Tyskland att den fördelning av beskattningsrätten som avtalats mellan Italien och Tyskland är legitim och eftersom avtalet tilldelar Italien beskattningsrätten för det fasta driftstället skulle den ifrågavarande valutakursförlusten inte beaktas.<sup>97</sup> EUD accepterade inte Tysklands argument utan menade att fördelningen av beskattningsrätten i avtalet inte kan tillåta att en medlemsstat ”utesluter att valutakursförluster beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för den huvudsakliga etableringen, vilka till sin art är sådana att de aldrig kan drabba det fasta driftstället”<sup>98</sup>.

## 5.2.4 Oy AA

I Oy AA behandlades finska reglers förenlighet med FEUF. Reglerna gällde koncernbidrag och föreskrev att givaren av koncernbidrag fick dra av bidraget från sin skattepliktiga inkomst endast om mottagaren var skattskyldig i Finland. Reglerna ansågs utgöra hinder mot etableringsfriheten men kunde, förutom av skatteflyktsskäl, även rättfärdigas av behovet att säkerställa att fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna upprätthålls. Domstolen menade att en medlemsstat har rätt att förebygga ageranden som äventyrar medlemsstatens rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium. Om rätt till avdragsgillt koncernbidrag förelåg skulle ett bolag kunna välja i vilken stat dess vinst skulle beskattas, vilket äventyrar fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.<sup>99</sup>

## 5.2.5 Lidl Belgien

I målet Lidl Belgien prövades tyska reglers förenlighet med etableringsfriheten. Reglerna innebar att förluster hänförliga till utländska fasta driftställen inte fick beaktas i ett bolags beskattningsunderlag. Domstolen fann att reglerna stred mot etableringsfriheten men att de kunde rättfärdigas med beaktande av behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet att avvärja risken att en förlust beaktas två gånger. För bedömningen spelade skatteavtalsbestämmelser som var utformade i enlighet med OECD:s modellavtal en viktig roll. Skatteavtalet tilldelade nämligen landet där det fasta driftstället var beläget beskattningsrätten för inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället (exempt-metoden<sup>100</sup>). Eftersom Tyskland genom avtalet av sagt sig beskattningsrätten för vinster hänförliga till det fasta driftstället kan regler som hindrar avdrag för motsvarande förluster rättfärdigas med behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Om avdrag för förlusterna medgivits hade symmetrin mellan beskattningsrätten och avdragsrätten inte upprätthållits.

<sup>97</sup> Mål C-293/06 Deutsche Shell, punkt 33 och 35.

<sup>98</sup> Mål C-293/06 Deutsche Shell, punkt 44.

<sup>99</sup> Mål C-231/05 Oy AA, punkt 54-56.

<sup>100</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 644.



Avdragsrätten hade även inneburit att bolaget kunnat välja i vilken stat förlusten skulle göras gällande vilket skulle ”påtagligt äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”.<sup>101</sup>

## 5.2.6 SGI

I SGI-målet behandlades en belgisk korrigeringsregels förenlighet med etableringsfriheten. Bakgrunden var att ett belgiskt bolag hade upptaxerats efter att dels ha lämnat ett räntefritt lån till ett närstående bolag i Frankrike och dels efter att ha utbetalat ovanligt höga styrelsearvoden till ett närstående luxemburgskt bolag. EUD kom fram till att korrigeringsregeln innebar en inskränkning i etableringsfriheten men att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna samt skatteflyktskäl kunde rättfärdiga regeln. Domstolens motivering kring hur säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten kunde rättfärdiga byggde på samma argument som tidigare framförts, nämligen att en medlemsstat har rätt att förebygga förfaranden som äventyrar statens rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet. Ytterligare ett argument som upprepades från tidigare fall var att om ett bolag ges rätt att välja var dess vinster respektive förluster ska beskattas kan detta äventyra en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.<sup>102</sup> Hade inte korrigeringsregeln funnits hade bolag genom vederlagsfria förmåner kunnat överföra vinster från ett bolag i en medlemsstat till ett bolag i en annan medlemsstat. Därmed skulle bolaget kunna välja var vinsterna beskattas.

## 5.2.7 X Holding

I målet X Holding tillämpades behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten som rättfärdigandegrund för fördragsstridiga bestämmelser separat. Bakgrunden till domen var att Nederländerna begärt förhandsbesked för att få klarhet i om en särskild skattereglering stred mot FEUF. Innebörden av de nationella reglerna var att ett nederländskt moderbolag och dess nederländska dotterbolag hade möjlighet att beskattas som en enda skattemässig enhet, medan samma möjlighet inte förelåg när moderbolaget hade utländska dotterbolag. EUD konstaterade att regleringen innebar en förmån och genom att utesluta utländska dotterbolag från förmånen kunde regleringen hämma utövandet av den unionsrättsliga etableringsfriheten. Domstolen gick därefter vidare till att undersöka om regleringen kunde rättfärdigas av något tvingande allmänintresse. Upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kunde enligt domstolen göra det nödvändigt att tillämpa endast en stats skatteregler på såväl vinster som förluster. Om även utländska dotterbolag skulle omfattas av förmånen i fråga skulle bolagen kunna välja vilken beskattningsmetod som skulle tillämpas på eventuella underskott samt om de skulle beaktas i Nederländerna eller i dotterbolagets hemviststat. Detta skulle enligt domstolen äventyra fördelningen av

---

<sup>101</sup> Mål C-414/06 Lidl Belgium, punkt 32-34.

<sup>102</sup> Mål C-311/08 SGI, punkt 60-62.

beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och eftersom reglerna även ansågs proportionerliga kunde de rättfärdigas.<sup>103</sup>

Generaladvokatens yttrande i målet X Holding ger ytterligare förklaring till rättfärdigandet. Kommissionen, som ansåg att de nederländska reglerna var fördragsstridiga och inte kunde rättfärdigas, menade att systemet med en skatterättslig enhet inte på samma sätt som vid gränsöverskridande resultatutjämnning innebar att bolagen kunde välja var underskott skulle beskattas. Detta argument avfärdades av generaladvokaten som menade att även om det nederländska systemet med skattemässig enhet innebär att resultatet ska beskattas hos moderbolaget så finns det när som helst en möjlighet att på bolagens initiativ upplösa enheten. På så sätt skulle ett inkluderande av utländska dotterbolag i regleringen innebära att bolagen skulle kunna välja var underskott beaktas.<sup>104</sup>

## 5.3 Exitskatter

Exitskatter är den andra typen av gränsöverskridande aktivitet där säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten ofta aktualiseras som rättfärdigandegrund. Exitskatter eller utflyttningsskatter innebär vanligen att orealiserade värdeökningar beskattas när en fysisk eller juridisk person flyttar från en stat och därmed upphör att vara skattskyldig i denna stat. Exitskatter innebär alltså att beskattning av utflyttande personer sker vid utflyttningstillfället, medan personer som kvarstannar i landet beskattas för värdeökningar vid realisationstillfället. Denna skillnad innebär en inskränkning av den fria rörligheten och regler av detta slag har därför vid ett flertal tillfällen kom upp till prövning i EUD.<sup>105</sup> I dessa sammanhang är det naturligt att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten aktualiseras som rättfärdigandegrund eftersom det handlar om en stats rätt att beskatta värdeökningar som skett under den tid då innehavaren varit skattskyldig i staten.

EUD:s bedömning i rättfärdigandefrågan har varit olika beroende på om det varit fråga om beskattning av en fysisk person eller en juridisk person, varför de olika situationerna kommer behandlas separat.

### 5.3.1 Fysiska personer

I N-målet behandlades nederländska exitskatter för kapitaltillgångar. N var ensam ägare till tre bolag och i samband med att han flyttade sin skatterättsliga hemvist från Nederländerna till Storbritannien utlöstes kapitalvinstbeskattning av den orealiserade värdeökningen på bolagen. Enligt gällande nederländska regler var det möjligt att beviljas uppskov med betalning av skatten men ett av villkoren för sådant uppskov var att säkerhet

---

<sup>103</sup> Mål C-337/08 X Holding, punkt 28, 31-33.

<sup>104</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-337/08, punkt 43-45.

<sup>105</sup> Communication from the Commission: Exit Taxation and the Need for Co-Ordination of Member States' Tax Policies, 2006-12-19, COM(2006) 825, s. 3.

ställdes. I prövningen av reglernas förenlighet med FEUF kom EUD, med hänvisning till OECD:s modellavtal, fram till att Nederländerna hade rätt att beskatta den värdeökning av tillgångarna som skett under tiden N var bosatt i landet.<sup>106</sup> Därefter kom dock domstolen fram till att kravet på säkerhet för uppskov med betalning av skatten inte kunde rättfärdigas och inte heller att beräkningen av skatten skedde utan hänsyn till efterföljande värdeminskningar på tillgångarna.<sup>107</sup> Domstolen kom alltså fram till att den nederländska exitskatten kunde rättfärdigas, även om reglerna i vissa delar ansågs gå utöver vad som var nödvändigt för att uppnå det eftersträvade ändamålet.

Detta slut kan tyckas svårt att förena med domen i Lasteyrie som behandlats ovan i avsnitt 4.1.2. I Lasteyrie kom nämligen domstolen fram till att franska exitskatter på kapitalinkomster inte kunde rättfärdigas. I generaladvokatens förslag till avgörande i N kommenteras detta. Det ändamål som Frankrike angav att exitskatterna hade var att förhindra skatteflykt, inte att bevara fördelningen av beskattningsrätten. Mot bakgrund av detta kunde reglerna inte rättfärdigas eftersom rättfärdigandeprovningen sker utifrån målsättningen med reglerna, se ovan avsnitt 3.3.2. Eftersom de nederländska reglerna hade till syfte att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten blev prövningen och resultatet ett annat.<sup>108</sup>

### 5.3.2 Juridiska personer

I ett nyligen avgjort fall ansågs behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna än en gång på egen hand kunna rättfärdiga fördragsstridiga bestämmelser. Bakgrunden till målet var att ett nederländskt bolag, National Grid Indus BV, beslutat att flytta sin verkliga ledning till Storbritannien och därmed enligt gällande skatteavtal upphört att vara skattskyldigt i Nederländerna. Enligt nederländsk lagstiftning blev följden av denna flytt att bolaget beskattades för orealiserade värdeökningar. Nederländsk domstol begärde förhandsbesked i frågan om dessa bestämmelser var förenliga med FEUF. Efter att ha konstaterat att reglerna utgjorde hinder mot den fria rörligheten kom EUD fram till att reglerna kunde rättfärdigas med hänsyn till säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Domstolen motiverade detta med att ursprungsmedlemsstaten, alltså i detta fall Nederländerna, har rätt att beskatta den verksamhet som bedrivs på dess territorium. Eftersom värdeökningen skett när bolaget hade sin hemvist i ursprungsmedlemsstaten så har den staten rätt att beskatta orealiserade värdeökningar vid den skattskyldiges utflyttning från staten. Värdeökningen ska alltså beskattas i den stat där den uppkom.<sup>109</sup> Domstolen kom dock fram till att nationella regler som föreskriver ett omedelbart uttag av skatten inte är proportionerliga. Istället ska de skattskyldiga ges möjlighet att betala in

---

<sup>106</sup> Mål C-470/04 N, punkt 45-47.

<sup>107</sup> Mål C-470/04 N, punkt 51, 54-55.

<sup>108</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-470/04, punkt 100-101.

<sup>109</sup> Mål C-371/10 National Grid, punkt 46-48.

skatten först när tillgångarna realiserats.<sup>110</sup> En viktig skillnad från N-målet är dock att domstolen godtog att skatten slutgiltigt fastställdes och att framtida värdeminskningar inte beaktades. Domstolen motiverade denna skillnad med att tillgångarna i ett bolag i ”direkt knutna till ekonomisk verksamhet som drivs i syfte att generera intäkter” och att den skattepliktiga inkomsten även påverkas av värderingen i bolagets balansräkning där avskrivningar minskar tillgångarnas värde. På detta sätt skiljer sig bedömningen från N-målet som gällde exitbeskattning av en fysisk persons tillgångar.<sup>111</sup> Ytterligare en skillnad är att EUD i National Grid uttalade att ursprungsmedlemsstaten har rätt att vid uppskov med beskattningen kräva ställande av bankgaranti för betalning av skatten.<sup>112</sup>

### 5.3.3 Skillnader mellan exitbeskattning av fysiska och juridiska personer

Enligt de rättsfall om exitbeskattning som ovan behandlats gäller sammanfattningsvis följande. För fysiska personer måste uppskov med betalning av exitskatter beviljas utan krav på att någon säkerhet ställs. Vidare måste förluster som uppkommer efter att den fysiska personen lämnat ursprungsstaten beaktas.

När det gäller juridiska personer anser EUD att det är proportionerligt att vid uppskov med betalning av skatten kräva att säkerhet ställs. Till skillnad från vid beskattning av fysiska personer kan vidare exitskatten fastställas slutgiltigt vid utflyttningen, och alltså behöver framtida förluster inte beaktas.

Utifrån de grundläggande principerna för rättfärdigande grunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten är det enligt min uppfattning svårt att förstå varför medlemsstaterna måste beakta framtida förluster vid exitbeskattning av fysiska personer. Resultatet blir att medlemsstaten tvingas beakta förluster som uppkommer utanför dess territorium, utan att motsvarande värdeökningar får beaktas. Enligt Terras och Wattels tolkning kan domstolens argument att *personer som kvarstannar i landet* beskattas med hänsyn tagen till förluster inte accepteras. De menar att en person som flyttar ut inte längre är föremål för beskattning i ursprungsstaten, vilket den person som kvarstannar i landet är. Den emigrerande personen och den kvarstannande personen är alltså inte i jämförbara situationer.<sup>113</sup> Denna skillnad i behandling av fysiska och juridiska personers exitbeskattning finner jag inte vara motiverad. Även den andra stora skillnaden, att ursprungsmedlemsstaten har rätt att kräva säkerhet för betalning av skatten när det är fråga om exitbeskattning av juridiska personer, är svårförståelig. Enligt domstolen i National Grid finns det en risk att inte skatten tas ut och att denna risk ökar ju längre tiden går. Av

---

<sup>110</sup> Mål C-371/10 National Grid, punkt 65.

<sup>111</sup> Mål C-371/10 National Grid, punkt 54-57.

<sup>112</sup> Mål C-371/10 National Grid, punkt 74.

<sup>113</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 785 f.

denna anledning ansåg domstolen att ursprungsmedlemsstaten har rätt att kräva säkerhet vid anstånd med betalning av skatten.<sup>114</sup> Jag ser inte varför dessa argument skulle ha större betydelse vid beskattningen av juridiska personer än vid beskattningen av fysiska personer. En möjlig förklaring till skillnaderna mellan National Grid och domen i N-målet är att EUD ändrat uppfattning i frågan.<sup>115</sup>

## **5.4 Slutsatser: när kan nationella fördragsstridiga bestämmelser rättfärdigas av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten?**

Genomgången av praxis visar att domstolen i sin rättfärdigandebedömning lyfter fram olika typer av argument beroende på vilken typ av gränsöverskridande situation det är fråga om. När det gäller resultatutjämnning och liknande förhållanden inom en koncern visar de fall som redogjorts för ovan att domstolen anser att vinster och förluster skall behandlas inom ramen för samma skattesystem. Ytterligare en viktig faktor som anses äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten är om de skattskyldiga ges valmöjlighet beträffande var deras vinster respektive förluster ska beaktas. Detta skulle nämligen leda till att skatteunderlaget riskerar att minska i en stat och öka i en annan stat. När dessa förutsättningar är vid handen kan alltså fördragsstridiga bestämmelser rättfärdigas med behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

För exitskatter verkar domstolen fokusera på ”den skatterättsliga territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsmässig komponent”.<sup>116</sup> Med detta menas att den stat där den skattskyldiga hade sin skatterättsliga hemvist under den period då de orealiserade värdeökningarna uppkom ska ha rätt att beskatta desamma. Om de nationella fördragsstridiga reglerna har till syfte att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna tyder EUD:s praxis på att de kan rättfärdigas. De övriga stegen under rule of reason-testet har dock visat sig spela en stor roll vid bedömningen och exitskattereglernas exakta utformning prövas noggrant under proportionalitetsprincipen. Som framställningen ovan visat skiljer sig vidare resultatet av proportionalitetsbedömningen mellan exitskatter som drabbar fysiska personer och de som drabbar juridiska personer.

Ytterligare en slutsats som följer av denna genomgång av praxis är att fördelningen av beskattningsrätten är en betydelsefull rättfärdigandegrund.

---

<sup>114</sup> Mål C-371/10 National Grid, punkt 74.

<sup>115</sup> Se vidare Ceije, Katia, Hilling, Maria, Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning, Skattenytt, 3/2012, s. 129-135.

<sup>116</sup> Mål C-371/10 National Grid, punkt 46.

Genom X Holding och National Grid, där grunden tillämpades separat, har EUD visat att det är en rättfärdigande grund med ett stort tillämpningsområde och därmed av stor betydelse för medlemsstaternas nationella skatteregler. Detta var även generaladvokatens uppfattning i Oy AA där hon i sitt förslag till avgörande konstaterade att fördelningen av beskattningsrätten utgjorde kärnan av rättfärdigande grunderna i Marks & Spencer.<sup>117</sup> Mot bakgrund av senare praxis där grunden tillämpas enskilt kan man fråga sig om inte grunden kunnat tillämpas enskilt även i tidigare mål, exempelvis Marks & Spencer och Oy AA där omständigheterna och argumenten liknar dem som tillämpades i X Holding. Ett sådant antagande leder också till att skatteflyktsgrundens praktiska betydelse är begränsad till situationer där den tillämpas enskilt och då med begränsning till rättfärdigande av regler som träffar rent konstlade upplägg. Terra och Wattels tolkning är att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten som rättfärdigande grund gör en separat rättfärdigande grund i form av skatteflykt onödig.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-231/05, punkt 48.

<sup>118</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 768.

# 6 Rättfärdigande av svenska regler

Efter att i kapitel fyra och fem analyserat tillämpningsområdet för rättfärdigandegrunderna skatteflykt och säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kommer i detta kapitel möjligheten till rättfärdigande av några utvalda svenska regler undersökas. De utvalda reglerna är:

- CFC-reglerna i 39a kap. IL
- Koncernbidrags- och koncernavdragsreglerna i 35-35a kap. IL
- Villkoret om skattskyldighet för förvärvaren vid underprisöverlåtelse i 23 kap. IL

Syftet med analysen är alltså, som nämndes i uppsatsen inledning, att undersöka vilka av de svenska potentiellt fördragsstridiga bestämmelserna som torde kunna rättfärdigas med någon av de behandlade grunderna. Analysen av rättfärdigande sker utifrån ett antagande att reglerna inte är förenliga med fördraget, frågan om de utvalda reglerna verkligen strider mot FEUF kommer alltså inte behandlas.

## 6.1 CFC-reglerna

### 6.1.1 Reglernas utformning

I 39 a kap. IL återfinns de svenska CFC-reglerna som innebär att delägare i vissa utländska lågbeskattade juridiska personer ska beskattas för den juridiska personens överskott, motsvarande sin ägarandel. Beskattning sker alltså oavsett om delägaren tar ut några pengar från bolaget eller inte. Syftet med reglerna är att förhindra upplägg med transaktioner med utländska juridiska personer belägna i lågbeskattade länder som leder till att medel undantas beskattning i Sverige.<sup>119</sup>

Den första januari 2004 infördes vissa förändringar av de tidigare gällande CFC-reglerna.<sup>120</sup> En nyhet som infördes var kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § IL. I denna stadgas att inkomster inte ska anses lågbeskattade om de uppbärs av juridisk person hemmahörande i en stat som är upptagen i en särskild lista (bilaga 39a), såvida det inte är fråga om en inkomst som är undantagen från listan. En sådan typ av inkomst som är undantagen i vissa stater är inkomster från bank- och finansieringsrörelse och annan finansiell verksamhet. I kompletteringsregeln stadgas även att för stater inom EES ska inkomster från bank och finansieringsrörelse och annan finansiell

---

<sup>119</sup> Prop. 2007/08:16, s. 13.

<sup>120</sup> Prop. 2003/04:10.

verksamhet endast avse inkomster från verksamhet som består i att direkt eller indirekt finansiera företag med vilka den långivande företaget står i intressegemenskap. Motsvarande definition gäller även för försäkringsverksamhet. För bolag i en handfull stater inom EU gäller enligt listan att inkomster av detta slag (samt vissa andra särskilda undantag) är undantagna, vilket innebär att de kan CFC-beskattas. I samband med införandet av reglerna uttalade regeringen att de föreslagna reglerna inte stred mot unionsrätten.<sup>121</sup> I förhållande till etableringsfriheten menade regeringen att reglerna inte innebar en diskriminering utan istället medförde att förutsättningarna blev mer likvärdiga i jämförelse med att ett bolag etablerade ett dotterbolag i Sverige.<sup>122</sup> För det fall reglerna ändå ansågs strida mot fördraget menade regeringen att de kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl.<sup>123</sup> Regeringens uppfattning delades inte av alla. Exempelvis Mattias Dahlberg menade att mot bakgrund av EUD:s praxis innebar de föreslagna reglerna ett hinder mot etableringsfriheten. Han menade även att de var alltför breda för att kunna rättfärdigas av skatteflyktsskäl.<sup>124</sup>

Efter domen i Cadbury Schweppes fick regeringen anledning att ompröva sin ståndpunkt. I Cadbury Schweppes, som behandlades i avsnitt 4.1.3, fastslog EUD att CFC-regler utgör ett hinder mot etableringsfriheten.<sup>125</sup> Domstolen menade dock att CFC-regler i vissa fall kunde rättfärdigas, nämligen då de träffade rent konstlade upplägg. I domen gav domstolen, som tidigare nämnts, även exempel på faktorer som tyder på verklig etablering.<sup>126</sup> Efter domen i Cadbury-Schweppes meddelats fann Sverige anledning att modifiera CFC-reglerna i 39 a kap. IL.<sup>127</sup> Resultatet av denna modifiering blev att ytterligare en kompletteringsregel infördes:

#### 39 a kap. 7 a § IL

*Även om nettoinkomsten enligt 5 § är lågbeskattad och inte undantagen enligt 7 § ska en inkomst hos en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen i den stat där den hör hemma utgör en verklig etablering från vilken en affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs.*

*Vid prövningen av om förutsättningarna i första stycket är uppfyllda ska särskilt beaktas*

- 1. om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet,*

---

<sup>121</sup> Prop. 2003/04:10, s. 102.

<sup>122</sup> Prop. 2003/04:10, s. 106.

<sup>123</sup> Prop. 2003/04:10, s. 108.

<sup>124</sup> Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus, CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law, 2004, s. 599 f.

<sup>125</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 45-46.

<sup>126</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 65, 67-68.

<sup>127</sup> Prop. 2007/08:16, s. 1.



2. *om den utländska juridiska personen har egna resurser i den stat där den hör hemma i form av personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten, och*
3. *om den utländska juridiska personens personal självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten. Lag (2007:1254).*

## 6.1.2 Kritik mot den nya kompletteringsregeln

I propositionen till ändringen var regeringen tydlig med att lagrummet är utformat med utgångspunkt i Cadbury Schweppes-domen.<sup>128</sup> Den kritik som remissinstanserna framförde som främst gällde formuleringar som instanserna inte ansåg ha stöd i EU-rätten, bemötte dock regeringen med att terminologin som används in de nationella lagstiftningen inte behöver vara densamma som i EUD:s praxis.<sup>129</sup> En sådan omdiskuterad formulering var tredje punkten i lagrummets andra stycke som gäller personalens kompetens. I Cadbury Schweppes anger EUD att personal är en sådan objektiv omständighet som tyder på att ett bolag verkligen existerar i fysisk form i värdstaten. Däremot nämns inget om personalens kompetens och bland annat lagrådet menade att tredje punkten i regeringens förslag därför inte hade något stöd i EUD:s praxis.<sup>130</sup> Regeringen bemötte denna ståndpunkt med att EUD:s praxis tydligt ger stöd för att en verksamhet ska bedrivas under de villkor som normalt föreligger vid en verklig etablering och att detta normalt innebär att personalen självständigt kan fatta beslut i den löpande verksamheten. Lagrådets yttrande ledde dock till att regeringen tog bort en formulering som gällde personalens förfoganderätt över likvida tillgångar och annan lös egendom. När det gäller valet av formuleringar och eventuella skillnader i förhållande till EU-rätten framfördes det också i doktrinen att regeringens förslag kunde försvaras med principen om EU-konform tolkning.<sup>131</sup>

Ytterligare kritik som framfördes mot regeringens lagförslag var hur bevisbördan för att det var fråga om en verklig etablering placerats på den skattskyldige. Lagrådet menade att en sådan placering av bevisbördan följer utan ett särskilt stadgande och regeringen tog därför bort sin tidigare formulering.<sup>132</sup> Denna uppfattning att bevisbördan ska bäras av den skattskyldige har kritiserats. Även om den slutliga versionen av paragrafen inte kom att innehålla något stadgande om bevisbördans placeringen menar kritiker att diskussionen i samband med utarbetandet av lagen kan komma leda till att den skattskyldige får bära bevisbördan.<sup>133</sup>

---

<sup>128</sup> Prop. 2007/08:16, s. 18.

<sup>129</sup> Prop. 2007/08:16, s. 19.

<sup>130</sup> Lagrådets yttrande: Ändrade regler vid CFC-beskattning, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-03, s. 3.

<sup>131</sup> Barenfeld, Jesper, Person Österman, Roger, De nya CFC-reglerna – en kommentar, Svensk Skattetidning, 2/2008, s. 109.

<sup>132</sup> Lagrådets yttrande: Ändrade regler vid CFC-beskattning, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-03, s. 3. Prop. 2007/08:16, s.

<sup>133</sup> Barenfeld, Jesper, Person Österman, Roger, De nya CFC-reglerna – en kommentar, Svensk Skattetidning, 2/2008, s. 113 ff. Se även Ståhl, Kristina, EG-rätt och skatteflykt, Skattenytt, 10/2007, s. 592.

### 6.1.3 Går de svenska CFC-reglerna att rättfärdiga?

Efter Cadbury Schweppes stod det klart att CFC-regler vid tillämpning inom EU endast fick träffa fiktiva upplägg för att kunna rättfärdigas. Detta hörsammade regeringen och ändrade reglerna. Frågan är då om regeringen tolkat domen på rätt sätt och lyckats utforma reglerna i enlighet med EU-rätten.

Liksom de brittiska reglerna som prövades i Cadbury Schweppes har de svenska reglerna, som nämnt, till syfte att förhindra upplägg med transaktioner som leder till att medel undantas beskattning i Sverige. Det är alltså fråga om att förhindra en viss typ av skatteflykt.<sup>134</sup> Det är därmed utifrån denna grund som rättfärdigandeanalysen sker. Att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten inte aktualiseras som rättfärdigande grund beror alltså på syftet med reglerna. Mot bakgrund av domstolens uttalande i Cadbury Schweppes (se ovan avsnitt 5.1) skulle ett rättfärdigande troligen även kunna diskuteras utifrån principerna kring den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Eftersom de två grunderna i detta avseende ligger väldigt nära varandra och eftersom reglernas uttalade syfte är att förhindra missbruk och upplägg kommer dock min analys baseras på möjligheten till rättfärdigande av skatteflyktsskäl.

Den kritik som framfördes mot regeringens förslag gällde som sagt främst formuleringar samt andra styckets utpekande av omständigheter som ska beaktas när man bedömer om det är fråga om en verklig etablering. Även om regeringen valt att ge mer detaljerade och kanske även mer långtgående exempel på omständigheter, betonas det i propositionen att samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet ska beaktas och att omständigheter som inte uttryckligen nämns i paragrafen alltså också kan påverka bedömningen.<sup>135</sup> Att regeringen valde att utveckla EUD:s resonemang försvaras i propositionen med hänvisning EU-rättsliga principer om förutsebarhet och transparens.<sup>136</sup> Detta försvar kan accepteras då det hade blivit ganska onyanserat att endast citera EUD:s uttalade om ”personal, lokaler och utrustning”<sup>137</sup>. Hur rättstillämpningen av kompletteringsregeln i själva verket kommer te sig återstår att se eftersom det ännu inte, mig veterligen, avgjorts något rättsfall som behandlar frågan.

Ett argument lagrådet framförde mot att detaljreglera nationellt med utgångspunkt i dom från EUD var att det inom EU-rätten ofta sker en successiv utveckling genom att domstolen i senare fall förtydligar och ”inför moment som inte berörts i det tidigare avgörandet”<sup>138</sup>. Det är en viktig synpunkt men regeringen har trots allt betonat att det finns utrymme att

---

<sup>134</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 48.

<sup>135</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>136</sup> Prop. 2007/08:16, s. 21.

<sup>137</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 67.

<sup>138</sup> Lagrådets yttrande: Ändrade regler vid CFC-beskattnings, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-03, s. 1 f.

beakta andra omständigheter än de listade och att det ska göras en bedömning i varje enskilt fall. Dessutom underlättar det för enskilda om lagrummet ger en fingervisning om vilka omständigheter som beaktas.

Min slutsats är att den svenska CFC-regleringen, trots skillnader i formuleringar, bibehållit andemeningen i Cadbury-Schweppes. Mot bakgrund av att den svenska rätten ska tolkas i ljuset av EU-rätten kan CFC-regleringen därför med största sannolikhet rättfärdigas av skatteflyktskäl och alltså är förenlig med unionsrätten.

## 6.2 Koncernbidrag- och koncernavdragsreglerna

### 6.2.1 Bakgrund

Genom prop. 2000/01:22 anpassades de svenska koncernbidragsreglerna i 35 kap. IL till EU-rätten. Efter ett antal rättsfall från EUD<sup>139</sup> (varav ett gällde Sverige) som behandlade olika nationella regelverk för koncernbidragsreglerna ansåg regeringen att reglerna behövde uppdateras. Förändringen innebar dels att förekomsten av ett utländskt bolag inom en koncern inte skulle påverka möjligheten att till koncernbidrag mellan två svenska bolag och dels att ett utländskt fast driftsställe i Sverige ska behandlas som ett svenskt dotterbolag om verksamheten bedrivs av ett utländskt bolag som hör hemma inom EES.<sup>140</sup> Kravet på skattskyldighet för näringsverksamhet i Sverige hos både givare och mottagare behölls dock.<sup>141</sup>

Förändringen visade sig dock inte lösa alla frågor kring koncernbidragsreglernas förenlighet med unionsrätten. Under år 2005 avgjorde Länsrätten i Vänersborg två mål som rörde AB Lindex rätt att lämna koncernbidrag med avdragsrätt till sitt tyska dotterbolag.<sup>142</sup> Vid avgörandet av det andra målet hade EUD tagit upp Marks & Spencer till prövning men ännu inte meddelat dom. Länsrätten ansåg dock inte att det fanns några oklarheter i frågan om reglernas förenlighet med EU-rätten och fann därför inte heller någon anledning att invänta EUD:s dom eller att inhämta förhandsbesked. Länsrätten menade att reglerna utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten som inte kunde rättfärdigas och lät därför EU-rätten få företräde framför de svenska reglerna.

EUD meddelade dom i Marks & Spencer 13 december 2005. Innebörden av domen var att brittiska koncernavdragsregler i vissa fall kunde rättfärdigas, men ansågs alltför långtgående när det utländska dotterbolaget uttömt möjligheterna att utnyttja förlusterna i sin hemviststat.<sup>143</sup> Efter domen

---

<sup>139</sup> Mål C-264/96 ICI, mål C-307/97 Saint Gobain och mål C-200/98 X AB och Y AB.

<sup>140</sup> Prop. 2000/01:22, s. 70.

<sup>141</sup> Prop. 2000/01:22, s. 73 f.

<sup>142</sup> Länsrätten i Vänersborg, dom 30 maj 2005 mål nr 652-04 och 438-05 och dom 20 oktober 2005 mål nr 2277-2280-05.

<sup>143</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 55.

meddelats analyserades de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med unionsrätten på olika håll inom doktrinen och flera författare kom till slutsatsen att de svenska reglerna behövde förändras.<sup>144</sup> Även inom rättsskipningen tvingades man ta ställning till hur de svenska reglerna skulle tillämpas i ljuset av Marks & Spencer. Skatterättsnämnden meddelande två förhandsbesked i maj 2007 som gällde koncernbidrag mellan ett svenskt och ett finskt respektive ett ungerskt bolag. I det första fallet kom Skatterättsnämnden fram till att EUD:s resonemang Marks & Spencer inte kunde utsträckas längre än till den situation som faktiskt prövades där. I det aktuella fallet var det svenska bolaget ett dotterföretag till ett brittiskt bolag som även hade ett dotterföretag i Finland. Koncernbidraget i fråga skulle alltså gå från ett dotterföretag till ett annat. Skatterättsnämnden menade att de svenska reglerna inte stred mot etableringsfriheten och ansåg att det svenska bolaget inte kunde lämna koncernbidrag till sitt finska systerbolag.<sup>145</sup> Förhandsbeskedet överklagades men fastställdes av HFD.<sup>146</sup> I det andra fallet kom Skatterättsnämnden fram till att de svenska reglerna stred mot EU-rätten och ansåg att det svenska sökandebolaget skulle ha rätt till avdrag för koncernbidrag till sitt ungerska dotterbolag. Liksom i Marks & Spencer hade det ungerska bolaget ingen möjlighet att utnyttja vissa förluster. Anledningen till detta var att tiden för rätten till utnyttjande av underskotten enligt ungerska skatteregler löpt ut. Det kan tilläggas att koncernbidraget inte var en skattepliktig inkomst för det ungerska bolaget.<sup>147</sup> Detta förhandsbesked överklagades inte.

År 2009 avgjorde HFD en rad fall där de svenska koncernbidragsreglernas förenlighet med FEUF prövades. Dessa avgöranden kom att leda till att ett nytt lagförslag<sup>148</sup> gällande införande av koncernavdragsreglerna i IL lades fram och senare antogs<sup>149</sup>. Vid tiden för HFD:s avgöranden hade EUD meddelat dom i Oy AA, som också behandlade koncernbidragsregler ur ett EU-perspektiv. I RÅ 2009 ref. 13 konstaterade HFD att för att de svenska reglerna ska vara förenliga med unionsrätten krävs att avdrag medges för koncernbidrag till dotterbolag i de fall då dotterbolaget likvideras och har en förlust som inte kan utnyttjas i hemviststaten. Avdrag medges det året likvidationen avslutats. Skattskyldigheten för koncernbidrag i dotterbolagets hemviststat har ingen betydelse eftersom en förutsättning är att förlusterna i dotterbolaget inte kan utnyttjas.<sup>150</sup> I RÅ 2009 ref. 14 kom HFD fram till att slutlig förlust som berodde på en tidsbegränsning att utnyttja underskott i det mottagande bolagets hemvistland, inte var en sådan slutlig förlust som enligt unionsrätten måste kunna utnyttjas av moderbolag i en annan medlemsstat. HFD uttalade att det inte strider mot etableringsfriheten att ”vägra avdrag för förlust i dotterbolag som är slutlig, inte på grund av att verksamheten upphört att generera överskott, utan till följd av en skatteregel

<sup>144</sup> Se exempelvis Barenfeld, Jesper, Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämning inom EU, Svensk Skattetidning, 1/2006, s. 35.

<sup>145</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 28 maj 2007, dnr 6-06/ D.

<sup>146</sup> HFD:s dom meddelad 11 mars 2009, mål nr 3628-07.

<sup>147</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 28 maj 2007, dnr 46-06/ D.

<sup>148</sup> Prop. 2009/10:194.

<sup>149</sup> Rskr. 2009/10:257.

<sup>150</sup> RÅ 2009 ref. 13.

i den andra medlemsstat där dotterbolaget bedriver sin verksamhet”.<sup>151</sup> Detta domslut skiljde sig alltså från Skatterättsnämnden förhandsbesked (dnr 46-06/ D). Ytterligare avvägningar avseende de svenska reglernas förhållande till FEUF gjorde HFD i RÅ 2009 ref. 15. Frågan i målet gällde rätten för ett svenskt bolag att lämna koncernbidrag till utländska systerföretag. HFD menade att EUD:s praxis inte kan anses gå längre än till den situation som var föremål för prövning i Marks & Spencer och med hänvisning till Oy AA ansåg HFD att unionsrätten inte krävde att svenska regler medgav avdrag för koncernbidrag i sådana situationer.<sup>152</sup>

## 6.2.2 Koncernavdragsreglernas utformning

HFD:s domar ledde som sagt till att ett lagförslag lades fram för att de svenska reglerna skulle anpassas till unionsrätten. Resultatet av lagförslaget blev att ett nytt kapitel, 35 a kap., infördes i IL där ett svenskt moderbolags rätt att göra avdrag för slutlig förlust hos helägt utländskt dotterbolag regleras. En förutsättning för avdragsrätt är att dotterbolaget hör hemma i en stat inom EES. Ytterligare krav som uppställs för avdragsrätt är att dotterbolaget försatts i likvidation och att denna avslutats, att dotterbolaget varit helägt under en viss tid, att avdraget görs det året likvidationen avslutats samt att det inte finns något företag i intressegemenskap med moderbolaget som bedriver rörelse i dotterbolagets hemviststat. I 35 a kap. IL regleras även vad som utgör en slutlig förlust samt koncernavdragets storlek.

## 6.2.3 Kritik mot koncernavdragsreglerna

Lagförslaget möttes av kritik på flera punkter. En grundläggande brist ansågs vara att lagförslaget enbart baserats på HFD:s domar och att rätten till koncernavdrag var alltför begränsad. Flera remissinstanser menade att lagförslaget istället skulle ha utgått från FEUF och EUD:s praxis på området.<sup>153</sup> Anna Gerson har lyft fram detta som ett problem med den indirekta harmoniseringen. Hon menar att det inte är tillfredsställande att medlemsstaterna inte analyserar EUD:s praxis om det inte finns någon nationell domstol som prövat de nationella reglernas förhållande till praxis. Gerson kritiserar även hur regeringen i propositionen försvarar vissa kritiserade gränsdragningar med att frågan inte prövats av EUD och att den enda prejudicerande domen i frågan därför är den nationella domstolens avgörande. Liksom professor Dahlberg anförde i samband med att lagförslaget presenterades<sup>154</sup>, anser Gerson att detta även lett till att regleringen begränsats till att reglera de situationer som prövats i den nationella domstolen, istället för att unionsrätten analyseras och att lagreglerna utarbetas efter de principer som framkommer där.<sup>155</sup>

---

<sup>151</sup> RÅ 2009 ref. 14.

<sup>152</sup> RÅ 2009 ref. 15.

<sup>153</sup> Prop. 2009/10:194, s. 19.

<sup>154</sup> Dahlberg, Mattias, Skattenytt Internationellt, Skattenytt, 12/2009, s. 809.

<sup>155</sup> Gerson, Anna, The Negative Harmonization Process of Losses in Foreign EU Subsidiaries: The Swedish Case, EC Tax Review, 2011/6, s. 281 f.

### 6.2.3.1 Endast direktägda och helägda dotterbolag omfattas

Ytterligare kritik som framfördes gällde lagförslagets begränsning till avdragsrätt för förluster i direktägda och helägda dotterbolag. Regeringens motiv till denna begränsning var att de HFD:s avgöranden från år 2009 endast avsåg bidrag från moderbolag till direktägda och helägda dotterbolag, och att det därför inte fanns anledning att tillåta avdrag i några andra situationer.<sup>156</sup> De kritiska remissinstanserna menade att koncernavdraget i Marks & Spencer involverade ett dotter-dotter-företag och att de svenska koncernbidragsreglerna tillåter bidrag till indirekt ägda bolag och att begränsningen därmed inte är förenlig med EU-rätten. Regeringen bemötte dessa synpunkter med att företag skulle kunna välja var deras förluster skulle användas om den aktuella begränsningen inte togs med.<sup>157</sup>

### 6.2.3.2 Begränsning till slutliga förluster vid likvidation

Att reglerna begränsades till att gälla vid dotterbolags likvidation möttes också av kritik. Flera remissinstanser menade att exempelvis utländska konkurser skulle omfattas samt att övertagande av förluster skulle vara möjligt även i samband med fusion. Regeringen tillbakavisade denna kritik med hänvisning till ”de allmänna utgångspunkter som tidigare redogjorts för”<sup>158</sup>, vilket troligen syftar på att förslaget baserats på HFD:s domar.<sup>159</sup> Även i doktrinen har begränsningen till likvidationer ifrågasatts. Likvidation är uppenbarligen en sådan situation då möjligheten att utnyttja förluster uttömts. Gerson menar dock i sin tidigare nämnda artikel att det inte utifrån EUD:s praxis är helt klart vilka andra situationer som skulle kunna omfattas. Gerson diskuterar i samband med detta även de svenska reglernas definition av slutliga förluster som inte omfattar situationen då dotterbolaget inte kan utnyttja förluster på grund av begränsande reglering kring förlustavdrag i sin hemviststat. Enligt Gerson har samma tolkning gjorts av tyska domstolar.<sup>160</sup> Även om en sådan distinktion inte tydligt framgår av Marks & Spencer finns det stöd för en sådan tolkning i målet KR Wannsee. I detta mål, som gällde tyska skatteregler avseende underskott i fasta driftsställen inom EES, uttalade EUD att en ”medlemsstat inte kan vara skyldig att vid tillämpningen av sin skattelagstiftning beakta de eventuellt oförmånliga konsekvenser som följer av särdragen i en annan stats lagstiftning”<sup>161</sup>. Enligt Ronald Gebhardt och Carsten Quilitzsch uppfattning är detta uttalade applicerbart på definitionen av slutliga förluster.<sup>162</sup> På andra håll i doktrinen har dock EUD:s dom i Marks & Spencer tolkats som att slutliga förluster

---

<sup>156</sup> Prop. 2009/10:194, s. 21.

<sup>157</sup> Prop. 2009/2010: 194, s. 22.

<sup>158</sup> Prop. 2009/10:194, s. 24 f.

<sup>159</sup> Prop. 2009/10:194, s. 19.

<sup>160</sup> Gerson, Anna, The Negative Harmonization Process of Losses in Foreign EU Subsidiaries: The Swedish Case, EC Tax Review, 2011/6, s. 279.

<sup>161</sup> Mål C-157/07 KR Wannsee, punkt 49.

<sup>162</sup> Gebhardt, Ronald, Quilitzsch, Carsten, Cross-Border Loss Relief in the EU, Implications of Recent Developments in Germany Regarding Outbound Permanent Establishments, EC Tax Review, 2011/6, s. 265.

även omfattar situationen då nationella tidsbegränsningar gör att förlusterna inte kan utnyttjas.<sup>163</sup>

### **6.2.3.3 Annat företags rörelse i dotterbolagets hemviststat**

En annan del av förslaget som också kritiserades av flera remissinstanser var kravet att det inte får finnas företag i intressegemenskap med moderföretaget som bedriver rörelse i dotterbolagets hemviststat. Flera remissinstanser menade att sådant krav inte torde vara förenligt med EU-rätten och pekade på att det knappast främjar etableringsfriheten att uppställa krav som medför att koncerner helt dras sig ur nya marknader. Man menade också att om förlusten kunde utnyttjas av ett annat företag i dotterbolagets hemviststat så är förlusten inte slutlig och därmed skulle reglerna ändå inte vara tillämpliga i en sådan situation.<sup>164</sup> Även lagrådet kritiserade denna del av förslaget och menade att det inte fanns stöd för en sådan begränsning i varken svensk eller EU-rättslig praxis. Lagrådet uttalade också att en sådan inskränkning ”mycket väl” kan anses stå i strid med etableringsfriheten.<sup>165</sup> Även i doktrinen framfördes kritik mot denna reglering. Jesper Johansson menade att förslaget baserades på HFD:s domar i vilka domstolen uttalat att koncernbidrag inte är möjligt när det är fråga om att kompensera för striktare regler när det gäller i förlustavdrag i dotterbolagets hemviststat i jämförelse med i Sverige. De regler HFD prövade gällde tidsbegränsning för förlustavdrag, i jämförelse med Sverige som har obegränsad ”carry-forward” av förluster. Johansson menade att detta inte gav stöd för den föreslagna regleringen eftersom det i inhemska förhållanden finns situationer där företag i intressegemenskap inte kan lämna koncernbidrag till varandra (här avses alltså relationen mellan dotterföretaget och intressegemenskapsföretaget). I ett sådant fall handlar det inte om att kompensera för ett annat lands mindre generösa förlustavdragsregler och det finns då inte stöd i HFD:s praxis för att neka koncernavdrag. Johansson menade därför att det finns argument som talar för att regleringen är fördragsstridig.<sup>166</sup> Trots kritiken höll dock regeringen fast vid sitt förslag och menade att regleringen är motiverad av tvingande allmänintressen och inte går utöver vad som är nödvändigt.<sup>167</sup>

### **6.2.3.4 Justeringar efter remissbehandlingen**

Efter att lagförslaget remissbehandlats valde regeringen att stryka två delar som kritiserats för att bland annat vara oförenliga med unionsrätten. Den ena delen gällde ett krav på att väsentlig del av rörelsen i dotterföretaget inte får ha överlåtits till ett företag i intressegemenskap med dotterföretaget.<sup>168</sup> Den andra delen gällde kravet på att koncernavdraget inte fick leda till

---

<sup>163</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 653 f.

<sup>164</sup> Prop. 2009/10:194, s. 27 f.

<sup>165</sup> Lagrådets yttrande: Koncernavdrag i vissa fall, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2010-03-22, s. 4.

<sup>166</sup> Johansson, Jesper, Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria, Svensk Skattetidning, 10/2009, s. 1032 ff.

<sup>167</sup> Prop. 2009/10:194, s. 28 f.

<sup>168</sup> Prop. 2009/10:194, s. 29 ff.

underskott i det svenska moderbolaget.<sup>169</sup> Ingen av dessa delar kom alltså att ingå i det slutliga lagförslag som senare antogs.

När det gäller koncernavdragsreglernas utformning ska även tilläggas att en lagändring skett sedan reglerna infördes. Förändringen avsåg dock endast terminologin och innebar ingen materiell förändring.<sup>170</sup>

## 6.2.4 Kan reglerna rättfärdigas?

Som beskrivits ovan valde alltså lagstiftaren att införa nya regler om koncernavdrag för att uppnå förenlighet med unionsrätten. Detta istället för att ändra de befintliga reglerna om koncernbidrag. Att en möjlighet till koncernavdrag införts i enlighet med EUD:s bedömning av brittiska regler utesluter inte att de svenska reglerna, som tillåter koncernbidrag är fördragsstridiga. Hinder mot etableringsfriheten kan utgöras av att en förmån som beviljas i inhemska situationer inte beviljas i motsvarande gränsöverskridande situation. Vidare gäller att fördragsstridigheten av en regel ska bedömas enskilt, att en annan regel kompenserar den nackdel den prövade regeln medför ska som huvudregel inte ha någon betydelse för bedömningen, se ovan avsnitt 3.2. Denna fråga verkar inte ha behandlats i förarbetena till lagändringen. Möjligen är det alltför strikt att se på koncernbidragsreglerna och koncernavdragsreglerna separat, och att man istället bör bedöma dem tillsammans som ett regelverk för resultatutjämnning. Enligt min uppfattning kan man ifrågasätta varför denna aspekt inte ens nämnts i förarbetena. I detta sammanhang kan tilläggas att de finska koncernbidragsreglerna som prövades i Oy AA visserligen ansågs kunna rättfärdigas och var proportionerliga. I Oy AA var det dock inte fråga om slutliga förluster och EUD gav alltså inte svar på om koncernbidrag måste medges i sådana situationer. Mattias Dahlbergs uppfattning är att domen hade blivit annorlunda om det hade varit fråga om slutliga förluster hos det mottagande bolaget.<sup>171</sup> Det var uppenbarligen också HFD:s uppfattning i fallen från 2009 som föranledde införandet av koncernavdragsreglerna.

När det gäller koncernavdragsreglerna står det klart att många svåra gränsdragningsproblem uppstår när man ska försöka tolka EUD:s praxis. Kritiken mot lagändringen att den endast baserats på HFD:s avgöranden är dock befogad. Ett mer rimligt angreppssätt vore att förutsättningslöst utforma reglerna utifrån FEUF och EUD:s praxis i ett sammanhang.

Materiellt ligger den största osäkerheten i koncernavdragsreglernas förenlighet med fördraget, enligt min uppfattning, i kravet på att det inte får finnas något företag i intressegemenskap med moderföretaget som bedriver rörelse i dotterbolagets hemvistland efter att likvidationen avslutats. Som påpekades vid lagförslagets remissbehandling kräver reglerna att det är fråga om slutliga förluster som inte kan utnyttjas av dotterföretaget *eller*

---

<sup>169</sup> Prop. 2009/10:194, s. 36 f.

<sup>170</sup> Prop. 2010/11:165, s. 645.

<sup>171</sup> Dahlberg, Mattias, Skattenytt Internationellt, Skattenytt 10/2007, s. 628.



*någon annan* i dotterföretagets hemviststat. Regeln gällande intresseföretag uppställer ytterligare en begränsning; även om det inte finns någon möjlighet till resultatutjämning mellan dotterföretaget och intresseföretaget hindras koncernavdrag. Som Johansson påpekat behöver det inte heller vara fråga om att dotterföretagets hemviststat har striktare regler för förlustavdrag än Sverige. Utifrån de behandlade rättfärdigandegrunderna är det svårt att finna stöd för en sådan begränsning. Det handlar i detta fall främst om proportionalitetsbedömningen som enligt EUD leder till att slutliga förluster som inte kan utnyttjas i dotterbolagets hemviststat av dotterbolaget eller av någon utomstående.<sup>172</sup> Den svenska regleringen innebär att man ytterligare begränsat de situationer där koncernavdrag tillåts och detta är svårt att EUD:s resonemang eftersom domstolen specifikt anger när denna typ av resultatutjämning måste tillåtas.

Att regeringen valt att begränsa rätten till avdrag till förluster som inte beror på att det saknas rättslig möjlighet att göra så i dotterföretagets hemviststat eller att denna möjlighet är begränsad i tiden, är troligen förenligt med FEUF. Av EUD:s dom i KR Wannsee följer att medlemsstater inte behöver anpassa sina regler till negativa konsekvenser av särskilda regleringar i andra medlemsstater.<sup>173</sup> En sådan tolkning av EUD:s praxis har som sagt även gjorts av tyska domstolar. Med ledning från exempelvis KR Wannsee är det alltså troligt att EUD vid en rättfärdigandebedömning inte skulle anse att en sådan begränsning går utöver vad som är förenligt proportionalitetsprincipen. Begränsningen till likvidation däremot är inte lika enkel att finna stöd för. I Marks & Spencer slog EUD fast att det ska vara fråga om situationer då möjligheten att utnyttja förluster i dotterbolagets hemviststat uttömts. Sett tillsammans med begränsningen att det inte ska vara fråga om slutliga förluster som beror på rättsliga begränsningar i avdragsrätten enligt torde det inte vara särskilt många andra situationer än likvidation som kommer ifråga. Att som i lagen göra en uttrycklig begränsning till likvidation är dock onödigt. Lagtexten hade varit lättare att förena med unionsrätten om man istället utgick från den formulering som använts i Marks & Spencer och sedan kompletterat denna med begränsningen avseende anledningen till varför förlusterna inte kan utnyttjas.

Frågan huruvida reglernas begränsning till förlustavdrag för direktägda och helägda dotterbolag kan rättfärdigas är svårbedömd. Som regeringen påpekar i propositionen skulle rätten att även beakta förluster i indirekt ägda dotterbolag leda till en valmöjlighet inom koncerner avseende i vilket land förluster ska utnyttjas. EUD har i flera fall lyft fram att förhindrandet av en sådan valmöjlighet kan rättfärdigas av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. En valmöjlighet skulle också innebära att vinster och förluster inte skulle beaktas inom ramen för samma system, vilket också är en grundläggande argument för rättfärdigande baserat på behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. I sammanhanget kan också EUD:s dom i Oy AA lyftas

---

<sup>172</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer, punkt 55.

<sup>173</sup> Mål C-157/07 KR Wannsee, punkt 49.

fram. Domstolen ansåg där att finska regler som förhindrade avdragsgilla koncernbidrag från finska dotterbolag till utländska moderbolag kunde rättfärdigas. Även av skatteflyktsskäl kan denna begränsning troligen rättfärdigas. Utifrån hur grunden tillämpats i en samlad bedömning tillsammans med andra rättfärdigandegrunder skulle möjligheten att även att välja i vilket land förlusterna ska beaktas leda till förfaranden där man utnyttjar skillnaderna mellan olika medlemsstaters skattesatser.

Sammanfattningsvis är alltså min uppfattning att koncernavdragsreglerna innehåller vissa tveksamma element vars förenlighet med FEUF kan ifrågasättas. Det krav där risken för stridighet med föredraget är störst är det att företag i intressegemenskap med moderföretaget inte får bedriva rörelse i dotterföretagets hemviststat efter avslutande av likvidationen. Även begränsningen till slutliga förluster vid likvidation är svårt att finna direkt stöd för i unionsrätten.

Rättfärdigandebedömningen har främst utgått från säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten. Skatteflyktsgrunden såsom den tillämpats separat, med fokus på fiktiva upplägg, är inte relevant i sammanhanget. Argumenten för rättfärdigande av skatteflyktsskäl såsom grunden tillämpats vid en samlad bedömning har viss betydelse men då innebörden och vikten av grunden då är mycket oklar är det svårt att dra några slutsatser utifrån en sådan tillämpning. Domen i Marks & Spencer leder också till att bedömningen till stor del fokuserats kring proportionalitetsfrågan eftersom det var i denna del EUD kom fram till att koncernavdrag i vissa fall måste tillåtas.

## 6.3 Underprisöverlåtelse

I 23 kap. IL regleras underprisöverlåtelse. Om man uppfyller kraven som anges i kapitlet befrias underprisöverlåtelsen från den uttagsbeskattning som annars hade påförts enligt 22 kap. IL. En underprisöverlåtelse som uppfyller dessa krav kommer i det följande benämnas kvalificerad underprisöverlåtelse. Ett av kraven i 23 kap. är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av en näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (22 kap. 16 § IL). I samma paragraf anges även att inkomsten av näringsverksamheten inte får vara undantagen från beskattning på grund av ett skatteavtal. Även om de svenska underprisreglernas förenlighet med unionsrätten har varit uppe till prövning i EUD<sup>174</sup> har kravet på skattskyldighet i Sverige för förvärvaren inte prövats. Till skillnad från CFC-reglerna och koncernbidrags- och koncernavdragsreglerna har kravet på omedelbar skattskyldighet inte heller anpassats till unionsrätten. Frågan är då om en eventuell fördragsstridighet kan rättfärdigas av skatteflyktsskäl eller av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Kravet på skattskyldighet för förvärvaren påverkar dels uttagsbeskattningen och dels utdelningsbeskattningen hos delägare i överlåtande och det förvärvande

<sup>174</sup> Mål C-436/00 X och Y. RÅ 2002 not. 210.

företaget (23 kap. 11 § IL). Avsnitten som behandlar vägledande unionsrätt respektive slutsatserna kring rättfärdigande av kravet har delats upp med avseende på de olika beskattningskonsekvenserna.

### 6.3.1 Reglernas utformning

Genom prop. 1998/99:15 kodifierades gällande praxis rörande när uttagsbeskattning inte skulle ske vid underprisöverlåtelser. Det var alltså genom denna lagändring som kravet på skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet för första gången sattes på pränt.<sup>175</sup> I propositionen uttalades att utländska rättssubjekt kan omfattas av reglerna om kvalificerade underprisöverlåtelser men att ett ”villkor bör vara att förvärvaren omedelbart efter förvärvet skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår”.<sup>176</sup> Hur detta krav förhåller sig till unionsrätten diskuteras inte i propositionen. Inte heller regelns syfte och konsekvenser behandlas särskilt utförligt.

Genom direktiv 2002:28 tillkallades en särskild utredare för att se över vissa företagsskattefrågor. Regeringen ansåg att vissa omstruktureringsfrågor behövdes övervägas, däribland reglerna om underprisöverlåtelser.<sup>177</sup> I den följande utredningen analyserades villkoren för kvalificerade underprisöverlåtelser och även dess effekt för gränsöverskridande transaktioner. Utredningen ansåg att funktionen med kravet på omedelbar skattskyldighet hos förvärvaren är att den uppskjutna beskattning som en kvalificerad underprisöverlåtelse medför verkligen ska kunna effektueras av Sverige. Om villkoret inte är uppfyllt är det därför, enligt utredningen, motiverat att uttagbeskattning sker.<sup>178</sup> När det gäller förhållandet till unionsrätten uttalades endast kort att villkoret om skattskyldighet för att undgå uttagsbeskattning ”bör vara möjligt att upprätthålla” utan att komma i strid med FEUF.<sup>179</sup> Konsekvenserna av att kravet på skattskyldighet hos förvärvaren inte är uppfyllt innebär dock också att utdelningsbeskattning kan ske hos den som direkt eller indirekt äger andel i det överlåtande företaget (se bilder nedan). Denna konsekvens bedömde utredningen kunna utgöra ett hinder mot unionsrätten.<sup>180</sup> Utredningens förslag till lösning på detta var att skattskyldighetskravet (samt villkoren om koncernbidragsrätt och underskott) skulle begränsas till att gälla för uttagsbeskattning. Utredning föreslog alltså att skattskyldighet hos förvärvaren skulle tas bort som förutsättning för underlåten utdelningsbeskattning. Utredningen menade att detta inte skulle få några större konsekvenser eftersom uttagsbeskattning eller alternativt beskattning enligt korrigeringsregeln ändå kommer ske i de aktuella situationerna.<sup>181</sup> Förslaget ledde inte till någon lagändring.

---

<sup>175</sup> Prop. 1998/99:15, s. 124.

<sup>176</sup> Prop. 1998/99:15, s. 166 f.

<sup>177</sup> Dir. 2002:28.

<sup>178</sup> SOU 2005:99, s. 102.

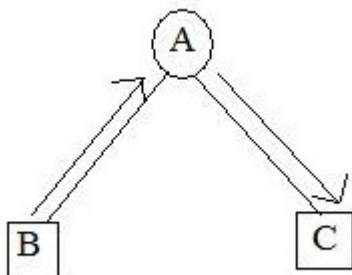
<sup>179</sup> SOU 2005:99, s. 107.

<sup>180</sup> SOU 2005:99, s. 107 ff.

<sup>181</sup> SOU 2005:99, s. 112.

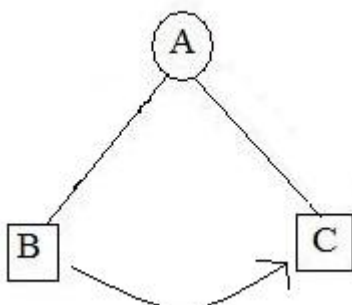
Varför utdelningsbeskattning kommer i fråga kan illustreras med följande bilder.<sup>182</sup> Bild 1 förklarar varför utdelningsbeskattning kan ske vid en underprisöverlåtelse mellan B och C. A är moderbolag till båda bolagen.

1.



Vid utdelningsbeskattning anser man att moderbolaget A har förfogat över medel i det överlåtande bolaget B. I detta fall, där A är moderbolag till både B och C, anses A sedan ha tillskjutit samma medel till C. Alternativet är att man inte anser att A har förfogat över medlen enligt bild 2.

2.



Så som reglerna ser ut idag sker ingen utdelningsbeskattning när villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse är uppfyllda. Om villkoren inte är uppfyllda sker uttagsbeskattning hos överlåtaren B och utdelningsbeskattning hos aktieägaren A (enligt bild 1). Det kan tilläggas att utdelningsbeskattningen inte är beroende av att A är aktieägare till både det överlåtande (B) och det förvärvande (C) bolaget. Utdelningsbeskattning sker hos den som är ägare till det överlåtande bolaget (B).

### 6.3.2 Vägledning i unionsrätten

Eftersom EUD inte prövat frågan om just underprisöverlåtelser har vägledning avseende kravets förenlighet med FEUF har hämtats från unionsrätt som behandlar liknande situationer. Avsnittet är som nämnt

<sup>182</sup> Bilderna är kopierade från Sven-Åke Bergkvist, Vad är utdelning?, Svensk Skattetidning, 2/2004, s. 153.

uppdelat efter de två olika beskattningskonsekvenser som följer av att kravet inte är uppfyllt.

### 6.3.2.1 Uttagsbeskattning

I generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i X Holding lyftes frågor kring hur dolda reserver ska behandlas i skattemässigt avseende vid gränsöverskridande transaktioner. X Holding gällde en annan typ av skatteförmån, nämligen en möjlighet i nederländsk lagstiftning för nederländska bolag inom en koncern att beskattas som en enda skattemässig enhet, se ovan avsnitt 5.2.6. Ett av X Holdings argument för att den nederländska lagstiftningen skulle anses fördragsstridig var att den även medförde att skatteneutral omstrukturering mellan bolag i olika länder inte var möjlig och att det saknades möjlighet att överföra näringstillgångar mellan koncernbolagen utan skattemässiga konsekvenser. Generaladvokaten menade att beskattning av dolda reserver i samband med gränsöverskridande överföringar av näringstillgångar utgör ett hinder mot etableringsfriheten i den mån sådan beskattning inte sker vid överföringar mellan inhemska bolag.<sup>183</sup> Kokott menade dock att en sådan inskränkning eventuellt kan rättfärdigas av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna eftersom ”överföring av näringstillgångar mellan två inhemska företag inte påverkar den berörda statens beskattningsrätt”<sup>184</sup>. En inhemsk överföring innebär endast att beskattningen skjuts upp till en senare realisering. Kokott uttalade också att om man utgår från att värdeökningar ska beskattas i den stat där de uppkommit så skulle en möjlighet till överföring av obeskattade reserver innebära att denna fördelning av beskattningsrätten rubbas. När det gäller proportionalitetsbedömningen ansåg Kokott att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om reglerna är förenliga med den.<sup>185</sup> EUD gick inte in på dessa frågor i domen.

Ytterligare vägledning från unionsrätten i frågan om kravets förenlighet med FEUF kan hämtas från EUD:s resonemang i målet SGI. SGI gällde frågan om en belgisk korrigeringsregel som innebar att belgiska bolags resultat kunde räknas upp om de gett förmåner till närstående bolag i en annan medlemsstat. EUD ansåg att reglerna stred mot fördraget men kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl och av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, se ovan avsnitt 4.2.2 och 5.2.5. Det finns tydliga likheter mellan korrigeringsregeln och innebörden av reglerna kring uttagsbeskattning/underprisöverlåtelser i gränsöverskridande sammanhang.<sup>186</sup> Domskälen i SGI kan alltså ge vägledning i frågan om kravets förenlighet med unionsrätten.

---

<sup>183</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-337/08, punkt 76.

<sup>184</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-337/08, punkt 77-78.

<sup>185</sup> Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-337/08, punkt 79-80.

<sup>186</sup> Se exempelvis SOU 2005:99, s. 193.

Utöver EUD:s praxis kan i detta fall paralleller dras till fusionsdirektivet<sup>187</sup>. I ingressen till direktivet anges att syftet med direktivet är att undvika beskattning i vissa fall och samtidigt värna om den stats ekonomiska intressen där det överlåtande bolaget har sin hemvist. Innebörden av reglerna är att vid överföring av tillgångar till ett utländskt bolag mot andelar i det förvärvande bolaget ska ingen beskattning ske om tillgångarna knyts till ett fast driftställe i det överlåtande bolagets hemviststat. Reglerna om överföring av tillgångar finns implementerade i 37 kap. IL.<sup>188</sup> Kravet på att tillgångarna knyts till ett fast driftställe i det överlåtande bolagets hemviststat säkerställer att denna stat inte går miste om beskattningen av de överförda tillgångarna. Konsekvensen är alltså densamma som den som följer av kravet i 23 kap. 16 § IL på omedelbar skattskyldighet för förvärvaren för undvikande av uttagsbeskattning vid en underprisöverlåtelse.

### **6.3.2.2 Utdelningsbeskattning**

Till skillnad från frågan om uttagsbeskattningens förenlighet med unionsrätten har EUD inte avgjort några rättsfall vars resonemang kan appliceras på utdelningsbeskattning. I SOU 2005:99 uttalas att bedömningen av beskattningen av överlåtaren i många fall ska ske enligt korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL och inte enligt 22-23 kap. IL. Utredningen föreslog därför att reglerna om underlåten utdelningsbeskattning, för klarhetens skull, skulle utsträckas till att gälla även vid tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>189</sup> Den belgiska korrigeringsregeln som prövades i SGI medförde, av vad som framgår i domen, ingen utdelningsbeskattning av aktieägarna. I SOU 2005:99 hänvisar man även till fusionsdirektivet<sup>190</sup> som tillåter värdeöverföringar utan att ägaren till det överlåtande bolaget drabbas av beskattning.<sup>191</sup>

## **6.3.3 Kan kravet på omedelbar skattskyldighet rättfärdigas?**

### **6.3.3.1 Uttagsbeskattning**

Även om ett motsvarande krav på skattskyldighet hos förvärvaren vid underprisöverlåtelse inte prövats av EUD ger argumentationen i de ovan presenterade fallen, enligt min mening, stöd för att det svenska kravet kan rättfärdigas. Den belgiska korrigeringsregeln som prövades i SGI har i princip samma konsekvenser som de svenska reglerna om uttagsbeskattning och underprisöverlåtelser i gränsöverskridande situationer. Domstolens slutsats, att regeln kunde rättfärdigas av skatteflyktsskäl och av behovet att

---

<sup>187</sup> Rådets direktiv 90/434/EEG 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.

<sup>188</sup> Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 189.

<sup>189</sup> SOU 2005:99, s. 108.

<sup>190</sup> Rådets direktiv 90/434/EEG 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.

<sup>191</sup> SOU 2005:99, s. 109.

säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, torde därför gälla även här. Liksom vid bedömningen av den belgiska korrigeringsregeln hade möjligheten till underprisöverlåtelser utan krav på skattskyldighet medfört att bolag i intressegemenskap genom underprisöverlåtelser skulle kunna välja i vilken stat ett bolags vinster skulle beaktas, vilket skulle äventyra den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten. Även domstolens resonemang kring skatteflykt är tillämpligt på de svenska reglerna eftersom det utan ett krav på skattskyldighet hos förvärvaren skulle föreligga en risk för upplägg där inkomster överförs mellan närstående bolag och samlas i de stater som tillämpar de lägsta skattesatserna.<sup>192</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande i X Holding tyder också på att det svenska kravet på skattskyldighet eventuellt även skulle kunna rättfärdigas enbart av behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Detta har dock som sagt inte prövats av EUD.

Ytterligare stöd för möjligheten att rättfärdiga uttagsbeskattningen när kravet om skattskyldighet hos förvärvaren inte är uppfyllt är OECD:s modellavtal. Mot bakgrund av slutsatserna kring modellavtalets betydelse för rättfärdigande av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten (se ovan avsnitt 5.1), torde modellavtalets korrigeringsregel i artikel 9 tala för att uttagsbeskattning enligt de svenska reglerna kan rättfärdigas. Uttagsbeskattningen har som nämnt jämförbara konsekvenser med korrigeringsregeln och OECD:s modellavtal ger alltså stöd för att rättfärdigande baserat på säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är möjligt.

Slutsatsen är alltså att det svenska kravet på skattskyldighet hos förvärvaren för att undvika uttagsbeskattning kan, för det fall fördragsstridighet föreligger, rättfärdigas. Rättfärdigande kan med största sannolikhet ske vid en samlad bedömning av skatteflyktsskäl och behovet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Troligen kan rättfärdigande även ske enbart av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten. Ytterligare stöd för att kravet accepteras av unionsrätten torde fusionsdirektivet ge eftersom en liknande begränsning för uppskjuten beskattning finns uppställd där.

### **6.3.3.2 Utdelningsbeskattning**

Bristen på vägledning inom unionsrätten avseende utdelningsbeskattningens förenlighet med FEUF gör att följande rättfärdigandeanalys baseras på de mer generella slutsatserna som redovisats avseende de utvalda rättfärdigandegrundernas tillämpningsområden.

Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten kan rättfärdiga bestämmelser som ser till att en stat kan beskatta de inkomster som den tilldelats beskattningsrätten över. Utgångspunkten är att en staten har rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet och att en stat får beskatta de värdeökningar som uppkommer under den tid då innehavaren är

---

<sup>192</sup> Jämför mål C-311/08 SGI, punkt 62-63 och 67.

skattskyldig i staten. Genom uttagbeskattning förhindras att obeskattade medel definitivt förs ut ur landet genom underprisöverlåtelser. Sverige säkerställer alltså att vinster från verksamhet som bedrivits i landet beskattas här. De konsekvenser som underlåten utdelningsbeskattning skulle ha för Sverige vid en värdeöverföring från ett svenskt bolag till ett utländskt är enligt SOU 2005:99 att begränsat skattskyldiga aktieägare inte kan beskattas för utdelningen i Sverige och att eventuell källskatt måste avräknas från beskattningen av utdelningen hos obegränsat skattskyldiga aktieägare.<sup>193</sup> När ett svenskt bolag till underpris avyttrar tillgångar till ett utländskt bolag kommer det alltså leda till att ett värde som annars hade kunnat gå till det svenska bolagets ägare i form av utdelning, lämnar landet. Uttagsbeskattningen ser till att det överlåtande *bolaget* beskattas på samma sätt som om en avyttring skett till marknadsvärde. Utdelningsbeskattningen handlar om nästa led, nämligen att *ägaren* till det överlåtande bolaget beskattas för det värde som skulle tillkommit ägaren genom utdelning om en underprisöverlåtelse inte skett. Vissa paralleller torde kunna dras till resonemanget kring exitbeskattning. Det handlar om beskattning på ägarnivå av tillgångar som annars undkommer beskattning i Sverige. En uppenbar skillnad från exitbeskattningen är att det inte är fråga om att ägaren lämnar Sverige och tar med sig orealiserade värdeökningar, utan om en tillgång som lämnar Sverige genom en underprisöverlåtelse och därmed minskar värdet på det överlåtande bolaget. Det är svårt att förutspå hur EUD skulle tillämpa rättfärdigande grunden i denna situation. De principer som uttrycks i fusionsdirektivet tyder på att detta är en sådan beskattningsekvens som medlemsstaterna får acceptera. Enligt SOU 2005:99 skulle konsekvenserna för Sverige av en underlåten utdelningsbeskattning när villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse inte är uppfyllda bli mycket små.<sup>194</sup> Även om vissa paralleller kan dras till exitbeskattningen handlar detta om en helt annan situation. Det är enligt min mening inte troligt att EUD skulle vara villig att utsträcka rättfärdigande grunden till att omfatta utdelningsbeskattning. För detta talar främst regelverket i fusionsdirektivet och att det handlar om mycket små belopp som Sverige skulle gå miste om. Vidare handlar det enligt min mening en alltför avlägsen konsekvens av underprisöverlåtelserna för att rättfärdigade baserat på säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten ska vara möjligt. Det kan slutligen tilläggas att OECD:s modellavtal inte föreskriver någon rätt till utdelningsbeskattning vid en underprisöverlåtelse.

Skatteflyktsskäl kan troligen inte heller rättfärdiga utdelningsbeskattningen. Den transaktioner som består i fiktiva upplägg där vinster överförs mellan närstående bolag för att undgå beskattning i de länder som tillämpar de högsta skattsatserna<sup>195</sup> förhindras genom uttagsbeskattning. Att utöver detta påföra utdelningsbeskattning på ägarnivå skulle innebära en skillnad i beskattningen i jämförelse med inhemska transaktioner. I SOU 2005:99 uttalas också att uttagsbeskattning/beskattning enligt korrigeringsregeln

---

<sup>193</sup> SOU 2005:99, s. 109.

<sup>194</sup> SOU 2005:99, s. 110.

<sup>195</sup> Jämför mål C-311/08 SGI, punkt 67.



”avhåller de skattskyldiga från att vidta sådana transaktioner av skatteplaneringsskäl”<sup>196</sup>. Att ytterligare motverka skatteupplägg genom utdelningsbeskattning är inte nödvändigt.

Sammanfattningsvis är min bedömning att utdelningsbeskattning på grund av att förvärvaren vid en icke kvalificerad underprisöverlåtelse inte är skattskyldig i Sverige inte kan rättfärdigas av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten eller av skatteflyktskäl.

---

<sup>196</sup> SOU 2005:99, s. 110.

# 7 Konklusioner och avslutande synpunkter

I inledningen angavs att syftet med denna uppsats var att undersöka ett antal svenska reglers förhållande till unionsrätten. Frågan om de svenska reglerna utgör hinder mot den fria rörligheten har inte behandlats, utan fokus har lagts på frågan om rättfärdigande är möjligt vid en potentiell fördragsstridighet. Undersökningen har baserats på två rättfärdigandegrunder som utvecklats i EUD:s praxis och några utvalda svenska regler har därefter analyserats i ljuset av rättfärdigandegrundernas tillämpningsområden. De svårigheter som tolkningen av EUD:s domar för med sig när domarna ska tillämpas på nationell lagstiftning gör att det ofta finns anledning att ifrågasätta de avvägningar den svenska lagstiftaren gjort för att uppnå förenlighet med unionsrätten. Det leder också till att det ofta är svårt att ge raka svar på huruvida en viss bestämmelse kan rättfärdigas. Jag har dock försökt att ge så raka svar som möjligt på frågeställningarna och i detta avslutande avsnitt förmedlas de viktigaste slutsatserna av det jag kommit fram till i uppsatsen. De frågor som ska besvaras för att uppfylla uppsatsens syfte är :

- I vilka fall kan skatteflyktsskäl rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser?
- I vilka fall kan säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser?
- För de fall de svenska CFC-reglerna strider mot FEUF, kan de då rättfärdigas och därmed anses förenliga med unionsrätten?
- För det fall de svenska reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag strider mot FEUF, kan de då rättfärdigas och därmed anses förenliga med unionsrätten?
- För det fall att kravet på skattskyldighet hos förvärvaren vid underprisöverlåtelser strider mot FEUF, kan det då rättfärdigas och därmed anses förenligt med unionsrätten?

Efter att frågeställningarna besvarats presenteras några avslutande synpunkter angående den svenska lagstiftarens syn på unionsrätten och dess vilja att anpassa den svenska lagstiftningen.

## 7.1 Skatteflykt som rättfärdigandegrund

När en nationell regel bedöms vara oförenlig med FEUF kan den rättfärdigas av skatteflyktsskäl enbart (alltså inte i kombination med någon annan rättfärdigandegrund) om regeln är tillämplig på rent konstlade upplägg. Förklaringen bakom detta rättfärdigande är att rent konstlade

upplägg inte främjar det sociala och ekonomiska utbytet mellan medlemsstaterna, och inte heller möjliggör för unionens medborgare att delta och dra fördel av det ekonomiska livet i en annan medlemsstat. Eftersom detta är målsättningen med fördragsfriheterna finns det ingen mening med att skydda rent konstlade upplägg och nationella regler som förhindrar dem kan därför rättfärdigas. Det är dock viktigt att poängtera att rent konstlade upplägg inte omfattar situationer där en etablering motiverats av skattemässiga skäl – det är tillåtet att utnyttja en medlemsstats lägre skattesatser så länge det är fråga om en verklig etablering. I Cadbury Schweppes<sup>197</sup> prövades brittiska CFC-regler och EUD uttalade då att brevlådeföretag är ett exempel på ett rent konstlat upplägg som inte är skyddsvärt.

I Marks & Spencer<sup>198</sup> tillämpade EUD för första gången flera rättfärdigande grunder i kombination. Det tidigare så väl definierade tillämpningsområdet för skatteflykt som rättfärdigande grund blev då mer svårgripbart. Till skillnad från tidigare verkade EUD nu anse att regler som hindrar utnyttjande av andra länders lägre skattesatser kunde rättfärdigas. EUD fastslog också att när skatteflykt tillämpades i kombination med andra rättfärdigande grunder så gäller inte kravet på att de fördragsstridiga reglerna endast får vara tillämpliga på rent konstlade upplägg. Gemensamt för de fall där skatteflyktsskäl ansågs kunna rättfärdiga fördragsstridiga bestämmelser som inte riktade in sig på rent konstlade upplägg var att rättfärdigande grunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten också var tillämplig.

## **7.2 Säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten som rättfärdigande grund**

En förutsättning för rättfärdigande grunden säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten är att det finns en norm för vad som utgör en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, eftersom det är denna väl avvägda fördelning som ska säkerställas. Unionsrätten innehåller ingen sådan norm, men EUD:s praxis och doktrin på området tyder på att utgångspunkten är att den stat där en verksamhet bedrivs ska ha rätt att beskatta. Alternativt är det den stat där innehavaren av tillgångar är bosatt när tillgångarna ökar i värde som ska ha rätt att beskatta. Vilken stat som anses ha rätt att beskatta påverkas dock också av principerna för fördelning av beskattningsrätten i OECD:s modellavtal. Rättfärdigande grunden säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten vilar alltså på principen att verksamhetsstaten har rätt att beskatta. Det betyder att rättfärdigande på denna grund aktualiseras när nationella regler förhindrar import av utländska förluster (som minskar skatteunderlaget), emigration av skattskyldiga som tar med sig obeskattade reserver och export av

---

<sup>197</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes.

<sup>198</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer.

skattemedel (exempelvis genom felprissättning i gränsöverskridande transaktioner).<sup>199</sup> Dessa principer kan dock i vissa fall frångås i proportionalitetsbedömningen. Exempelvis i Marks & Spencer<sup>200</sup> ansåg EUD att det inte var proportionerligt att neka avdrag för utländska förluster som var slutliga. Detta innebär en import av utländska förluster som inskränker en stats rätt att beskatta den verksamhet som bedrivs i landet. Proportionalitetsbedömningen kan också påverka hur en stat tillåts utöva sin beskattningsrätt. I fråga om exitskatter har EUD exempelvis fastslagit att det inte är proportionerligt att ta ut skatten direkt, istället måste staten medge uppskov med betalning av exitskatten till dess att tillgångarna i fråga avyttrats.<sup>201</sup>

Till en början tillämpas säkerställandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten endast i kombination med andra rättfärdigande grunder. På senare tid har dock grunden även tillämpats separat och EUD:s resonemang tyder på att grunden har ett brett tillämpningsområde och stor betydelse i prövningen av nationella reglers förenlighet med FEUF. De rättsfall där grunden tillämpats separat tyder på att betydelsen av exempelvis skatteflyktsskäl i de samlade bedömningarna haft mindre betydelse än säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten.

### 7.3 Kan de svenska CFC-reglerna rättfärdigas?

EUD:s dom i Cadbury Schweppes<sup>202</sup> ledde till att en ny kompletteringsregel infördes i 39 a kap. IL. Kortfattat kan innebörden av regeln beskrivas som att CFC-beskattnings inte ska ske när det är fråga om en verklig etablering inom EES – även om inkomsterna från den utländska juridiska personen i fråga annars skulle anses vara lågbeskattade. Den rättfärdigande grund som tillämpades i Cadbury Schweppes var skatteflykt och eftersom syftet med de svenska reglerna är att förhindra upplägg som leder till skatteflykt är de utformade efter EUD:s resonemang kring rättfärdigande på denna grund. Flera av argumenten för rättfärdigande hade dock kunnat åberopas även vid rättfärdigande av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten.

Det är tydligt att den svenska lagstiftaren utgått från domen i Cadbury Schweppes och grundprincipen i den nya kompletteringsregeln stämmer helt klart överens med EUD:s resonemang i Cadbury Schweppes. Den kritik som riktades mot lagförslaget gällde främst formuleringar och de faktorer som lagstiftaren valt att ange som vägledning i bedömningen om det är fråga om en verklig etablering. Min uppfattning är att även om det inte går att finna direkt stöd för de exakta formuleringarna av de faktorer som enligt den svenska lagstiftningen ska beaktas, så kan de svenska reglerna efter

---

<sup>199</sup> Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, European Tax Law, femte upplagan, 2008, s. 765.

<sup>200</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer.

<sup>201</sup> Se exempelvis mål C-371/10 National Grid, punkt 65 där EUD fastslog att skattskyldiga måste ges möjlighet att välja att betala in skatten först när tillgångarna realiserats.

<sup>202</sup> Mål C-196/04 Cadbury Schweppes.

införandet av den nya kompletteringsregeln nu rättfärdigas av skatteflyktsskäl. Detta särskilt mot bakgrund av regeringens uttalande att även andra faktorer än de som angivits i lagtexten får beaktas och att det ska göras en enskild bedömning i varje fall. Det kan även tilläggas att den svenska rätten ska tolkas i ljuset av unionsrätten, vilket ger ytterligare stöd för att reglerna kan rättfärdigas.

## 7.4 Kan de svenska reglerna om koncernbidrag och koncernavdrag rättfärdigas?

Efter domen i Marks & Spencer<sup>203</sup> stod det klart att de svenska reglerna om koncernbidrag behövde justeras i vissa avseenden för att bli förenliga med unionsrätten. När justeringen väl skedde valde lagstiftaren att införa ett nytt kapitel som gav rätt att i vissa fall göra avdrag för slutliga förluster i utländska dotterbolag. Koncernbidragsrätten sträcktes alltså inte ut till att gälla utländska dotterbolag utan en nytt regelverk infördes. Detta tillvägagångssätt kan ifrågasättas eftersom en regels förenlighet med unionsrätten som huvudregel ska bedömas enskilt och att kompensation genom andra skatteregler inte ska beaktas. Bortsett från detta finns det även en del villkor för rätten till koncernavdrag som kan ifrågasättas. Som beskrivits tidigare handlar utformningen av reglerna främst om en proportionalitetsbedömning. I Marks & Spencer kunde det brittiska förbudet mot att dra av utländska dotterbolags förluster rättfärdigas, men ansågs i vissa avseenden inte vara förenligt med proportionalitetsprincipen.

De villkor vars förenlighet med unionsrätten kan betvivlas är dels kravet på att det inte får finnas något företag i intressegemenskap med moderföretaget som bedriver rörelse i dotterbolagets hemviststat efter att likvidationen avslutats, och dels begränsningen till slutliga förluster vid likvidation. När det gäller det första kravet så går det längre än vad EUD tillåtit. I Marks & Spencer uttalade EUD att det ska vara fråga om slutliga förluster som inte kan utnyttjas av dotterföretaget *eller av någon annan* i dotterföretagets hemviststat. Att utöver detta kräva att det inte ska finnas något annat företag i staten – trots att detta inte kan utnyttja dotterbolaget förluster – innebär en utvidgning av vad EUD ansågs krävas i för proportionalitet i Marks & Spencer. Begränsningen till likvidation i den svenska regleringen är också svår att finna direkt stöd för i unionsrätten. Visserligen finns det stöd för uppfattningen att medlemsstaterna inte behöver kompensera för negativa konsekvenser av andra staters skatteregleringar, men en uttrycklig begränsning till slutliga förluster vid likvidation riskerar att göra den svenska lagstiftningen alltför snäv.

Sammanfattningsvis finns det delar av den svenska koncernavdragsregleringen som kan anses strida mot FEUF. Detta är dock ett tydligt exempel på en situation där det är svårt att finna exakta svar på

---

<sup>203</sup> Mål C-446/03 Marks & Spencer.

detaljavvägningar i EUD:s praxis. I de aktuella fallen från EUD har flera rättfärdigande grunder tillämpats och proportionalitetsbedömningen har varit avgörande för hur reglerna ska tillämpas i vissa situationer. Min uppfattning är att den svenska lagstiftaren i vissa fall gjort avvägningar som inte är förenliga med proportionalitetsbedömningen som följer ett rättfärdigande av skatteflyktsskäl och av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten.

## **7.5 Underprisöverlåtelser – kan villkoret om skattskyldighet för förvärvaren rättfärdigas?**

Om villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse inte är uppfyllda medför det uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning på ägarnivå. Ett villkor för kvalificerad underprisöverlåtelse är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet är skattskyldig i Sverige. Ett bolag som hör hemma i en annan medlemsstat kan alltså inte vara förvärvare i en kvalificerad underprisöverlåtelse (bortsett från om den överlåtna tillgången knyts till ett fast driftställe i Sverige) varför reglernas förenlighet med FEUF kan ifrågasättas.

När det gäller uttagsbeskattningen är min uppfattning att detta är en konsekvens av att förvärvaren inte är skattskyldig i Sverige som kan rättfärdigas. Grunderna för säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten är tillämpliga här eftersom det handlar om att säkerställa att verksamhet som bedrivits i landet inte kan överlåtas till underpris och därmed definitivt undgå beskattning i Sverige. Även om en direkt jämförlig regel inte har prövats av EUD kan stöd för att rättfärdigande är möjligt finnas i SGI<sup>204</sup> där en belgisk korrigeringsregel ansågs kunna rättfärdigas. Korrigeringsregeln får liknande konsekvenser som uttagsbeskattningen i gränsöverskridande situationer. Korrigeringsregeln finns också stadgad i OECD:s modellavtal vilket ger ytterligare stöd för rättfärdigande av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten. EUD ansåg även att skatteflyktsgrunden var tillämplig i SGI, och detsamma borde alltså gälla för den svenska uttagsbeskattningens vidkommande. Liksom i SGI finns det annars risk för fiktiva upplägg där närstående bolag genom underprisöverlåtelser undviker beskattning i de medlemsstater med högst skattesatser.

När det gäller utdelningsbeskattningen lyckades jag inte finna någon direkt vägledning i EUD:s praxis. Min bedömning är dock att detta är en negativ särbehandling som inte kan rättfärdigas. Genom uttagsbeskattningen säkerställs Sveriges rätt att beskatta verksamhet som bedrivits i landet och risken för skatteflyktsupplägg motverkas. Att utöver detta påföra utdelningsbeskattning på ägarnivå anser jag innebära en reglering av en alltför indirekt följd av en underprisöverlåtelse. Fusionsdirektivet, som

---

<sup>204</sup> Mål C-311/08 SGI.

också reglerar situationen då värden förs ut ur ett land, föreskriver ingen rätt till utdelningsbeskattning. Inte heller i OECD:s modellavtal finns en sådan reglering. Jag tror inte därför inte att EUD är villig att rättfärdiga den svenska regeln om utdelningsbeskattning.

## 7.6 Avslutande synpunkter

Som flera gånger påpekats medför den indirekta harmoniseringen svårigheter i form av tolkningsfrågor och gränsdragningar utifrån EUD:s praxis. I min genomgång av de svenska reglerna tycker jag dock, utöver detta, att den svenska lagstiftaren verkar visa en viss motvilja mot unionsrättens inverkan. När det gäller de regler jag studerat verkar lagstiftaren dragit ut på nödvändiga justeringar in i det sista och dessutom valt att anpassa reglerna minsta möjliga. Jag uppfattar det som att de åtgärder som vidtas ständigt ligger på gränsen, eller på fel sida om gränsen, för vad som är förenligt med unionsrätten. Istället för att göra en grundläggande analys av vad som är tillåtet under FEUF och vilka rättfärdigande grunder som eventuellt kan vara tillämpliga framstår det i förarbetena ibland mer som att man höftat lite utifrån generella uppfattningar om unionsrättens innebörd. En förklaring till detta torde vara ambitionen att skydda den svenska skattebasen. Detta är dock inte en grund för rättfärdigande och därför, ur ett EU-rättsligt perspektiv, inte rätt utgångspunkt i utformandet av nationella regler. En annan förklaring kan ligga i att beskattningsrätten anses utgöra ett grundläggande element i staters suveränitet. Oavsett förklaring är detta ett dilemma som tydligt gör sig gällande inom inkomstskatterätten. Även om EUD genom det stora antalet rättsfall som gäller den direkta beskattningen klargjort hur den ser på olika typer av reglers förenlighet med unionsrätten, uppkommer ständigt nya frågor. Till stor del är det de skattskyldiga som driver utvecklingen mot ett Europa utan otillåtna skattehinder genom att överklaga myndigheters beslut till domstol och yrka att denna ska inhämta förhandsbesked. Man kan fråga sig om det verkligen är de skattskyldiga som ska bära den börda och risk som detta innebär.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Sverige

Prop. 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

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

Dir. 2002:28 Vissa företagsskattefrågor

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

SOU 2005:99 Vissa företagsskattefrågor

Lagrådets yttrande: Ändrade regler för CFC-beskattning, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2007-10-03

Prop. 2007/08:16 Ändrade regler för CFC-beskattning, m.m.

Prop. 2008/09:37 Förändrade regler om underprisöverlåtelser för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse

Lagrådets yttrande: Koncernavdrag i vissa fall, utdrag ur protokoll vid sammanträde 2010-03-22

Prop. 2009/10:194 Koncernavdrag i vissa fall

Rskr. 2009/10:257

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

### EU

Rådets direktiv 90/435/EEG

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro i mål C-446/03

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro i mål C-347/04

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-470/04

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-231/05



Communication from the Commission: Exit Taxation and the Need for Co-Ordination of Member States' Tax Policies, 2006-12-19, COM(2006) 825

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-311/08

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott i mål C-337/08

## **Litteratur**

### Böcker och monografier

Hettne, Jörgen, Eriksson, Otken, Ida, *EU-rättslig metod*, andra upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2011

Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (redaktörer), *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, Haag, 2004

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt*, fjärde upplagan, Prose Design & Grafik, Lund, 2004

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, *EU skatterätt*, tredje upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2011

Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J, *European Tax Law*, femte upplagan, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2008

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2002

### Artiklar

Barenfeld, Jesper, *Marks & Spencer – rätten till gränsöverskridande resultatutjämnning inom EU*, Svensk Skattetidning, 1/2006, s. 27-40.

Barenfeld, Jesper, Person Österman, Roger, *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, Svensk Skattetidning, 2/2008, s. 105-118.

Sven-Åke Bergkvist, *Vad är utdelning?*, Svensk Skattetidning, 2/2004, s. 152-160.

Bizioli, Gianluigi, *Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation*, European Taxation, mars 2008, s. 133-140

Ceije, Katia, Hilling, Maria, *Aktuellt om EU-domstolens praxis – direkt beskattning*, Skattenytt, 3/2012, s. 129-135

Dahlberg, Mattias, *Skattenytt Internationellt*, Skattenytt, 10/2007, s. 626-628

Dahlberg, Mattias, *Skattenytt Internationellt*, Skattenytt, 12/2009, s. 807-811

Garcia Prats, Francisco Alfredo, *The Tax Treatment of Cross-Border Pensions from an EC Law Perspective*, European Taxation, december 2001, s. 12-s-27-s

Gebhardt, Ronald, Quilitzsch, Carsten, *Cross-Border Loss Relief in the EU, Implications of Recent Developments in Germany Regarding Outbound Permanent Establishments*, EC Tax Review, 2011/6, s. 263-272

Gerson, Anna, *The Negative Harmonization Process of Losses in Foreign EU Subsidiaries: The Swedish Case*, EC Tax Review, 2011/6, s. 273-282.

Helminen, Marjaana, *Freedom of Establishment and Oy AA*, European Taxation, november 2007, s. 490-498.

Johansson, Jesper, *Koncernavdrag – med anledning av Finansdepartementets promemoria*, Svensk Skattetidning 10/2009, s. 1013-1037

Lang, Michael, *The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, European Taxation, februari 2006, s. 54-67

Lang, Michael, *Direct Taxation: Is the ECJ Heading in a New Direction?*, European Taxation, september 2006, s. 421-430

Lang, Michael, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*, EC Tax Review, 2009/3, s. 98-113

Marres, Otto, *The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation*, Intertax, Volym 39, nummer 3, 2011, s. 112-125

Panayi, Christina HJI, *Treaty Shopping and Other Tax Arbitrage Opportunities in the European Union: A Reassessment – Part 1*, European Taxation, mars 2006, s. 104-110

Poulsen, Martin, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, Volym 40, nummer 3, 2012, s. 200-211

Ståhl, Kristina, *Möjligheter att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten – några aktuella frågor*, Svensk Skattetidning, 8/2001, s. 739-746

Ståhl, Kristina, *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, 10/2007, s. 575-594

Zernova, Daria, Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market, Intertax, Volym 39, nummer 10, 2011, s. 471-493

## **Internetkällor**

EUD:s rättegångsregler,

[http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-07/rp\\_cjue\\_sv.pdf](http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-07/rp_cjue_sv.pdf) (2012-01-16, kl. 11.30)

# Rättsfallsförteckning

## EUD

Mål 270/83 Avoir fiscal

C 175/88 Biehl

C-204/90 Bachmann

C-330/91 Commerzbank

C-55/94 Gebhard

C-107/94 Asscher

C-163/94 Sanz de Lera

C-264/96 ICI

C-254/97 Baxter

C-307/97 Saint Gobain

C-294/97 Eurowings

C-35/98 Verkooijen

C-200/98 X AB och Y AB

C-324/00 Lankhorst-Hohorst

C-436/00 X och Y

C-422/01 Skandia och Ramstedt

C-9/02 Lasteyrie

C-446/03 Marks & Spencer

C-196/04 Cadbury Schweppes

C-347/04 Rewe Zentralfinanz

C-470/04 N

C-513/04 Kerckhaert & Morres

C-524/04 Thin Cap Group Litigation

C-231/05 Oy AA

C-379/05 Amurta

C-293/06 Deutsche Shell

C-414/06 Lidl Belgien

C-157/07 KR Wannsee

C-540/07 Kommissionen mot Italien

C-128/08 Damseaux

C-311/08 SGI

C-337/08 X Holding

C-371/10 National Grid

### **Sverige (även förhandsbesked från Skatterättsnämnden)**

RÅ 2002 not. 210

Länsrätten i Vänersborg, dom 30 maj 2005 mål nr 652-04 och 438-05

Länsrätten i Vänersborg, dom 20 oktober 2005 mål nr 2277-2280-05

Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 28 maj 2007, dnr 6-06/ D

Skatterättsnämndens förhandsbesked meddelat 28 maj 2007, dnr 46-06/ D

HFD:s dom meddelad 11 mars 2009, mål nr 3628-07

RÅ 2009 ref. 13

RÅ 2009 ref. 14

RÅ 2009 ref. 15