

Kristina Ståhl

Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?

Kristina Ståhl

Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?

– Sieps 2006:8 –

Rapport nr 8
Oktober 2006

Utgiv av Svenska institutet för europapolitiska studier

Rapporten finns tillgänglig på
www.sieps.se

Författaren står själv för analys och slutsatser

Omslag: Svensk Information AB

Tryck: EO-print AB

Stockholm i oktober 2006

ISSN 1651-8942

ISBN 91-85129-41-0

FÖRORD

Svenska institutet för europapolitiska studier, Sieps, har till uppgift att bedriva och främja forskning, utvärdering, analys och studier i europapolitiska frågor med inriktning främst på områdena statsvetenskap, juridik, ekonomi och handel. Sieps har inlett ett forskningsprojekt som rör EU-medlemskapets inverkan på centrala områden som omfattas av den inre marknaden. På respektive område redovisas den senaste tidens utveckling samt problemställningar och utvecklingstendenser. I denna rapport diskuteras inverkan av EG-rättens bestämmelser om fri rörlighet på den svenska skatterätten. Utvecklingen i EG-domstolens rättspraxis medför att fler och fler svenska skatteregler kan ifrågasättas från EG-rättsliga utgångspunkter. Rapportförfattaren menar att lagstiftarens passivitet gör att andra organ, i synnerhet Skatteverket och skattedomstolarna, får en viktigare roll. Detta är en ny och inte helt oproblematiske utveckling av den svenska skatterätten. Sieps ser som en av sina främsta uppgifter att fungera som en länk mellan den akademiska världen och beslutsfattare. Förhoppningsvis kommer denna rapport att bidra till detta samt rent allmänt leda till ökat intresse för frågor relaterade till den europeiska integrationen och Sveriges medlemskap i EU.

Jörgen Hettne
Tf. kanslichef
Sieps

OM FÖRFATTAREN

Kristina Ståhl är professor i finansrätt vid Uppsala universitet. Hon är vidare verksam som gästforskare vid Centrum för skatterätt, Handelshögskolan i Stockholm. Hennes forskning är huvudsakligen inriktad på EG-skatterättsliga frågor och hon har publicerat flera böcker och artiklar i ämnet.

INNEHÅLL

1	INLEDNING	6
2	SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER	7
2.1.	Sammanfattning	7
2.2	Slutsatser	8
3	TILLÄMPNINGEN AV FÖRDRAGETS BESTÄMMELSER OM FRI RÖRLIGHET PÅ SKATTEOMRÅDET	11
3.1	Inledning	11
3.2	Tillämpliga fördragsbestämmelser.....	12
3.3	När strider en skattebestämmelse mot den fria rörligheten?.....	13
3.4	Exempel från EG-domstolens praxis.....	16
3.4.1	Beskattning av enskilda individer.....	16
3.4.2	Beskattning av företag	17
3.4.3	Beskattning av pensioner och sparande.....	21
4	INVERKAN PÅ SVENSK SKATTELAGSTIFTNING	24
4.1	Inledning	24
4.2	Genomförda anpassningar av svensk lagstiftning	24
4.3	Områden som kräver åtgärder	25
4.4	Leder anpassningarna till "lika bra" eller "lika dåliga" regler för alla?.....	29
5	HUR AGERAR SKATTEVERKET OCH VAD HÄNDER I SVENSKA DOMSTOLAR?	31
5.1	Inledning	31
5.2	Skatteverket	32
5.3	Svenska domstolar	33
5.4	Har Skatteverket och domstolarna fått en ny roll?.....	34
	ENGLISH SUMMARY	36

1 INLEDNING

Syftet med rapporten är att diskutera inverkan av EG-rättens bestämmelser om fri rörlighet på den svenska skatterätten. Den fria rörligheten är en fundamental del av EU-samarbetet och skatteregler som hindrar eller försvårar för människor och företag att röra sig och verka över gränserna är i princip otillåtna. EG-domstolen har i ett stort antal domar underkänt nationella skatteregler eftersom de ansetts strida mot bestämmelserna om fri rörlighet. Jag kommer i rapporten att ge en översikt över EG-domstolens praxis på området och diskutera vilken betydelse denna praxis har för svensk skatterätt.

Rapporten är disponerad enligt följande. I avsnitt 2 ges en kort sammanfattning av rapporten och dess viktigaste slutsatser. I avsnitt 3 behandlas de EG-rättsliga bestämmelserna om fri rörlighet och hur EG-domstolen har tillämpat dessa bestämmelser på skatteområdet. Avsnitt 4 tar upp frågan om vilken inverkan bestämmelserna om fri rörlighet har haft på den svenska skattelagstiftningen och det diskuteras också vilka förändringar av denna som är nödvändiga för att svensk rätt inte skall vara i konflikt med EG-rätten. I avsnitt 5 behandlas slutligen Skatteverkets och domstolarnas sätt att hantera de problem som uppstår när svenska skatteregler inte är i överensstämmelse med EG-rätten.

2 SAMMANFATTNING OCH SLUTSATSER

2.1 Sammanfattning

Det är inte tillåtet för EU:s medlemsstater att ha skatteregler som verkar hindrande för den fria rörligheten. Det finns numera en mycket omfattande praxis från EG-domstolen där domstolen prövat och underkänt nationella skatteregler eftersom dessa befunnits strida mot fördraget. Även Sverige har i flera fall fått sina regler underkända av domstolen.

Ett hinder för den fria rörligheten föreligger om skattereglerna i ett visst land behandlar gränsöverskridande förhållanden, transaktioner etc. på ett mindre förmånligt sätt jämfört med motsvarande rent inhemska förhållanden och transaktioner. Skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan förekomma både i den stat där den beskattningsbara aktiviteten (arbetet, etableringen, investeringen etc.) sker och i den skattskyldiges hemstat. I det förstnämnda fallet leder skattehindret till att utländska medborgare och företag ”stängs ute” från den aktuella medlemsstaten eftersom de inte tillåts att verka där på samma villkor som landets egna medborgare och företag. Ett hinder i hemstaten leder tvärtom till att inhemska medborgare och företag ”stängs inne” i det egna landet och avhålls från att t.ex. ta anställning eller etablera sig i andra länder. Däremot strider det inte mot fördraget att olika länder har olika regler, t.ex. att skattesatserna är högre eller att avdragsmöjligheterna är mer begränsade i det ena landet än i det andra. Även om sådana skillnader i och för sig också kan påverka den fria rörligheten och t.ex. avhålla från etableringar etc. i det land där skattereglerna är mindre förmånliga så är detta ingenting som är förbjudet enligt fördraget. Ett land kan alltså ha hur höga eller hur låga skatter som helst så länge dessa tas ut på ett sådant sätt att inte personer, transaktioner etc. med koppling till utlandet missgynnas.

I undantagsfall kan en skatteregel vara tillåten trots att den hindrar den fria rörligheten. Så är fallet om regeln uppbärs av ett så viktigt nationellt intresse att detta intresse väger tyngre än intresset av att upprätthålla en fri rörlighet. Regeln kan då rättfärdigas och får fortsätta att tillämpas även fast detta påverkar den fria rörligheten negativt. EG-domstolen ser dock mycket restriktivt på möjligheten till undantag från huvudregeln om fri rörlighet och kraven för rättfärdigande är därför högt ställda.

Bland frågor som just nu är aktuella i EG-domstolen kan nämnas beskattningen av personer som väljer att flytta från sitt gamla hemland och bosätta sig i en annan medlemsstat, beskattningen av företag med verksamhet i flera länder och då särskilt möjligheten för dessa att kvitta vinster och förluster som uppkommit i olika länder mot varandra samt beskattningen av sparande, särskilt försäkringssparande, som placeras utomlands. Inom

samtliga dessa områden har Sverige skatteregler som mer eller mindre uppenbart strider mot fördraget. Ett exempel är de i media uppmärksammade reglerna om uppskov med beskattningen vid avyttring av bostäder, där kommissionen har väckt en fördragsbrottstalan mot Sverige eftersom den menar att de svenska reglerna är EG-stridiga.

Generellt går det inte särskilt snabbt för den svenska lagstiftaren att reagera på EG-domstolens praxis vilket, tillsammans med den snabba utvecklingen av praxis, gör att fler och fler svenska skatteregler kan ifrågasättas ur EG-rättsligt perspektiv. Detta innebär att svenska skattemyndigheter och skattedomstolar allt oftare måste hantera regler som kan misstänkas strida mot EG-fördraget. Det blir också allt vanligare att skatteregler sätts åt sidan i taxeringsärenden och i skatteprocesser eftersom de anses hindra den fria rörligheten på ett otillåtet sätt.

2.2 Slutsatser

EG-domstolens allmänt mycket integrationsvänliga hållning har fått genomslag även på skatteområdet och domstolen tvekar inte att underkänna skatteregler som den anser hindrande för den fria rörligheten. Domstolens praxis tyder dock också på att den anser att det finns en gräns för vad som är möjligt att åstadkomma i rättspraxis när det gäller att undanröja skattehinder för den fria rörligheten.

EG-domstolen har i sin praxis generellt givit fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett mycket vidsträckt tillämpningsområde och detta gäller också när det är skatteregler som prövats mot fördraget. Även centrala bestämmelser i skattelagstiftningen, vilka utformats helt i enlighet med hittills allmänt accepterade skatterättsliga principer, har förkastats av domstolen. Det faktum att medlemsstaterna ännu så länge har varit relativt ovilliga att harmonisera inkomstskatterna genom att utfärda gemensam lagstiftning i form av direktiv har vidare medfört att domstolens inflytande har blivit särskilt stort just på detta område. I själva verket kan EG-domstolen här i stor utsträckning sägas ha intagit lagstiftarens roll och rättsutvecklingen styrs just nu nästan helt genom rättspraxis.

I praxis kan man emellertid också se att domstolen i någon mån har visat förståelse för att vissa skatteregler utgör en så naturlig och viktig del i uppbyggnaden av hela skattesystemet som sådant att de måste godtas trots att den fria rörligheten påverkas. Domstolen verkar acceptera att de nationella skattesystemen är utformade efter vissa grundläggande mönster och att systemen riskerar att slås sönder om kravet på fri rörlighet drivs alltför långt. Man kan också uttrycka det så att domstolen verkar anse att det

finns en gräns för vad som är möjligt att åstadkomma i rättspraxis när det gäller att undanröja skattehinder för den fria rörligheten.

Den svenska lagstiftningen anpassas inte alltid särskilt snabbt till de domar som kommer från EG-domstolen och det finns idag ett stort antal skatteregler som mer eller mindre uppenbart strider mot den fria rörligheten. Detta är negativt för de skattskyldiga eftersom deras rätt till fri rörlighet fortsätter att kränkas av den svenska lagstiftningen. Lagstiftarens passivitet på detta område kan dock också få negativa effekter för Sveriges möjligheter att överhuvudtaget upprätthålla någon form av beskattning av de transaktioner etc. som omfattas av de aktuella reglerna.

Hittills har det inte alltid gått särskilt snabbt för lagstiftaren att reagera på EG-domstolens praxis. Regelmässigt har de ändringar som skett vidare begränsats till fall där EG-stridigheten varit uppenbar, antingen för att just de aktuella reglerna underkänts i domstol eller för att det funnits en klar praxis från EG-domstolen avseende liknande regler i andra länder som tydligt visat att även de svenska reglerna varit ohållbara. Lagstiftarens hittillsvarande förhållningssätt kan därmed karaktäriseras som ”reaktivt” snarare än ”proaktivt”, d.v.s. strategin har varit att vänta tills dess en regel blivit underkänd i domstol snarare än att söka eliminera EG-stridiga skatteregler innan dessa blivit föremål för en rättsprocess.

Det finns idag ett flertal områden inom svensk skattelagstiftning som är problematiska ur EG-rättslig synvinkel och i många fall är det uppenbart att den svenska regleringen är EG-stridig. Att lagstiftaren underlåter att anpassa de svenska reglerna till EG-rättens krav är förstås negativt för de skattskyldiga eftersom deras rätt till fri rörlighet fortsätter att kränkas. Men detta förhållningssätt kan också få negativa effekter för Sveriges möjligheter att överhuvudtaget upprätthålla någon form av beskattning av de transaktioner etc. som omfattas av de aktuella skattebestämmelserna. Den risk lagstiftaren tar när skatteregler som hindrar den fria rörligheten får stå kvar oförändrade är att Skatteverket och/eller domstolarna ändå sätter reglerna åt sidan eftersom de befins vara EG-stridiga. Ett sådant åsidosättande av den gällande regleringen kan åtminstone i vissa fall leda till att det uppkommer ett ”hål” i den svenska lagstiftningen och att möjligheten att beskatta därmed i realiteten helt faller bort. Det kan därmed sägas ligga i lagstiftarens eget intresse att mer aktivt söka anpassa de svenska skattereglerna till EG-fördraget. Detta gäller i synnerhet i sådana fall där EG-stridigheten framstår som relativt klar. Däremot kan det i fall där de svenska reglernas förenlighet med EG-rätten är mer svårbedömd kanske vara mer motiverat att lagstiftaren avvaktar utvecklingen i praxis innan eventuella lagändringar genomförs.

Skatteverket och skattedomstolarna konfronteras allt oftare med skatteregler som strider mot den fria rörligheten. Under senare år har man vidare hos dessa organ kunnat se en betydligt större öppenhet än tidigare för att sätta sådana skatteregler åt sidan. Skatteverket har i praktiken i flera fall agerat i lagstiftarens ställe och gått ut med generella riktlinjer om att vissa skatteregler inte skall tillämpas eftersom de strider mot EG-rätten. Här står vi bara i början av en utveckling där de taxerande och rättstillämpande organen får en ny, mer kreativ och ”rättsskapande” roll än tidigare.

Som framgått kan det ofta dröja ganska länge innan lagstiftaren reagerar på ny praxis från EG-domstolen och utvecklingen av praxis gör också att fler och fler skatteregler kan ifrågasättas ur EG-rättsligt perspektiv. Detta innebär att svenska skattemyndigheter och skattedomstolar allt oftare måste hantera regler som kan misstänkas strida mot EG-fördraget. Såväl Skatteverket som domstolarna visar också en allt större öppenhet för att överpröva svenska skatteregler mot EG-fördraget och att sätta EG-stridiga skatteregler åt sidan. Skatteverket har vidare i flera fall gått ut med allmänna riktlinjer i form av s.k. styrsignaler där det tillkännagivits att vissa skatteregler enligt Skatteverkets uppfattning är fördragsstridiga. Sådana styrsignaler skall vara vägledande för taxeringsarbetet i hela landet och får därmed stort genomslag.

Att på detta sätt överpröva den gällande lagstiftningen mot normer av högre hierarki är något som hittills varit ganska främmande för svenska myndigheter och domstolar. När Skatteverket nu i flera fall lämnat instruktioner om att vissa skatteregler inte skall tillämpas fungerar verket på sätt och vis som en författningsdomstol, något som inte är helt oproblematiskt. För både Skatteverket och domstolarna är det vidare i regel en betydligt mer vanskelig och krävande uppgift att överpröva skatteregler mot EG-fördraget än om den EG-rättsliga normgivningen finns i ett direktiv. Fördraget innehåller endast generellt formulerade förbud mot nationella regler som hindrar den fria rörligheten, men säger ingenting om hur regleringen i stället skall vara utformad. Om en svensk skatteregel sätts åt sidan därför att den befins strida mot EG-fördraget finns alltså ingen alternativ EG-rättslig reglering som kan inta den åsidosatta regelns plats. Detta är en stor skillnad jämfört med att en skatteregel sätts åt sidan därför att den anses strida mot ett EG-direktiv. Då kan den svenska regeln oftast ersättas med en regel i direktivet som föreskriver hur beskattningen i stället skall ske.

Prövningen mot EG-fördraget ställer således alldeles särskilda krav på de taxerande och rättstillämpande organen. Här står vi bara i början av en utveckling där de taxerande och rättstillämpande organen får en ny, mer kreativ och ”rättsskapande” roll än tidigare.

3 TILLÄMPNINGEN AV FÖRDRAGETS BESTÄMMELSER OM FRI RÖRLIGHET PÅ SKATTEOMRÅDET

3.1 Inledning

Det är en ganska vanlig uppfattning att det svenska EU-medlemskapet inte har så stor betydelse på skatteområdet. I själva verket finns dock även på detta område flera EG-direktiv som medlemsstaterna är skyldiga att följa. Längst har harmoniseringsarbetet kommit när det gäller momsens, där utrymmet för det nationella självbestämmandet numera är ytterst begränsat.¹ Även när det gäller inkomstbeskattningen av företag och individer finns vidare ett antal direktiv som medlemsstaterna måste anpassa sig efter.² Dessa direktiv rör dock mer avgränsade frågor och till skillnad från momsen måste inkomstskatterna därför fortfarande i stor utsträckning sägas vara en nationell angelägenhet. Detta innebär dock inte att medlemsstaterna är helt fria att utforma sina inkomstskatteregler på det sätt de själva önskar. En av hörnpelarna i EU är bestämmelserna om att människor, företag, kapital, varor och tjänster fritt skall kunna röra sig och verka över gränserna. Nationella regler som hindrar den fria rörligheten är i princip otillåtna och detta gäller även skatteregler. EG-domstolen har i ett stort antal domar underkänt nationella skatteregler eftersom de ansetts strida mot bestämmelserna om fri rörlighet.

EG-domstolen har i sin praxis generellt givit fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett mycket vidsträckt tillämpningsområde och detta gäller också när det är skatteregler som prövats mot fördraget. Även centrala bestämmelser i skattelagstiftningen, vilka utformats helt i enlighet med hittills allmänt accepterade skatterättsliga principer, har förkastats av domstolen. Domstolens praxis på detta område ligger därmed väl i linje med den allmänt mycket integrationsvänliga hållning som präglar domstolens verksamhet. Det faktum att medlemsstaterna ännu så länge har varit relativt ovilliga att harmonisera inkomstskatterna genom att utfärda gemensam lagstiftning i form av direktiv har vidare medfört att domstolens inflytande har blivit särskilt stort just på detta område. I själva verket kan EG-domstolen här i stor utsträckning sägas ha intagit lagstiftarens roll och rättsutvecklingen styrs just nu nästan helt genom rättspraxis.

¹ Det sjätte momsdirektivet 77/388/EEG är det mest omfattande och innebär en långtgående harmonisering av hela skattebasen för uttag av moms.

² Viktigast är fusionsdirektivet 90/434/EEG rörande beskattning vid företagsombildningar, moder/dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och ränte/royaltydirektivet 2003/49/EG rörande beskattning av koncerninterna betalningar samt sparandedirektivet 2003/48/EG rörande beskattning av räntor.

Jag kommer i de följande avsnitten att ge en översikt över EG-domstolens praxis när det gäller tillämpningen av bestämmelserna om fri rörlighet på skatteområdet.³ Betoningen kommer att ligga på den senaste utvecklingen.

3.2 Tillämpliga fördragsbestämmelser

Den fria rörligheten regleras i ett flertal artiklar i EG-fördraget. Huvudbestämmelserna återfinns i artiklarna 25, 28 och 90 om fri rörlighet för varor, artikel 49 om fri rörlighet för tjänster, artikel 43 om etableringsfrihet, artikel 39 om fri rörlighet för arbetstagare, artikel 56 om fri rörlighet för kapital och artikel 18 om unionsmedborgares fria rörlighet. Vilken av fördragsbestämmelserna som är tillämplig i ett visst fall avgörs av vilken typ av aktivitet, transaktion etc. som det är fråga om. En person som tar arbete i ett annat land omfattas t.ex. av den fria rörligheten för arbetstagare medan en person som åker utomlands för att studera i stället kan åberopa reglerna om unionsmedborgares fria rörlighet. Företag med verksamhet i flera olika länder kan, beroende på omständigheterna, omfattas av etableringsfriheten, den fria rörligheten för varor och tjänster och/eller den fria rörligheten för kapital. Även privatpersoner kan åberopa den fria rörligheten för tjänster och kapital om de köper en tjänst från ett annat land (t.ex. tecknar en försäkring i ett utländskt försäkringsbolag eller köper en lott i ett utländskt lotteri) eller investerar sitt kapital i ett annat land.

De nämnda artiklarna säkerställer primärt den fria rörligheten inom EU-området, men genom att motsvarande regler om fri rörlighet finns även i EES-avtalet gäller den fria rörligheten även i relation till EES-länderna, d.v.s. Lichtenstein, Norge och Island. Enligt EG-domstolen skall bestämmelserna om fri rörlighet i EES-avtalet tolkas på samma sätt som motsvarande bestämmelser i EG-fördraget.⁴ Den fria rörligheten för kapital har vidare ett ännu mer vidsträckt tillämpningsområde eftersom denna frihet enligt artikel 56 i EG-fördraget gäller även i förhållande till tredje land. En svensk person som investerar sitt kapital utomlands kan således åberopa denna artikel oavsett var i världen som investeringen sker.

³ En mer utförlig och detaljerad genomgång av EG-domstolens praxis när det gäller skattehinder för den fria rörligheten finns t.ex. i Ståhl, K. och Österman, R., EG-skatte rätt, 2 uppl., Iustus 2006.

⁴ Se t.ex. mål C-452/01 *Ospelt* REG 2003 s. I-9743, punkt 29 i EG-domstolens dom.

3.3 När strider en skattebestämmelse mot den fria rörligheten?

Gemensamt för alla de ovan nämnda fördragsfriheterna är att de skyddar *gränsöverskridande förhållanden* och aktiviteter av olika slag. Däremot är fördragsfriheterna inte tillämpliga på rent *interna förhållanden* i en medlemsstat.⁵ Detta innebär att det i princip är tillåtet för ett land att ha mindre förmånliga skatteregler för egna medborgare som inte utnyttjat någon fördragsfrihet än för medborgare från andra medlemsstater, s.k. omvänd diskriminering. Den som de facto har utnyttjat någon fördragsfrihet skyddas dock även mot den egna medlemsstaten, d.v.s. Sverige har ingen generell rätt att i alla situationer beskatta svenska medborgare eller svenska företag efter egen önskan. Dessutom tolkas uttrycket rent interna situationer tämligen snävt av EG-domstolen.

Ett hinder för den fria rörligheten föreligger i princip om skattereglerna *negativt särbehandlar* gränsöverskridande förhållanden, transaktioner etc. jämfört med motsvarande rent inhemska förhållanden och transaktioner. Det fördraget kräver är således att inhemska och gränsöverskridande fall behandlas lika, men utöver det finns inget fördragsmässigt krav på att skattereglerna skall utformas på ett visst bestämt sätt. Fördraget i sig begränsar alltså inte medlemsstaternas möjligheter att utforma sina skattesystem på det sätt de önskar, vad gäller såväl nivån på skatteuttaget som hur skattebasen bestäms, så länge reglerna inte leder till att utländska varor, tjänster, personer, investeringar etc. missgynnas.⁶ Som kommer att framgå nedan kan dock kravet på likabehandling av inhemska och utländska förhållanden i praktiken ändå leda till att medlemsstaternas handlingsutrymme rent faktiskt begränsas också när det gäller hur beskattningen i rent nationella fall kan utformas.

Skatteregler som hindrar den fria rörligheten kan förekomma både i den stat där själva aktiviteten (arbetet, etableringen, investeringen etc.) sker och i personens/företagets hemstat. I det förstnämnda fallet leder skattehindret till att utländska subjekt "stängs ute" från den aktuella medlemsstaten eftersom de inte tillåts att verka där på samma villkor som inhemska subjekt. Ett hinder i hemstaten leder tvärtom till att inhemska subjekt "stängs inne" i det egna landet och avhålls från att t.ex. ta anställning eller etablera sig i andra länder. Däremot strider det inte mot fördraget att dessa stater sinsemellan har *olika regler*, t.ex. att skattesatserna är högre eller att av-

⁵ Se t.ex. mål C-107/94 *Asscher* REG 1996 s. I-3089, punkt 32 i EG-domstolens dom och mål C-403/03 *Schempp* REG 2005 s. I-6421.

⁶ Den harmonisering som skett i sekundärätten (jfr not 1 och 2 ovan) innebär dock förstås vissa ytterligare begränsningar av medlemsstaternas handlingsfrihet.

dragsmöjligheterna är mer begränsade i det ena landet än i det andra. Sådana skillnader kan i och för sig också påverka den fria rörligheten och kan t.ex. avhålla från etableringar etc. i det land där skattereglerna är mindre förmånliga. EG-domstolen har dock tydligt slagit fast att fördraget inte tillförsäkrar att en överföring av verksamhet från en medlemsstat till en annan skall vara neutral i beskattningshänseende.⁷ Olikheter mellan medlemsstaternas lagstiftning kan leda till att en sådan överföring är mer eller mindre förmånlig för de skattskyldiga. Så länge reglerna inte missgynnar personer, transaktioner etc. med koppling till utlandet utan gäller på samma sätt i rent inhemska förhållanden kommer de dock inte i konflikt med fördraget. En annan sak är att det i det enskilda fallet inte alltid är så lätt att avgöra om en skillnad i beskattningen som uppkommer när någon utnyttjar sin rätt till fri rörligheten har sin grund i olikheter mellan ländernas skattelagstiftning eller i att en otillåten negativ särbehandling föreligger.⁸

Den bedömning EG-domstolen gör när domstolen skall fastställa om en negativ särbehandling föreligger är *kvalitativ* snarare än *kvantitativ*. Med detta avses att domstolen bedömer om den nationella skattebestämmelsen är utformad på ett sådant sätt att den hindrar den fria rörligheten men att storleken på detta hinder däremot är utan betydelse för om bestämmelsen strider mot fördraget. Även helt obetydliga hinder (beloppsmässigt och/eller med hänsyn till det antal personer som drabbas av hindret) är otillåtna och det räcker t.ex. med att en bestämmelse innebär en likviditetsmässig nackdel för att den skall komma i konflikt med fördraget.⁹ Det är vidare inte nödvändigt att en viss bestämmelse alltid har en hindrande effekt på den fria rörligheten utan det räcker att så är fallet i vissa situationer. Så kan t.ex. en skattebestämmelse som i många, eller t.o.m. de flesta, fall är till fördel för dem som utnyttjat sin rätt till fri rörlighet ändå vara fördragsstridig om den i några, eller t.o.m. ett enda, fall är till nackdel för dessa.¹⁰ Bedömningen skall vidare ske för *varje enskild skatteregel för sig*. Det handlar således inte om att jämföra den totala skattesituationen för personer som har respektive inte har utnyttjat rätten till fri rörlighet utan man skall betrakta varje enskild skatteregel för sig. Detta innebär också att en

⁷ Se mål C-387/01 *Weigel* REG 2004 s. I-4981 och mål C-365/02 *Lindfors* REG 2004 s. I-7183.

⁸ Se för ett exempel på detta mål C-403/03 *Schempp* REG 2005 s. I-6421.

⁹ Se t.ex. mål C-118/96 *Safir* REG 1998 s. I-1897 där tvisten gällde ett skattebelopp om 75 SEK och förenade målen C-397/98 och C-410/98 *Metallgesellschaft* REG 2001 s. I-1727 där EG-domstolen fann att en tidigareläggning av beskattningen var fördragsstridig.

¹⁰ Se t.ex. mål C-141/99 *AMID* REG 2000 s. I-11619.

negativ särbehandling i ett visst avseende inte kan kompenseras genom att samma subjekt åtnjuter en positiv särbehandling i något annat avseende.¹¹

I undantagsfall kan en skatteregel vara tillåten trots att den hindrar den fria rörligheten. Så är fallet om regeln uppbärs av ett så viktigt nationellt intresse att detta intresse väger tyngre än intresset av att upprätthålla en fri rörlighet. Regeln kan då *rättfärdigas* och får fortsätta att tillämpas även fast detta påverkar den fria rörligheten negativt. EG-domstolen ser dock mycket restriktivt på möjligheten till undantag från huvudregeln om fri rörlighet och kraven för rättfärdigande är därför högt ställda. Domstolen har t.ex. flera gånger sagt att en önskan att skydda en medlemsstats skattebas och förhindra en förlust av skatteintäkter aldrig kan utgöra en rättfärdigandegrund. Att en skatteregel mer allmänt syftar till att hindra ett utflöde av skatteintäkter är således inte tillräckligt för att den skall kunna rättfärdigas. Däremot finns ett visst utrymme för medlemsstaterna att upprätthålla skatteregler som syftar till att stoppa mer utpräglade skatteflyktstransaktioner. Domstolen gör dock en sträng bedömning av om skatteflyktsregeln är ändamålsenligt och proportionellt utformad, d.v.s. det krävs att regeln verkligen är ägnad att hindra skatteflykt samtidigt som den inte får utgöra ett mer ingripande hinder för den fria rörligheten än vad som är absolut nödvändigt för att detta syfte skall uppnås.¹²

EG-domstolen har vidare i några fall godtagit att vissa skatteregler utgör en så naturlig och viktig del i uppbyggnaden av hela skattesystemet som sådant att de måste godtas trots att den fria rörligheten påverkas. Domstolen har därvid hänvisat till olika grundläggande principer för skattesystemets utformning, såsom territorialitetsprincipen, skattesystemets s.k. inre sammanhang och principer för fördelningen av beskattningsrätten mellan olika stater.¹³ Det är inte helt lätt att få grepp om vad domstolen egentligen läser in i dessa principer och vilket utrymme de rent faktiskt ger för medlemsstaterna att behålla inslag i skattesystemen som verkar hindrande för den fria rörligheten. En viss acceptans verkar i alla fall finnas för att de

¹¹ Se t.ex. mål C-330/91 *Commerzbank* [1993] ECR I-4017.

¹² Se t.ex. mål C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695, mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* REG 2002 s. I-11779, mål C-436/00 *X och Y* REG 2002 s. I-10829 och mål C-9/02 *Lasteyrie* REG 2004 s. I-2409, där domstolen i samtliga fall avvisade medlemsstaternas invändningar om att de prövade reglerna var nödvändiga för att hindra skatteflykt. I det nyligen avdömda målet C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EG-domstolens dom den 12 september 2006 öppnade domstolen dock för att de där prövade reglerna på vissa villkor kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att hindra skatteflykt.

¹³ Se t.ex. mål C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249, mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471, mål C-446/03 *Marks & Spencer* REG 2005 s. I-10837 och mål C-470/04 *N*, EG-domstolens dom den 7 september 2006. Målen behandlas utförligare i avsnitt 3.4 nedan.

nationella skattesystemen är uppbyggda efter vissa grundläggande mönster och att systemen riskerar att slås sönder om kravet på fri rörlighet drivs alltför långt. Man kan också uttrycka det så att domstolen verkar anse att det finns en gräns för vad som är möjligt att åstadkomma i rättspraxis när det gäller att undanröja skattehinder för den fria rörligheten. Det är därmed tydligt att domstolen, trots att den som nämnts kategoriskt avvisat att skyddet av de nationella skatteintäkterna i sig kan åberopas som rättfärdigande-grund, ändå i grunden anser att medlemsstaterna har ett legitimt intresse av att upprätthålla ett fungerande skattesystem som genererar intäkter till den egna statskassan.

Denna allmänna beskrivning av hur EG-domstolens prövning av nationella skatteregler mot EG-fördraget går till skall nu illustreras och konkretiseras med några exempel ur praxis. Jag har valt ut några fall som är av särskild betydelse för svenskt vidkommande på så sätt att de antingen redan har påverkat eller med största sannolikhet kommer att påverka de svenska skattereglernas utformning.

3.4 Exempel från EG-domstolens praxis

3.4.1 Beskattning av enskilda individer

EG-domstolen har i en serie mål haft att bedöma beskattningen av personer som, tillfälligt eller under en längre tidsperiod, arbetat i ett annat land än hemlandet.¹⁴ Ofta tillämpas en annan skatteordning för sådana personer än för personer bosatta i landet. I Sverige har vi t.ex. en särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som är betydligt mer schablonmässigt utformad än den beskattning som gäller för personer som bor här i landet. Problemet ur EG-rättslig synvinkel är att de särskilda reglerna ofta inte tar hänsyn till individens personliga förhållanden på samma sätt som de allmänna reglerna gör och att vissa avdrag etc. som medges enligt de allmänna reglerna saknar motsvarighet i de särskilda systemen. EG-domstolen har i flera fall underkänt dessa regler eftersom de ansetts diskriminera personer från andra medlemsstater. Även Sverige har fått sina regler underkända och dessa är numera ändrade.¹⁵

En annan aktuell problematik i domstolens praxis är beskattningen av personer som väljer att flytta från sitt gamla hemland och bosätta sig i en annan medlemsstat. Det är inte ovanligt att en sådan utflyttning leder till att

¹⁴ Se t.ex. mål C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225, mål C-80/94 *Wielockx* REG 1995 s. I-2493, mål C-107/94 *Asscher* REG 1996 s. I-3089, mål C-234/01 *Gerritse* REG 2003 s. I-5933 och mål C-169/03 *Wallentin* REG 2004 s. I-6443.

¹⁵ Mål C-169/03 *Wallentin* REG 2004 s. I-6443. Se även avsnitt 4.2 nedan.

det gamla hemlandet kräver in skatt på aktier och andra tillgångar som ägs av personen i fråga om dessa tillgångar stigit i värde före utflyttningen. Tanken är att denna skatt skall ersätta den reavinstskatt som skulle ha utgått vid avyttringen av egendomen om ägaren då fortfarande bott kvar i landet. Utan en skatt vid utflyttningen riskerar det gamla hemlandet att helt gå miste om möjligheten att beskatta värdeökningen på egendomen och det blir i stället det nya hemlandet som tar in denna skatt. EG-domstolen har emellertid underkänt sådana utflyttningsskatter eftersom de ansetts avskräcka personer från att flytta utomlands och därmed hindra den fria rörligheten.¹⁶ Flera andra mål av liknande karaktär ligger också just nu hos EG-domstolen. Bland dessa kan särskilt nämnas det fördragsbrottsmål som kommissionen har inlett mot Sverige där de svenska reglerna om uppskov med beskattningen av reavinster på bostäder är ifrågasatta.¹⁷ Problemet med dessa regler är att uppskov endast medges om en ny bostad anskaffas i Sverige, men inte om den nya bostaden ligger i ett annat EU-land. Kommissionen menar att detta kan avhålla personer från att flytta från Sverige och att reglerna därför har en hindrande verkan. Målet är ännu inte avgjort av EG-domstolen men har ändå redan föranlett att förslag lagts fram om att de svenska reglerna skall ändras.¹⁸

3.4.2 Beskattning av företag

På företagsbeskattningsområdet är den mest aktuella frågan just nu i vilken utsträckning medlemsstaterna måste tillåta internationellt verksamma företag att kvitta bort vinster som uppkommit i ett medlemsland mot förluster som uppkommit i ett annat medlemsland. De nationella skattesystemen innehåller regelmässigt möjligheter att kvitta vinster och förluster som uppkommit i olika delar av en verksamhet mot varandra. Ett svenskt företag som har en verksamhetsgren som går med vinst och en annan som går med förlust kan, om båda verksamheterna finns i Sverige, fritt kvitta vinsten och förlusten mot varandra. Detta gäller, på vissa villkor, även om verksamheterna bedrivs i separata bolag inom en koncern. Vinstbolaget kan då med avdragsrätt lämna ett koncernbidrag till förlustbolaget och detta koncernbidrag kan sedan kvittas mot förlusten.

Om den vinstgivande respektive förlustgivande verksamheten ligger i olika länder försvinner dock ofta denna kvittningsmöjlighet. Ett svenskt bolag som har en filial i ett annat land kan i och för sig fortfarande kvitta vinster

¹⁶ Mål C-9/02 *Lasteyrie* REG 2004 s. I-2409 och mål C-470/04 *N*, EG-domstolens dom den 7 september 2006.

¹⁷ Mål C-104/06 *Kommissionen mot Sverige*, ännu ej avgjort.

¹⁸ Se närmare avsnitt 4.3 nedan.

i Sverige mot förluster i filialen och vice versa. Detta beror på att Sverige tillämpar en s.k. global inkomstbeskattning av svenska bolag, d.v.s. beskattar dem för alla deras vinster oavsett om dessa uppkommit i Sverige eller utomlands. Eftersom filialen rent juridiskt är en del av det svenska bolaget behandlas därmed vinster och förluster i den utländska filialen på samma sätt som om verksamheten bedrivits i Sverige. Om ett utländskt bolag har en svensk filial kommer Sverige däremot inte att tillåta att vinster i den svenska filialen kvittas mot förluster som uppkommit i bolagets hemland. Från ett svenskt perspektiv är detta helt naturligt eftersom Sverige inte beskattar vinster som uppkommer i det utländska bolagets hemland utan endast vinster i den svenska verksamheten. Det är då följdriktigt att inte heller förluster i den utländska verksamheten beaktas vid den svenska taxeringen. För det utländska bolaget innebär detta dock att det måste betala skatt på den svenska vinsten trots att denna kanske helt äts upp av förluster i bolagets hemland. Bolaget hamnar därmed i ett sämre läge än om all verksamhet hade bedrivits i ett och samma land.

På motsvarande sätt är det enligt de flesta länders regler inte möjligt att kvitta vinster som uppkommit i ett koncernbolag mot förluster som uppkommit i ett annat koncernbolag, om bolagen är hemmahörande och driver verksamhet i olika länder. Ett svenskt bolag kan t.ex. inte lämna avdragsgilla koncernbidrag till moder- eller dotterbolag i andra länder om inte dessa bolag bedriver någon verksamhet i Sverige. Även detta är från ett svenskt perspektiv helt naturligt eftersom Sverige inte beskattar vinster som uppkommer i de utländska koncernbolagen. För koncernen som helhet leder detta dock återigen till att den hamnar i ett sämre läge p.g.a. att den har verksamhet i flera länder, eftersom möjligheten att kvitta vinster och förluster i olika delar av koncernen mot varandra därmed försvinner.

EG-domstolen har i flera mål bedömt om förlustutjämningsregler av ovan nämnda slag är förenliga med EG-fördraget. En motsvarighet till det svenska filialfallet som beskrevs ovan behandlades redan år 1997 i målet *Futura*.¹⁹ Domstolen kom då fram till att det *inte* strider mot fördraget att ett land vid beskattningen av filialer till utländska bolag vägrar avdrag för förluster som uppkommit i bolagets hemland. Domstolen menade att systemet att beskatta inhemska bolag för hela deras globala inkomst, medan utländska bolag endast beskattas för inkomster och förluster hänförliga till sina ekonomiska aktiviteter i filiallandet, överensstämmer med den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Att inom ramen för ett sådant system vägra utländska bolag avdrag för förluster vilka inte kan hänföras till verksam-

¹⁹ Mål C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471.

heten i filiallandet kunde därför enligt EG-domstolen inte anses förbjudet enligt fördraget.

Frågan om förlustutjämning över gränserna aktualiserades återigen i det mycket uppmärksammade Marks & Spencer-målet rörande de brittiska förlustutjämningsreglerna.²⁰ Målet avdömdes i december förra året men hade redan långt dessförinnan tilldragit sig ett synnerligen stort intresse bland skattefolk i hela Europa. Här bedömde domstolen om de brittiska reglerna för kvittning av vinster och förluster som uppkommit i olika koncernbolag var förenliga med fördraget. På motsvarande sätt som enligt de svenska reglerna var en sådan kvittning inte möjlig om förlusterna uppkommit i utländska koncernbolag utan verksamhet i Storbritannien. Det brittiska moderbolaget i Marks & Spencer-koncernen kunde därför inte dra av förluster som uppkommit i dess utländska dotterbolag, medan avdrag hade kunnat ske om dotterbolagen varit brittiska. EG-domstolen fann här att detta utgjorde ett hinder för etableringsfriheten eftersom det kunde avskräcka brittiska bolag från att etablera dotterbolag i andra länder. Domstolen fann dock att reglerna, förutom i vissa undantagsfall, ändå kunde rättfärdigas.

Även här tog domstolen avstamp i territorialitetsprincipen, men till skillnad från i Futura menade den här att det faktum att Storbritannien inte beskattade vinster som uppkom i de utländska dotterbolagen inte *i sig* motiverade att avdrag vägrades för förluster som uppkommit i dessa bolag. I stället gjorde domstolen ett slags helhetsbedömning av de argument som framförts för att motivera de brittiska reglerna. Domstolen konstaterade därvid att avdragsförbudet var ett led i fördelningen av beskattningsrätten mellan de inblandade medlemsstaterna, att förbudet undanröjde risken för att samma förlust beaktades två gånger (d.v.s. i både dotter- och moderbolagsstaten) och att det också hindrade koncerner från att systematiskt undandra sig skatt genom att överföra förluster till bolag i länder med hög skattesats (där ju värdet av förlusterna ur skattesynpunkt är högst). Domstolen uttalade sedan att dessa tre berättigandegrunder, beaktade tillsammans, gjorde att den prövade regleringen kunde anses motiverad av ett tillräckligt viktigt nationellt intresse och att den också kunde anses ändamålsenligt utformad.

Däremot menade domstolen att de aktuella reglerna i vissa situationer var oproportionerliga, d.v.s. att de gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå de eftersträlvade syftena. Så var fallet om möjligheterna att utnyttja förlusterna i dotterbolagslandet var helt uttömda, d.v.s. om dotterbolaget

²⁰ Mål C-446/03 *Marks & Spencer* REG 2005 s. I-10837.

inte självt kunde få avdrag för dessa förluster och inte heller kunde föra över dem till ett senare beskattningsår eller till ett annat skattesubjekt i det egna hemlandet. I en sådan situation, men inte annars, ansåg EG-domstolen således att det stred mot fördraget att moderbolaget vägrades avdrag för förlusterna. Domstolen noterade också att det eventuellt kunde vara möjligt att finna lösningar på förlustutjämningsproblemet som var mindre inskränkande för den fria rörligheten än den av domstolen skisserade, men att detta i så fall endast kunde ske genom antagande av sekundärlagstiftning.

Flera intressanta frågor väcks av domstolens dom i Marks & Spencer. För medlemsstaterna var domen en framgång såtillvida att de fortfarande som huvudregel tillåts begränsa sina förlustutjämningsystem till det egna landet. Samtidigt öppnas genom domen trots allt vissa möjligheter till gränsöverskridande förlustutjämnning vilka inte har funnits tidigare. Varför domstolen i detta avseende anlade ett mot medlemsstaterna strängare synsätt i Marks & Spencer än i det tidigare Futura-målet är svårt att säga. En möjlig förklaring är att det i Futura handlade om etableringsstatens skyldighet att beakta förluster som uppkommit i bolagets hemland, medan det i Marks & Spencer var fråga om hemstatens skyldighet att beakta förluster som uppkommit utomlands. Målen indikerar enligt min mening att EG-domstolen, i alla fall när det gäller regler om förlustutjämnning, ställer större krav på hemstaten än på etableringsstaten att motverka de negativa skatteeffekter som kan uppkomma p.g.a. att en verksamhet bedrivs i flera medlemsstater.

Även på ett mer principiellt plan är Marks & Spencer-domen intressant. Det sätt som EG-domstolen valde att angripa rättfärdigande frågan på skiljer sig märkbart från det den brukat tillämpa i tidigare skattemål. Den helhetsbedömning av staternas argumentation som skedde i målet saknar direkt motsvarighet i tidigare skattepraxis, där domstolen i stället regelmässigt inordnat parternas argument under separata, mer tydligt definierade, rättfärdigandegrunder. Detta mer öppna sätt att resonera möjliggör förstås en mer allsidig och nyanserad bedömning och kan också göra det enklare att, som ett led i proportionalitetsbedömningen, finna kompromisslösningar när det gäller avvägningen mellan intresset av fri rörlighet och nationella hänsyn. Domen illustrerar vidare tydligt att frågan om en skatteregel är förenlig med fördraget inte alltid kan besvaras med ett enkelt ja eller nej, utan att svaret ofta kan bli ”det beror på”. Detta ställer förstås än högre krav på nationella rättstillämpare som, när de skall avgöra om beskattningen i en viss situation är fördragsstridig, måste ägna sig åt tämligen avancerade proportionalitetsbedömningar. Jag återkommer till denna fråga i avsnitt 5 nedan.

Slutligen kan noteras att domstolen i Marks & Spencer skickade en tydlig signal till medlemsstaterna att ansvaret nu ligger på dem att genom utfärdande av gemensam lagstiftning i form av direktiv mer slutgiltigt lösa frågan om gränsöverskridande förlustutjämning inom EU. Här visar domstolen klart att den anser att det inte är möjligt att domstolsvägen undanröja alla skattehinder för den fria rörligheten utan att detta kräver åtgärder i form av lagstiftning.

3.4.3 Beskattning av pensioner och sparande

Skatteregler för sparande, inte minst olika former av försäkringssparande, som sker i sparinstitut och försäkringsbolag i andra länder har varit uppe för bedömning i flera mål hos EG-domstolen. Det är ganska vanligt att olika typer av skattelättnader som tillämpas för inhemskt sparande inte medges när sparandet placeras i andra länder. Ett typiskt exempel på detta är de svenska reglerna om sparande i pensionsförsäkringar. Enligt dessa regler är premier som betalas på en svensk pensionsförsäkring avdragsgilla, medan avdrag inte medges om försäkringen tecknas i ett utländskt försäkringsbolag. Motsvarande regler finns även i många andra medlemsländer och EG-domstolen har i flera mål slagit fast att en sådan skillnad i behandlingen av inhemska och utländska försäkringar utgör ett hinder för den fria rörligheten för tjänster.²¹ I ett av målen, *Bachmann* från år 1992, menade domstolen dock att det vägrade avdraget kunde rättfärdigas. Anledningen var att det i det prövade systemet fanns en koppling mellan avdragsrätt för premier och skatteplikt för utfallande försäkringsbelopp. Vid avdragsrätt förelåg skatteplikt, och om avdrag inte medgavs var utfallande belopp skattefria. Det ”inre sammanhanget” i detta system förutsatte enligt EG-domstolen att avdrag skulle behöva medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp skulle komma att beskattas. Detta var inte fallet om försäkringen tecknats i ett bolag etablerat utomlands. För att upprätthålla det inre sammanhanget i skattesystemet var avdragsförbudet därför rättfärdigat.

Bachmann-målet avgjordes alltså redan år 1992 och argumentet om skattesystemets inre sammanhang har därefter återopats av medlemsstaterna i ett mycket stort antal mål. EG-domstolen har dock aldrig i något senare mål funnit denna rättfärdigandegrund tillämplig, vilket har föranlett spekulationer om att domstolen i själva verket helt har övergivit den. Frågan kommer förmodligen snart att ställas på sin spets när de danska reglerna om be-

²¹ Mål C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249 och mål C-136/00 *Danner* REG 2002 s. I-8147 (rörande privata pensionsförsäkringar) samt mål C-422/01 *Skandia* REG 2003 s. I-6817 (rörande en svensk tjänstepensionsförsäkring).

skattning av pensionsförsäkringar skall bedömas av EG-domstolen.²² Kommissionen driver en fördragsbrottstalan mot Danmark och hävdar att de danska reglerna är fördragsstridiga, trots att de är utformade på i princip samma sätt som de regler som godtogs i Bachmann. Kommissionen har därvid fått medhåll av generaladvokaten som avgivit sitt yttrande i målet och det skall bli mycket intressant att se hur domstolen kommer att ställa sig.²³ Frågan är högaktuell även för svensk del, inte minst eftersom kommissionen inlett ett fördragsbrottsärende med liknande innehåll även mot Sverige.

Ett annat lite äldre mål som fortfarande har sitt intresse är Safir-målet från år 1998.²⁴ I det målet fann EG-domstolen att de svenska reglerna för beskattning av kapitalförsäkringar var fördragsstridiga. Enligt dessa regler beskattades inhemska och utländska försäkringar enligt helt skilda skatteordningar (avkastningsskatt respektive premieskatt). För att avgöra om detta ledde till att utländska försäkringar missgynnades gjorde EG-domstolen en tämligen omfattande prövning av och jämförelse mellan de olika regelsystemen. Därvid beaktades inte endast skatteuttagets storlek utan domstolen lade också stor vikt vid den administrativa ordning som inom ramen för respektive regelsystem tillämpades när skatten skulle beräknas och tas ut. Något som exempelvis ansågs missgynna utländska försäkringar var att skattskyldigheten när det gällde sådana försäkringar åvilade försäkringstagaren själv medan det när det gällde inhemska försäkringar var försäkringsbolaget som var skattskyldigt. När det vidare gällde storleken på skatteuttaget framhöll domstolen att det var mycket svårt att jämföra den skatt på avkastningen som togs ut av bolag etablerade i Sverige med den premieskatt som utgick på försäkringar tecknade i bolag etablerade utomlands. Det var därför enligt EG-domstolen i princip omöjligt för en nationell domstol att kontrollera om beskattningen av försäkringar tecknade utomlands var hårdare än beskattningen av svenska försäkringar. Detta mål är ytterligare ett exempel på de tämligen sofistikerade bedömningar som ofta måste göras i syfte att fastställa om en skatteregel är fördragsstridig. Som kommer att diskuteras i avsnitt 4.3 nedan är det vidare inte alls säkert att en applicering av domstolens ovannämnda resonemang på de nuvarande svenska reglerna om beskattning av kapitalförsäkringar skulle leda till att dessa regler klarade sig bättre än de regler som underkändes i målet.

Det är inte endast skatteregler i spararens hemland som kan avhålla personer från att placera sina sparmedel utomlands. Även skatteregler i det land

²² Se mål C-150/04 *Kommissionen mot Danmark*, ännu inte avgjort.

²³ Generaladvokatens yttrande kom den 1 juni 2006.

²⁴ Mål C-118/96 *Safir* REG 1998 s. I-1897.

där pengarna placeras kan ha den effekten. Ett exempel på det är de svenska regler om beskattning vid inlösen av aktier som EG-domstolen tidigare i år underkände i målet *Bouanich*.²⁵ Problemet med dessa regler var att för aktieägare bosatta i Sverige behandlades inlösen som kapitalvinst med rätt till avdrag för aktiernas anskaffningskostnad, medan inlösenlikvid som betalades till personer bosatta utomlands betraktades som utdelning med följd att s.k. kupongskatt uttogs på hela beloppet. Denna skillnad utgjorde enligt EG-domstolen ett otillåtet hinder för de fria kapitalrörelserna. Skillnaden i beskattning mildrades dock genom ett dubbelbeskattningsavtal som hade slutits mellan Sverige och aktieägarens hemland Frankrike. Enligt detta avtal nedsattes nämligen kupongskatten till 15 % (jämfört med 30 % enligt de interna reglerna) samtidigt som avdrag medgavs för aktiernas nominella belopp. EG-domstolen konstaterade här att för att bedöma om även dessa regler innebar en negativ särbehandling av utomlands bosatta krävdes kännedom om aktiernas anskaffningskostnad och nominella belopp. Eftersom det är den nationella domstolens uppgift att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i målet överlämnade EG-domstolen till denna domstol att pröva om en negativ särbehandling förelåg i det konkreta fallet. Målet är ännu ett illustrativt exempel på att frågan om en skatteregel strider mot fördraget ofta måste avgöras från fall till fall. Målet visar också på det samspel som råder mellan EG-domstolen och nationella domstolar när det gäller att applicera fördragets fri rörlighetsregler på den nationella skattelagstiftningen.

²⁵ Mål C-265/04 *Bouanich* REG 2006 s. I-923.

4 INVERKAN PÅ SVENSK SKATTELAGSTIFTNING

4.1 Inledning

Vilket genomslag har då den ovannämnda praxisen från EG-domstolen fått i svensk skattelagstiftning? Som framgått ovan har det flera gånger hänt att Sverige fått sina skatteregler underkända av domstolen. Även domar angående andra länders skatteregler har vidare direkt betydelse även för Sveriges del i de fall då svensk lagstiftning innehåller regler som liknar dem som prövats i målen. Men vilken konkret inverkan har domstolens praxis egentligen fått på svensk skattelagstiftning och hur snabbt reagerar den svenska lagstiftaren på det som händer i domstolen? Finns områden som behöver ses över och där lagändringar är påkallade? Och kan man se någon tydlig strategi från lagstiftarens sida när EG-domstolens praxis skall ”hanteras” på det nationella planet, t.ex. när det gäller sättet att uppnå lika-behandling mellan inhemska och gränsöverskridande fall? En sådan lika-behandling kan ju åstadkommas på två principiellt helt olika sätt – antingen kan skatteförmåner etc. som tidigare endast medgavs i inhemska situationer utsträckts till att gälla även över gränserna, eller så kan dessa förmåner i stället slopas helt. Frågan är vilken linje Sverige hittills har valt och hur lagstiftaren kan tänkas agera i framtiden. Dessa och liknande frågor skall behandlas i de följande avsnitten.

4.2 Genomförda anpassningar av svensk lagstiftning

Generellt måste nog sägas att det hittills inte gått särskilt snabbt för lagstiftaren att reagera på EG-domstolens praxis. Det dröjde t.ex. flera år efter det att Sverige blivit medlem i EU innan ens de mest uppenbart diskriminerande inslagen i skattelagstiftningen eliminerades.²⁶ Utländska bolag med verksamhet i Sverige fick då tillgång till ett antal skatteförmåner som tidigare varit förbehållna svenska bolag, såsom skattefrihet för aktieutdelningar, möjlighet att lämna och ta emot koncernbidrag samt rätt till avräkning av utländska skatter. Därefter gick det ytterligare ett antal år innan också individer från andra länder med arbetsinkomster från Sverige fick rätt att bli beskattade efter samma regler som dem som gäller för personer bosatta här.²⁷ Därutöver har vissa punktvisa lagstiftningsinsatser skett när enskilda inslag i skatteregleringen blivit underkända i domstol. Det är därvid inte bara domar från EG-domstolen som har lett till lagändringar, utan det finns

²⁶ Ds 2000:28, prop. 2000/01:22.

²⁷ SOU 2003:12, prop. 2004/05:19.

också exempel på fall där lagstiftaren agerat efter domar från Regeringsrätten där skatteregler befunnits vara EG-stridiga.²⁸

Regelmässigt har de ändringar som skett begränsats till fall där EG-stridigheten varit uppenbar, antingen för att just de aktuella reglerna underkänts i domstol eller för att det funnits en klar praxis från EG-domstolen avseende liknande regler i andra länder som tydligt visat att även de svenska reglerna varit ohållbara. Lagstiftarens hittillsvarande förhållningssätt kan därmed karaktäriseras som ”reaktivt” snarare än ”proaktivt”, d.v.s. strategin har varit att vänta tills dess en regel blivit underkänd i domstol snarare än att söka eliminera EG-stridiga skatteregler innan dessa blivit föremål för en rättsprocess. Som redan har konstaterats har lagstiftaren inte heller alltid varit så snabb när det gäller att rensa ut ens de uppenbart EG-stridiga skattereglerna ur lagstiftningen. Det finns svenska skatteregler som underkändes av EG-domstolen för flera år sedan men som fortfarande kvarstår oförändrade i lagboken.²⁹ Detta sätt att agera (eller snarare inte agera) från lagstiftarens sida har otvivelaktigt fått betydelse för Skatteverkets och domstolarnas arbete, vilket kommer att diskuteras närmare i avsnitt 5 nedan.

4.3 Områden som kräver åtgärder

Det finns idag ett flertal områden inom svensk skattelagstiftning som är problematiska ur EG-rättslig synvinkel. När det gäller några av dessa pågår ett aktivt arbete med att genomföra nödvändiga förändringar medan andra ännu inte verkar vara föremål för någon större uppmärksamhet från lagstiftarens sida. Gemensamt för de flesta områden där skattereglernas EG-förenlighet kan ifrågasättas är att de ställer lagstiftaren inför dilemmat hur skattehindret för den fria rörligheten skall kunna elimineras utan att den svenska skattebasen för den skull eroderas. Jag skall i det följande identifiera några av de fall där lagändringar är påkallade och också något diskutera vilka lösningar lagstiftaren kan tänkas komma att välja.

En fråga som den senaste tiden rönt stor uppmärksamhet både bland skatteexperter och i media är reglerna om uppskov med beskattningen vid avyttring av bostäder. Som redan nämnts i avsnitt 3.4.1 ovan medges uppskov bara om en ny bostad anskaffas i Sverige, något som föranlett kommissionen att stämma Sverige för fördragsbrott. Trots att målet ännu inte har av-

²⁸ Exempel på detta är de lagändringar angående beskattning av aktieutdelningar som föranleddes av Regeringsrättens domar i RÅ 2000 ref. 38, RÅ 2000 ref. 40 och RÅ 2000 ref. 47.

²⁹ Se t.ex. de regler om beskattning vid införsäljning av egendom till egna bolag som EG-domstolen redan år 2002 underkände i mål C-436/00 *X och Y* REG 2002 s. I-10829 men som ännu inte har ändrats. Ett förslag till ändringar har dock lagts fram i SOU 2005:99.

gjorts av EG-domstolen har Finansdepartementet nyligen lagt fram förslag om att reglerna skall ändras.³⁰ Enligt förslaget skall uppskov fortsättningsvis medges även när den nya bostaden finns i ett annat land inom EU/EES. För att säkerställa att beskattning av uppskovet skall kunna ske när den nya bostaden en gång i framtiden avyttras föreslås också en skyldighet för den som fått uppskovet att årligen sända in uppgifter till den svenska skattemyndigheten angående om bostaden finns kvar eller har sålts. En motsvarande uppgiftsskyldighet finns inte om den nya bostaden ligger i Sverige (då får skattemyndigheten dessa uppgifter automatiskt från fastighetsregistret respektive bostadsrättsföreningen), varför det även enligt de föreslagna reglerna kommer att finnas en viss skillnad i behandlingen av den som köper en ny bostad i Sverige respektive utomlands. Finansdepartementet gör dock bedömningen att uppgiftsskyldigheten är nödvändig för att säkra att beskattningen inte går definitivt förlorad och att denna skyldighet kan rättfärdigas med hänsyn till behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

Här kommer alltså Finansdepartementet med ett förslag till regeländringar trots att de aktuella reglerna ännu inte har prövats av EG-domstolen. Även om det enligt min mening är troligt att domstolen så småningom kommer att underkänna de svenska reglerna kan det vidare med hänsyn till tidigare praxis inte sägas vara helt uppenbart att dessa är fördragsstridiga. Jag anser att det är mycket välkommet att lagstiftaren på detta sätt intar en mer aktiv hållning än tidigare och inte slår sig till ro och väntar med att agera till dess domen från EG-domstolen kommer. Samtidigt skall framhållas att det EG-rättliga problemet med den nuvarande lagstiftningen var känt långt innan dess att kommissionen inledde sin fördragsbrottstalan mot Sverige. Det hade därför varit möjligt för Sverige att undvika att denna talan väcktes genom att vidta åtgärder redan när frågan först började uppmärksammas.

Det finns vidare flera exempel på näraliggande frågor där de svenska reglernas EG-förenlighet i minst lika hög grad kan ifrågasättas men där lagstiftaren ännu inte tagit några initiativ till regelförändringar. En person som deltagit i ett aktiebyte och fått uppskov med beskattningen av vinsten vid bytet kommer t.ex. att beskattas för denna vinst om han/hon flyttar från Sverige. På motsvarande sätt kommer en person som erhållit personaloptioner från sin arbetsgivare att i vissa fall beskattas för dessa optioner vid en flytt från Sverige. För personer som bor kvar i Sverige sker beskattningen i stället först när de tillbytta aktierna avyttras respektive när optio-

³⁰ Finansdepartementets promemoria Fi2006/3177 från den 27 juni 2006.

nerna utnyttjas för att förvärva aktier. Enligt min mening är dessa utflyttningsskatter med största sannolikhet EG-stridiga, en uppfattning jag delar både med Skatteverket och med svenska domstolar som har prövat frågan.³¹ Problemet är välkänt hos lagstiftaren sedan lång tid tillbaka och det är enligt min mening precis lika motiverat att åtgärder vidtas här som när det gäller uppskovsreglerna vid bostadsbyten.

Ett annat problemområde som redan berörts ovan och där regeländringar är påkallade är koncernbidragsreglerna. Som nämnts har EG-domstolen i målet Marks & Spencer prövat och åtminstone delvis underkänt den brittiska motsvarigheten till dessa regler. Enligt min mening är det uppenbart att även de svenska reglerna måste ändras som en konsekvens av denna dom. Det finns också ett stort antal pågående processer där de svenska reglernas EG-förenlighet ifrågasätts.³² Här intar dock lagstiftaren ännu så länge en avvaktande hållning och inga förslag till ändringar har offentliggjorts. Detta är problematiskt inte minst eftersom ansvaret därmed helt läggs på Skatteverket och på domstolarna att utifrån EG-domstolens dom i Marks & Spencer avgöra i vilka situationer de svenska reglerna skall sättas åt sidan och koncernbidrag skall få lämnas över gränserna. Eftersom de svenska och de brittiska reglerna skiljer sig en del från varandra, inte minst rent tekniskt, är det inte helt självklart hur EG-domstolens slutsatser skall överföras på svenska förhållanden. Här tycker jag att det vore högst rimligt att lagstiftaren tog sitt ansvar och gjorde en bedömning av vilka lagändringar som är nödvändiga samt genomförde dessa.

I de nu diskuterade fallen har lagstiftarens passivitet lett till att EG-stridiga regler kvarstår oförändrade i lagstiftningen. Det finns dock också exempel på fall där lagstiftaren aktivt har sökt anpassa svensk lagstiftning till EG-rättens krav men där det kan ifrågasättas om detta verkligen har lyckats. Ett exempel är de regler om beskattning av kapitalförsäkringar som infördes till följd av det i avsnitt 3.4.3 ovan omtalade Safir-målet. Sverige har numera avskaffat den i målet underkända premieskatten och även utländska försäkringar beläggs därför med avkastningsskatt. Fortfarande ligger dock skattskyldigheten när det gäller utländska försäkringar kvar på försäkringstagaren, medan det är försäkringsbolaget som är skattesubjekt när det gäller svenska försäkringar. Vidare beräknas avkastningsskatten på olika sätt för utländska jämfört med svenska försäkringar. Dessa omständigheter var av stor betydelse för utgången i Safir-målet och det är enligt min mening inte alls uteslutet att även de nya reglerna är fördragsstridiga.

³¹ Se vidare om Skatteverkets och domstolarnas inställning i avsnitt 5 nedan.

³² Se närmare avsnitt 5.3 nedan.

Ett annat exempel på regler som lagstiftaren har bedömt vara förenliga med EG-rätten men där detta alltsedan reglerna infördes starkt har ifrågasatts av ledande skatteexpertis är de s.k. CFC-reglerna för beskattning av utländska bolag etablerade i lågskatteländer. Enligt dessa regler skall svenska bolag som har dotterbolag i lågskatteländer i vissa fall beskattas för dotterbolagets inkomster trots att dessa inkomster ligger kvar hos dotterbolaget och inte har utdelats till Sverige. Syftet med reglerna är att förhindra att inkomster som egentligen tillhör moderbolaget genom olika transaktioner i stället placeras hos dotterbolaget. I förarbetena till regleringen förs ingående resonemang kring frågan om dessa regler är förenliga med EG-rätten och där dras slutsatsen att så är fallet.³³ En i det närmaste enig doktrin, liksom den svenska Skatterättsnämnden, har dock kommit till motsatt slutsats.³⁴ Helt nyligen kan denna slutsats dessutom sägas ha bekräftats av EG-domstolen i en dom rörande den brittiska motsvarigheten till de svenska CFC-reglerna.³⁵ Efter denna dom finns knappast längre något som helst tvivel om att även de svenska reglerna är fördragsstridiga.

Att lagstiftningen innehåller bestämmelser som mer eller mindre uppenbart strider mot EG-rätten är förstås negativt för de skattskyldiga eftersom deras rätt till fri rörlighet fortsätter att kränkas av de svenska skattereglerna. Men detta förhållningssätt kan också få negativa effekter för Sveriges möjligheter att överhuvudtaget upprätthålla någon form av beskattning av de transaktioner etc. som omfattas av de aktuella bestämmelserna. Som beskrivits ovan har lagstiftaren när det gäller bostadsuppskoven försökt finna en lösning som tillgodoser kravet på fri rörlighet men som ändå säkerställer att svensk beskattning skall kunna ske när den nya bostaden en gång avyttras. Den risk lagstiftaren tar när skatteregler som hindrar den fria rörligheten får stå kvar oförändrade är att Skatteverket och/eller domstolarna ändå sätter reglerna åt sidan eftersom de befinns vara EG-stridiga. Ett sådant åsidosättande av den gällande regleringen kan åtminstone i vissa fall leda till att det uppkommer ett ”hål” i den svenska lagstiftningen och att möjligheten att beskatta därmed i realiteten helt faller bort. Det kan därmed sägas ligga i lagstiftarens eget intresse att mer aktivt söka anpassa de svenska skattereglerna till EG-fördraget. Detta gäller i synnerhet i sådana fall där EG-stridigheten framstår som relativt klar.

Däremot kan det i fall där de svenska reglernas förenlighet med EG-rätten är mer svårbedömd kanske vara mer motiverat att lagstiftaren avvaktar ut-

³³ Prop. 2003/04:10 s. 102 ff.

³⁴ Se t.ex. Rabe, G., Cfc och EG-rätten, Skattenytt 2003 s. 247 ff och Mattsson, N., Är de svenska CFC-reglerna förenliga med EG-rätten? Skattenytt 2004 s. 165 ff. Skatterättsnämndens förhandsbesked i frågan meddelades den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05.

³⁵ Se mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, EG-domstolens dom den 12 september 2006.

vecklingen i praxis innan eventuella lagändringar genomförs. Det finns t.ex. flera regelsystem som skall tillförsäkra att inkomster som upparbetats i en svensk näringsverksamhet inte skattefritt skall kunna föras ut ur Sverige.³⁶ Dessa regler innebär ofta att transaktioner som är möjliga att genomföra skattefritt mellan två svenska parter inte kan ske mellan en svensk och en utländsk part utan att beskattning omedelbart utlöses. Enligt min mening måste det för närvarande sägas vara mycket osäkert i vilken utsträckning EG-rätten tillåter att sådana regler upprätthålls, vilket som sagt kan motivera en mer avvaktande hållning från lagstiftarens sida. Denna hållning delar Sverige för övrigt med de flesta andra medlemsländer. Det finns dock undantag, i t.ex. Österrike har genomgripande reformer även av den sistnämnda typen av lagstiftning genomförts i syfte att göra den förenlig med fördraget. Där har man alltså valt att betydligt mer aktivt identifiera eventuellt hindrande inslag i skattereglerna och rensa ut dessa innan de blir föremål för EG-domstolens uppmärksamhet.

4.4 Leder anpassningarna till "lika bra" eller "lika dåliga" regler för alla?

De anpassningar av den svenska lagstiftningen som hittills har genomförts har genomgående skett på så sätt att skatteförmåner som tidigare förbehållits rent inhemska situationer har utsträckts till gälla även över gränserna. Ännu så länge saknas således exempel på att lagstiftaren i stället har valt att slopa den aktuella skatteförmånen helt. De anpassningar som skett har således åtminstone hittills lett till "lika bra" snarare än "lika dåliga" skatteregler för alla. Även de föreslagna reglerna om bostadsuppskoven är som nämnts utformade enligt denna linje. Innan detta förslag lades fram förekom en del spekulationer kring frågan om uppskoven i stället skulle komma att avskaffas helt eftersom det kanske skulle bli svårt att hitta lösningar som skulle säkerställa en beskattning av uppskoven när den nya bostaden låg utomlands. Som nämnts tycker sig Finansdepartementet dock ha hittat en sådan lösning i det förslag som nu lagts fram. I andra länder har det däremot förekommit att de mindre förmånliga regler som gällt för transaktioner över gränserna och som underkänts av EG-domstolen har börjat tillämpas även i inhemska fall i stället för tvärtom.³⁷ Snarare än att förbättra

³⁶ Se t.ex. reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. inkomstskattelagen (IL) och underprisöverlåtelse i 23 kap. IL.

³⁷ De tyska s.k. underkapitaliseringsregler som tillämpades vid transaktioner mellan tyska dotterbolag och utländska moderbolag och som underkändes av EG-domstolen i mål C-324/00 *Lankhorts-Hohorst* REG 2002 s. I-11779 har t.ex. numera börjat tillämpas även i heltyska koncerner.

för utländska företag och utländsk verksamhet har EG-domstolens praxis således i dessa fall lett till försämringar i de inhemska fallen.

Frågan är om även Sverige kommer att slå in på denna väg i framtiden. Om det bedöms att ett medgivande av vissa skatteförmåner även för gränsöverskridande verksamhet skulle medföra att skattebasen mer allvarigt undergrävd kan detta förstås inte uteslutas. Särskilt kan kanske bestämmelserna i artikel 56 i EG-fördraget om den fria rörligheten för kapital komma att ställa till problem i detta avseende. Som nämnts i avsnitt 3.2 ovan gäller denna frihet även i förhållande till länder utanför EU. Innebörden av denna bestämmelse är dock, i avsaknad av praxis från EG-domstolen, ännu så länge mycket oklar. De lagändringar som hittills har genomförts i Sverige i syfte att anpassa svenska skatteregler till EG-fördraget har ofta begränsats till att gälla inom EU/EES-området. Om kommande praxis från EG-domstolen skulle utvisa att förändringarna måste utsträckas till att omfatta också tredje land skulle detta möjligen kunna leda till ett mer restriktivt synsätt från lagstiftarens sida när det gäller att överhuvudtaget medge de aktuella skatteförmånerna. Kravet på fri rörlighet skulle i så fall alltså de facto komma att påverka lagstiftarens möjligheter att efter eget val utforma beskattningen även av det inhemska företagandet etc. Samtidigt förefaller det, inte minst av politiska skäl, vara mindre troligt att skatteregler för t.ex. företagsomstruktureringar som bedöms vara av väsentlig betydelse för svenskt näringsliv skulle överges som en följd av EG-rättens inflytande. Den mest troliga utvecklingen är därför enligt min mening att lagstiftaren även fortsättningsvis i de allra flesta fall kommer att hålls sig till den hittillsvarande strategin.

5 HUR AGERAR SKATTEVERKET OCH VAD HÄNDER I SVENSKA DOMSTOLAR?

5.1 Inledning

Som framgått ovan kan det ofta dröja ganska länge innan lagstiftaren reagerar på ny praxis från EG-domstolen och utvecklingen av praxis gör också att allt fler skatteregler kan ifrågasättas ur EG-rättsligt perspektiv. Detta innebär att svenska skattemyndigheter och skattedomstolar allt oftare konfronteras med regler som kan misstänkas strida mot EG-fördraget. Samtliga fördragsbestämmelser om fri rörlighet har s.k. direkt effekt, vilket innebär att nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att sätta skatteregler som strider mot dessa bestämmelser åt sidan. I det följande skall diskuteras hur Skatteverket och domstolarna har hanterat denna skyldighet i praktiken. Jag skall också något beröra frågan om EG-rättens inträde i den svenska taxeringen och skatteprocessen har inneburit att Skatteverket och domstolarna fått en delvis ny roll.

5.2 Skatteverket

Man skulle kunna tänka sig att Skatteverket, såsom ”statens förlängda arm”, skulle se det som sin uppgift att så långt det är möjligt försvara den svenska skattelagstiftningen mot påståenden om att denna strider mot EG-fördraget. Invändningar från de skattskyldiga om att ett skatteuttag måste undanröjas eftersom det kommer i konflikt med den fria rörligheten skulle därmed regelmässigt avvisas. Detta kan nog också sägas vara en riktig beskrivning av skattemyndighetens agerande under de första åren av Sveriges EU-medlemskap. Kunskapen om EG-rätten var då av naturliga skäl allmänt sett ganska bristfällig och detta gällde även inom skatteförvaltningen. Skattemyndighetens inställning var under dessa år att svensk skattelag skulle tillämpas såsom den stod och att det var lagstiftarens uppgift att genomföra de anpassningar som EG-rätten eventuellt kunde tänkas påfordra.³⁸

Under senare år har det dock skett stora förändringar i Skatteverkets inställning och den ovan lämnade beskrivningen är inte längre rättvisande. Tvärtom har Skatteverket på senare tid visat stor öppenhet för att överpröva svenska skatteregler mot EG-fördraget och har också i flera fall gått ut med allmänna riktlinjer i form av s.k. styrsignaler där det tillkännagivits att vissa skatteregler enligt Skatteverkets uppfattning är fördragsstridiga.³⁹

³⁸ Denna inställning kom t.ex. till tydligt uttryck i en PM från dåvarande Riksskatteverket, RSV:s PM 22/10 1996, dnr 7809-96/900 angående skattemyndigheternas hantering av EG-rätten.

³⁹ Se för en översikt av vilka styrsignaler som finns på området Pahlsson, R., Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattnytt 2006 s. 401 ff, i not 43.

Sådana styrsignaler skall vara vägledande för taxeringsarbetet i hela landet och får därmed stort genomslag. Exempelvis har Skatteverket i sina styrsignaler uttryckt uppfattningen att de i avsnitt 4.3 ovan behandlade reglerna om beskattning av aktiebyten och personaloptioner vid utflyttning från Sverige strider mot EG-fördraget.⁴⁰ I praktiken kommer dessa regler därmed, trots att de står kvar i den svenska lagstiftningen, inte att tillämpas.

Att Skatteverket på detta sätt agerar i lagstiftarens ställe och går ut med generella riktlinjer om att skatteregler som verket bedömer vara EG-stridiga inte skall tillämpas har nyligen kritiserats i en artikel av Robert Pahlsson.⁴¹ Det han vänder sig emot är inte att Skatteverket efter det att en svensk bestämmelse blivit underkänd av EG-domstolen går ut med instruktioner om att bestämmelsen inte skall tillämpas. Han menar dock att det inte är oproblematiskt att myndigheten mer eller mindre systematiskt söker igenom den svenska skattelagstiftningen och i ljuset av EG-domstolens praxis underkänner eller godkänner regel efter regel som stiftats av den svenska riksdagen. Skatteverket fungerar här som både lagstiftare och författningsdomstol, och lämpligheten av detta kan enligt Pahlsson diskuteras. Han pekar bl.a. på att innebörden av EG-domstolens praxis ofta är synnerligen svår att fastställa och att det saknas transparens ifråga om hur författningsprövningen hos Skatteverket går till.

Enligt min mening ligger det en del i Pahlsson kritik. I och för sig har nationella myndigheter enligt EG-domstolens synsätt en absolut skyldighet att sätta EG-stridig nationell rätt åt sidan, och genom utfärdandet av styrsignaler säkerställer Skatteverket att denna skyldighet fullföljs. Samtidigt kan det onekligen få en del konstiga konsekvenser om Skatteverket systematiskt och på eget bevåg underkänner skatteregler som enligt den svenska lagstiftarens uppfattning faktiskt är förenliga med EG-rätten. Lagstiftaren bakbinds då av sin egen myndighet. Till skillnad från domstolar saknar Skatteverket vidare möjlighet att genom en begäran om s.k. förhandsavgörande vända sig till EG-domstolen för att få hjälp med att bedöma hur den aktuella regeln står sig i förhållande till EG-rätten. Eftersom regeln underkänns redan på skattemyndighetsnivå kommer frågan om dess eventuella EG-stridighet dessutom aldrig att bli föremål för prövning i domstol.

Samtidigt skall de här diskuterade problemen inte överdrivas. När Skatteverket, i enskilda ärenden eller generellt i styrsignaler, varit villigt att åsidosätta svenska skatteregler har det i regel handlat om bestämmelser

⁴⁰ SKV:s ställningstaganden 2005-10-14, dnr 131 532464-05/11 och 2005-11-04, dnr 131 581221-05/111.

⁴¹ Pahlsson, R., Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 401 ff.

som funnits i svensk rätt sedan en längre tid tillbaka men där det först genom senare praxis från EG-domstolen blivit tydligt att bestämmelserna är EG-rättsligt problematiska. Däremot verkar Skatteverket vara mindre benäget att underkänna nyare lagstiftning, i synnerhet om det i förarbetena till lagstiftningen förts en diskussion kring bestämmelsernas förenlighet med EG-rätten och det då dragits slutsatsen att de är förenliga. I de processer som just nu förs angående de s.k. CFC-reglerna (se avsnitt 4.3) driver Skatteverket t.ex. linjen att dessa inte är EG-stridiga. Verket stödjer sig därvid helt på den argumentation i frågan som finns i förarbetena. Om den svenska lagstiftaren uttryckt en uppfattning om en svensk skatteregels förenlighet med EG-rätten förefaller Skatteverket således agera lojalt med denna uppfattning och verkar inte vara berett att göra en egen, självständig prövning av frågan. Säkert finns det många som, tvärtemot Pålhlssons uppfattning ovan, anser att Skatteverket i själva verket borde gå längre och i större utsträckning överpröva lagstiftarens uppfattning. För egen del finner jag det dock naturligt och väl förenligt med Skatteverkets roll att i sådana situationer låta frågan gå vidare till domstol och inte på egen hand underkänna den svenska regleringen.

5.3 Svenska domstolar

Beskrivningen av hur Skatteverkets agerande i dessa frågor har förändrats över åren är i stor utsträckning giltig även när det gäller skattedomstolarna. I synnerhet domstolar i lägre instans var nog under de första åren av Sveriges medlemskap relativt ovilliga att åsidosätta svenska regler till förmån för EG-rätten. Däremot har Regeringsrätten enligt min mening redan från början tagit EG-rätten på större allvar och varit beredd att, när frågan aktualiserats, sätta EG-stridiga skatteregler åt sidan. Ibland har detta skett efter att EG-domstolen först har underställt frågan genom en begäran om förhandsavgörande,⁴² medan Regeringsrätten i andra fall ansett sig kunna avgöra frågan på egen hand.⁴³ Även hos övriga domstolar har dock inställningen numera ändrats och det är inte alls ovanligt att svensk lagstiftning underkänns redan i de lägre instanserna.⁴⁴ Ibland kanske beredvilligheten att överpröva de svenska reglerna t.o.m. är lite väl stor vilket kan leda till

⁴² Se t.ex. RÅ 2000 ref. 17 och RÅ 2002 not. 210 där Regeringsrätten följde EG-domstolens förhandsavgöranden i målen C-200/98 *X AB och Y AB* REG 1999 s. I-8261 respektive C-236/00 *X och Y* REG 2002 s. 10829 och förklarade vissa svenska skatteregler fördragsstridiga.

⁴³ Se t.ex. de mål som nämns i not 28 ovan.

⁴⁴ Se t.ex. domar från kammarrätten i Stockholm den 16 maj 2005, mål nr 5141-03, 5189-03 och 6997-03 där reglerna om beskattning av aktiebyten vid utflyttning befanns vara EG-stridiga.

att regler sätts åt sidan utan att det finns ett riktigt bra stöd för detta i EG-domstolens praxis.⁴⁵ Det ligger dock förstås i sakens natur att en domstol som gör en prövning av om en svensk skatteregel är förenlig med EG-fördraget ibland kan hamna fel i sin bedömning, och då både i ”friande” och ”fällande” riktning. Mitt allmänna intryck är i alla fall att de första årens motvillighet mot att ge EG-rätten genomslag i svenska skatteprocesser har ersatts med en betydligt större öppenhet från domstolarnas sida att leva upp till de krav som EG-fördraget ställer. Domstolarna är vidare, av naturliga skäl, inte lika bundna av de uppfattningar angående reglernas EG-förenlighet som lagstiftaren uttryckt i t.ex. förarbetena. Tvärtom finns flera exempel på fall där regler som lagstiftaren ansett vara förenliga med EG-rätten har underkänts i domstol.⁴⁶

Det är också tydligt att antalet mål där det hävdas att svenska skatteregler strider mot EG-rätten har ökat markant de senaste åren. Detta är inte minst påtagligt inom ramen för den svenska förhandsbeskedsprocessen, där Skatterättsnämnden regelbundet får frågor från de skattskyldiga om olika skattebestämmelsers förenlighet med EG-rätten. Flera principiellt viktiga frågor har också kommit upp just förhandsbeskedsvägen, t.ex. när det gäller skattereglars förhållande till den fria rörligheten för kapital mot tredje land, CFC-regler och koncernbidragsregler. Flera av dessa ärenden har också gått vidare till Regeringsrätten och därifrån även till EG-domstolen.⁴⁷ Inom kort skall Skatterättsnämnden vidare avgöra några intressanta ärenden där utflyttningsskatteregler, både för individer och för bolag, skall prövas mot EG-rätten.

5.4 Har Skatteverket och domstolarna fått en ny roll?

Som framgått ställs Skatteverket och domstolarna allt oftare inför det faktum att en svensk skatteregel kan misstänkas vara i strid med EG-rätten. Att på detta sätt överpröva den gällande lagstiftningen mot normer av högre hierarki är något som hittills varit ganska främmande för svenska myndigheter och domstolar och det har som sagt tagit lite tid innan denna skyldighet börjat tas riktigt på allvar. Numera finns dock som framgått en betydligt större öppenhet för att ge EG-rätten genomslag. Jag har redan i

⁴⁵ Se t.ex. länsrättsdomen i det s.k. Lindex-målet den 30 maj 2005, dnr 652-04 och 438-05, där länsrätten helt underkände de svenska koncernbidragsreglerna.

⁴⁶ Flera av de mål som nämns i de föregående noterna utgör exempel på detta.

⁴⁷ Se t.ex. förhandsbesked meddelade den 19 februari 2003, SKV:s rättsfallsprotokoll 8/03 och 9/03, och den 4 april 2005, SKV:s rättsfallsprotokoll 6/05. Dessa förhandsbesked har överklagats till Regeringsrätten som i sin tur i de två förstnämnda ärendena beslutat att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen, se målen C-101/05 *Skatteverket mot A och B* (ännu ej avgjorda).

avsnitt 5.2 ovan diskuterat de problem som är förknippade med att Skatteverket i viss mån iklätt sig rollen som både lagstiftare och författningsdomstol och på egen hand börjat underkänna svenska regler som verket anser strida mot EG-rätten. Ett ytterligare problem, som gäller för både Skatteverket och domstolarna, är att avgöra vilka konsekvenser som ett sådant underkännande får.

Att överpröva skatteregler mot EG-fördraget är i regel en betydligt mer vanskelig och krävande uppgift än om den EG-rättsliga normgivningen finns i ett direktiv. EG-fördraget innehåller endast generellt formulerade förbud mot nationella regler som hindrar den fria rörligheten, men säger ingenting om hur regleringen i stället skall vara utformad. Om en svensk skatteregel sätts åt sidan därför att den befinner sig strida mot EG-fördraget finns alltså ingen alternativ EG-rättslig reglering som kan inta den åsidosatta regelns plats. Detta är en stor skillnad jämfört med att en skatteregel sätts åt sidan därför att den anses strida mot ett EG-direktiv. Då kan den svenska regeln oftast ersättas med en regel i direktivet som föreskriver hur beskattningen i stället skall ske.

Just prövningen mot EG-fördraget ställer därför särskilda krav på de taxerande och rättstillämpande organen. De kan inte stanna vid att konstatera att en viss skatteregel är EG-stridig, utan de måste också avgöra vad detta rent konkret innebär för den aktuella taxeringen. Blir skatteregeln helt utan verkan, d.v.s. skall taxeringen ske som om regeln inte alls existerade? Kan man i så fall ersätta denna regel med andra skatteregler eller blir det helt enkelt ett "hål" i regleringen? Eller kan man vid taxeringen åtminstone i vissa fall i stället modifiera rekvisiten i den EG-stridiga regeln så att denna kan fortsätta att tillämpas, men på ett sätt som är förenligt med EG-rätten? Och var går i dessa fall gränsen för vad som är möjligt att göra rättstillämpningsvägen utan att rättstillämparen går över till att bli lagstiftare? Här står vi enligt min mening bara i början av en utveckling där de taxerande och rättstillämpande organen får en ny, mer kreativ och "rättsskapande" roll än tidigare.

ENGLISH SUMMARY

Member States of the European Union are not allowed to have tax legislation which restricts the free movement on the internal market. In a number of cases, the European Court of Justice (ECJ) has considered national tax law to be contrary to Treaty provisions and Swedish tax legislation has, in several cases, been held contrary to EC law.

An obstruction of the free movement appears if tax legislation in a certain country treats transnational situations, transactions etc. in a less favourable manner compared to similar domestic situations and transactions. Tax law which obstructs the free movement may occur both in the state where the taxable activity (the occupation, the establishment, the investment etc.) takes place and in the home state of the person liable to tax. The obstruction in the former case may lead to a situation where foreign citizens and companies are “barred” from the specific Member State, because they are unable to operate under the same conditions as citizens and domestic companies. The obstruction in the latter case may lead to the opposite, i.e. to a situation where domestic citizens and companies are “trapped” and thus prevented from taking employment or establishing themselves in other countries. However, the Treaty does not prevent the Member States from having different laws in different countries, i.e. to have higher rates or more limited possibilities for deductions in one country than in another, even though such differences may in fact effect the free movement. Thus, it is possible for the Member States to have as low or high taxes as they wish, as long as they do not discriminate foreigners, cross-border transactions etc.

A tax provision can, in exceptional cases, be allowed even though it obstructs the free movement. This is the case if the provision is of such an important national interest that this interest takes precedence over the principle of free movement. In this case, the legislation is justified and can be applied although it effects the free movement in a negative way. The ECJ is however very restrictive when it comes to allowing exemptions from the principle of free movement.

Among the questions presently raised before the ECJ, one finds inter alia the issue of taxation of persons who choose to move from their home country to another Member State, the issue of taxation of multinational companies, especially the possibility to balance profits in one country against losses in another, and the issue of taxation of savings, especially savings in the form of assurances taken up abroad. Sweden has tax provisions within all these areas which are more or less obviously in conflict

with the Treaty. One example is the legislation concerning the deferral of tax when disposing of immovable property. The Commission considers this legislation contrary to EC law and has therefore brought legal action against Sweden for failure to fulfil its obligations.

The Swedish legislator does not react efficiently enough to the case law of the ECJ. This, in combination with the fast and extensive development of the case law, has led to a situation where several Swedish tax rules may be questioned from a European legal perspective. With increasing frequency, Swedish tax authorities and administrative courts have to apply tax provisions which may be contrary to the EC Treaty. It has also become more and more common that tax provisions are set aside in tax cases since they are considered to obstruct the free movement in the European Union in an unlawful way.

SIEPS PUBLIKATIONER

Rapportserien

2006:7

Unionsmedborgarskapet och dess inverkan på den fria rörligheten för personer

Författare: Hedvig Lokrantz Bernitz

2006:6

Vad hände(r) med den konstitutionella krisen i EU!

Författare: Carl Fredrik Bergström, Jörgen Hettne, Josefin Almer och Maria Bergström

2006:5

Freedom of Movement for Workers from Central and Eastern Europe: Experiences in Ireland and Sweden

Författare: Nicola Doyle, Gerard Hughes och Eskil Wadensjö

2006:4

The Dynamics of Enlargement:

The Role of the EU in Candidate Countries' Domestic Policy Processes

Författare: Andreas Bågenholm

2006:3

Sverige inför rätta: Kontrollen av medlemsstaterna i Europeiska unionen

Författare: Maria Fritz och Jörgen Hettne

2006:2

Armed and Ready?

The EU Battlegroup Concept and the Nordic Battlegroup

Författare: Jan Joel Andersson

2006:1

Leader or Foot-Dragger?

Perceptions of the European Union in Multilateral International Negotiations

Författare: Ole Elgström

2005:11

Den europeiska tillväxtdebatten

Författare: Anne D. Boschini och Rickard Eriksson

2005:10

The Role of the National Courts in the European Union:

A Future Perspective

Författare: Xavier Groussot

2005:9

Is the Commission the Small Member States' Best Friend?

Författare: Simone Bunse, Paul Magnette och Kalypso Nicolaïdis

2005:8

What Remains of the Stability Pact and What Next?

Författare: Lars Calmfors

2005:7

European Integration and Trade Diversion: Yeats revisited

Författare: Ari Kokko, Thomas Mathä och Patrik Gustavsson Tingvall

2005:6

EU och svenska monopol – teori, verklighet och framtid

Författare: Anna Meyrowitsch, Emanuel Allroth och Jörgen Hettne

2005:5

From Policy Takers to Policy Makers:

Adapting EU Cohesion Policy to the Needs of the New Member States

Redaktörer: Jonas Eriksson, Bengt O. Karlsson och Daniel Tarschys

2005:4

The Enigma of European Added Value:

Setting Priorities for the European Union

Författare: Daniel Tarschys

2005:3

Folkomröstning eller parlamentsratificering

– hur besluta om förslaget till konstitutionellt fördrag?

Författare: Ann-Catrine Jungar och Christer Karlsson

2005:2

Gamla och nya lagstiftare – om EU och straffrätt

Författare: Gunnar Persson

2005:1

EU:s nya konstitution – ett nationalekonomiskt perspektiv

Författare: Mikael Priks

2004:9

The Political Dynamics of Turkish Accession to the EU:

A European Success Story or the EU's Most Contested Enlargement?

Författare: Kirsty Hughes

2004:8

Ratificeringen av EU:s nya fördrag – vad händer om den misslyckas?

Författare: Bruno de Witte

2004:3–7

En konstitution för Europa? Reflektioner

Författare: Joakim Nergelius, Torbjörn Larsson, Ulrika Mörth,

Ola Zetterquist och Thomas Bull

2004:2

EU:s och USA:s livsmedelsbistånd

– effekter på lokal produktion och import

Författare: Carl-Johan Belfrage (publicerad i samarbete med Livsmedelsekonomiska institutet)

2004:1

Regional integration och regionala handelsavtal

Författare: Patrik Gustavsson och Ari Kokko

2003:19

Industrial Structure and Industry Location in an Enlarged Europe

Författare: Karolina Ekholm

2003:18

Coming of Age? Economic Management of the European Union

Författare: Per Molander och Allan Gustafsson

2003:17

Reinventing Cohesion: The Future of European Structural Policy

Författare: Daniel Tarschys

2003:16

Företagsförvärv inom EU

– rättsliga problem för stora företag med liten hemmamarknad

Författare: Ulf Bernitz

2003:15

Domstolarna i Europeiska unionens konstitution

Författare: Jörgen Hettne och Ulf Öberg

2003:14

Decentralized Agencies and the IGC – A Question of Accountability

Författare: Carl Fredrik Bergström och Matilda Rotkirch

2003:12

Nationella parlament och beslutsfattande på europeisk nivå

Författare: Fredrik Langdal

2003:11

Skyddet av grundläggande fri- och rättigheter i framtidens EU

Författare: Michael Hellner

2003:10

Säkerhet och försvar i framtidens EU

– en analys av försvarsfrågorna i det europeiska konventet

Författare: Magnus Ekengren och Sara Larsson

2003:9

Reforming the Council – A Work in Progress

Författare: Helen Wallace och Fiona Hayes-Renshaw

2003:8

Simply Simplification? The Proposal for a Hierarchy of Legal Acts

Författare: Carl Fredrik Bergström och Matilda Rotkirch

2003:7

The Invisible Transformation of Codecision

– *Problems of Democratic Legitimacy*

Författare: Henry Farrell och Adrienne Héritier

2003:6

Skatterna – konkurrens eller harmonisering?

Författare: Mats Persson

2003:5

Flyktingpolitiken i framtidens EU

Författare: Hans E Andersson

2003:4

Subsidiaritetsprincipen – politisk granskning eller juridisk kontroll?

Författare: Jörgen Hettne

2003:3

Förberedelser inför regeringskonferenser

– *framtidskonventet i sitt sammanhang*

Författare: Karl Magnus Johansson

2003:2

Befogenhetsfördelning mellan EU och medlemsstaterna

Författare: Fredrik Langdal och Josefin Almer

2003:1

The Open Method of Coordination

– *A New Governance Architecture for the European Union?*

Författare: Claudio M Radaelli

Utredningsserien

2004:2u

Nettomigrationen från de nya EU-länderna

– *utvärdering och prognostisering*

Författare: Jonas Eriksson

2004:1u

European Governance

– *An Overview of the Commission's Agenda for Reform*

Författare: Josefin Almer och Matilda Rotkirch

2003:3u

EU:s framtidskonvent – resultatet

Författare: Josefin Almer

2003:2u

Konventet bakom kulisserna

– om arbetsmetoden och förhandlingsspelet i Europeiska konventet

Författare: Håkan Jonsson och Hans Hegeland

2003:1u

EU:s framtidskonvent – en översikt

Författare: Josefin Almer

Occasional Papers

2006:1op

The Austrian EU Presidency: A Midterm Report

Författare: Paul Luif

2005:2op

The 2005 UK Presidency: Beyond the British Question?

Författare: Edward Best

2005:1op

The 2005 Luxembourg Presidency:

A Presidency Devoted to the Stability and Growth Pact and to the Lisbon Process

Författare: Patrick Dumont och Philippe Poirier

2004:1op

The Netherlands 2004 EU Council Presidency

– *Dutch EU Policy-making in the Spotlights*

Författare: Mendeltje van Keulen

2003:2op

Italiensk utenrikspolitikk under Berlusconi-regjeringen

frem til EU formannskapet

Författare: Elisabetta Cassina Wolff

2003:1op

Contrasting Transatlantic Interpretations

– *The EU and the US towards a Common Global Role*

Författare: Ludger Kühnhardt



Svenska institutet för europapolitiska studier

Universitetsvägen 10 F
106 91 Stockholm
Stockholms universitet,
Frescati, Hus F, plan 6
Tel: 08-16 46 00
Fax: 08-16 46 66
E-post: info@sieps.se
www.sieps.se