

EG-rätten och det svenska skattesystemet

Av Kristina Ståhl* och
Roger Persson Österman**

Expertrapport 5 till skattebasutredningen

September 2001

*Docent Kristina Ståhl, Juridiska institutionen, Uppsala
Universitet, Box 512, 751 20 Uppsala, tfn. 018-471 20 04

**Docent Roger Österman, Juridiska institutionen, Stockholms
Universitet, 106 91 Stockholm, tfn. 08-16 13 17

Innehåll

1	Inledning.....	67
2	Det legala ramverket kring skattebaserna	69
2.1	Punktskatter	69
2.2	Mervärdesskatten	72
2.3	Inkomstbeskattning	74
2.3.1	Direktiv på företagsbeskattningsområdet	74
2.3.2	Bekämpande av skattekonkurrens	76
2.3.3	Vissa sammanfattande slutsatser	78
3	Vilka begränsningar innebär EG-föredraget för medlemsländernas skattesuveränitet?	79
3.1	Inledning.....	79
3.2	Företagens etableringsfrihet	80
3.3	Medborgarnas fria rörlighet.....	82
3.4	Fri rörlighet för tjänster.....	84
3.5	Fri rörlighet för kapital	85
3.6	Kan en skattediskriminering aldrig accepteras? Principen om beskattningssymmetri	86
3.7	Statsstödsreglerna i fördraget	90
4	Vilken betydelse har EG-domstolen för rättsutvecklingen?.....	93

5	Är integrationen det över-gripande målet och låter EG-domstolen detta styra tolkningen?.....	97
6	Vilken neutralitet arbetar EG-domstolen med?.....	99
7	Avslutande kommentar – finns tecken på att EG-domstolen accepterar ingrepp i den inre marknaden med hänsyn till skattesuveränitet?	103

1 Inledning

Vi har lagt upp utlåtandet på följande sätt. Först anges det legala ramverket kring skattebaserna, dvs. hur långt harmoniseringen har kommit när det gäller punktskatter, mervärdesskatten och inkomstskatten (avsnitt 2). Därefter beskriver vi de begränsningar som EG-fördraget innebär för medlemsstaternas skattesuveränitet (avsnitt 3). I följande avsnitt diskuterar vi EG-domstolens betydelse för rättsutvecklingen (avsnitt 4) och därefter berör vi frågan om EG-domstolen ser integrationen som det övergripande målet och om domstolen låter detta mål styra tolkningen (avsnitt 5). I nästa avsnitt tar vi upp frågan om vilken typ av neutralitet domstolen arbetar med (avsnitt 6). I det sista avsnittet diskuterar vi avslutningsvis frågan om EG-domstolen accepterar ingrepp i den inre marknaden med hänsyn till skattesuveräniteten (avsnitt 7).

2 Det legala ramverket kring skattebaserna

2.1 Punktskatter

Det är i princip tillåtet att ha vilka punktskatter som helst. Förutsättningen är dock att den fria rörligheten inte hindras. Det får inte finnas några tullgränser eller liknande för att kunna belägga import av varor med punktskatt. Detta är ett effektivt hinder för att kunna belägga varor med punktskatt. Privata inköp utomlands av i Sverige punktskattebelagda varor skulle inte kunna beskattas i Sverige. Ett undantag är motorfordon och luftfartyg, som måste registreras i Sverige för att få permanent brukas här. Vid registrering kan punktskatt tas ut. Denna ordning gäller dock endast för nya bilar. Begagnade bilar kan alltså privatimporteras utan att svensk punktskatt kan tas ut. Privatimport innebär kortfattat att en fysisk person själv reser till ett annat medlemsland, förvärvar en vara och själv för in den till Sverige.

Vidare bör noteras att den fria varurörligheten enligt EG-rätten sätter upp hinder för hur punktskatter kan vara konstruerade; de får på intet vis ha protektionistiska effekter. Det går således inte att missgynna utländska varor. En punktskatt får inte heller ha de karakteristika som mervärdesskatten har. Det är helt enkelt inte tillåtet med en "extra" moms. Typiska momsliknande drag är att en skatt tas ut på flera ställen i förädlingskedjan och att avdrag medges för ingående mervärdesskatt. I fallet *AMBI* prövades en "arbetsmarknadsavgift" som Danmark tagit ut. Skatten hade levererat sju miljarder ECU. Danska staten blev dömd att återbetala hela summan eftersom EG-domstolen ansåg att *AMBI:n* var en föräckt, "extra" mervärdesskatt. Till saken hör dock att Danmark argumenterat för att slippa betala tillbaka pengarna och enligt uppgift ännu inte heller gjort detta.

En fundering skattebasutredningen haft vad gäller miljöskatter är att dela upp CO₂-skatten på två baser, produktionen och konsumtionen. Detta är uppenbarligen fråga om en punktskatt. Detta inne-

bär för det första att det stöter på problem att införa en koldioxid-skatt av *mervärdesskattety*p på konsumtionen av vissa varor och tjänster. Några gränsformaliteter får inte heller införas.

Miljöpunktskatten måste vidare sakna diskriminerande eller protektionistiska egenskaper. Inte i något avseende kan systemet tillåtas skapa problem för utländska företagare. Antag t.ex. att miljömärkt el beskattas lägre. Detta är i sig inte något problem så länge utländska producenter av "miljöel" kan konkurrera på samma villkor som svenska. Faktisk konkurrens är inte nödvändig men reglerna får inte hindra att sådan uppkommer. Fallet *Outukumpu* gällde ett finskt system för energibeskattnig, inom vilket uppfattad miljövänlig el beskattades lägre än annan el. Saken var dock den att importerad el beskattades med en och samma skattesats, oberoende av hur den var tillverkad. Detta var ett klart brott mot fördraget. Ett problem är naturligtvis att avgöra hur importerad el är producerad (egentligen är väl problemet att överhuvudtaget avgöra hur el är producerad). Sammanfattningsvis kan inte regler införas som gynnar svenska producenter. Protektionismen kan inte döljas bakom skenbart likadana regler som i praktiken är svårare för utländska producenter att uppfylla. Däremot är det naturligtvis inget som hindrar att Sverige har regler på detta område som gynnar utländska producenter av miljövänlig energi.

Vissa varor omfattas av långtgående harmonisering: alkohol, tobak och petroleumprodukter. Harmoniseringen av beskattningen av petroleumprodukter uppfattas inte begränsa möjligheten att ha andra skatter, såsom t.ex. den svenska svavelskatten. Det är dock i viss utsträckning oklart var gränsen går. Målet *Braathens Safe* är i det perspektivet intressant. Den svenska miljöskatten på inrikes flygtrafik ansågs strida mot direktivet. RSV hävdade att skatten egentligen inte var en skatt på bränsle utan en skatt på utsläpp av koldioxid och kolväten. Därmed var Sverige fritt att införa en sådan skatt. Skatten var inte harmoniserad genom direktivet. EG-domstolen ansåg däremot att skatten var en skatt på konsumtion av bränsle och att direktivet hindrade en dylik skatt. EG-domstolen ansåg också att personer i Sverige direkt kunde åberopa direktivet inför svensk domstol (direkt effekt) och gav den skattskyldige, ett flygbolag, rätt. Troligen är därför den svenska hållningen inte korrekt. Svavelskatten torde i vart fall delvis vara en skatt på bränsle.

Punktskatt får givetvis tas ut på de produkter som omfattas av de harmoniserade reglerna och vad mera är, ett intrikat system för att

säkerställa att punktskatt betalas i konsumtionslandet har byggts upp. Systemet kallas för suspensionsordningen. Den innebär att dessa varor kan förflyttas i Europa utan att punktskatt behöver erläggas. Punktskatt tas ut vid det tillfälle då varan frisläpps för konsumtion. Det land varan är i då detta sker bestämmer skattens storlek. Frisläpps varan för konsumtion i Sverige utgår svensk punktskatt. Privatimport är dock möjlig utan att svensk punktskatt utgår. Vad gäller alkohol har Sverige ett tidsbegränsat undantag. Undantaget innebär en stegvis upptrappning av den tillåtna mängd alkohol som får införas privat utan att svensk skatt utgår. År 2004 kommer dock all privatimport, dvs. förvärv i annan medlemsstat för eget och familjens bruk, att kunna ske utan att svensk punktskatt utgår.

EG-domstolen har emellertid i det viktiga *Man-in-Black* målet visat sig beredd att försvara medlemsstaternas berättigade skydd för skattebasen. Frågan gällde förenklat om reglerna för privatimport kunde tillämpas vid distansköp, där den slutlige köparen (konsumenten) använde sig av ett ombud vid cigarettköp. EG-domstolen tolkade det delvis oklara cirkulationsdirektivet och angav att privatimportreglerna inte kunde användas i ett sådant fall. Konsumtionslandets punktskatt skulle användas. Uppenbarligen påverkades EG-domstolen av att de inblandade företagen genom konstlade transaktioner sökte nå skattefördelar. Det bör framhållas att EG-domstolen inte genom sin lagtolkning i *Man-in-Black* tillförde något ytterligare moment av hinder för den fria varurörligheten än vad som rent generellt följer av cirkulationsdirektivet. Däremot finns det fortfarande en oklarhet kring vad som gäller om en i Sverige bosatt person ber en vän, som skall resa till ett annat EU-land, att ta in alkohol eller tobak till Sverige. Enligt svensk lagstiftning skall svensk punktskatt utgå men det är inte säkert att direktivet verkligen innebär detta.

Slutsatsen måste nog bli att det juridiska skyddet för skattebaserna alkohol, tobak och petroleumprodukter är begränsat till följd av att import för egen konsumtion är tillåten utan att svensk punktskatt kan tas ut. Denna reglering urholkar möjligheten att ha hög skatt på dessa produkter vid försäljning i Sverige. Hur allvarligt detta är kan dock endast fastställas genom en ekonomisk analys av gränshandelns omfattning. Skydd föreligger dock givetvis om punktskatten på varorna i våra närmaste grannländer är lika hög som, eller högre än, den svenska. Detta gäller främst för petroleumprodukter.

2.2 Mervärdesskatten

Mervärdesskatten är till stora delar harmoniserad inom EU. Medlemsstaterna får i och för sig själva bestämma nivån på skatten men själva skattebasen är reglerad i det sjätte mervärdesskatte-direktivet. Detta betyder helt enkelt att Sverige inte längre kan bestämma vilka personer som kan vara skattskyldiga för moms, för vilka transaktioner skatt kan tas ut, vid vilken tidpunkt skatt tas ut, på vilket värde skatten tas ut och vilken s.k. ingående mervärdesskatt som kan dras av. Det finns flera exempel på att medlemskapet i EU inneburit skattes kärpningar i Sverige, en basbreddning ägde rum. Sverige hade t.ex. vissa undantag som inte var tillåtna, avdragsrätten för ingående mervärdesskatt uppfattas vara något mer begränsad i EG-rätten än i svensk rätt etc. Denna basbreddning får nog dock sägas vara av relativt marginell betydelse.

I princip innebär dagens system att konsumtion i Sverige av mervärdesskattebelagda varor eller tjänster också skall beskattas i Sverige. Destinationslandsprincipen gäller. EU-medlemskapet innebär inte några stora skillnader gentemot tidigare. Privatimport behandlas dock utifrån ursprungslandsprincipen (se mer strax nedan).

Skyddet för mervärdesskattens bas är i huvudsak gott och EU uppfattar denna som en mycket viktig skattebas. En annan fråga är om det är medlemsstatens skattebas eller unionens skattebas som är det väsentliga. Här kan noteras att det inte finns några kända momsfall där EG-domstolen använt som argument att ett specifikt lands skattebas måste skyddas. Däremot finns det en utvecklad praxis som innebär att EG-domstolen genom tolkning säkerställer att en europeisk skattskyldig beskattas någonstans inom området för den Europeiska unionen. Detta tyder närmast på att EG-domstolen ser EU som ett territorium vad gäller mervärdesskatten.

Detta synsätt torde delas av kommissionen, vilket bl.a. framgår av kommissionens syn på hur e-handeln bör regleras. Den har föreslagit att platsen för ett e-handelsföretags registrering skall vara normerande för vilken mervärdesskatt som skall tas ut på tjänster gentemot konsumenter. Detta skulle betyda att en konsument i Sverige som använder sig av "Video-on-Line" eller "Music-on-Line" i en framtid skulle betala registreringslandets mervärdesskatt. Det säger sig självt att ett sådant företag skulle etablera sig i det land som har lägst mervärdesskatt. Sverige kan naturligtvis i ministerrådet motsätta sig ett sådant förslag. Problemet är emeller-

tid att dagens system för att hantera mervärdesskatten på digitaliserade tjänster knappast är hållbart på sikt. Sverige kan förmodligen inte skydda skattebasen "Internetkonsumtion" med dagens regler. Kontrollproblemen är för stora. Allmänt är uppfattningen idag att konsumtionen inte är så stor varför problemet är litet. Men i framtiden kommer säkerligen denna konsumtion att tillta och detta lär få effekten att Sverige på ett eller annat sätt får problem att beskatta denna företeelse. Intresset i EU är något förenklat att säkerställa att denna konsumtion beskattas någonstans i EU, men i vilket medlemsland detta sker är mindre intressant.

I övrigt kan sammanfattningsvis konstateras att mervärdesskattesystemet som det idag är konstruerat bygger på principen att svensk konsumtion av icke-näringsidkare skall beläggas med svensk mervärdesskatt. Några stora juridiska luckor finns inte. Undantag finns för privatimport från annat EU-land på samma sätt som vad gäller punktskatterna. Till skillnad från punktskatten finns dock en regel som innebär att ett utländskt företag kan sälja till svensk konsument i Sverige utan att svensk moms utgår. Förutsättningen är dock att försäljningen till Sverige som helhet inte överstiger ett visst gränobelopp, för närvarande 320 000 kr. Regeln kallas för postorderregeln. Skälet bakom regeln är att det inte anses möjligt att uppställa ett krav på utländskt företags momsregistrering i Sverige om inte omsättningen är av viss betydelse. Det finns väl viss anledning att misstänka att denna regel missbrukas idag men omfattningen är svår att avgöra.

Eftersom privatimport är tillåten innebär detta en begränsning för nivån på mervärdesskattningen. Känsligheten kan endast avgöras med en ekonomisk analys, men uppenbart är givetvis att det är de s.k. sällanköpsvarorna som är mest känsliga. Baskonsumtionen är säkerligen inte utsatt för någon större press. Å andra sidan är en viktig baskonsumtion, nämligen livsmedel, idag beskattad med en lägre skattesats av fördelningspolitiska skäl.

Kommissionen arbetar dock för att ursprungslandsprincipen istället skall införas rent generellt. Detta skulle betyda att alla förvärv av varor m.m. i andra EU-länder skall beskattas i det land där köpet sker. Den svensk som köper en vara per postorder i Tyskland skulle därmed alltid betala tysk mervärdesskatt och punktskatt. Företagaren som förvärvar skulle också betala tysk skatt och avräkna denna mot svensk skatt. Detta system skulle kräva någon slags fördelning av skatt mellan staterna. De praktiska problemen med detta är dock mycket svåra och det får nog sägas att den ord-

ning som för närvarande gäller även fortsättningsvis kommer att gälla under lång tid framöver. Kommissionen önskar också ha en enhetlig nivå på mervärdesskatten, vilket givetvis skulle underlätta en övergång till ursprungslandsprincipen.

2.3 Inkomstbeskattning

2.3.1 Direktiv på företagsbeskattningsområdet

Till skillnad från när det gäller punktskatter och mervärdesskatten har harmoniseringsarbetet inte kommit särskilt långt på inkomstbeskattningens område. I EG-samarbetets inledningsskede fanns i och för sig ambitioner från kommissionens sida att åstadkomma en långtgående harmonisering även på detta område. Det lades t.ex. fram flera olika förslag till gemensamma företagsbeskattningsregler både vad gäller skattebas och skattesatser, vilka innefattade frågor som exempelvis val av bolagsskattesystem (enkel- eller dubbelbeskattning av bolagens vinster), periodiseringsregler, reserveringar etc. Dessa förslag var dock aldrig i närheten av att bli antagna av rådet. En viktig anledning till medlemsländernas ovilja att införa bindande inkomstskattelagstiftning på EU-nivå är utan tvekan den stora betydelse inkomstbeskattningen anses ha i den ekonomiska politiken. Medlemsländerna har helt enkelt önskat behålla så stor handlingsfrihet som möjligt och har inte velat binda sig vid en gemensam lagstiftning. Det kan också vara så att det mer framgångsrika arbetet med att harmonisera moms och punktskatterna har inverkat negativt på möjligheterna att nå resultat även när det gäller inkomstskatterna. I takt med att utrymmet för det nationella självbestämmandet har minskat när det gäller utformningen av moms och punktskatterna kan det ha bedömts vara än viktigare att behålla detta självbestämmande intakt när det gäller inkomstskatterna.

Så småningom har kommissionen också kommit att ändra inriktning på arbetet med att harmonisera inkomstbeskattningen. De tidiga årens högtflygande planer har numera ersatts av ett mer pragmatiskt synsätt. Kommissionen har under senare år koncentrerat sina ansträngningar till att försöka åstadkomma en harmonisering av de skatteregler som har särskild betydelse för internationella transaktioner och förhållanden och har lämnat sådana skatteregler som framför allt rör inhemska förhållanden utanför arbetet.

En viss framgång nåddes år 1990 då två direktiv på företagsbeskattningens område kunde antas. Vidare finns ett par direktivförslag som diskuteras i rådet men det är för närvarande osäkert om och när de kommer att kunna antas. Kommissionens nya strategi är enligt vår mening den för närvarande enda realistiska, men även den har alltså visat sig vara svår att genomdriva i rådet.

De två antagna direktiven är dels moder/dotterbolagsdirektivet, vilket reglerar beskattningen av utdelningar i internationella koncerner, dels fusionsdirektivet, vilket reglerar beskattningen vid vissa typer av internationella företagsombildningar. Enligt moder/dotterbolagsdirektivet skall utdelningar från dotterbolag i ett medlemsland till moderbolag i ett annat medlemsland kunna ske utan beskattning. Direktivet föreskriver alltså skattefrihet för en viss transaktion, dvs. en begränsning av skattebasen. Det skall dock noteras att motsvarande skattefrihet redan fanns i många länders interna rätt och i ingångna dubbelbeskattningsavtal innan dess att direktivet antogs. Vidare ges medlemsstaterna möjlighet att helt eller delvis vägra att tillämpa direktivets förmånliga bestämmelser i skatteflyktssituationer, vilket visar att man velat balansera de skattskyldigas intressen mot medlemsstaternas berättigade intressen att skydda skattebasen. I direktivet ges också möjlighet att ersätta skattefriheten för mottagna utdelningar med ett avräkningssystem, dvs. ett system där utdelningarna beskattas men där avräkning medges för den skatt som utgått i dotterbolagslandet. Denna möjlighet har Sverige utnyttjat när det gäller utdelningar från bolag i lägskatteländer. Även detta visar att det finns möjligheter för medlemsländerna att till viss del skydda sina skattebaser även inom ramen för direktivets tillämpningsområde.

Fusionsdirektivet reglerar som sagt beskattningen vid vissa typer av internationella företagsombildningar. Även detta direktiv föreskriver att vissa specificerade transaktioner skall kunna ske utan att beskattning utlöses, dvs. också här kan direktivreglerna uppfattas innebära en begränsning av skattebasen. Avsikten med direktivet är dock inte att medge en definitiv skattefrihet utan endast att skjuta upp beskattningen till en senare tidpunkt. Detta sker genom tillämpningen av en kontinuitetsmetod. Denna är konstruerad på ett sådant sätt att de obeskattade värden som överförs genom ombildningen måste kvarstanna i det land där de har uppkommit. Ombildningen får alltså inte leda till att ett medlemsland definitivt förlorar beskattningsunderlag. Även fusionsdirektivet ger således uttryck för önskemålet att åstadkomma en avvägning mellan å ena

sidan att befrämja den inre marknaden genom att införa skatte-regler som underlättar för det internationella företaget och å andra sidan att skydda medlemsstaternas skattebaser.

De direktivförslag på företagsbeskattningsområdet som är framlagda för rådet rör dels beskattning av räntor och royalties mellan närstående företag, dels förlustutjämning mellan koncernbolag i olika medlemsländer. Även dessa direktivförslag syftar till att förbättra skattesituationen för internationella företagsgrupper men också i dessa förslag finns vissa skyddsregler för medlemsstaterna.

2.3.2 Bekämpande av skattekonkurrens

Vidare bör nämnas att kommissionen och rådet under senare år mer specifikt arbetat med frågan om hur medlemsstaternas skattebaser skall skyddas mot det hot som en integrerad inre marknad kan innebära. I takt med att den inre marknaden realiserats och hindren för den fria rörligheten avvecklats har skattekonkurrensen mellan medlemsländerna blivit en allt mer brännande fråga. Med skattekonkurrens avses att länderna, t.ex. i syfte att dra till sig utländskt kapital eller att öka de egna företagens konkurrenskraft, sänker skatterna till allt lägre nivåer. Skattekonkurrensen kan ta sig uttryck både i en allmänt sänkt skattenivå och i en förmånlig beskattning av vissa särskilt utvalda inkomster och/eller skatte- subjekt.

Vissa former av skattekonkurrens kan anses förbjudna enligt statsstödsbestämmelsen i artikel 87 i fördraget (se även avsnitt 3.7 nedan). I syfte att inleda ett mer systematiskt arbete för att minska skattekonkurrensen inom EU har rådet vidare antagit en resolution innehållande en s.k. uppförandekod för företagsbeskattningen. Resolutionen är ett politiskt dokument och är inte juridiskt bindande för medlemsstaterna. I uppförandekoden anges dels vilken typ av skatteregler som skall anses "skadliga", dels hur arbetet med att på sikt avveckla den typen av skatteregler skall bedrivas.

Uppförandekoden täcker skatteregler vilka påverkar, eller kan tänkas påverka, lokaliseringen av affärsverksamhet inom unionen. Om en sådan skatteregel föreskriver en väsentligt lägre beskattning för vissa förhållanden än den som allmänt gäller i den aktuella medlemsstaten, skall skatteregeln betraktas som potentiellt skadlig och därmed omfattas av resolutionen. Skattelättnaden kan hänföra

sig till den skattesats som tillämpas, till skattebasen eller till någon annan relevant faktor. Resolutionen tar alltså sikte på länder som, inom ett annars " normalt " skattesystem, skapar vissa skattefria eller lågbeskattade " öar ". Däremot berörs inte problemet med länder som tillämpar låga skatter generellt för alla inkomster, vilket är naturligt eftersom det inte finns några renodlade skatteparadis bland EU:s medlemsländer.

Medlemsstaterna förbinder sig i uppförandekoden dels att avstå från att införa nya skadliga skattebestämmelser, dels att avveckla eventuella redan existerande skadliga bestämmelser. Avvecklingen skall helst vara avklarad vid utgången av år 2002, men det anges också att en längre period kan vara motiverad i vissa fall. En särskild grupp, bestående av representanter för medlemsstaterna, har fått i uppgift att bedöma och utvärdera nationella skatteregler vilka riskerar att hamna inom ramen för resolutionens tillämpningsområde. Det är i den gruppen som det egentliga arbetet kommer att bedrivas och frågan om huruvida uppförandekoden kommer att visa sig vara framgångsrik avgörs till stor del av den acceptans gruppen får i medlemsstaterna. Gruppen har lämnat en rapport med en lista på potentiellt skadliga åtgärder i medlemsstaternas skattelagstiftning. Enligt uppgift fanns de svenska skattereglerna för utländska skadeförsäkringsbolag i 39:10 IL med i en första version av denna lista, men dessa regler togs bort i den slutliga versionen.

Som ett led i arbetet mot skadlig skattekonkurrens har kommissionen också arbetat fram ett direktivförslag om beskattning av sparande. Förslaget omfattar privatpersoner som har placerat pengar på bankkonton etc. i andra medlemsländer. Enligt förslaget skall medlemsländerna lämna information om ränteinkomsten till skattemyndigheten i spararens hemvistland. Tre medlemsländer (Belgien, Luxemburg och Österrike) skall dock enligt förslaget ges möjlighet att under en övergångsperiod i stället belägga räntorna med en källskatt. I rådet har en principöverenskommelse uppnåtts om att anta detta direktiv, men denna överenskommelse är villkorad av att motsvarande regler införs även i vissa icke-medlemsländer. Huruvida EU kommer att kunna övertala dessa länder att acceptera detta är väl dock för närvarande mycket osäkert.

2.3.3 Vissa sammanfattande slutsatser

Vårt samlade intryck är att EU inom ramen för det lagstiftande arbetet visar respekt för och omsorg om medlemsstaternas skattebaser. Intresset av att införa skatteregler som underlättar realiserandet av den inre marknaden balanseras genomgående mot medlemsstaternas intresse att skydda sitt skatteunderlag. Denna bild står i viss motsättning mot den rättsutveckling som samtidigt skett i EG-domstolen. Det faktum att det ännu inte finns så mycket gemensam lagstiftning inom EU som styr hur medlemsländerna får utforma sin inkomstbeskattning innebär nämligen inte att medlemsländerna är fria att införa de skatteregler de själva önskar. EG-domstolen har i flera domar slagit fast att redan EG-fördraget sätter gränser för hur medlemsstaternas skatteregler får vara utformade. Vi går nu över till att behandla denna fråga.

3 Vilka begränsningar innebär EG-fördraget för medlemsländernas skattesuveränitet?

3.1 Inledning

Som framgått ovan finns det inte så mycket gemensam lagstiftning inom EU som styr hur medlemsländerna får utforma sin inkomstbeskattning. Därmed är dock inte sagt att medlemsländerna är helt fria att införa de skatteregler de själva önskar. Redan EU-medlemskapet i sig innebär vissa begränsningar i staternas skattesuveränitet. EG-domstolen har nämligen i flera domar slagit fast att inkomstbeskattningen inte får utformas på ett sådant sätt att medborgare och företag i andra EU-länder diskrimineras eller realiserandet av den gränslösa inre marknaden på annat sätt försvåras.

I EG-fördraget finns bestämmelser vilka föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital skall avskaffas. När det gäller den fria rörligheten för varor anges särskilt att detta gäller även fiskala hinder, t.ex. i form av en diskriminerande beskattning av varor från andra medlemsländer. När det gäller övriga fördragsfriheter finns dock ingen motsvarande referens till just fiskala bestämmelser. Sannolikt var det inte heller medlemsstaternas avsikt att fördragsartiklarna, utanför området för den fria varurörligheten, som sådana skulle få genomslag på skatteområdet. Medlemsstaternas uppfattning verkar tvärtom länge ha varit att fördragets bestämmelser i sig inte inkräktade på den nationella självbestämmanderätten i skattefrågor, utan att detta självbestämmande kunde beskäras endast genom antagande av bindande sekundär lagstiftning.

EG-domstolen skulle emellertid så småningom visa sig vara av en annan uppfattning. Domstolen slog i det banbrytande *avoir fiscal*-målet år 1986 fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med stöd av fördraget. Det faktum att skattereglerna inte hade harmoniserats innebar således inte att de grundläggande fördragsrättigheterna kunde åsidosättas. Denna praxis har domstolen sedan vidareutvecklat i ett flertal mål även

rörande övriga fördragsfriheter. Numera är det därför helt klart att beskattningen inte alls är någon "frizon" utan att också skatte-reglerna måste utformas i enlighet med fördragets bestämmelser.

Innan vi går in på domstolens praxis i anslutning till de olika fördragsfriheterna kan det vara värt att betona att för att en skatt-skyldig skall kunna åberopa fördraget måste han de facto ha utnyttjat någon fördragsfrihet. Fördraget skyddar bara den som utnyttjar rätten till fri rörlighet, inte den som avstår från att göra det. Det är alltså endast skatteregler som är till nackdel för gränsöverskridande förhållanden och transaktioner som kommer i konflikt med bestämmelserna om fri rörlighet. Däremot hindrar inte dessa bestämmelser att en stat behandlar utländska personer och inkomster förmånligare än inhemska (se även avsnitt 6 nedan).

3.2 Företagens etableringsfrihet

Vilka typer av skatteregler är det då som har underkänts av domstolen? Det första målet gällde de franska bolagsskattereglerna, vilka föreskrev en mycket lindrigare beskattning av franska bolag jämfört med utländska bolag för aktieutdelningar som de uppbar på sina aktieinnehav. Dessa regler ansågs diskriminera utländska bolag med verksamhet i Frankrike. Man skulle kunna säga att reglerna hindrade utländska bolag från att etablera sig på den franska marknaden genom att beskatta dem hårdare än franska bolag som bedrev samma typ av verksamhet. I domstolens praxis finns också exempel på det motsatta förhållanden, dvs. på länder som genom sina skatteregler hindrar sina egna bolag från att etablera sig utomlands. *ICI*-fallet gällde de brittiska koncernbeskattningsreglerna. Enligt dessa regler tilläts koncerner som bestod av flera brittiska bolag att kvitta vinster som uppkommit i ett bolag mot förluster som uppkommit i ett annat bolag. På så sätt kunde bolagsskatten sänkas. Om koncernen också innehöll bolag i andra länder bortföll dock rätten till kvittning. De brittiska bolag som ingick i koncernen förlorade alltså rätten att kvitta vinster mot förluster mellan sig bara p.g.a. att det också fanns utländska bolag i koncernen. EG-domstolen menade att dessa regler kunde avhålla brittiska koncerner från att etablera dotterbolag i andra EU-länder och att de därför stred mot fördragsbestämmelserna om fri etableringsrätt.

Förutom skatteregler som direkt diskriminerar utländska bolag eller som hindrar inhemska bolag från att etablera sig utomlands

finns också skatteregler som mer indirekt får dessa effekter. I *Baxter*-målet var det fråga om en fransk skatt på företag som sålde vissa farmaceutiska produkter i Frankrike. Vid beräkning av skatten medgavs avdrag för kostnader för forskningsverksamhet som företaget hade haft för att få fram produkterna. Endast kostnader för verksamhet som bedrivits i Frankrike var dock avdragsgill. EG-domstolen ansåg att dessa regler indirekt diskriminerade utländska bolag. I och för sig kunde man enligt domstolen tänka sig att det fanns franska bolag som hade forskningsverksamhet utomlands och utländska bolag som hade sådan verksamhet i Frankrike. Domstolen menade dock ändå att det typiskt sett var utländska bolag som drabbades av inskränknungen i avdragsrätten, eftersom dessa regelmässigt utvecklat sin forskningsverksamhet utanför Frankrike. Även om reglerna inte öppet diskriminerade just de utländska bolagen vad de ändå indirekt diskriminerande och därför otillättna.

Det har nyligen gjorts en första genomgång av svensk skattelagstiftning med sikte på att identifiera inslag som kommer i konflikt med EG-fördraget (se Ds 2000:28 och prop. 2000/01:22). Denna genomgång föranledde vissa justeringar vilka trädde i kraft den 1 januari 2001. Ytterligare justeringar kommer dock säkert att bli nödvändiga. Regeringsrätten har t.ex. i RÅ 2000 ref 38 och 47 funnit att vissa inslag i fåmansföretagsregleringen i 43 och 57 kap. IL strider mot EG-fördraget, vilket lär leda till lagstiftningsåtgärder framöver. Det rör sig om den s.k. löneregeln, enligt viken beräkningen av hur stor del av utdelningar från fåmansföretag som skall tjänstebeskattas respektive vara helt skattefria påverkas av hur stora löner bolaget betalat ut till anställda och aktieägare. Problemet ur EG-rättslig synvinkel är att löner som utbetalats till mottagare i andra länder och som därför inte ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter inte får beaktas vid beräkning av löneunderlaget. Det faktum att bolaget har verksamhet med därtill knuten personal i andra medlemsländer leder alltså till en hårdare beskattning av utdelning och kapitalvinst som tillfaller bolagets ägare. Vidare finns en s.k. alternativregel som i vissa fall kan ge leda till att en lägre andel av utdelningen tjänstebeskattas, men denna får inte tillämpas på utdelningar från utländska bolag. Regeringsrätten fann i de nämnda målen att alternativregeln måste anses strida mot EG-fördragets regler om etableringsfrihet eftersom den leder till att utdelningar från utländska bolag beskattas strängare än utdelningar från inhemska bolag. Även löneregeln ansågs oförenlig med eta-

bleringsfriheten eftersom den innebär att utdelningar som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en högre beskattning.

Även reglerna i 53 kap. IL om underprisöverlåtelser till utländska bolag har ifrågasatts i praxis. Här har regeringsrätten begärt ett förhandsavgörande från EG-domstolen angående frågan om dessa regler är förenliga med fördraget.

I Sverige finns vidare s.k. CFC-regler. Sådana regler finns också i ett antal andra medlemsländer (år 2000 hade Danmark, Finland, Frankrike, Norge, Portugal, Spanien, Storbritannien och Tyskland CFC-regler). Syftet med dessa regler är att komma till rätta med bolagsetableringar i lågskatteländer. Såsom dessa regler är konstruerade kan dock en verksamhet i utlandet komma att beskattas hårdare än om samma verksamhet bedrevs i Sverige. Det finns ett element av stoppregel. Detta beror på en mängd faktorer där kanske den viktigaste är att CFC-bolag behandlas som handelsbolag och en fysisk person som ägare beskattas med den högre förvärvinkomstskatten. Utländska skatter är inte heller avdragsgilla eller avräkningsbara, vilket i vissa fall kan leda till en omotiverad skattefördyring. Dessa inslag i regleringen riskerar att underkännas av EG-domstolen eftersom de kan anses innebära en omotiverad restriktion för att etablera företag i utlandet.

3.3 Medborgarnas fria rörlighet

Som framgått ovan är det inte ovanligt att man vid beskattningen gör skillnad mellan utländska och inhemska bolag. Vid beskattningen av enskilda personer förekommer det däremot knappast alls att man gör skillnad mellan utlänningar och personer som är medborgare i landet. Det är därför endast helt undantagsvis som skatte regler direkt diskriminerar utländska medborgare. Det betyder dock inte att EG-rätten skulle sakna betydelse vid beskattningen av enskilda personer. Här kommer vi tillbaka till resonemanget om indirekt diskriminering. Det är nämligen mer eller mindre regelmässigt så att man vid beskattningen gör skillnad mellan personer som bor i landet och personer som bor utomlands. Om reglerna då är till nackdel för dem som bor utomlands och beskattar dem hårdare kan det enligt domstolens praxis vara en indirekt diskriminering av utländska medborgare som är förbjuden enligt fördragen. Förbudet mot diskriminering skyddar ju inte bara

företag som vill etablera sig i andra EU-länder utan även personer som vill ta anställning eller starta egen verksamhet utomlands.

Ett illustrativt exempel är *Schumacker*-målet. I Tyskland finns vissa särskilda skattelättnader kopplade till en persons försörjningsbörda etc. För att komma i åtnjutande av dessa lättnader krävdes dock tidigare att man var bosatt i Tyskland. Den som endast arbetade i Tyskland med bodde i ett annat land fick alltså inte använda sig av de förmånliga skattereglerna och blev därmed hårdare beskattad än den som också bodde i Tyskland. Formellt var reglerna neutrala i förhållande till den skattskyldiges nationalitet, även tyska medborgare som bodde utomlands nekades tillgång till skatteförmånerna. EG-domstolen fann dock ändå att reglerna indirekt diskriminerade utländska medborgare eftersom det framför allt är utländska medborgare som bor utomlands.

I detta mål handlade det alltså om att skattereglerna i arbetslandet var oförmånligare för personer från andra länder. Reglerna kunde därför tänkas hindra sådana personer från att ta anställning eller bedriva egen verksamhet i landet. Liksom när det gäller juridiska personer är det dock inte bara diskriminerande regler i verksamhetslandet som kan hindra fysiska personer från att ta anställning eller etablera näringsverksamhet i andra medlemsländer. Också åtgärder i hemlandet kan få den effekten. Fallet *Terhoeve* rörde en nederländsk medborgare som arbetat och varit bosatt i ett annat medlemsland under en del av beskattningsåret. Enligt de nederländska reglerna gjordes separata uträkningar av skatt och socialförsäkringsavgift för de delar av året han varit bosatt respektive icke bosatt i Nederländerna. Detta ledde till att hans totala socialförsäkringsavgift blev högre än vad den skulle ha blivit om han varit bosatt i landet under hela året. EG-domstolen ansåg att de holländska reglerna kunde hindra eller avskräcka holländare från att flytta och ta arbete i andra EU-länder och att reglerna därför inte var tillåtna.

Bland svenska, eventuellt fördragsstridiga, regler på detta område kan framför allt den s.k. SINK-lagen (beskattning av utomlands bosatta) nämnas. Denna är problematisk eftersom den inte medger avdrag för kostnader för intäktens förvärvande. Skälet till att den är konstruerad som en bruttoskatt är administrativa, det är för komplicerat att införa ett deklarationsförfarande för utlänningar. Det blir också svårt att kontrollera. Icke desto mindre kan fall finnas där SINK-lagen inte kan upprätthållas, och det finns exempel på att

svenska domstolar vägrat att tillämpa lagen eftersom den ansetts strida mot EG-fördraget.

3.4 Fri rörlighet för tjänster

Även Sverige har i ett par mål fått bakläxa av EG-domstolen för sina skatteregler. Det mest kända fallet är nog *Safirmålet* som gällde en skatt som svenska försäkringstagare måste betala på sina utländska livförsäkringar. Den som tecknar en livförsäkring i ett svenskt försäkringsbolag behöver inte betala någon skatt på försäkringen. I stället betalar försäkringsbolaget en särskild skatt på sitt försäkringskapital. När det gäller utländska försäkringsbolag som, utan att etablera en fast filial eller liknande här, säljer försäkringar på den svenska marknaden har Sverige dock ingen möjlighet att beskatta själva försäkringsbolaget. I stället fick försäkringstagaren betala en skatt på försäkringspremien.

EG-domstolen kom fram till att det på olika sätt är mer betungande att skatten läggs på försäkringstagaren jämfört med att den läggs på försäkringsbolaget. De svenska reglerna kunde därför enligt domstolen leda både till att försäkringstagare avhåller sig från att teckna försäkringar i utländska försäkringsbolag och till att sådana bolag avhåller sig från att tillhandahålla sina tjänster på den svenska marknaden. Bestämmelserna var därför fördragsstridiga.

Den svenska regeringen hade förekommit EG-domstolens utslag och hade ändrat de svenska premieskattereglerna redan innan utslaget kom. Det är dock tveksamt om de ändringar som företogs är tillräckliga för att de nya reglerna skulle hålla för en eventuell förnyad granskning av EG-domstolen. Reglerna har visserligen lättats upp en aning och gjorts något mer förmånliga för den som tecknar försäkringar i utländska bolag. Men fortfarande är det försäkringstagaren själv som måste stå för skatten om han/hon väljer att teckna en utländsk försäkring, medan svenska försäkringar endast beskattas hos försäkringsbolaget. Om även dessa regler skulle underkännas kan det medföra relativt stora problem för Sverige att skydda denna skattebas. Det finns en risk för att utländska kapitalförsäkringsbolag får en konkurrensfördel till följd av lägre skatt och att Sverige inte kan göra något åt detta. Det föreligger alltså inte någon EG-rättslig princip som innebär att alla kapitalinkomster, oavsett varifrån de kommer, skall beskattas likadant i Sverige. En sådan principiell hållning kan i den praktiska

implementeringen av principen skapa sådana problem för en utländsk försäkringsgivare att dennes möjligheter att tillhandhålla tjänster över landgränsen är så begränsade att en kränkning av EG-rätten anses föreligga.

3.5 Fri rörlighet för kapital

Ett intressant mål angående skatteregler som kränker de fria kapitalrörelserna är fallet *Verkooijen*. Målet gällde de nederländska reglerna för beskattning av aktieutdelningar. En person med hemvist i Nederländerna som ägde aktier i ett nederländskt bolag kunde enligt dessa regler ta emot ett visst belopp i aktieutdelning skattefritt varje år. Motsvarande skattefrihet medgavs inte för utdelningar från bolag i andra medlemsstater. Frågan gällde om denna olikbehandling av inhemska och utländska utdelningar kunde anses strida mot EG-rätten. Domstolen framhöll särskilt att de nederländska bestämmelserna kunde avskräcka personer bosatta i Nederländerna från att investera sitt kapital i bolag i andra medlemsländer. Att det i förarbetena till lagstiftningen klart uttalats att ett av syftena med bestämmelserna var att just främja investeringar i nederländska bolag gjorde knappast saken bättre för Nederländernas del. Vidare anförde EG-domstolen att de prövade bestämmelserna även hindrade bolag från andra medlemsländer att anskaffa kapital i Nederländerna. Domstolen fann därför att de nederländska reglerna inte var förenliga med bestämmelserna om fria kapitalrörelser.

Verkooijen-målet kan komma att få mycket stora implikationer för de europeiska bolagsskattesystemen. Den i målet prövade skattefriheten för en viss del av mottagna aktieutdelningar är ett sätt att ge lättnad i den s.k. ekonomiska dubbelbeskattningen av aktieutdelningar. Motsvarande, och i många fall betydligt mer långtgående, lättnader tillämpas i de flesta andra medlemsländer. Det vanliga är att sådana lättnader medges endast för utdelningar från inhemska bolag till inhemska aktieägare. Om EG-domstolen skulle finna att slutsatserna i *Verkooijen* går att överföra även på de s.k. skatteavräkningssystem som tillämpas i många medlemsländer, dvs. de system som medger avräkning för bolagsskatt som belastat de utdelade vinstmedlen när dessa beskattas hos aktieägaren, skulle det få dramatiska konsekvenser för Europas bolagsskattesystem. De länder som vill fortsätta att tillämpa en lättnad i beskattningen

måste då fortsättningsvis låta även utdelningar från utländska bolag omfattas av lättnaden. En kanske troligare utveckling skulle dock kunna vara att domstolens praxis leder till att många medlemsländer helt enkelt känner sig tvingade att överge sina lättnadsystem till förmån för ett dubbelbeskattningssystem av klassiskt snitt. Detta skulle i så fall vara ett illustrativt exempel på hur EG-domstolen genom sin praxis de facto åstadkommer en harmonisering av medlemsstaternas inkomstskatter.

3.6 Kan en skattediskriminering aldrig accepteras? Principen om beskattningssymmetri

Frågan är om all skattediskriminering eller annan restriktion av företag, personer, tjänster etc. med koppling till utlandet nu är förbjuden. Finns det överhuvudtaget inga skäl som skulle kunna motivera att man beskattar svenska och utländska personer och inkomster olika? I grundfördragen finns vissa öppningar för att en medlemsstat som kan åberopa mycket starka skäl för det skall få rätt att behålla regler trots att de är diskriminerande eller på annat sätt försvårar realiserandet av den inre marknaden. Regler som direkt diskriminerar företag eller medborgare från andra EU-länder eller som av annan anledning utgör ett omedelbart hinder för den fria rörligheten kan enligt fördragsbestämmelserna tillåtas endast om de är nödvändiga för att upprätthålla allmän ordning, säkerhet och hälsa. Det är emellertid mycket svårt att tänka sig inkomstskatteregler som skulle kunna motiveras med dessa hänsyn, och det har heller aldrig varit aktuellt för EG-domstolen att godta inkomstskatteregler på de grunderna. Betydelsefullare är då den praxis EG-domstolen utbildat kring möjligheten att godta regler som endast är indirekt diskriminerande. Här har domstolen varit något mer generös och accepterat även andra grunder för att få behålla reglerna än de som uttryckligen anges i fördragsbestämmelserna.

När det rör sig om indirekt diskriminering har domstolen sagt att en sådan diskriminering kan accepteras om den är motiverad av ett "tillräckligt viktigt allmänintresse". För att godtas måste diskrimineringen vidare stå i någon rimlig proportion till tyngden av detta allmänintresse. I de inkomstskattemål som har prövats av domstolen har uppfinningsrikedomen när det gäller att hitta sådana allmänintressen varit stor hos de medlemsländer som fått sina skattebestämmelser ifrågasatta. Alltifrån att den diskriminerade

åtnjuter andra skattefördelar som kompenserar för diskrimineringen till att diskrimineringen är nödvändig av administrativa skäl har anförts som argument för att reglerna skall accepteras. Domstolen har dock åtminstone hittills förhållit sig relativt kallsinnig till medlemsstaternas argumentation, och det är endast helt undantagsvis som domstolen godtagit indirekt diskriminerande skattebestämmelser på den grunden att det finns ett allmänintresse som motiverar att de upprätthålls.

I domstolens praxis har egentligen endast två grunder för att rättfärdiga indirekt diskriminerande skattebestämmelser vunnit acceptans. Den ena är behovet att hindra skatteflykt. För att få gehör för detta argument krävs dock att medlemsstaten visar att den verkligen uttömt alla andra vägar att förhindra skatteflykt och att den diskriminerande skattebestämmelsen inte är mer ingripande än vad som är nödvändigt för att stävja det oönskade skatteundragandet. Medlemsländerna har regelmässigt misslyckats med att uppfylla domstolens krav i dessa hänseenden. Den andra grunden för rättfärdigande som domstolen ansett acceptabel är hänsynen till skattesystemets övergripande struktur och "inre sammanhang". Det sistnämnda argumentet räddade Belgien från att bli fällt av domstolen i *Bachmann*-målet.

Målet hade initierats av den tyske medborgaren Hanns-Martin Bachmann. Han hade flyttat till Belgien och tagit anställning där. Vid flytten behöll han en pensionsförsäkring som han tidigare hade tecknat i ett tyskt försäkringsbolag och fortsatte att göra premieinbetalningar på försäkringen. Vid den belgiska beskattningen vägrades han dock avdrag för premiebetalningarna. Belgien medgav nämligen endast avdrag för försäkringar som tecknats i belgiska försäkringsbolag. EG-domstolen ansåg att avdragsförbudet för premiebetalningar till utländska bolag i princip utgjorde en indirekt diskriminering av utländska medborgare. Domstolen menade nämligen att det fanns en risk för att det framför allt var utländska medborgare som tecknade försäkringar i utländska bolag och att det alltså framför allt var utländska medborgare som drabbades av avdragsförbudet. Domstolen ansåg vidare att avdragsförbudet i princip också stred mot bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster, eftersom det försvårade för utländska försäkringsbolag att sälja pensionsförsäkringar i Belgien.

Domstolen kom dock trots det fram till att avdragsförbudet ändå kunde godtas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet, vad som kan

kallas principen om *beskattningsymmetri*. Den belgiska beskattningen av pensionsförsäkringar var nämligen uppbyggd på så sätt att avdragsrätten för premier hängde ihop med skattskyldigheten för utfallande försäkringsbelopp. Om premien var avdragsgill var utfallande belopp skattepliktiga och om avdrag för premien inte medgavs var utfallande belopp skattefria. Enligt domstolen krävde det inre sammanhanget i det belgiska systemet att avdrag endast skulle behöva medges om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp skulle kunna beskattas i Belgien. Så var inte fallet om försäkringen tecknats i ett utländskt bolag. Belgien skulle i och för sig kunna rikta ett skattekrav även mot utbetalningar från utländska bolag, men om försäkringstagaren flyttade från Belgien skulle det i realiteten inte finnas någon möjlighet att driva igenom kravet. Både försäkringstagaren och försäkringsbolaget skulle ju då befinna sig utom räckhåll för de belgiska skattemyndigheterna. Belgien fick därför behålla avdragsförbudet för de utländska försäkringarna.

Även om det alltså går att få domstolen att acceptera diskriminerande skattebestämmelser sker detta endast helt undantagsvis. I de helt övervägande antalet fall som ställts under domstolens prövning har den skattskyldige fått rätt och medlemsstaten har blivit tvungen att ändra sin lagstiftning. Efter domen i *Bachmann*-målet har medlemsstaterna t.ex. i senare skattemål nästan alltid försökt försvara den skatteregel som prövats med att den varit motiverad med hänsyn till skattesystemets struktur och inre sammanhang. EG-domstolen har dock genomgående tillbakavisat den argumentationen. Så skedde t.ex. i det ovannämnda *Verkooijen*-målet. Medlemsstaten hävdade här att skattefriheten för utdelningar från nederländska bolag syftade till att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av bolagsvinster, och att en sådan lindring var motiverad endast när Nederländerna beskattade både det utdelande bolaget och den aktieägare som tog emot utdelningen. För utdelningar från utländska bolag uppkom ingen dubbelbeskattning i Nederländerna som måste kompenseras genom en skattefrihet hos aktieägaren.

Domstolen avvisade dock denna invändning och framhöll därvid att det här inte var fråga om ett sådant direkt samband mellan olika skatteregler som var fallet i *Bachmann*-målet, eftersom det rörde sig om två distinkta skatter som belastade två olika skattesubjekt. Man kan därmed säga att domstolen underkände själva bevekelsegrunden för att överhuvudtaget medge lättnader i dubbelbeskattningen, nämligen uppfattningen att bolagsskatten och skatten på

utdelningar har ett mycket nära samband. Att så är fallet har under många år varit ett etablerat synsätt i alla de stater som tillämpar olika former av lättnader i dubbelbeskattningen. Men detta synsätt accepterades alltså inte av domstolen.

Enligt vår mening är *Verkooijen*-målet en god illustration av hur EGD successivt flyttar fram positionerna och ger fördragsbestämmelserna om fri rörlighet ett allt större genomslag på bekostnad av den nationella skattesuveräniteten. Mycket talar för att *Bachmann*-målet inte skulle ha bedömts på samma sätt om fallet hade kommit upp idag. Det sätt på vilket EGD i senare mål kategoriskt avfärdat principen om skattesystemets inre sammanhang som grund för rättfärdigande indikerar snarast att den ångrar att den någonsin "uppfann" denna princip. Medlemsstaternas utsikter att få skatteregler som i princip hindrar den fria rörligheten godtaga med hänvisning till detta argument måste bedömas som mycket små. Man måste komma ihåg att domstolen ser som en av sina viktigaste uppgifter att värna fördragen och driva integrationsprocessen framåt. Det är kanske därför inte särskilt förvånande att den regelmässigt prioriterar realiserandet av fördragens målsättningar framför medlemsstaternas intresse att upprätthålla en etablerad skattestruktur.

Om utvecklingen av EG-domstolens praxis fortsätter på denna linje kan det komma att innebära ett relativt allvarligt hot mot medlemsstaternas skattebaser. Som ett exempel kan de svenska koncernbidragsreglerna nämnas. Nyligen har dessa regler ändrats på så sätt att utländska bolag med svenska fasta driftställen kan ge och ta emot koncernbidrag på samma villkor som svenska bolag. Fortfarande är det dock inte möjligt att åstadkomma förlustutjämning i form av koncernbidrag mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag utan fast driftställe i Sverige. Detta utgör onekligen ett hinder för svenska bolag att etablera dotterbolag i andra länder. Kan detta hinder ändå godtas med hänsyn till principen om beskattningssymmetri? Systemet med koncernbidrag bygger ju på att det avdrag som medges hos det ena bolaget motsvaras av en intäkt som beskattas hos det andra bolaget. Det inre sammanhanget i det systemet brister onekligen om det mottagande bolaget inte kan beskattas i Sverige. Det är dock osäkert hur EG-domstolens avgörande i *Verkooijen* skall tolkas. Domstolen framhöll ju i det målet att argumentet om inre sammanhang inte var relevant eftersom det rörde sig om skatter som togs ut av två olika skattesubjekt. Frågan är om målet innebär att det faktum att

det mottagande dotterbolaget inte kan beskattas för koncernbidraget är irrelevant för frågan om det givande bolaget skall få avdrag, eftersom det rör sig om två olika skattesubjekt? Enligt vår mening skulle ett sådant synsätt vara helt orimligt och skulle i praktiken innebära att argumentet om skattesystemets inre sammanhang förlorat allt innehåll. Det går dock inte att helt utsluta att domstolen skulle komma fram till denna slutsats, vilket allvarligt skulle hota den svenska bolagsskattebasen.

3.7 Statsstödsreglerna i fördraget

Det är inte endast fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering som innebär inskränkningar i medlemsstaternas skattesuveränitet. Även statsstödsreglerna i fördraget begränsar medlemsstaternas handlingsfrihet att utforma sina skattesystem på det sätt de själva skulle önska. Att en medlemsstat ger subsidier till företag belägna i det egna landet är självfallet problematiskt ur ett gemensamhetsmarknadsperspektiv. Det är lätt att på det sättet gynna egen produktion och skydda den egna hemmamarknaden. Ett sådant förfarande hämmar handeln över landgränserna i EU. I fördraget finns därför bestämmelser som förbjuder medlemsstaterna att gynna vissa företag eller viss produktion med stöd som snedvrider eller hotar konkurrensen, i den utsträckning stödet kan påverka handeln mellan medlemsstaterna. Stödet är förbjudet oavsett i vilken form det ges. Detta innebär att inte heller skattesystemet kan användas för att ge stöd.

Det är alltså endast stöd som snedvrider konkurrensförutsättningarna till de egna företagens fördel som är förbjudna. I fördraget finns också en katalog av tillåtna åtgärder. Särskilt kan nämnas att stöd för att främja regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning är tillåtet (*regionalstöd*). Vidare kan stöd för att främja kultur och kulturarv vara tillåtet. Även ett *sektorstöd*, till särskilt utsatta näringsgrenar, kan vara tillåtet. Kommissionen skall fortlöpande granska alla stödåtgärder. Medlemsstaterna är skyldiga att underätta kommissionen om alla planer på att ändra gällande subventionssystem eller att införa nya sådana. Kommissionen har rätt att förbjuda staten att lämna visst stöd och i sista hand, om en medlemsstat inte rättar sig efter kommissionen, stämma in medlemsstaten inför EG-domstolen. Ett stöd är alltid olagligt om

det införs utan att kommissionen underrättats eller om kommissionen inte godkände det.

Ett fiskalt stöd som kan fångas upp av statsstödsreglerna föreligger om ett *särskilt* undantag ges från den allmänna skattebehandlingen. Det måste vara fråga om en avvikelse från den annars normala beskattningsregeln. En sådan särskild åtgärd kan dock falla utanför statsstödsbestämmelsen om den ändå kan anses berättigad genom det ifrågasatta systemets karaktär eller struktur.

Frågan om huruvida en fiskal åtgärd faller in under statsstödsreglerna kan därför vara besvärlig att besvara. Ett belysande exempel på en åtgärd som fångats upp av artikeln är den svenska lagen om nedsättning av socialavgifter. Sverige har en "normal" lag om en viss nivå på sociala avgifter och i nedsättningslagen gavs fördelar till företag i vissa regioner. Kommissionen har haft allvarliga invändningar mot denna stödform och inte godkänt den. Regeringen har därför sett sig tvingad ta bort detta stöd. I samarbete med kommissionen har dock Sverige nu kunnat sänka socialavgifterna i ett visst regionalt område i Norrland. Kommissionen har också förgranskat och accepterat den svenska s.k. expertskatten.

Ett annat illustrativt exempel är det tyska värdeminskningsskattavdraget på flygplan. Luftfartyg och andra fartyg gavs en mer fördelaktig avskrivningstakt än andra tillgångar, under förutsättning att de var registrerade i Tyskland. Kommissionen fann att statsstödsreglerna var tillämpliga.

4 Vilken betydelse har EG-domstolen för rättsutvecklingen?

Domstolens roll för rättsutvecklingen kan knappast överskattas. Dess betydelse är mycket stor. Domstolen har själv bestämt sin kompetens och anser sig fortfarande ha beslutanderätten över sin kompetens. Detta är onekligen en stor skillnad jämfört med nationella högsta domstolar. Vanligen brukar en domstols kompetens ges av ett lagstiftande organ, t.ex. Sveriges riksdag. Grundlagen, och lagar härledda ur grundlagen, bestämmer klart domstolens kompetens. Det grundläggande rättsliga dokumentet för EU, fördraget, innehåller dock få riktlinjer för domstolen. Den tidigare svenske domaren Ragnemalm har sagt att normerna "ger [EG-] domstolen en helt annan frihet än som vanligen är fallet på nationell nivå. Ofta är det fråga om en direkt tillämpning av en 'grundlag'... som i stora delar mera har karaktären av politiskt dokument än av rättslig reglering. EG:s sekundärrätt [ex. mervärdesskattedirektiven] kan å sin sida vara nog så detaljerad men bär inte sällan prägel av kompromiss eller – i värsta fall – av en uppgiven suck efter en olöst konflikt, som domstolen i sin rättstillämpning förhoppningsvis kan reglera med användning av sin konstruktiva fantasi." (JT 1998/99 s. 297)

I fallet *Costa v. Enel* tog domstolen det avgörande steget och fann att EG-rätten var överordnad nationell rätt. Domstolen formulerade läran om EG-rättens *absoluta företräde*. Denna doktrin är helt central för integrationstanken. EG-rätten kan givetvis inte vara ett kraftfullt verktyg för harmonisering och integration om medlemsstaterna kan obstruera eller undergräva EG-rättens effektivitet. Medlemsstaterna har enligt domstolen en gång för alla avhänt sig konstitutionell makt, eller med ett annat ord, suveränitet. Det är också gemenskapen, eller domstolen, som ytterst avgör hur mycket makt som överlåtits. Detta brukar i internationell rättsvetenskaplig litteratur anges som domstolens "Kompetenz-

Kompetenz” (se bl.a. Hartley, professor vid London School of Economics, Weiler, professor vid Harvard Law School).

Europas bestämmande politiker må ha kritiska synpunkter på detta men samtidigt måste sägas att det lagstiftande organet, ministerrådet, som består av Europas valda regeringsföreträdare, i vart fall konkludent accepterat EG-domstolens självpåtagna kompetens, möjligen under protest. Inte i något fall har fördraget ändrats och domstolens kompetens beskrivits. Varför detta är fallet är oklart. En tes är att politikerna önskar en integration och därför är tillfredsställda med domstolens självpåtagna roll. Politikerna är osäkra på väljarnas entusiasm för integrationsprojektet och vågar därför inte söka mandatet hos väljarkåren. En annan tes är att politikerna för sent insåg konsekvensen av EG-domstolens aktiviteter. *Costa v. Enel*-målet kom redan år 1964. Knappast anade någon då vidden av läran om EG-rättens absoluta företräde. Efter en i viss mening trevande start måste också sägas att medlemsstaternas judiciella organ och myndigheter kommit att acceptera denna tes. Medlemsstaternas högsta domstolar följer numera i princip EG-domstolens domar. Alldeles klart är i alla fall att Sveriges domstolar lojalt följer EG-domstolen och EG-rätten.

Det bör samtidigt framhållas att frågan ännu inte ställts på sin spets. EG-domstolen har ännu inte haft anledning att underkänna något lands grundlag. Det skulle naturligtvis vara mycket politiskt känsligt att göra detta. Högsta domstolen i Tyskland, Bundesverfassungsgericht, har också i de s.k. Solange-målen intagit förhållningssättet att tysk grundlag står över EG-rätten men ändå accepterat EG-rätten eftersom den inte (ännu:solange) anses strida mot tysk grundlag. Bland medlemsstaterna finns det således även inom juristkåren olika uppfattningar om företrädesdoktrinen. Det bör här framhållas att detta knappast kan tillskrivas hur de olika medlemsstaternas grundlagar är utformade utan det handlar helt enkelt om olika uppfattningar om vad nationalstatens suveränitet egentligen innebär. Här kan tilläggas att den svenske lagstiftaren till stor del har ställt sig bakom den tyska författningsdomstolens uppfattning. Detta framkommer genom lagförarbetena till Regeringsformen 10:5. Enligt dessa lagförarbeten ankommer det emellertid på svensk riksdag att ta ställning till hur en eventuell konflikt mellan EG-rätt och grundlag skall lösas. Domstolar och myndigheter skall följa EG-rätten.

Som framgått i avsnitt 3 ovan har EG-domstolen i flera fall underkänt nationella inkomstskatteregler såsom stridande mot EG-

fördraget. Domstolen har alltså genom sina domar framtvingat lagändringar på ett flertal områden, vilket lett till att vissa skillnader mellan ländernas skattelagstiftning utjämnats. Man skulle därför kunna säga att bristande framgångar i arbetet med att införa harmoniserade inkomstskatteregler lagstiftningsvägen i viss mån har kompensrats genom harmonisering domstolsvägen. Genom domstolspraxis kan man dock aldrig uppnå samma långtgående rättslikhet som är möjlig genom lagstiftning. EG-domstolen kan nämligen i princip endast konstatera att existerande skatteregler strider mot EG-rätten, men har ingen möjlighet att mer i detalj föreskriva vilka andra regler som skall sättas i deras ställe. EG-domstolen är ju, trots att den gärna går i spetsen för utvecklingen och driver integrationen framåt, sist och slutligen just en domstol och inte en lagstiftare.

Även om EG-domstolens praxis aldrig helt kan ersätta lagstiftningsåtgärder kan det eventuellt tänkas att domstolens aktivism på skatteområdet i sig kan medföra att lagstiftningsarbetet påskyndas. EG-domstolens domar har inte alltid mottagits väl i medlemsstaterna. Många har anklagat domstolen för att den går för långt och tolkar in mycket mer i fördragen än vad som går att utläsa ur fördragstexterna. Man menar att domstolen genom sin praxis ger fördragen ett innehåll som medlemsstaterna aldrig någonsin avsåg när de slöt dem. En möjlig väg för medlemsstaterna att ta tillbaka initiativet på skatteområdet vore onekligen att utfärda mer gemensam lagstiftning. Då kan de själva lägga fast kriterierna för hur beskattningen skall vara utformad och blir inte som nu helt utlämnade till domstolens bedömningar. Det är därför inte omöjligt att den irritation vissa av domstolens domar väckt hos medlemsstaterna kan komma att driva på harmoniseringsarbetet något i framtiden.

Även kommissionen har givit uttryck för tankar om att gemenskapsrätten vad gäller vilka skatte- och avgiftsbestämmelser som skall anses oförenliga med målen för den inre marknaden i större utsträckning borde utvecklas inom ramen för den politiska processen. Man menar att detta är att föredra framför en rättsutveckling som sker ad hoc på grundval av de fall som kommer upp i domstolen. Kommissionen har därför lagt fram förslag om att införa kvalificerad majoritet vid beslut om gemensam lagstiftning på detta område i stället för det enhällighetskrav som gäller för närvarande. Eftersom det finns ett stort motstånd hos vissa medlems-

länder, däribland Sverige, att släppa på vetorätten är det dock osäkert om och när detta förslag kan komma att antas.

5 Är integrationen det övergripande målet och låter EG-domstolen detta styra tolkningen?

Utan tvekan kan EG-domstolen klassificeras som integrationsvänlig. Det är dock troligen riktigt att domstolens mycket aktiva era nu är historia. Men det kan i stor utsträckning förklaras av att den juridiska och ekonomiska integrationen gått mycket långt. De stora stegen, EG-rättens överordnade karaktär etc., har redan tagits. EG-domstolen förvaltar och förfinar numera sitt konstruerade system. Det finns också bedömare som menar att domstolens tidigare stora aktivitet på området för varurörlighet nu i stället återfinns på området för personrörlighet och etableringsfrihet. Det är på dessa områden skattebestämmelser ofta påträffas. Dock sker fortfarande språng av rättsutveckling, det senaste torde vara EG-domstolens beslut att medlemsstaterna kan vara skadeståndsskyldiga om deras lagstiftning står i strid med EG-rätt (målen *Francovich* m.fl.). Detta skadeståndsansvar finns inte inskrivet i fördraget och ingen medlemsstat kan antas ha önskat ett sådant ansvar. I målen argumenterade bl.a. Tyskland för att sådant skadeståndsansvar inte kan finnas utan klart lagstöd och att domstolen inte kunde agera lagstiftare. Trots detta tvekade inte EG-domstolen att finna att skadeståndsansvar förelåg. Detta är ett exempel på att EG-domstolen styrs av ett överordnat mål att göra EG-rätten så *effektiv* som möjligt. Denna effektivitetsdoktrin är också ett fundament för den juridiska integrationen. Brott mot EG-rätten måste kunna bestraffas och den person eller det företag som lider skada till följd av medlemsstatens brott måste få upprättelse. Annars skulle givetvis medlemsstaten kunna strunta i att följa EG-rätten.

En viktig fråga är naturligtvis vilken slags integration EG-domstolen är ute efter. I första hand får sägas att EG-domstolen ser som sin viktigaste uppgift att se till att *EG-rätten implementeras och får avsedda effekter*. Ragnemalm har pekat på att EG-domstolen också ser som en mycket viktig uppgift att säkerställa att de posi-

tiva rättigheter som ges EU-medborgarna i EG-rätten kan utnyttjas. Principen om direktivens *direkta effekt* är en direkt följd av denna tanke. Ett direktiv som ger en medborgare en rättighet, men som inte implementerats av en medlemsstat, kan under vissa förutsättningar i alla fall åberopas av medborgaren. Det är dock alldeles klart att EG-domstolen tar fördragets ord om "att skapa en allt fastare sammanslutning mellan de europeiska folken" på fullaste allvar.

6 Vilken neutralitet arbetar EG-domstolen med?

Det skatterättsliga neutralitetsbegreppet har oss veterligen endast använts av EG-domstolen i mervärdesskattemålen. Skälet bakom detta kan vara att i den s.k. *preambeln*, eller inledningen, till det första mervärdesskattedirektivet från år 1967 anges specifikt att mervärdesskattesystemet bör vara neutralt (Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter. Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr 071, 14/4/1967 s. 1301–1303). I preambeln anges bl.a.

Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess räckvidd omfattar alla led av produktion och distribution och tillhandahållande av tjänster.

Under relativt lång tid har därför EG-domstolen kunnat åberopa neutralitetsargumentet vid tolkningen av mervärdesskattedirektiven. Ett tämligen stort antal rättsfall finns. Vi återkommer strax nedan till vilka slutsatser som kan dras av dessa.

Här bör sägas att EG-domstolens tolkning av direktiven får omedelbart genomslag i Sverige. När svensk domstol tolkar den svenska mervärdesskattelagen måste den tolkas "direktivkonformt", dvs. lagen skall ha samma innebörd som direktivet och har EG-domstolen preciserat direktivets innebörd måste detta få genomslag i Sverige och alla andra medlemsstater. Detta är återigen en princip EG-domstolen fastslagit för att EG-rätten skall vara så effektiv som möjligt.

Neutralitetsargumentet återfinns också i de två direktiv som gäller på bolagsskatteområdet, dvs. fusionsdirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet. Dessa har ännu inte prövats i någon större omfattning av EG-domstolen.

I Persson Österman "Kontinuitetsprincipen" (1997) fastslås att neutralitetsprincipen i den skatterättsvetenskapliga diskussionen

används på två olika sätt, antingen som refererande till ett intresse av att höja effektiviteten i samhällsekonomin eller som refererande till en mer "enkel" likabehandlingsprincip. Likabehandlingsprincipen, eller likformighetsprincipen, innebär förenklat att olika typer av företagsformer skall behandlas på samma sätt och att transaktioner med samma realekonomiska innebörd skall behandlas på samma sätt. Detta senare kan leda till högre samhällseffektivitet, men så behöver inte nödvändigtvis vara fallet. "Likabehandlingen" kan ju nämligen avse tillämpningen av en i sig oneutral regel, t.ex. en regel som innebär att en investering i ett visst inventarium är omedelbart avdragsgill.

Det är uppenbart att EG-domstolen ser neutralitetsprincipen på det sistnämnda sättet. Det finns inga bevis för att EG-domstolen låter nationalekonomiska teorier påverka innehållet i neutralitetsprincipen. Tvärtom bortser EG-domstolen från kända ekonomiska insikter (*Ramsayregeln*) genom sitt betonde av att neutraliteten kräver att mervärdesskatten appliceras på alla företag, oberoende av vilka varor eller tjänster de presterar. Det är i vart fall känt sedan Ramsay år 1927 publicerade en artikel i *Economic Journal* att en verkligt neutral mervärdesskatt kräver hänsynstagande till olika varor och tjänsters elasticitet (se även Assarsson i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 26 s. 177 ff.). I praktiken kan givetvis knappast ett sådant hänsynstagande ske i lagstiftningen. Den neutralitet EG-domstolen arbetar med är alltså en annan än den strikt ekonomiska. EG-domstolen tillämpar snarare en juridisk likabehandlingsprincip. EG-domstolen utgår helt enkelt ifrån de ramar, eller målsättningar, som givits i mervärdesskattedirektiven och applicerar dessa på ett sådant sätt att likformighet, såsom denna definierats i lagstiftningen, uppnås. Medför lagstiftningen bristande neutralitet ändrar inte EG-domstolen på detta (t.ex. att vissa företag är befriade från mervärdesskattskyldighet vilket kan leda till s.k. kumulativa effekter). Detta kan också indikera att EG-domstolen inom det tämligen speciella området för indirekt beskattning undviker att operera utanför en rättspositivistiskt definierad arena. EG-domstolen håller sig helt enkelt till spelreglerna och agerar i mångt och mycket som en ordinär nationell högsta domstol. Man kan också uttrycka sig så att EG-domstolen använder en skatteteknisk neutralitetsprincip eller likabehandlingsprincip som är välkänd även från den svenska regeringsrättens praxis.

På de skatteområden som inte är harmoniserade genom sekundärrätt tillämpas de fyra friheterna i det grundläggande fördraget. Som nämnts i avsnitt 3 ovan innebär detta att olika typer av hinder i skattelagstiftningen etc. för att bo i en stat och arbeta i en annan, som anställd eller som företagare, eller hinder för ett bolag att etablera sig utomlands, eller hinder att transferera kapital utomlands eller att sälja/marknadsföra tjänster i en annan stat kan prövas och undanröjas av EG-domstolen. Inte i något fall har effektiviteten i samhällsekonomin beaktats av EG-domstolen. Inte heller synes någon mer trängre juridisk neutralitetsprincip ha beaktats, till exempel risken för att företag etablerar sig i lågskatteländer inom EU och därifrån tillhandahåller tjänster genom att utnyttja rätten att tillhandahålla tjänster. Denna slutsats kan dras av *Safir*-målet, som tyder på en sträng hållning hos EG-domstolen. Målet är dock inte helt lättolkat (jfr även avsnitt 3.4 ovan). Det är alltså möjligt att ha förmånligare regler för gränsöverskridande aktiviteter än för nationella aktiviteter, dvs. det föreligger inte något krav på likabehandling "åt båda hållen".

I stället för att låta sig vägledas av ett slags neutralitetsperspektiv vad gäller synen på tolkningen av fördraget är perspektivet hos EG-domstolen något förenklat att EU-medborgaren, eller EU-företaget, har starka rättigheter som inte annat än i undantagsfall får kränkas. Endast om mycket viktiga samhällsintressen kräver att statens intresse går före individens accepterar EG-domstolen en kränkning av rättigheten. EG-domstolen uppfattar också dessa rättigheter som dynamiska. Eftersom fördragets målsättning är att skapa en ekonomiskt integrerad union stärks dessa rättigheter med tiden. Undantagen blir färre och färre. Medlemsstatens intresse av att försvåra gränsöverskridande aktiviteter blir helt enkelt över tiden mindre.

Detta leder till att EG-domstolens aktiviteter kan medföra bristande samhällseffektivitet (eller oneutrala lägen). Antag att ett medlemsland avskaffar bolagsskatten totalt i syfte att attrahera investerare. Fördraget och EG-domstolspraxis av idag hindrar i princip inte sådana åtgärder. Tvärtom kan alltså EG-domstolens praxis om fri rörlighet och fri etablering underlätta sådana åtgärder. *Safir*-målet (se ovan avsnitt 3.4) är en illustration av detta. En intressant fråga är om reglerna om statsstöd i artikel 87 skulle kunna bli tillämpliga (se om dessa i avsnitt 3.7 ovan). En ensidig åtgärd i form av införandet av mycket gynnsam beskattning bör kunna ses som ett stort statsstöd. Ordalydelsen i artikel 87 är inte

begränsad till att omfatta stöd åt inhemska företag eller inhemsk produktion. Problemet är att reglerna enbart uppfattas vara tillämpliga när statsstödet är selektivt. En allmän skattesänkning i bolagssektorn är generell och kan enligt vedertagen uppfattning inte angripas med dessa regler. Den i Sverige nyligen införda "expertsporten" har t.ex. accepterats av kommissionen. Paradoxalt nog kan således en medlemsstat förklara sig vara skatteparadis utan att EU rättsligt formellt kan agera. Uppförandekoden är det vapen som står till buds. Det råder således en viss slagsida inom EG-rätten; marknadseffekter i form av hinder mot rörligheten kan effektivt rättsligt angripas men marknadseffekter i form av stimulans till att öka rörligheten kan inte angripas. Detta är ett utslag av föreställningen om att fria och självreglerande marknader är optimala. Denna föreställning vilar bakom stora delar av fördraget. (Se t.ex. Miguel Poiates Maduro: *Striking the Elusive Balance Between Economic Freedom and Social Rights in the EU*, Oxford 1999).

7 Avslutande kommentar – finns tecken på att EG-domstolen accepterar ingrepp i den inre marknaden med hänsyn till skattesuveränitet?

Avslutningsvis måste ändå framhållas att EG-domstolen i princip inte underkänner skattesuveräniteten. Det finns ett antal mål som visar att EG-domstolen accepterar internationella skatterättsliga principer som har med skyddet av skattebasen att göra.

Målet *Futura* visar enligt vår mening klart att vissa uppenbara restriktioner för etablering utomlands inte kan prövas. I fallet prövades nämligen regeln om att enbart förluster knutna till en verksamhet i det fasta driftsstället är avdragsgilla i driftställestaten. Låt oss förtydliga genom ett exempel. Antag att en person (bosatt i Danmark) har sin huvudsakliga verksamhet i Danmark och en filial i Malmö. Antag att verksamheten börjar gå mycket dåligt i Danmark och lämnar underskott. Antag vidare att hans filial i Malmö däremot går bra, så bra att den precis täcker förlusten i Köpenhamn. Ur danskens perspektiv har han skatterättsligt visat ett nollresultat. Emellertid kommer Sverige som källstat att beskatta hans överskott. Utifrån den skattskyldiges perspektiv är detta dubbelt märkligt för hade förhållandet varit omvänt, förlust i Sverige och vinst i Danmark, hade danska skattemyndigheten beaktat den svenska förlusten! Och båda dessa förhållningssätt följer av hävdvunna internationella skatterättsliga principer.

I *Futura* accepterade EG-domstolen denna skatterättsliga princip. Skälet som EG-domstolen såg var att förhållningssättet var en följd av den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Eftersom Sverige som källstat inte vinstbeskattar danskens globala inkomst kan det inte krävas att Sverige i något avseende beaktar hans globala inkomstförhållanden, som t.ex. att hans verksamhet totalt sett går med förlust. Men vilken glädje har dansken av detta? Han har i praktiken två alternativ: antingen lägga ner verksamheten i Sverige för att kraftsamla i Danmark eller lägga ner den danska förlustbringande verksamheten. En uppenbar restriktion föreligger för honom. Restriktionen som EG-domstolen ser är dock en följd av

den avsaknad av harmonisering på inkomstbeskattningens område som föreligger inom EU. Det som utifrån danskens perspektiv försvårar för honom att bedriva verksamhet är en logisk följd av den av EG-domstolen accepterade territorialitetsprincipen.

Även i målet *Gilly* accepterade EG-domstolen vedertagna internationella skatterättsprinciper för att lösa internationell dubbelbeskattning. En person arbetade i ett annat land och beskattades både i detta land (källstaten) och i hemvistlandet. Enligt dubbelbeskattningsavtalet skulle hemvistlandet ta hänsyn till den skatt som betalats i källstaten, men bara med så mycket pengar som betalats i hemvistlandet på samma inkomst. Nu slumpade det sig så att skatten var högre i källstaten än i hemviststaten. Men detta accepterade EG-domstolen under hänvisning till skattesuveräniteten, det är möjligt att ha vilken skattesats som helst i ett land.

En annan viktig slutsats är att EG-domstolen med sin ”konstruktiva fantasi” (Ragnemalm) i tolkningen faktiskt visat sig vara beredd att skydda medlemsstatens skattebas, vilket framgår av det ovannämnda målet *Man-in-Black* (se avsnitt 2.1). Men skyddet tycks mer vara mot ett rent missbruk av EG-rätten. Att rent allmänt dra fördel av fördragsrättigheterna kan aldrig uppfattas som ett missbruk. Detta kan sägas framgå av *Centros*-domen, som visserligen inte handlade om skatterätt. I fallet var fråga om danskar som önskade bedriva näringsverksamhet i Danmark i aktiebolagsform. Danskarna vill dock utnyttja att kravet på aktiekapitalets storlek i Storbritannien är mycket lägre än i Danmark och bildade således bolaget i Storbritannien. Danmark ville inte tillåta bolaget som enbart skulle bedriva verksamhet i Danmark. EG-domstolen angav dock att det inte gick att förhindra det formellt engelska bolagets rätt att etablera sig i Danmark. EG-domstolen menade att fördraget ger det brittiska bolaget rätt att etablera sig i Danmark.

Detta kan förstås som att svenskar som önskar bedriva näringsverksamhet i Sverige i bolagsform kan bilda bolag utomlands och möjligen åtnjuta skattefördelar med detta. En sådan etablering skulle dock i många fall innebära att det utländska bolaget har fast driftställe i Sverige och detta fasta driftsställe beskattas med den vanliga skattesatsen om 28 procent. *Centros*-domen i sig är därför inte något större hot mot den svenska skattebasen. Det intressanta är i stället att EG-domstolen accepterar en i sig egendomlig bolags-etablering som uppenbarligen hade som syfte att åtnjuta fördelar som inte gavs i det land där själva verksamheten skulle bedrivas. Skulle en sådan skattemässig fördel uppstå skulle EG-domstolen

troligen acceptera detta. Tjänsteföretag som i en framtid säljer sina tjänster genom att använda modern informationsteknologi skulle dock kunna utnyttja denna möjlighet till etablering i andra stater, om dessa har lägre bolagsskatt än Sverige. Skulle också kommissionens idé om att låta registreringen styra var moms skall betalas på Internet-baserad tjänsteproduktion accepteras skulle detta kunna innebära väsentliga problem för den svenska skattebasen.

Sammanfattningsvis kan följande anföras. I princip är det legala skyddet för skattebaserna relativt gott. Fördraget som det är skrivet idag och EG-domstolens praxis begränsar dock utrymmet för att upprätthålla skatteregler som hindrar den fria rörligheten inom EU. Åtskilliga regler som finns i skattesystemet och som motiveras av önskemålet att skydda skattebaser (kontrollregler, CFC-regler, koncernbidragsregler, försäkringsskatteregler) har effekter på den fria rörligheten. EG-domstolen tenderar att underkänna sådana regler. Den integration som uppstår kan betecknas som negativ, dvs. regler tas bort utan att ersättas av andra. Detta kan också liknas vid ett s.k. "race to the bottom" där frihet från marknadsstörningar blir en konkurrensfördel för en stat.

Alternativet är positiv integration, dvs. att gemensamma regler införs. Lagstiftaren på EU-nivå är ministerrådet. För närvarande har alla medlemsstater vetorätt mot alla förslag på beskattningens område eftersom ett krav på enhällighet föreligger. Det råder stort motstånd bland medlemsstaterna att införa majoritetsbeslut på beskattningens område. Förklaringen till detta är dock inte svår förståelig. För det första tillhör beskattningsmakten statssoveränitetens kärna. Få vill ge upp denna makt. För det andra ligger ansvaret för välfärdssamhället i EU kvar hos medlemsstaterna. Den som svarar för utgiftssidan önskar naturligt nog att ha kontroll över inkomstsidan. För det tredje föreligger inte politisk konsensus om EU:s färdriktning. Avskaffandet av vetorätten på beskattningens område kan onekligen sägas leda till en ökad federalism. Den bekymmersamma frågan är naturligtvis om sådan federalism ändå är oundviklig genom den negativa integration som sakta sker runtomkring oss. En möjlig kompromisslösning skulle kanske kunna vara den som kommissionen förespråkar, dvs. att slopa vetorätten när det gäller sådana skattefrågor där domstolens praxis ändå redan starkt beskurit det nationella självbestämmandet men behålla den när det gäller skattefrågor rent generellt (jfr avsnitt 4 ovan).