

MATTIAS DAHLBERG

EU och svensk företagsbeskattning



SNS FÖRLAG

EU OCH SVENSK FÖRETAGSBESKATTNING

EU och svensk företagsbeskattning

MATTIAS DAHLBERG

SNS Förlag

SNS Förlag
Box 5629
114 86 Stockholm
Telefon: 08-507 025 00
www.sns.se

SNS – Studieförbundet Näringsliv och Samhälle är en oberoende ideell förening som genom forskning, möten och utbildning bidrar till att ledande beslutsfattare i näringsliv, politik och offentlig förvaltning kan fatta välgrundade beslut baserade på vetenskap och saklig analys.

280 ledande företag, myndigheter och organisationer är medlemmar i SNS.

EU och svensk företagsbeskattning
Mattias Dahlberg
Första upplagan
Första tryckningen

© Författaren och SNS Förlag 2019
Omslag: Allan Seppa
Inlaga: Michelsen text och form

ISBN 978-91-88637-26-0

INNEHÅLL

Utgivarens förord	7
Förord	9
Sammanfattning	11
1 Inledning	17
2 Den internationella utvecklingen	23
3 EU:s åtgärder inom företagsbeskattningens område	35
4 Förslag om ny lagstiftning om företagsbeskattning inom EU	65
5 Svensk företagsbeskattning i behov av översyn i förhållande till EU-rätten	85
6 Avslutning	105
Käll- och litteraturlista	113

Utgivarens förord

FÖRETAGSBESKATTNINGEN inom EU genomgår stora förändringar. De har till stor del sin grund i medlemsländernas behov av att skydda bolagsskattebaserna från skatteflykt och aggressiv skatteplanering. Ett skatteflyktsdirektiv har trätt i kraft 2019. Det pågår också ett arbete med att harmonisera bolagsskattebaserna.

EU-domstolen har under senare år ägnat särskild uppmärksamhet åt att hantera nationella skatteförslag som kan stå i strid med de fria rörligheterna och reglerna om otillåtet statsstöd.

Den digitala utvecklingen i samhället påverkar allt mer företagsbeskattningen. Det allt större inslaget av digitala tjänster har under lång tid gjort det besvärligt att beskatta de stora multinationella företagen. Här pågår nu intensiva diskussioner, och då inte bara i EU, utan även i OECD och G20. En inriktning är att åtminstone delar av beskattningen av dessa företag ska ske där användarna finns; användarna ses därmed som en viktig del i företagets värdeskapande. Detta sätt att se det på vänder upp och ned på traditionella principer för företagsbeskattning.

Allt detta, och mer därtill, analyseras av Mattias Dahlberg, professor i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet. Rapporten ingår i SNS forskningsprojekt »Skatter i en globaliserad värld«.

Det är SNS förhoppning att rapporten ska bidra till ökad kunskap om europeisk och svensk företagsbeskattning och stimulera till diskussion om Sveriges ställningstaganden i den förändringsprocess

som pågår. För analys, slutsatser och förslag svarar rapportens författare. SNS som organisation tar inte ställning till dessa. SNS uppdrag är att initiera och presentera forskningsbaserade analyser av viktiga samhällsfrågor.

Forskningsprojektet följs av en referensgrupp med representanter för ett tjugotal företag, myndigheter och organisationer. Från referensgruppen erhålls också finansieringen till projektet. SNS framför ett tack till referensgruppen, som består av AstraZeneca, Atlas Copco, Bostadsrätterna, EQT, Ekonomistyrningsverket, FAR, Investor, Konjunkturinstitutet, Lantbrukarnas Riksförbund, Landsorganisationen i Sverige, Mellby Gård, Motormännen, Swedish Private Equity & Venture Capital Association, Sveriges akademikers centralorganisation, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Spotify, Stora Enso, Svenskt Näringsliv, Teknikföretagen, Tjänstemännens centralorganisation, Uniper och Vattenfall. *Katarina Nordblom*, docent i nationalekonomi vid Göteborgs universitet, ingår i referensgruppen som representant för SNS vetenskapliga råd.

Mats Tjernberg, professor i offentlig rätt och skatterätt vid Juridiska institutionen, Lunds universitet, har på ett akademiskt seminarium kommenterat en tidigare version av rapporten. Tack för många konstruktiva synpunkter!

Stockholm i november 2019
Stefan Sandström
forskningsledare

Förord

DEN INTERNATIONELLA UTVECKLINGEN av skatterätten är för närvarande mycket omfattande. Det gemensamma arbetet mot internationell skatteflykt och skatteplanering är omfattande. Inom EU har också aktivitetsnivån ökat inom området för företagsbeskattning. Europeiska kommissionen har lämnat nya förslag på gemensam bolagsskattebas, beskattning av digital näringsverksamhet och olika åtgärder mot internationell skatteflykt. Det nyligen genomförda skatteflyktsdirektivet (2016/1164/EU) antogs med rekordfart och medför viktiga förändringar av medlemsstaternas skattelagstiftning. EU-domstolen fortsätter att skapa viktig rättspraxis inom området för företagsbeskattning.

I denna skrift behandlar jag de centrala utvecklingslinjerna vad gäller EU-rättens inflytande på medlemsstaternas företagsbeskattning. Skatterätten kännetecknas av detaljrikedom och återkommande lagändringar. Mål och principer för skattesystemet tenderar dock att vara beständiga över tid. För närvarande är emellertid också skatterätten i en brytningstid vad gäller vissa av dessa utgångspunkter för systemet. Skälet är den ökade digitaliseringen av ekonomin. Denna utveckling innebär att företag i mindre grad behöver vara fysiskt närvarande på en viss marknad för att kunna nå ut med varor och tjänster. Konsumenternas interaktion i utformningen av digitala produkter har också betydelse för diskussionen om var företagets verksamhet ska beskattas. För närvarande pågår en diskussion om att förändra grund-

läggande principer för skattesystemet och i ökad grad allokera beskattningsrätt till den stat där konsumtionen äger rum.

Det är dessa förändringsmönster som är huvudtema för framställningen.

Jag vill tacka SNS för uppdraget att författa denna skrift. Tack också för de värdefulla synpunkter som referensgruppens medlemmar samt professor Mats Tjernberg givit på framställningen. Ett avsnitt har också behandlats vid ett högre seminarium i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet, och jag tackar deltagarna för viktiga kommentarer.

Självfallet är jag ensam ansvarig för de bedömningar och uppfattningar som framförs. Eventuella kvarvarande brister är förstås mina egna.

Uppsala den 11 november 2019

Mattias Dahlberg

Sammanfattning

TILL OCH MED 1990-TALET var EU:s (tidigare EG:s) inflytande relativt litet inom området för företagsbeskattning. Under 1990-talet antogs emellertid ett antal direktiv, främst i syfte att undanröja hinder på den inre marknaden. Efter hand har ambitionen att motverka skatteflykt och upprätthålla en rättvis fördelning av beskattningsrätten blivit viktigare. EU-domstolens praxis har i det avseendet fått en växande betydelse och kan i vissa fall rättfärdiga nationell lagstiftning som begränsar fria rörligheter.

Det finns ett starkt globalt intresse av att motverka internationell skatteflykt och skatteplanering. De senaste årens aktivitet inom området kan spåras tillbaka till den globala finanskrisen som påbörjades åren 2007 och 2008. Finanskrisen medförde ökade utgifter för många stater och behovet av att säkerställa skattebasen blev större. Inom G20 och OECD inleddes ett arbete för att skydda bolagsskattebasen. Projektet har beteckningen »Base Erosion and Profit Shifting«, förkortat BEPS. Såväl EU:s medlemsstater som Europeiska kommissionen deltar i BEPS-projektet. Sverige deltar aktivt i arbetet.

Inom ramen för BEPS-projektet har det presenterats en rad rapporter som också har föranlett lagstiftning på både nationell och internationell nivå. Inom EU har det så kallade skatteflyktsdirektivet från år 2016 antagits. Det kan sägas vara ett utflöde ur BEPS-projektet. För svenskt vidkommande har det bland annat resulterat i förändrade

regler för ränteavdrag i företagsskattesektorn och olika åtgärder för att förhindra skatteplanering med hybridsubjekt och hybridinstrument.

Det kan ifrågasättas om vissa av Sveriges regler om begränsning av ränteavdrag i företagsskattesektorn är förenliga med EU:s primär rätt i form av etableringsfriheten. Det gäller framförallt kravet i 24 kap. 18 § inkomstskattelagen (IL) som uppställer ett krav på minimibesättning för mottagen ränta om 10 procent och kravet i 24 kap. 19 § IL för att ändå bevilja ränteavdrag, nämligen att om skulden avser ett förvärv av en delägar rätt ska förvärvet vara »väsentligen affärsmässigt motiverat«.

Skälet till att dessa krav kan vara oförenliga med etableringsfriheten är att EU-domstolen inom ramen för förnufts doktrinen (»rule of reason«-doktrinen) har uppställt krav på hur lagstiftning mot skatteundandragande ska vara utformad när den träffar transaktioner inom EU. Detta krav formulerades av EU-domstolen i Cadbury Schweppes-målet (C-196/04) och innebär att en lagstiftning mot skatteflykt enbart får avse »rent konstlade upplägg«. Enligt min mening är det en påtaglig risk att den svenska regleringen träffar alltför brett för att möta detta krav.

Inom området för direkt beskattning (inkomstbeskattning) har EU inte beslutat om särskilt många gemensamma lagstiftningsakter. Några direktiv genomfördes under 1990-talet och 00-talet, exempelvis moder/dotterbolagsdirektivet och fusionsdirektivet. Kännetecknande för detta arbete var att det tog lång tid och inte medförde någon radikalt förändrad lagstiftning i medlemsstaterna. Det skatteflyktsdirektiv som antogs år 2016 kunde utredas och beslutas inom loppet av ett fåtal år och är som ovan nämnts ett resultat av BEPS-projektet. Det kan för närvarande skönjas en något större vilja hos flera medlemsstater att verkligen genomföra ny gemensam skattelagstiftning inom EU. Kommissionen verkar aktivt för att så ska bli fallet.

Under senare år har kommissionen flyttat fram positionerna. Ett exempel är det utökade arbetet mot otillåtet statligt stöd inom skatteområdet. Kommissionen har bland annat riktat in sig på de förhandsbeskedsinstitut inom skatteområdet som finns i många medlemsstater. Enligt många stater interna skatterätt är det möjligt för företag att söka förhandsbesked hos skattemyndigheten eller hos annan statlig myndighet om formerna för den framtida beskattningen. Inte

minst är det inom området för internprissättning som det är möjligt att ansöka om förhandsbesked. Enligt kommissionen finns det en risk att dessa förhandsbesked medför ett otillåtet statligt stöd. Nyligen har två viktiga domar meddelats av EU:s Tribunal inom detta område. I det ena fallet (förenade målen T-755/15 och 759/15) *Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe mot kommissionen* förklarade Tribunalen att förhandsbeskedet om internprissättning som meddelats i Luxemburg utgjorde ett otillåtet statligt stöd. I det andra fallet (förenade målen T-760/15 och T-636/15 *Nederländerna m.fl. mot kommissionen*, ofta refererat till som »Starbucks») förklarade emellertid Tribunalen att förhandsbeskedet om internprissättning som meddelats i Nederländerna inte utgjorde otillåtet statligt stöd. Det kan antas att dessa domar kommer att överklagas till EU-domstolen.

Kommissionen har dessutom lämnat förslag på direktiv om en gemensam bolagsskattebas och en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCTB respektive CCCTB). Stora medlemsstater som Frankrike och Tyskland har uttryckt sympati för att genomföra en sådan harmonisering av skattesystemen inom EU. Samtidigt pågår alltså ett omfattande internationellt samarbete mot skatteflykt och skatteplanering. En grundidé är att värde (bolagsvinster) ska beskattas där de genereras. OECD och G20-gruppen arbetar med detta inom ramen för BEPS-projektet. EU:s skatteflyktsdirektiv, som trädde i kraft år 2019, är ett resultat av det arbetet.

Kommissionen föreslår också ytterligare harmonisering genom beskattning av digitala tjänster och digital verksamhet. Hur medlemsstaterna förhåller sig till dessa förslag kan bli avgörande för EU:s inriktning inom området för företagsbeskattning under de närmaste åren. Vad gäller beskattning av digital verksamhet innehåller förslagen från EU, men också från OECD, avvikelser från de traditionella beskattningsprinciperna. De slutliga förslagen från OECD inom detta område kan medföra avsteg från gamla beskattningsprinciper och i stället betona beskattning av företags digitala affärsverksamhet i stater där konsumtionen av digitala tjänster äger rum.

De nu gällande beskattningsprinciperna utformades i början av 1900-talet, och särskilt betydelsefullt var Nationernas förbund som utformade den första modellen för hur ett skatteavtal kan utformas. Det kan sägas att stater genom de internationella skatteavtalen fördelar

beskattningsrätten mellan sig. Dessa skatteavtal är baserade på att stater har beskattning enligt hemvistprincipen och källstatsprincipen.

Hemvistprincipen har sitt fokus på den skattskyldiges anknytning till en viss stat. Om den skattskyldige anses vara hemmahörande i en viss stat blir personen i fråga obegränsat skattskyldig i den staten, det vill säga skattskyldig där för sin globala inkomst. Källstatsprincipen tar i stället fäste vid inkomstens anknytning till en viss stat. Om inkomsten har tillräcklig anknytning till en viss stat blir den också skattepliktig i den staten. Många av världens stater, liksom Sverige, använder sig av en kombination av hemvistprincipen och källstatsprincipen för att bestämma sin beskattningsmakt utåt.

En annan central beskattningsprincip är armlängdsprincipen. Den tillämpas i förhållande till prissättning av varor och tjänster som säljs och köps mellan närstående företag, det vill säga i koncernförhållanden. Utgångspunkten för armlängdsprincipen är att priset ska sättas som om varan eller tjänsten hade köpts och sålts mellan oberoende näringsidkare, som befinner sig på »armlängds avstånd« – för att hänvisa till principens namn.

Inte minst digital verksamhet har ställt dessa traditionella beskattningsprinciper under stark yttre press. OECD har utrett detta i flera rapporter inom ramen för BEPS-projektet. Det är bland annat några kännetecken för viss digital verksamhet som ställer de traditionella principerna under påfrestning. Med viss digital verksamhet är det möjligt att i betydande omfattning vara verksamma på utländska marknader utan att ha någon större fysisk närvaro där. Det är just fysisk närvaro i andra stater som är central för de traditionella beskattningsprinciperna.

Ett annat kännetecken för viss digital verksamhet är användarnas delaktighet och bidrag till verksamhetens kärna. Mot denna bakgrund finns en pågående diskussion om konsumenternas delaktighet i »värdeskapandet« i digital verksamhet. Det hävdas därför att de stater i vilka konsumenterna är hemmahörande ska erhålla en del av det beskattningsunderlag som den digitala verksamheten skapar.

En sådan mekanism för fördelning av beskattningsunderlaget för de globalt verksamma företagen inom digital verksamhet skulle gynna de stora ekonomierna med ett stort antal konsumenter. Det finns förstås en risk för att Sverige – en liten och öppen ekonomi – skulle förlora

beskattningsunderlag med ett sådant skifte av beskattningsprincip. Ett slutligt förslag från OECD om beskattning av digital verksamhet kommer förmodligen att lämnas i början av år 2020.

Det finns ett antal områden inom svensk företagsbeskattning där det kan ifrågasättas om denna är förenlig med fria rörligheter. För närvarande genomför Sverige det EU-rättsliga skatteflyktsdirektivet, bland annat i fråga om ränteavdragsbegränsningar, hybridregler, CFC-lagstiftning och exitbeskattning. EU-domstolen har genom åren meddelat domar i ett stort antal mål där förhållandet mellan nationell skattelagstiftning och de fria rörligheterna har varit i fokus. I juni 2019 meddelades två domar med omedelbar betydelse för svensk företagsbeskattning. Det är Holmen- och Memiradomarna (mål C-607/17 *Memira* och C-608/17 *Holmen*). Båda målen gäller möjligheten av att resultatutjämna inom koncerner med koncernbolag i olika medlemsstater. I många medlemsstater finns möjligheten för koncernbolag hemmahörande i samma stat att utjämna överskott och underskott inom koncernen. Frågan är i vilken omfattning som en sådan möjlighet till resultatutjämning ska vara möjlig mellan närstående bolag i olika medlemsstater. I det numera klassiska Marks & Spencer-målet (C-446/03) medgav EU-domstolen med stöd i etableringsfriheten att en sådan rätt skulle föreligga i mycket avgränsade situationer. Man kan generellt sägas att gränsöverskridande resultatutjämning ska vara tillåten om underskottet (förlusten) är slutlig, det vill säga att förlustbolaget inte kan utnyttja den för ett tidigare år eller ett senare år, eller kan resultatutjämna med något annat företag. I Holmen- och Memiradomarna har EU-domstolen ytterligare understrukit att möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning är starkt begränsad. EU-domstolen betonar i dessa domar att det inte heller ska vara möjligt att resultatutjämna i gränsöverskridande situationer om förlusten kan utnyttjas genom att förlustbolaget avyttras till en oberoende part. Om förlusten i det avyttrade bolaget kan tillgodogöras av det förvärvande bolaget för att reducera beskattningsunderlaget, kan förlustbolaget avyttras med ett ekonomiskt utbyte för avyttraren.

Det ligger något i ett sådant betraktelsesätt. EU-domstolen tycks dock förbise att det i många stater finns omfattande begränsningar i handeln med förlustbolag. Skälet till det är att stater vill motverka olika slag av skatteplanering och skatteflykt med förlustbolag. I både

Memira- och Holmenmålen var det Högsta förvaltningsdomstolen som hade begärt förhandsavgörande från EU-domstolen, och det återstår att se hur de nationella domstolarna ska tillämpa dessa domar.

En principiellt viktig fråga är på vilket sätt som den skattepolitiska diskussionen förs inom EU. Som framgått är kommissionen en viktig aktör inom området. Medlemsstaternas finansministrar eller deras ombud möts också inom ramen för ett beredningsorgan till rådet, »Code of conduct for business taxation« eller Primarologruppen. Det har förekommit viss kritik mot att insynen i arbetet inom denna grupp är bristfällig.

KAPITEL 1

Inledning*

Bakgrund

När Sverige övervägde medlemskap i EU var frågor om beskattning inte något som nämnvärt diskuterades. Det stod emellertid klart att vissa delar av Sveriges skattesystem skulle påverkas i avsevärd omfattning. Det gällde särskilt området för mervärdesbeskattning som är helt harmoniserat inom EU. Att EU-medlemskapet skulle få stora återverkningar också inom inkomstbeskattningens område, inklusive företagsbeskattning, var emellertid inte allmänt känt vid tidpunkten för EU-inträdet. Ett viktigt skäl var att det i början av 1990-talet inte var klart ens inom dåvarande Europeiska gemenskapen (EG) vilken betydelse de fria rörligheterna skulle få för de nationella bolags-skattesystemen.

Den senaste stora skattereformen genomfördes i Sverige åren 1990 och 1991 och var resultatet av partipolitiskt blocköverskridande överenskommelser. Det utredningsarbete som ledde fram till

* Framställningen bygger delvis på den rapport som jag författade för SIEPS (Dahlberg, Mattias, EU och företagsbeskattningen – ett område av växande betydelse, SIEPS, 2019). Den framställningen var emellertid helt inriktad på EU-rätt och behandlade inte svensk företagsbeskattning, vilket föreliggande rapport gör. Under hösten 2019 har ytterligare lagstiftning föreslagits till följd av skatteflyktsdirektivet. Det har emellertid inte varit möjligt att beakta den inom ramen för denna framställning.

denna »århundradets skattereform« gjordes i slutet av 1980-talet. Stora samhällsförändringar har ägt rum därefter, och EU-medlemskapet är bara *en* sådan förändring. En annan fundamental förändring är valutaavregleringen, som ägde rum i slutet av 1980-talet och början av 1990-talet. Den tidigare valutaregleringen fungerade i viss mån som ett skyddsnät mot internationell skatteflykt och skatteplanering.

Med skatteflykt (»tax evasion«) avses olagliga transaktioner som alltså inte är förenliga med lagstiftningens ordalydelse, och i varje fall inte med dess syften. Uttrycket skatteplanering (»tax avoidance«) avser transaktioner som är förenliga med lagstiftningen men inte alltid förutsedda av lagstiftaren. Viss skatteplanering kan därför föranleda lagstiftaren att införa olika slags motåtgärder. Gränsdragningen mellan skatteflykt och skatteplanering är inte skarp, och inte minst i den allmänna debatten används ofta uttrycket skatteflykt synonymt med skatteplanering. Ibland används uttrycket »aggressiv skatteplanering« där attributet »aggressiv« avser en särskilt omfattande eller tekniskt avancerad skatteplanering.

Valutaavregleringen hade i grunden många positiva konsekvenser och underlättade internationell kapitalbildning. En negativ bieffekt var dock att det blev enklare att flytta kapital till lågskattejurisdiktioner och att genomföra olika former av skatteflykt och skatteplanering. Inom EU, och även inom OECD, har det sedan början av 1990-talet pågått ett arbete mot internationell skatteflykt och skatteplanering, om än med varierande intensitet över tiden. Nu är detta arbete mer omfattande än tidigare.

Systemen för bolagsbeskattning i EU:s medlemsstater är inte harmoniserade, även om det i många av staterna finns gemensamma grunddrag. De effektiva skattesatserna skiljer sig också åt mellan medlemsstaterna. De åtgärder som EU har vidtagit inom företagsbeskattningens område kan delas in i tre faser:

- * Den första fasen avser att motverka hinder för den inre marknaden. EU-domstolens praxis beträffande fria rörligheter, kommissionens arbete mot otillåtet statligt stöd samt de få direktiven på företagsbeskattningens område i början av 1990-talet är uttryck för denna fas, som alltjämt pågår.

- * Den andra fasen avser arbetet mot internationell skatteflykt och skatteplanering, och har vuxit i betydelse genom 2016 års skatteflyktsdirektiv.
- * Den tredje fasen avser delvis harmonisering av företagsbeskattningen i form av en gemensam bolagsskattebas och beskattning av digital affärsverksamhet. Här har några beslut ännu inte tagits, men kommissionen är en drivande kraft. Denna fas är relativt ny.

Syfte, avgränsningar och disposition

Det huvudsakliga syftet med denna studie är att identifiera EU-rättens betydelse för svensk företagsbeskattning. Det är inte möjligt att här gå in i detalj i samtliga regelverk som behandlas. I vissa delar görs en fördjupning, och i andra delar är framställningen mer policyinriktad. Den skattepolitiska innebörden och konsekvenserna av de olika åtgärderna diskuteras genomgående. En övergripande fråga är vilka ändamål EU:s olika åtgärder har och vilka generella konsekvenser de får för medlemsstaterna.

Under de senaste åren har EU engagerat sig alltmer inom området för företagsbeskattning. Detta arbete är i hög grad parallellt med det arbete för att skydda de nationella företagsskattebaserna som bedrivs av OECD och G20-gruppen inom projektet för att motverka urholkning av bolagsskattebaser och överflyttning av vinster, »Base Erosion and Profit Shifting«, BEPS.¹ Inte minst EU:s generella policy för bolagsbeskattning är uttryck för mål och strategier inom BEPS-projektet. EU är aktivt inom BEPS-projektet genom Europeiska kommissionen, och särskilt EU:s skatteflyktsdirektiv är i hög grad ett resultat av BEPS-projektet.²

1. Med Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) avses att en stats skattebas (det vill säga beskattningsbara inkomster) överförs till andra stater («eroderar») genom olika former av skatteplanering. Det kan exempelvis vara fråga om ränteavdrag som görs i högskattestater och där räntan betalas till en långgivare som dessutom är ett närstående bolag hemmahörande i ett skatteparadis.

2. Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (ändrat genom direktiv 2017/952/EU).

EU:s generella policy inom området för bolagsbeskattning diskuteras, liksom flera av EU:s pågående projekt inom området för bolagsbeskattning. Det gäller bland annat förslagen om en gemensam (konsoliderad) bolagsskattebas och beskattning av digital näringsverksamhet.

I studien ges ett särskilt utrymme åt förhållandet mellan nationell företagsbeskattning och de fria rörligheter som uttrycks i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Dessa fria rörligheter gäller mellan medlemsstaterna i EU, men också i förhållande till de tre EFTA-staterna Island, Liechtenstein och Norge inom ramen för EES-avtalet. Härutöver gäller de fria kapitalrörelserna i betydande omfattning också i förhållande till tredje land, det vill säga i förhållande till stater utanför EES-avtalet.

En annan mekanism för att skydda den inre marknaden är förbudet mot statligt stöd. Denna mekanism har kommit till användning i en rad ärenden inom bolagsbeskattningens område. En översikt över detta område ges också. Av utrymmesskäl är det inte möjligt att behandla miljöskatter och energiskatter. Informationsutbyte och förfaranderegler behandlas inte heller. Fokus ligger på materiella beskattningsregler inom företagsbeskattningens område, det vill säga regler som stadgar uttag av skatt. Förfaranderegler, administrativt samarbete och utbyte av upplysningar behandlas inte. Visserligen pågår det ett omfattande arbete inom EU också inom dessa områden, men det är inte möjligt att inkludera dem i denna bok.

I framställningen används uttrycken »företagsbeskattning« och »bolagsbeskattning« synonymt. Dessa uttryck förekommer också omväxlande i rättsakter från EU, och någon praktisk betydelseskilnad finns inte.³

Detta är en skatterättslig framställning där fokus ligger på innehållet i gällande rätt. Jag diskuterar också skattepolitiska frågor och sätter den rättsliga regleringen i ett internationellt, skattepolitiskt

3. Termen »företag« inbegriper visserligen näringsverksamhet som bedrivs av enskild näringsidkare (»fysisk person«), men de EU-rättsliga åtgärder som behandlas i denna analys avser huvudsakligen bolag. Den inre marknaden omfattar självfallet också enskilda näringsidkare. Större företag, liksom många små och medelstora företag, bedrivs i bolagsform.

sammanhang. Det är en rad olika frågor som behandlas och det är inte möjligt att tränga på djupet i dem alla. För att studien ska kunna läsas med behållning även utanför kretsen av specialister i skatterätt förklarar jag en del grundläggande förhållanden och samband. Det gäller särskilt de principer som styr utformningen av den internationella skatterätten i rent intern rätt, på EU-nivå och inom ramen för skatteavtalen.

Framställningen har följande disposition. I kapitel 2 behandlas ett par element i den internationella utvecklingen. Det gäller BEPS-projektet, det vill säga OECD:s arbete mot urholkning av bolagsskattobaser och överflyttning av vinster. Kapitel 3 tar upp de olika områden där EU har infört, eller föreslår att införa, regler som påverkar medlemsstaternas företagsbeskattning. Stort utrymme ägnas åt EU-domstolens praxis om fria rörligheter, där i många fall nationell företagsbeskattning har befunnits strida mot exempelvis etableringsfriheten eller de fria kapitalrörelserna. Det EU-rättsliga förbudet mot statligt stöd till företag behandlas relativt ingående.

I kapitel 4 diskuterar jag de förslag om reformerad företagsbeskattning på EU-nivå som Europeiska kommissionen relativt nyligen har föreslagit. Det gäller en gemensam konsoliderad bolagsskattebas samt beskattning av digital verksamhet. Inom OECD pågår för närvarande ett omfattande utredningsarbete om beskattning av digital verksamhet, och det kan komma att påverka också medlemsstaterna inom EU. Förslagen innebär avsteg från traditionella beskattningsprinciper, inte minst armlängdsprincipen. Det finns därför anledning att behandla den ekonomiska bakgrunden och förslagen relativt utförligt. Bakgrundsbeskrivningen av den digitala ekonomin är i huvudsak hämtad från OECD:s undersökningar inom området. Kapitel 5 avser några centrala delar i svensk företagsbeskattning i förhållande till EU-rätten, särskilt vad gäller fria rörligheter och skatteflyktsdirektivet. I kapitel 6 ges några sammanfattande slutsatser.

KAPITEL 2

Den internationella utvecklingen

OECD:s arbete mot Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Sedan år 2013 har OECD och G20 utvecklat ett stort projekt mot erosion av bolagsskattebasen, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).⁴ Under många år har EU inom ramen för olika projekt arbetat mot internationell skatteflykt och skatteplanering. EU deltar aktivt i BEPS-projektet. Det är framförallt skyddet av bolagsskattebasen som är i fokus. OECD:s medlemsstater har sett ökade problem med att säkra bolagsskattebasen. Som en andel av de samlade skatteinkomsterna är bolagsskatten inte särskilt stor, men den är ändå en viktig del av staternas samlade skatteinkomster. Inom OECD-kretsen utgör staternas inkomster från bolagsskatten ungefär 3 procent av BNP eller omkring 10 procent av skatteinkomsterna.⁵ Även i Sverige genererar bolagsskatten intäkter i nivå med 3 procent av BNP. För Sveriges del

4. De två initiala rapporterna inom BEPS-projektet är »Addressing Base Erosion and Profit Shifting« och »Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting«, båda utgivna i Paris 2013. Det ska noteras att det är både OECD och G20 som står bakom BEPS-projektet. Beredningsarbetet utförs framförallt av OECD. G20 består av världens mest inflytelserika stater inklusive EU.

5. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013, s. 15.

motsvarar det ungefär 100 miljarder kronor årligen.⁶ Under 1980- och 1990-talen medförde många staters skattereformer att bolagsskattesatserna sänktes och att bolagsskattebasen breddades. Någon stor effekt på uttaget av bolagsskatt hade dock inte reformerna.

Globaliseringen har fått återverkningar på hur internationella koncerner organiserar sin verksamhet. Användningen av skatteparadis för att göra utländska direktinvesteringar är betydande, enligt uppgifter som OECD har tagit fram ur statistik som tillhandahållits av Internationella valutafonden.⁷ Uppgifterna visar att skatteparadisen Barbados, Bermuda och Brittiska Jungfruöarna år 2010 erhöll större utländska direktinvesteringar än Tyskland respektive Japan. Samma år gjorde företag som hörde hemma i dessa tre skatteparadis större utländska direktinvesteringar än Tyskland. Det finns fler exempel. Bolag hemmahörande i önationen Mauritius i Indiska oceanen var tillsammans den största utländska investeraren i Indien. Investerare som var hemmahörande i Cypern, Brittiska Jungfruöarna, Bermuda och Bahamas var bland de fem största utländska investerarna i Ryska federationen.⁸

OECD uppmärksammar att globaliseringen har medfört att många företags affärsmodeller har förändrats. Fria kapitalrörelser och fri rörlighet för arbetstagare har medfört förändrad kapitalanskaffning och bemanning för många företag. Andra viktiga delar i globaliseringen utgörs av överföring av tillverkning från högkostnadsländer till lågkostnadsländer, successivt avskaffande av handelshinder, utveckling av teknologi och telekommunikation, fokus på riskhantering inom koncerner samt utveckling, användning och skydd av immateriella rättigheter.

Ett annat kännetecken för den ökade globaliseringen är företags globala värdeförädlingskedjor (»global value chains«). Dessa kedjor innebär att företag i ökad omfattning »fragmentiserar« sin produktion i olika led, som befinner sig i olika stater. Det kan innebära att forskning och utveckling sker i en stat, som kan vara en högskatte-

6. SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet, s. 69.

7. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013, s. 15.

8. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013, s. 17.

stat med stor offentlig sektor och ett utvecklat statligt universitets- och högskoleväsende där grundforskning och tillämpad forskning bedrivs i samverkan med näringslivet. Patent från forskning i denna stat förs till en annan stat, kanske ett skatteparadis. Råvaror till produkter hämtas från andra stater, och tillverkning sker kanske i ytterligare andra stater. Marknaden för produkterna kan vara global.

Skatterättsliga grundprinciper

De skatterättsliga grundprinciper som är utgångspunkten för skattesystemen i många medlemsstater inom OECD har sin grund i teori- bildning som utvecklades i slutet av 1920-talet. Den ökade globaliseringen av företag och skatterådgivare samt förekomsten av skatteparadis och särskilt förmånlig skattelagstiftning har utsatt dessa skatteprinciper för stark press. Beskattning sker inte nödvändigtvis – eller i samma grad som tidigare – där det ekonomiska värdet skapas.

Vilka befintliga beskattningsprinciper är det som OECD hänvisar till, och på vilket sätt medför de att digital verksamhet inte beskattas? Enligt folkrätten har varje självständig stat rätt att ta ut skatt. Under 1900-talet utvecklades några grunder för att beskatta personer och inkomster som har fått stor spridning. Det är möjligt att i viss mån härleda dessa beskattningsprinciper till det arbete som Nationernas förbund (Förenade nationernas föregångare) utförde i slutet av 1920-talet i anknytning till det första modellavtalet för utformning av dubbelbeskattningsavtal. Det är framförallt tre principer som fått stor spridning i staters interna skattesystem: hemvistprincipen, källstatsprincipen och nationalitetsprincipen.

Hemvistprincipen har sitt fokus på en persons anknytning till en viss stat. Om anknytningen är tillräckligt stark, anses personen ha hemvist i den staten. Det ger upphov till en obegränsad skattskyldighet (»unlimited tax liability«). En obegränsad skattskyldighet i en viss stat innebär att personen är skattskyldig i den staten för sin globala inkomst. När det gäller aktiebolag brukar hemvist i en viss stat grundas på var bolaget antingen har sitt säte eller är registrerat. Sättesprincipen tar fasta på var bolagets ledning utövas, medan registreringsprincipen beaktar formell registrering i statens bolagsregister. Sverige tillämpar registreringsprincipen (6 kap. 3 § inkomstskattelagen, IL).

Om en person inte är obegränsat skattskyldig i en stat, anses personen vanligtvis vara i princip endast begränsat skattskyldig i den staten. För att en stat ska kunna beskatta en inkomst mot bakgrund av en begränsad skattskyldighet krävs det att inkomsten har en viss anknytning till den staten. Det brukar kallas för källstatsprincipen.

Den klassiska situationen när ett företag är begränsat skattskyldig i en stat är när företaget har ett fast driftställe i den staten. »Fast driftställe« är den skatterättsliga termen för vad som brukar benämnas filial. Det är inte fråga om någon självständig juridisk person, som ett dotterbolag, i den andra staten, men det finns en hög grad av fysisk närvaro i den staten. Utgångspunkten i många staters interna rätt och skatteavtal är att inkomst som kan hänföras till ett fast driftställe är skattepliktig i den staten, som brukar kallas för »källstaten«. Traditionellt sett har tröskeln varit ganska hög för att man ska anse att det är fråga om ett fast driftställe. Termen definieras i artikel 5 i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal. Ett fast driftställe för näringsverksamhet är en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Därefter anges en rad förtydliganden och exempel på när ett fast driftställe anses föreligga.⁹ Ett specialfall av fast driftställe är när ett företag har en »beroende« agent i en annan stat, det vill säga en person som är anställd av företaget och som arbetar på uppdrag av företaget i den andra staten. En sådan beroende agent utgör ett fast driftställe utan att förutsättningarna i grunddefinitionen av fast driftställe är uppfyllda.

Källstaten är alltså den stat i vilken inkomsten anses ha sin källa eller ursprung. Som redan har framgått är det framförallt begreppet fast driftställe som används för att allokera inkomst till källstaten. Det fasta driftstället blir föremål för en beskattning i källstaten som vad gäller den principiella metoden överensstämmer med det system för beskattning som en obegränsat skattskyldig är föremål för. Det fasta driftstället är nämligen normalt sett föremål för en nettovinstbeskattning. Det innebär att det är möjligt att i det fasta driftstället göra avdrag

9. En definition av fast driftställe finns också i många staters interna rätt. I svensk rätt definieras fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. Den definitionen knyter nära an till definitionen i artikel 5 i OECD:s modellavtal, även om den skulle behöva ses över i förhållande till vissa förändringar som ägt rum vad gäller OECD:s definition.

för kostnader för intäkternas förvärvande på samma sätt som om man hade varit obegränsat skattskyldig i den staten.

Liksom definitionen av fast driftställe är en stor fråga, är också allokering av inkomst till ett fast driftställe en stor fråga. Utgångspunkten enligt OECD:s modellavtal är att inkomst ska allokeras till ett fast driftställe som om det fasta driftstället vore ett eget självständigt rättssubjekt. Mot bakgrund av faktorer som tillgångar, skulder, personer och risker som kan hänföras till det fasta driftstället, ska inkomster hänföras till det fasta driftstället. Det gäller inkomster i förhållande till såväl fristående skattesubjekt som det fasta driftställets huvudkontor. Prissättningen på varor och tjänster som säljs inom det företag som det fasta driftstället är en del av ska åsättas det pris som gäller enligt arm-längdsprincipen. Enligt OECD ska riktlinjerna för internprissättning mellan närstående företag tillämpas också vid prissättning för transaktioner mellan huvudkontor och filial inom ett och samma företag.

Det finns ett annat slags system för beskattning som ger källstaten möjlighet att ta ut skatt, nämligen så kallad källskatt. Det är en skatt på inkomster som betalas från personer med hemvist i en stat till personer med hemvist i en annan stat. Det är typiskt sett fråga om inkomster som utdelning, ränta, royalty, olika slags kapitalvinster och inkomst hänförlig till fast egendom. Ofta är källskatten utformad som en »definitiv« källskatt. Det innebär att det inte är möjligt att göra något avdrag för kostnader hänförliga till inkomstens förvärvande och bibehållande. För att kompensera för att några kostnadsavdrag inte kan göras, har skattesatsen ofta satts något lägre än den ordinarie skattesatsen som obegränsat skattskyldiga får betala på motsvarande inkomster. EU-domstolens rättspraxis i fråga om de fria rörligheterna har emellertid medfört att medlemsstaterna i vissa fall har blivit tvungna att tillåta nettovinstbeskattning vid vissa transaktioner som täcks av någon eller flera av de fria rörligheterna.

Nationalitetsprincipen innebär att en stat beskattar på grundval av en fysisk persons nationalitet. Om någon är medborgare i en stat som tillämpar nationalitetsprincipen är den personen följaktligen obegränsat skattskyldig i den staten på grund av medborgarskapet (nationaliteten). Numera är det i ett internationellt sammanhang endast USA som tillämpar nationalitetsprincipen, och den nyligen genomförda skattereformen påverkade inte detta.

Territorialitetsprincipen ska också nämnas. Den har egentligen samma innebörd som källstatsprincipen, det vill säga att en stat beskattar inkomst som har sin källa eller sitt ursprung inom den statens territorium. Om en stat kombinerar hemvistprincipen med beskattning enligt denna princip brukar man kalla den för källstatsprincipen. Om en stat däremot endast beskattar med stöd i denna princip brukar den benämnas för territorialitetsprincipen. Den skattereform som USA beslutade år 2017 har stora drag av territorialitetsprincipen när det gäller beskattning av företagsinkomster. Den innebär att USA i mindre omfattning än tidigare vill beskatta amerikanska bolag för vinster som kan hänföras till verksamhet i utländska dotterbolag.

Det ska här endast noteras att staters tillämpning av de olika beskattningsprinciperna medför att internationell (juridisk) dubbelbeskattning uppstår. Det innebär att samma person är skattskyldig för samma inkomst i minst två stater för samma tidsperiod. Det klassiska exemplet är ett bolag med hemvist i en stat och med ett fast driftställe i en annan stat. Bolaget är obegränsat skattskyldigt i sin hemviststat för sin globala inkomst, som även omfattar den inkomst som är hänförlig till det utländska fasta driftstället. Bolaget är dessutom begränsat skattskyldig i den stat där det fasta driftstället är beläget. Det innebär att bolaget blir beskattat också i den andra staten för inkomst hänförlig till det fasta driftstället.

För att undanröja, eller i varje fall lindra, denna form av dubbelbeskattning har stater ingått skatteavtal. I skatteavtalen används oftast avräkningsmetoden (»credit method«) eller friställningsmetoden (»exemption method«) för att undanröja dubbelbeskattningen. Normalt sett är det hemviststaten som undanröjer dubbelbeskattningen genom att tillämpa någon av metoderna.

Avräkningsmetoden innebär att den utländska skatten avräknas från den inhemska skatten. Friställningsmetoden innebär att den utländska inkomsten är undantagen eller »friställd« från beskattning i hemviststaten. Sverige tillämpar vanligtvis avräkningsmetoden i skatteavtalen. Det finns också i Sverige möjlighet att avräkna utländsk skatt utan stöd i något skatteavtal. Liknande möjligheter finns också enligt intern rätt i många andra stater. Många av Sveriges handelspartners tillämpar också avräkningsmetoden som huvudmetod för att

undanröja dubbelbeskattning. Det förtjänar dock att noteras att Tyskland i sina skatteavtal tillämpar friställningsmetoden, och på så sätt uppnås en hög grad av konkurrensneutralitet för tyska företags verksamhet i andra stater.

En annan av grundprinciperna för den internationella företagsbeskattningen är armlängdsprincipen, som berörs i flera sammanhang i denna studie. Armlängdsprincipen avser frågan hur varor och tjänster som säljs mellan närstående företag, exempelvis mellan ett moderbolag och dess dotterbolag, ska prissättas. Det följer av armlängdsprincipen att prissättningen ska ske som om köpare och säljare hade varit självständiga juridiska personer utan någon intressegemenskap.

OECD har utarbetat detaljerade riktlinjer för hur denna internprissättning ska gå till, och riktlinjerna har varit föremål för omfattande omarbetning till följd av BEPS-projektet. I svensk rätt finns armlängdsprincipen manifesterad i 14 kap. 19–20 §§ IL, som är en ålderdomlig, kortfattad reglering. Skattskyldiga, Skatteverket och domstolarna tar i stället stöd i OECD:s riktlinjer för internprissättning. Starkt förenklat kan man säga att tillämpningen av armlängdsprincipen består av två delar.

Den första delen innebär en jämförbarhetsanalys. Här går man noggrant igenom den närstående situationen, som den mellan ett moderbolag och dess dotterbolag, och identifierar en rad viktiga faktorer som avtalsinnehåll, funktioner som utövas, kännetecken för överförda tillgångar och tillhandahållna tjänster, ekonomiska omständigheter på ett mer generellt plan och affärsstrategier. Det led i bedömningen som utgörs av en funktionsanalys är central eftersom den innehåller en omfattande riskbedömning. Graden av risk är naturligtvis viktig för prissättning av varor och tjänster. Var nyckelpersoner i företagen är anställda är en annan viktig faktor i jämförbarhetsanalysen. Med stöd i denna jämförbarhetsanalys ska man typiskt sett försöka att hitta en jämförbar situation som kan användas för att ta fram ett oberoende marknadspris på den ifrågavarande varan eller tjänsten.

Den andra delen i tillämpningen av armlängdsprincipen avser val av metod för att finna ett pris på varan eller tjänsten i den jämförbara situation som man har identifierat i det första steget. OECD föreslår en rad olika metoder och är dessutom öppen för att metoderna kan behöva modifieras eller rent av kombineras i ett enskilt fall.

Det finns två kategorier av metoder för internprissättning, nämligen »traditionella transaktionsbaserade metoder« och »transaktionsbaserade vinstfördelningsmetoder«. Respektive kategori omfattar flera olika metoder. Den kanske mest välkända metoden i den första kategorin är marknadsprismetoden eller »comparable uncontrolled price method«. Vad gäller den andra kategorin av metoder är kanske den transaktionsbaserade vinstfördelningsmetoden (»transactional profit split method«) den mest intressanta. Inom ramen för denna metod frångår man normalt sett den gängse metoden att hitta en jämförbar situation. I stället identifierar man den vinst som uppstår vid transaktionen mellan de närstående parterna och fördelar den i enlighet med ett slags fördelningsnyckel. Fördelningsnyckeln kan vara baserad på exempelvis de närstående företagens tillgångar, kapital, kostnader och antal anställda.¹⁰

Armlängdsprincipen har fått ett brett genomslag i hela världen, för att allokera vinst mellan närstående företag. Det finns emellertid ytterligare en metod, och den har den internationellt vedertagna beteckningen »formulary apportionment«. På svenska skulle man kunna kalla den för »fördelningsformelmetoden«. Den beskrivs i inledningen till OECD:s riktlinjer för internprissättning.¹¹ I korthet innebär denna metod att vinsten inom en grupp av närstående företag fördelas enligt en förutbestämd formel. Beskattningen sker i tre steg. Först måste den beskattningsbara gruppen av företag identifieras, vilket innebär att dotterbolag och filialer i olika stater måste fastställas. Därefter måste den globala vinsten beräknas. Till sist måste den formel fastställas efter vilken den samlade vinsten ska fördelas. Denna formel kan bestå av exempelvis kostnader, tillgångar, löner och försäljning. Fördelningsformelmetoden har både för- och nackdelar. En viktig fördel är att den genom formeln går att göra precis och därmed förutse-

10. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, 2017, p. 2.139–2.151. Det ska noteras att riktlinjerna avseende »transactional profit split method« för närvarande är föremål för översyn, vilken är föranledd av BEPS-projektet och företags gränsöverskridande värdeförädlingskedjor [»global value chains«].

11. OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, 2017, p. 1.16–1.31.

bar för rättstillämparna. En svaghet med armlängdsprincipen är att den är svåröverskådlig och oprecis, och därmed kan uppfattas som godtycklig. En påtaglig nackdel med fördelningsformelmetoden är att den än så länge inte har införts av någon stat för att tillämpas i gränsöverskridande situationer. Det kan dock noteras att USA använder den för att fördela bolagsvinster mellan delstater, som också beskattas på delstatlig nivå. Om en stat skulle införa fördelningsformelmetoden i förhållande till en viss grupp av stater skulle företagen i en sådan stat ändå vara tvungna att använda armlängdsprincipen för verksamhet som utövas i andra stater exempelvis genom dotterbolag eller filialer i dessa andra stater.

Beskattning där »värde skapas«

Inom ramen för BEPS-projektet föreslår OECD en rad åtgärder för att förbättra medlemsstaternas skydd av den nationella bolagsskattebasen. Ett av de mål som anges för förslagen om förändrad beskattning är att den ska äga rum där »värde skapas«. En grundtanke är att de traditionella beskattningsprinciperna inte beaktar var värdet för företaget numera skapas. Det är särskilt vad gäller den digitala ekonomin som beskattning i enlighet med traditionella beskattningsprinciper i liten grad anses äga rum där värdet för företaget skapas. Den värdeskapande faktor det är fråga om är framförallt konsumenternas eller kundernas bidrag till den digitala verksamheten och den globala räckvidden för ett företag inom denna bransch. Numera kan det räcka med ingen eller liten fysisk närvaro på en marknad för att ändå kunna nå fram till kunderna. De traditionella beskattningsprinciperna fokuserar i stor omfattning på företagets grad av fysisk närvaro i en stat.

Det är egentligen först med BEPS-projektet som normen med »beskattning där värde skapas« har etablerats, och den är nära kopplad till digital näringsverksamhet. Den har blivit föremål för en relativt omfattande kritik. Det gäller bland annat att den är vag till sitt innehåll och att den digitala verksamhet den hänvisar till egentligen inte är ny även om former och omfattning har förändrats. En fråga som också har ställts är varför företag verksamma inom området för digital näringsverksamhet ska beskattas för värde som skapas utanför

företaget, av företagets kunder.¹² Ett svar kan förstås vara att företagets vinst påverkas av den aktivitet som kunden utövar inom ramen för den digitala verksamheten företaget tillhandahåller, eller med andra ord, att företaget har en förmåga att betala skatt som gällande skattelagstiftning i tillräcklig omfattning inte beaktar.

USA:s skattereform år 2017

USA har genomfört en omfattande skattereform som är den största sedan år 1986. Landet har bland annat haft mycket höga skattesatser för bolag, med en högsta skattesats om 35 procent. Inom EU ligger den genomsnittliga bolagsskattesatsen på runt 20 procent. Stora delar av skattereformen trädde i kraft redan år 2018 efter beslut av kongressens båda kamrar den 20 december 2017. Skattereformen går under beteckningen The Tax Cuts and Jobs Acts. Reformen innebär skattesänkningar både för bolag och individer. Här ska endast frågor om företagsbeskattning beröras.¹³ Inkomstskatt och bolagsskatt är förhållandevis viktiga för finansieringen av USA:s offentliga utgifter. USA har varit pådrivande för att motverka erosion av bolagsskattebasen inom ramen för BEPS-projektet. De förändringar av skattesystemet som äger rum i världens största ekonomi är förstås av intresse för omvärlden.

Tidigare hade USA en progressiv bolagsbeskattning från 15 procent till maximalt 35 procent på federal nivå. Den har ersatts av en proportionell skatt om 21 procent. USA går dessutom från ett system med beskattning av den globala inkomsten för bolag hemmahörande i USA, till ett system där i huvudsak endast inkomster från verksamhet i USA beskattas. Detta kommer till uttryck i att en amerikansk aktieägare

12. Se exempelvis Kemmeren, Eric C.C.M., Should the taxation of the digital economy really be different? EC Tax Review, 2018, s. 72–73; Becker, Johannes och Joachim Englisch, Taxing where value is created: What's 'user involvement' got to do with it? Intertax, 2019, s. 161–171; och Hey, Johanna, »Taxation where value is created« and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting initiative, Bulletin for International Taxation, 2018, s. 203–208.

13. Redogörelsen för USA:s skattereform år 2017 bygger i huvudsak på Niesten, Hannelore, Unravelling the recent US tax reform: A paradigm shift in international and EU tax landscape, European Taxation, 2018, s. 442–452. Se även Fensby, Torsten, Den amerikanska skattereformen ur ett skattepolitiskt perspektiv, Skattenytt, 2018, s. 141–159.

som har ett innehav om minst 10 procent av andelarna i ett utländskt bolag undantas från beskattning från utdelning från verksamhet som bedrivits utanför USA.¹⁴ För vinster som uppkommit utomlands före 2018 års reform finns det möjlighet att ta hem vinstmedel och beskatta dem till en lägre skattesats i USA.¹⁵ Dessa lättnader i beskattningen för amerikanska bolag följs emellertid av nya regler för att motverka viss skatteplanering. De så kallade BEAT-reglerna avser kostnader som betalas av exempelvis ett närstående amerikanskt bolag till ett utländskt bolag, och som beläggs med en skatt om 10 procent.¹⁶

En annan motverkansregel som har introducerats har förkortningen GILTI och avser »global intangible low-taxed income«, och har fogats till ett redan befintligt system av motverkansregler, den så kallade CFC-lagstiftningen (CFC står för »controlled foreign corporation«). I korthet innebär CFC-lagstiftning att inhemska delägare i lågbeskattade utländska bolag beskattas för sin andel av vinsten i det utländska bolaget. Den amerikanska CFC-lagstiftningen har alltså kompletterats med ett element som tar sikte på att beskatta utländska inkomster på immateriella rättigheter. Lagstiftningen är komplicerad och här kan endast en kort översikt ges. Det har ifrågasatts om dessa regler är förenliga med USA:s åtaganden enligt WTO-rätten.¹⁷

Sammanfattningsvis innebär den amerikanska skattereformen sänkta skattesatser och en påtaglig övergång till territoriell beskattning, det vill säga att det är verksamhet i USA som ska beskattas. Skattereformen medför också nya regler mot internationell skatteplanering och skatteflykt, och delar av dem kan ifrågasättas i förhållande till USA:s internationella åtaganden.

14. Benämns »dividends-received deduction«.

15. Benämns »the mandatory one-off transition tax«.

16. BEAT står för »Base Erosion and Anti-Abuse Tax«.

17. Niesten, Hannelore, Unravelling the recent US tax reform: A paradigm shift in international and EU tax landscape, European Taxation, 2018, s. 442–452.

KAPITEL 3

EU:s åtgärder inom företagsbeskattningens område

Under de senaste åren har kommissionen blivit mer aktiv inom området för företagsbeskattning, och lämnat förslag på ny, gemensam lagstiftning inom EU. Dessa förslag ska ses i ljuset av det omfattande arbetet inom OECD:s BEPS-projekt, som syftar till att värna de nationella bolagsskattebaserna.

År 2015 uttalade Europeiska kommissionen en generell policy för en rättvis och effektiv företagsbeskattning inom EU.¹⁸ Ökande globalisering, skattekonkurrens och nationella skattesystem baserade på gamla principer gör det enligt kommissionen nödvändigt att vidta åtgärder. Beskattning ska ske där den ekonomiska verksamheten äger rum. Kommissionen vill att EU arbetar med följande fem målsättningar.

- * Införa en gemensam konsoliderad bolagsskattebas inom EU. Det innebär att bolagsvinsten ska beräknas på ett gemensamt sätt och att gränsöverskridande resultatutjämnning (»konsolidering«) ska

18. Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling. Bryssel den 17.6.2015. COM(2015) 302 final.

vara möjlig.¹⁹ Bolagsskattebasen ska dessutom fördelas mellan medlemsstaterna enligt en särskild fördelningsnyckel.²⁰ Medlemsstaterna ska dock självständigt kunna bestämma om bolagsskattesatsens höjd.

- * Säkerställa en effektiv beskattning där vinster skapas. Det inbegriper olika åtgärder mot skatteflykt.
- * Vidta ytterligare åtgärder för ökad samordning av företagsbeskattningen. Det omfattar bland annat möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämning.
- * Utöka skattetransparensen för att motverka skattemissbruk och att beskattning ska äga rum där verksamheten bedrivs.
- * Skapa bättre utformade EU-verktyg för bättre samordning mellan medlemsstaterna. Detta avser framförallt förbättrad samordning av skatterevisioner och en omarbetning av uppförandekoden för företagsbeskattning, vilken avser att motverka skadlig skattekonkurrens.

För att kunna genomföra åtgärder krävs förstås medlemsstaternas stöd.

En övergripande fråga av stort intresse är hur EU:s aktiviteter inom skatteområdet initieras och utvecklas på ett övergripande plan. Kommissionen är förstås viktig när det gäller att föreslå ny lagstiftning och övervaka att medlemsstaterna följer exempelvis de fria rörligheterna och förbudet mot statligt stöd. Medlemsstaternas finansministrar möts inom ramen för Ekofin-rådet för att diskutera skattepolitiska frågor och anta ny lagstiftning inom området. Europaparlamentet har vuxit i betydelse också inom området för skattefrågor och är nu en viktig plats för diskussion och beslut. Det finns emellertid ytterligare ett EU-organ som är viktigt för att utforma medlemsstaternas gemen-

19. Gränsöverskridande resultatutjämning (»konsolidering«) innebär att bolag i samma koncern som hör hemma i olika stater ska kunna resultatutjämnas med varandra (det vill säga konsolidera »vinst« och »förlust«, eller med gängse svensk terminologi, konsolidera »överskott« och »underskott«). Om moderbolaget i medlemsstat A går med vinst, ska det kunna göra avdrag för en förlust i ett dotterbolag i medlemsstat B. Sådan resultatutjämning är ofta tillåten i en rent intern situation, men endast i begränsad omfattning i gränsöverskridande situationer.

20. Se s. 66, Förslag om gemensam bolagsskattebas inom EU.

samma förhållningssätt i skattefrågor, nämligen den så kallade »Code of conduct«-gruppen eller Primarologruppen. Den har sin grund i det arbete mot skadlig skattekonkurrens som EU påbörjade år 1997 genom den uppförandekod för företagsbeskattning, »Code of conduct on business taxation«, som antogs den 1 december 1997.²¹ Med stöd i denna uppförandekod för företagsbeskattning övervakas medlemsstaternas skattelagstiftning så att den inte medför skadlig skattekonkurrens. Uppförandekoden är inte rättsligt bindande för medlemsstaterna, men de har ändå valt att följa den. Möjligen kan det sägas att tillämpningen av den har varit relativt liberal. Det är Primarologruppen som har i uppgift att övervaka tillämpningen av uppförandekoden. Den består av en representant från respektive medlemsstats finansdepartement eller motsvarande.²² Primarologruppen är nära kopplad till rådet, som det i praktiken rapporterar till. Rådets sekretariat är dessutom sekretariat till Primarologruppen. Förutom att övervaka uppförandekoden har Primarologruppen varit starkt engagerad med att diskutera utformningen av EU:s gemensamma skattepolitik. Insynen i gruppens verksamhet är emellertid liten och omgärdad av diplomatisk sekretess, vilket har kritiserats.²³

Direktiv inom företagsbeskattningens område

ALLMÄNT

Inom EU har flera direktiv antagits inom den direkta beskattningens område. I början av 1990-talet antogs det så kallade moder/dotterbolagsdirektivet²⁴ och fusionsdirektivet²⁵. Moder/dotterbolagsdirek-

21. OJ No. C 2 of 6 January 1998, p. 1.

22. Gruppens första ordförande var Dawn Primarolo från det brittiska finansdepartementet, därav namnet Primarologruppen.

23. Denna framställning om Primarologruppens arbete bygger på Wattel, Peter J., Otto Marres och Hein Vermeulen (red.), *European tax law*, 7:e upplagan, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2019, s. 930–932.

24. Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

25. Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

tivet syftar till att undvika kedjebeskattnings av bolagsvinster när de vidareförmedlas som utdelning inom koncerner med dotterbolag i olika medlemsstater. Fusionsdirektivet syftar till att underlätta gränsöverskridande omstruktureringar av företagsgrupper (koncerner). Båda direktiven föranledde ändringar i svensk rätt. Ränthe/royaltydirektivet²⁶ och sparandedirektivet har tillkommit härefter.²⁷ I likhet med moder/dotterbolagsdirektivet syftar ränthe/royaltydirektivet till att undanröja kedjebeskattnings av ränthe- och royaltybetalningar inom koncerner med koncernbolag i olika medlemsstater. Under perioden från 1990-talet till mitten av 2010-talet genomförde EU i huvudsak förändringar av de befintliga direktiven inom företagsbeskattningsområde.

SKATTEFLYKTDIREKTIVET

Från den 1 januari 2019 gäller inom EU det så kallade skatteflyktsdirektivet.²⁸ Det innehåller bestämmelser om hur medlemsstaternas lagstiftning mot skatteflykt ska utformas. I direktivet behandlas räntheavdragsbegränsningar, utflyttningsbeskattnings (ibland kallat exitbeskattnings), en allmän regel mot missbruk, CFC-regler²⁹

26. Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

27. Sparandedirektivet upphörde att gälla från och med utgången av år 2015. Skälet till att sparandedirektivet kunde upphävas var det ökade informationsutbyte som följer av 2011 års direktiv om administrativt samarbete. Sparandedirektivet avsåg informationsutbyte och i vissa fall källskatter på inkomster från sparande. Det direktivet har avskaffats i och med utvidgade möjligheter till informationsutbyte inom EU. Sparandedirektivet (2003/48/EG) upphävdes från utgången av år 2015. Skälet var att ett ännu effektivare direktiv om informationsutbyte trädde i kraft, som bl.a. medför ett automatiskt utbyte av upplysningar. Detta reviderade direktiv om informationsutbyte trädde i kraft år 2016, och har beteckningen rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt stöd i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EG.

28. Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. Detta direktiv benämns ofta ATAD som är en förkortning av den engelska beteckningen, Anti Tax Avoidance Directive.

29. CFC står för controlled foreign corporation. Det är en lagstiftning mot internationell skatteplanering. Den innebär att inhemska delägare i lågbeskattade utländska bolag blir löpande (årligen) beskattade för sin andel av vinsten i de utländska bolagen. I annat fall hade det varit uppskov med beskattningen av dessa utländska

samt hybrida mismatchningar³⁰. Regeringen har föreslagit lagstiftning om hur svensk rätt behöver förändras för att möta direktivets krav.³¹ Dessa regler trädde i kraft den 1 januari 2019, och ytterligare regelförändringar är att vänta till följd av detta direktiv.³²

Skatteflyktsdirektivet skiljer sig gentemot tidigare direktiv inom området för direkt beskattning. De tidigare direktiven ska undanröja eller lindra beskattning vid gränsöverskridande transaktioner inom EU, och syftar till att främja den inre marknaden genom att ta bort skattehinder. Dessa direktiv ska alltså lindra beskattningen enligt nationell rätt. Inom ramen för dessa direktiv finns visserligen också vissa bestämmelser mot skatteflykt, men de är av underordnad betydelse. Skatteflyktsdirektivet är däremot helt inriktat på att motverka skatteflykt och anger en miniminivå för hur sådana regler ska utformas. Medlemsstaterna är fria att om de vill införa strängare regler mot de olika formerna av skatteflykt. Genomförandet av skatteflyktsdirektivet kan vara ett första steg mot betydligt ökad aktivitet från EU inom företagsbeskattningens område. Kommissionen har visserligen lagt fram olika förslag tidigare, men de har sällan vunnit gehör. Skatteflyktsdirektivet är ett nytt steg och dess skyndsamma genomförande kan vara ett tecken på en gemensam vilja inom EU att öka det interna samarbetet.

bolagsvinster till dess att de vidareförmedlas som utdelning eller tas hem som kapitalvinst när aktierna i dessa bolag avyttras. Sverige har CFC-lagstiftning sedan år 1990, vilken har reviderats år 2004 och 2019.

30. En hybrid mismatchning kan uppstå i anknytning till hybridinstrument eller hybridföretag. Ett hybridinstrument är ofta i gränslandet mellan eget kapital och lånekapital. Det innebär att avkastningen kan behandlas som avdragsgill ränta i ett land och som skattefri utdelning i ett annat land. Ett hybridföretag kan vara skattesubjekt i ett land och beskattas på delägnivå i ett annat land. Det innebär att en kostnad kan bli avdragsgill på både bolagsnivå i ett land och delägnivå i ett annat land.

31. Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

32. Se Finansdepartementets promemoria av den 1 februari 2019. Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar, Fi2019/00329/S1.

Fria rörligheter och förnuftsdoctrinen

De fria rörligheterna framgår av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).³³ De omfattar fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital och har stor betydelse för utformningen av medlemsstaternas skattesystem. Den fria rörligheten för personer kan i sin tur delas in i fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfriheten. När det gäller utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning, är det framförallt etableringsfriheten, det fria tillhandahållandet av tjänster och de fria kapitalrörelserna som har haft och alltjämt har stor betydelse. Det finns en hög grad av konvergens mellan de fria rörligheterna, det vill säga att innebörd, tolkning och tillämpning av friheterna är likartade. Dessutom finns unionsmedborgarskapet som även det skyddar fri rörlighet.

Medlemsstaternas skattelagstiftning kan medföra hinder mot en eller flera av de fria rörligheterna.³⁴ Det kan vara fråga om olika slags diskriminering eller restriktioner. I den rättsvetenskapliga litteraturen talar man om »direkt diskriminering«, »indirekt diskriminering« och »icke-diskriminerande restriktion«. Direkt diskriminering är det fråga om när en olikbehandling grundas på exempelvis nationalitet och olikbehandlingen medför en nackdel för den berörde. Indirekt diskriminering föreligger om ett annat kriterium används som får som konsekvens att exempelvis personer med utländsk nationalitet behandlas sämre än de som har medborgarskap i den aktuella staten.³⁵ En icke-diskriminerande restriktion är i princip fallet om en olikbehandling skulle föreligga trots att det inte är fråga om direkt eller

33. Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, C 326/50, 26.10.2012.

34. Se härom exempelvis Wattel, Peter J., Otto Marres och Hein Vermeulen (red.), *European tax law*, 7:e upplagan, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019; Helminen, Marjaana, *EU tax law*, IBFD, Amsterdam, 2018; Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, The Hague, 2005.

35. Inom individbeskattningens område är ett särskiljande kriterium »bosatt«. Att vara skatterättsligt bosatt i en stat medför ofta obegränsad skattskyldighet samt vissa skatteförmåner som olika slags grundavdrag. Att en person är skatterättsligt bosatt i en stat förutsätter inte att personen är medborgare i den staten, även om statens medborgare ofta är obegränsat skattskyldiga i den staten. Olikbehandling på grund av bosättning kan ge upphov till indirekt diskriminering.

indirekt diskriminering. I praktiken är det emellertid svårt att identifiera en restriktion som inte innehåller diskriminerande inslag.³⁶

Den nationella lagstiftningsåtgärd som medför indirekt diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion kan ändå rättfärdigas³⁷ om det finns tvingande hänsyn till allmänintresset, som den nationella åtgärden kan sägas uppfylla. EU-domstolen har i sin praxis identifierat flera sådana rättfärdigande grunder, däribland upprätthållandet av »skattesystemets inre sammanhang«, motverkande av skatteflykt, effektiv skattekontroll och den »välavvägda fördelningen av beskattningsrätten«.³⁸

Det finns ytterligare ett led i EU-domstolens prövning, nämligen proportionalitetsbedömningen. En nationell skattebestämmelse som utgör en indirekt diskriminering eller icke-hindrande restriktion måste således vara proportionerlig mot sitt syfte, om den ska kunna rättfärdigas. Den får alltså inte gå utöver vad som krävs, och om den gör det är den oproportionerlig och därmed otillåten.

Direkt diskriminering, exempelvis på grund av nationalitet, kan dock inte rättfärdigas enligt den förnufts doktrin som EU-domstolen har utvecklat. Hindret mot fria rörligheter kan förekomma såväl i den skattskyldiges hemstat, som i den stat i vilken den skattskyldige får en inkomst, exempelvis på grund av en investering.

Från senare delen av 1990-talet har EU-domstolen blivit mer oklar över vilket slags hinder den nationella lagstiftningsåtgärden ska anses utgöra.³⁹ EU-domstolen finner det ofta tillräckligt att fastslå att den ifrågakvarande skattebestämmelsen medför ett »hinder« eller en »restriktion«. Termen »diskriminering« används alltmer sällan i mål om nationella skattesystem i förhållande till fria rörligheter. Man kan fråga sig varför. Ett skäl kan vara att EU-domstolen vill komma ifrån

36. Se Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, The Hague, 2005, s. 64–70.

37. Ibland används uttrycket »berättigas« i stället för »rättfärdigas«, men innebörden är densamma i detta sammanhang.

38. Se Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4:e upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2014, s. 366–387.

39. Detta är ett tema i Dahlberg, Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International, The Hague, 2005.

den äldre praxis som innebar att direkt diskriminering inte kan rättfärdigas. På beskattningens område kan det ofta bli fråga om direkt diskriminering av aktiebolag.

Skälet är att distinktionen mellan obegränsad och begränsad skattskyldighet beträffande juridiska personer ofta avgörs på grundval av var personen är registrerad eller har sitt säte, det vill säga på grundval av bolagets nationalitet.⁴⁰ Obegränsad skattskyldighet medför i normalfallet skattskyldighet i hemstaten för samtliga inkomster, en begränsad skattskyldighet medför normalt en skattskyldighet endast för inkomster som har sin källa eller sitt ursprung i den staten. Obegränsad skattskyldighet är ofta förknippad med vissa förmåner. Om dessa förmåner i vissa situationer inte utsträcks till begränsat skattskyldiga kan det uppstå ett hinder mot en eller flera av de fria rörligheterna.

Eftersom det särskiljande kriteriet i praktiken är den juridiska personens nationalitet kan alltså olikbehandlingen av obegränsat och begränsat skattskyldiga medföra en direkt diskriminering. Enligt EU-domstolens förnufts doktrin kan direkt diskriminering inte rättfärdigas. Detta är enligt min uppfattning ett skäl till att EU-domstolen numera ofta väljer en vagare terminologi. Det möjliggör nämligen en användning av förnufts doktrinen utan att EU-domstolen behöver göra något principiellt uttalande om en praxisförändring av doktrinen innebörd, och att det som egentligen är direkt diskriminering också kan rättfärdigas. Det kan därmed sägas att EU-domstolen i sin senare rättspraxis har förstärkt medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet utan att göra någon formell ändring av praxis.

Det finns några avgöranden från EU-domstolen om fria rörligheter som är särskilt viktiga för utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning. Det första gäller CFC-lagstiftning. Det är en lagstiftning mot viss skatteplanering, eller skatteflykt i vid mening. En stat som har en CFC-lagstiftning kan beskatta de inhemska delägarna i utländska lågbeskattade juridiska personer utan att vinsten i formell mening har tagits hem i form av utdelning eller genom att personen har avyttrat sina aktier i bolaget och tagit hem kapitalvinsten.

40. Jämför 6 kap. 3 § IL som bestämmer obegränsad skattskyldighet för juridiska personer genom hänvisning till de kriterier i civilrätten som ger en juridisk person svensk nationalitet.

Att vinst i ett dotterbolag beskattas på moderbolagsnivå först vid tidpunkten för utdelning eller avyttring av dotterbolagsaktierna kallas principen om uppskov med beskattning («the principle of tax deferral»). CFC-lagstiftning innebär ett avsteg från denna beskattningsprincip. Om ett svenskt bolag äger andelar i ett lågbeskattat bolag i ett skatteparadis innebär alltså den svenska lagstiftningen att denna delägare omedelbart blir beskattad i Sverige för sin andel av vinsten i det utländska bolaget.

EU-domstolen prövade Storbritanniens CFC-lagstiftning i förhållande till fria rörligheter i mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.⁴¹ Frågan som EU-domstolen hade att ta ställning till var om en sådan beskattning var förenlig med fria rörligheter, särskilt fria kapitalrörelser, etableringsfriheten och det fria tillhandahållandet av tjänster. EU-domstolen kom fram till att den brittiska CFC-lagstiftningen medförde ett hinder mot etableringsfriheten, och att den vid tillämpning på situationer inom EU endast kunde rättfärdigas med hänsyn till att motverka skatteflykt, det vill säga om lagstiftningen var så snäv att den endast träffade »rent konstlade upplägg» («wholly artificial arrangements»), för att använda det uttryck som EU-domstolen använde i *Cadbury Schweppes*-målet. Om CFC-lagstiftningen träffar genuin affärsverksamhet är den inte tillåten. Sverige har anpassat sin CFC-lagstiftning till *Cadbury Schweppes*-domen, se 39 a kap. 7 a § IL.⁴² CFC-lagstiftningen är inte tillämplig inom EES⁴³ om det lågbeskattade bolaget har bland annat lokaler och personal, det vill säga en genuin verksamhet. Gränsdragningen är dock inte enkel.

Ett annat viktigt rättsfall är mål C-446/03 *Marks & Spencer* som avsåg gränsöverskridande resultatutjämning inom koncerner.⁴⁴ Det brittiska moderbolaget *Marks & Spencer plc* hade dotterbolag i Belgien, Tyskland och Frankrike. Samtliga dessa dotterbolag hade underskott. Det brittiska moderbolaget ville i sin brittiska deklaration göra ett så

41. Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*. ECLI:EU:C:2006:544.

42. Se även 39 a kap. 7 § andra stycket IL, som är en anpassning till etableringsfriheten som genomfördes redan före domen i *Cadbury Schweppes*-målet.

43. Undantaget gäller för EES, det vill säga medlemsstaterna i EU och EFTA-staterna Island, Liechtenstein och Norge. Skälet till att även dessa EFTA-stater omfattas är att de fria rörligheterna gäller inom EES.

44. Mål C-446/03 *Marks & Spencer*. ECLI:EU:C:2005:763.

kallat koncernavdrag för underskotten i de utländska dotterbolagen. Det var dock inte möjligt enligt brittisk skatterätt eftersom dotterbolagen inte var hemmahörande i Storbritannien. Enligt EU-domstolen kunde dock detta hinder rättfärdigas, det vill säga att gränsöverskridande koncernavdrag inte fick göras, om den nationella lagstiftningen i Storbritannien samtidigt uppfyllde tre krav.

För det första skulle den nationella bestämmelsen uppfylla kravet på symmetri i beskattningen, det vill säga att om underskott drogs av skulle överskott tas upp till beskattning. För det andra skulle den motverka att förluster beaktas två gånger. För det tredje skulle den nationella bestämmelsen motverka skatteundandragande.

Även om en nationell skattebestämmelse kunde rättfärdigas med hänsyn till dessa krav, skulle den trots allt vara otillåten om den var oproportionerlig. Den nationella åtgärden ansågs oproportionerlig om i) det utländska dotterbolaget inte kunde använda förlusterna på annat sätt i sin hemstat eller ii) det utländska dotterbolaget inte kunde rulla fram förlusterna och använda dem ett senare beskattningsår. I detta fall var dessa förutsättningar uppfyllda, vilket medförde att Storbritannien var tvunget att medge gränsöverskridande koncernavdrag. »Fönstret« för gränsöverskridande resultatutjämning är dock genom denna proportionalitetsbedömning relativt litet. Möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning har dessutom blivit ännu mindre genom EU-domstolens avgöranden i mål C-607/17 *Memira* och mål C-608/17 *Holmen*, som jag behandlar i kapitel 5.

Mot bakgrund av Marks & Spencer-målet har medlemsstaterna varit tvungna att omarbete sin nationella lagstiftning om gränsöverskridande resultatutjämning inom koncerner.⁴⁵ Sverige har anpassat sin lagstiftning till utgången i Marks & Spencer-målet, se 35 a kap. IL. Det kan diskuteras om denna anpassning är tillräcklig. Skälet är att resultatutjämning i en svensk koncern kan göras i form av koncernbidrag, vilket omfattar betydligt fler situationer än de som täcks av de gränsöverskridande koncernavdragen.⁴⁶ Det finns därmed en risk

45. Det finns ytterligare fall som förtydligar innebörden av utgången i Marks & Spencer-målet, exempelvis mål C-337/08 *X Holding*. ECLI:EU:C:2010:89.

46. Se härom Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, Studentlitteratur, 4:e upplagan, Lund, 2014, s. 169-174.

att de svenska reglerna om koncernavdrag strider mot etableringsfriheten.

Ett annat rättsfall av stor betydelse för utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning är mål C-452/04 *Fidium Finanz*.⁴⁷ Detta rättsfall avser förhållandet mellan de fria kapitalrörelserna och övriga fria rörligheter. Till skillnad från de övriga fria rörligheterna gäller de fria kapitalrörelserna också i förhållande till tredje land. Frågan är emellertid i vilken omfattning som de fria kapitalrörelserna gäller i förhållande till tredje land, i de fall som någon annan frihet i princip också är materiellt tillämplig. I *Fidium Finanz*-målet förklarade EU-domstolen att om en annan frihet gick att tillämpa tillsammans med fria kapitalrörelser, skulle denna andra frihet utesluta tillämpningen av fria kapitalrörelser, om den andra friheten var »dominerande«. I *Fidium Finanz*-målet var det fråga om det fria tillhandahållandet av tjänster i förhållande till de fria kapitalrörelserna. I senare rättsfall har EU-domstolen förklarat att samma relation gäller i förhållande till etableringsfriheten, vilken är en frihet som särskilt påverkar företagsbeskattningen.

En konsekvens av *Fidium Finanz*-doktrinen är att de fria kapitalrörelserna inte är tillämpliga i förhållande till tredje land om en annan frihet – såsom etableringsfriheten eller fri rörlighet för tjänster – är tillämplig och anses dominerande.⁴⁸ Skälet är att denna dominerande frihet inte gäller i förhållande till tredje land. Jag är kritisk till logiken i EU-domstolens resonemang. För egen del förstår jag inte hur exempelvis etableringsfriheten kan sägas vara dominerande över fria kapitalrörelser när etableringsfriheten inte är territoriellt tillämplig i förhållande till tredje land. Min generella tolkning är att EU-domstolen sökte efter ett sätt att begränsa tillämpningsområdet för de fria kapitalrörelserna och därför konstruerade detta betraktelsesätt vars inre logik kan ifrågasättas.⁴⁹ Konsekvensen är att tillämpligheten av de fria kapitalrörelserna i förhållande till tredje land är kraftigt beskuren. Etableringsfriheten är i hög grad parallell med de fria kapitalrörelserna

47. Mål C-452/04 *Fidium Finanz*. ECLI:EU:C:2006:631.

48. Se härom mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

49. Se vidare Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4:e upplagan, Lund, Studentlitteratur, s. 407–415.

– det går knappast att föreställa sig en företagsetablering som inte samtidigt utgör en kapitalrörelse. Så snart etableringsfriheten är tillämplig och dominerande i förhållande till fria kapitalrörelser, är de fria kapitalrörelserna avskurna i förhållande till tredje land eftersom etableringsfriheten inte gäller i förhållande till tredje land. Medlemsstaternas möjlighet att införa restriktiv skattelagstiftning i förhållande till tredje land har därmed ökat betydligt.

EU-domstolen har också förklarat att andra rättfärdigandegrunder kan komma i fråga i förhållande till tredje land, se mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*.⁵⁰ Det möjliggör exempelvis en mindre snäv syn på vad som är acceptabla regler mot skatteflykt i intern rätt. Det innebär att det förmodligen är möjligt att ha »mekaniskt« verkande regler mot skatteflykt i förhållande till tredje land, det vill säga regler som generellt förbjuder vissa skatteförmåner utan att ta hänsyn till vilket syfte, exempelvis skatteundandragande, som investeraren hade med transaktionen. Skatteförmåner kan exempelvis nekas i förhållande till transaktioner med bolag i vissa skatteparadis eller i förhållande till bolag som är föremål för en låg effektiv beskattning.

Förbud mot statligt stöd

Inom EU finns också ett förbud mot statligt stöd som snedvrider konkurrensen inom företagssektorn och påverkar den inre marknaden på ett negativt sätt. Detta område har vuxit i betydelse under senare år, inte minst på grund av kommissionens ökade aktivitet. För närvarande är ett stort antal viktiga mål anhängiga vid EU-domstolen och Tribunalen, och utgången i dessa kommer att ha stor betydelse för områdets fortsatta utveckling. Under senare år har den skatterättsliga diskussionen vuxit betydligt inom området för otillåtet statligt stöd, och det är här endast möjligt att beakta delar av den.

Detta relativt omfattande avsnitt har följande disposition. Först behandlar jag de generella kraven för att otillåtet statligt stöd ska anses föreligga. Utgångspunkten är de bestämmelser inom området som finns i FEUF, särskilt artiklarna 107–109 FEUF. Jag berör också något

50. Mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*. ECLI:EU:C:2009:717.

de förfaranderegler som gäller inom området för prövning av om det föreligger otillåtet statligt stöd. Den praxis som utvecklats inom området för skattelagstiftning och otillåtet statligt stöd berörs därefter. Det är endast möjligt att behandla en del av den praxis som har etablerats.

GENERELLA REGLER OM OTILLÅTET STATLIGT STÖD OCH NÅGOT OM FÖRFARANDET

Det framgår av artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) att stöd som ges av en medlemsstat eller med statliga medel, och som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, är oförenligt med den inre marknaden i den mån som det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. Europeiska kommissionen har i uppdrag att övervaka att otillåtet statligt stöd inte förekommer. Vissa undantag finns från förbudet mot statligt stöd (artikel 107.2–3 FEUF). I en så kallad upplysning från kommissionen finns en relativt detaljerad beskrivning av reglerna om otillåtet statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF och deras tillämplighet inom bland annat skatteområdet.⁵¹

För att det ska vara fråga om ett otillåtet stöd är det fyra kriterier som samtidigt ska vara uppfyllda. Stödet ska

- i. ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel
- ii. snedvrider eller hota att snedvrida konkurrensen
- iii. gynna vissa företag eller viss produktion (»selektivitets-kriteriet«)
- iv. påverka handeln mellan medlemsstaterna.

EU-domstolen och Tribunalen har utvecklat en relativt omfattande praxis om tolkningen av dessa fyra kriterier, och kommissionen sammanfattar den väl i 2016 års upplysning om innebörden av begreppet statligt stöd. Här ska jag något beröra innebörden av kriterierna som de utvecklats i rättspraxis och av kommissionen.

51. Upplysningar från Europeiska unionens institutioner, byråer och organ. Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. 2016/C 262/01. 19.7.2016 (nedan Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd).

En övergripande förutsättning för att kunna tillämpa statsstödsreglerna är att stödmottagaren är ett »företag«. Innebörden av begreppet företag är vid. Det ska vara fråga om enheter som bedriver ekonomisk verksamhet. Deras rättsliga ställning och hur de finansieras har ingen betydelse.⁵² Även om enheten inte har etablerats i vinstsyfte kan det vara fråga om ekonomisk verksamhet. Det är möjligt för enheter som inte är vinstdrivande att erbjuda varor och tjänster på en marknad.⁵³ Om det emellertid skulle vara fråga om att staten bedriver verksamhet i form av myndighetsutövning kan det inte vara fråga om en verksamhet som omfattas av statsstödsregleringen.

Här ska jag behandla några frågor i förhållande till kriterierna för otillåtet statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF lite närmare. Jag avser inte att vara heltäckande, utan tar endast upp några frågor av särskild betydelse för skatteområdet. Det första kriteriet innebär alltså att stöd ska ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel. Den fördel som kommer mottagaren till del ska direkt eller indirekt ha beviljats genom statliga medel. Åtgärden ska också kunna tillskrivas staten. I princip är detta fråga om två krav men i praktiken bedöms de oftast gemensamt.⁵⁴ Om det är en offentlig myndighet som beviljar stödet är det klart att åtgärden kan tillskrivas staten. Det blir något mer problematiskt om det är ett offentligt företag som beviljar förmånen. Inom skatteområdet blir det emellertid sällan eller aldrig några tillämpningssvårigheter i detta avseende. Uttaget av skatt ligger normalt sett inom ramen för statens exklusiva kompetens.

Hur de statliga medlen överförs till stödmottagaren kan vara något svårare att fastställa. Självklart kan det vara fråga om direkta bidrag, lån, garantier och kapitalinvesteringar i företag. Men att staten avstår från intäkter kan också vara stöd.⁵⁵ Ett bortfall av skatteintäkter kan alltså utgöra ett stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

52. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 7.

53. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 9.

54. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 38.

55. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 51.

Stödet ska också ge en »fördel«, och det är åtgärdens effekt som är grunden för bedömningen av om en sådan föreligger. Inom skatteområdet vållar denna förutsättning normalt sett inte något problem. Att en stödmottagare får en mindre skattebelastning medför förstås en fördel för mottagaren. Det kan dock noteras att en fördel inte anses föreligga i fråga om återbetalning av skatter som inte har uttagits med stöd i lag.⁵⁶

Inom skatteområdet är det framförallt det tredje kriteriet – selektivitetskriteriet – som är svårt att fastställa. EU-domstolen har utvecklat praxis inom området.⁵⁷ En nationell lagstiftningsåtgärd är selektiv om den gynnar vissa företag eller viss produktion. I praxis har det utvecklats en omfattande analysapparat för att bedöma om selektivitetskriteriet är uppfyllt. Jag behandlar här huvudpunkterna i denna analysapparat, och går särskilt igenom under vilka förhållanden som skatter kan anses uppfylla selektivitetskriteriet. En första åtskillnad kan göras mellan materiell och regional selektivitet, och jag börjar med den regionala selektiviteten.

Förbudet mot statligt stöd enligt artikel 107.1 FEUF gäller som utgångspunkt också åtgärder som endast är tillämpliga i viss region inom en medlemsstats territorium. Det kan dock finnas vissa situationer när åtgärder som har en regional eller lokal tillämpning ändå inte bedöms vara selektiva. Enligt kommissionens bedömning kan man här skilja mellan tre olika situationer där det inte behöver vara fråga om otillåtet statligt stöd, även om en noggrann prövning måste göras i varje enskilt fall.⁵⁸

Den första situationen innebär att centralförvaltningen i en medlemsstat på ett ensidigt sätt beslutar att tillämpa en lägre beskattningsnivå i en viss region. Beslutet tas alltså inte på den regionala nivån. Den andra situationen är att samtliga statliga myndigheter på en

56. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 71.

57. Se till exempel mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*. ECLI:EU:C:2001:598.

58. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 144 samt punkterna 145–155. I den svenska språkversionen av 2016 års upplysning används delvis olika benämningar för dessa tre grunder dels i p. 144, dels i p. 145–155. Den materiella innebörden är emellertid densamma, även om de olika benämningarna skapar huvudbry.

särskild nivå har samma lagstadgade befogenhet att besluta om den tillämpliga skattesatsen inom regionen (»symmetrisk överlåtelse av skattebefogenheter«). Den tredje situationen innebär att bara vissa regionala eller lokala myndigheter kan besluta om skatteåtgärder som gäller inom deras område (»asymmetrisk överlåtelse av skattebefogenheter«). I denna situation är det avgörande vilken grad av självbestämmande som regionen har i förhållande till centralförvaltningen i medlemsstaten. Enligt kommissionens bedömning ska tre förutsättningar samtidigt vara uppfyllda för att det ska vara regionen i fråga och inte medlemsstaten som är den geografiska referensramen. Tröskeln är hög för att en sådan situation ska föreligga.⁵⁹

Materiell selektivitet betyder att en åtgärd endast avser vissa företag eller grupper av företag, eller vissa ekonomiska sektorer i en viss medlemsstat. Materiell selektivitet kan fastställas på två sätt, rättsligt och faktiskt.⁶⁰ Om det är fråga om en åtskillnad grundad i de rättsliga reglerna föreligger en rättslig selektivitet. Det kan exempelvis vara fallet om en viss förmån endast är tillgänglig för en viss grupp av företag, som börsnoterade bolag.⁶¹ Detta påminner om innebörden av direkt diskriminering inom ramen för EU-domstolens förnuftsdoctrin där medborgarskap och motsvarande är det särskiljande kriteriet. Faktisk selektivitet är det fråga om när effekterna av en viss åtgärd gynnar exempelvis en viss grupp av företag även om kriterierna för tillämpning av åtgärden har en allmän och objektiv utformning. Detta påminner om en icke-diskriminerande restriktion i EU-domstolens förnuftsdoctrin där det är effekterna av lagstiftningen som är det särskiljande kriteriet.

För att kunna bedöma om det rör sig om materiell selektivitet har det i praxis utvecklats en analysmetod i tre steg, som jag på ett övergripande plan ska behandla här.⁶² Det första steget innebär att ett refe-

59. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 145–155.

60. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 120.

61. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 121.

62. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 128.

renssystem ska identifieras. Det andra steget är att det ska fastställas om en viss åtgärd⁶³, som lagstiftning eller myndighetsbeslut, utgör ett undantag från referenssystemet. Detta steg innebär en bedömning av om det föreligger olikbehandling av ekonomiska aktörer som befinner sig i jämförbara situationer i såväl ett faktiskt som rättsligt avseende. Om det föreligger en olikbehandling enligt detta andra steg får man gå vidare i prövningen. Det tredje steget gäller om avsteget kan motiveras (eller berättigas) med hänsyn till referenssystemets art eller allmänna systematik. Om det skulle finnas en sådan berättigandegrund är det inte fråga om någon otillåten selektiv åtgärd.⁶⁴

Betydelsen av att fastställa referenssystemet för att identifiera otillåtet statligt stöd kan inte nog betonas. I kommissionens upplysning från år 2016 uttalas att referenssystemet utgör en konsekvent uppsättning av regler som gäller generellt för alla företag vilka omfattas av tillämpningsområdet för systemet. Uppsättningen av regler ska fastställas på ett »objektivt sätt«.⁶⁵ Inom skatteområdet är sådana objektiva kriterier för att fastställa referenssystemet bland annat beskattningsunderlaget, de beskattningsbara personerna, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatserna. Ett referenssystem skulle kunna vara bolagsskattesystemet, mervärdesskattesystemet eller systemet för beskattning av försäkringar.⁶⁶

Anta att det kan slås fast att en viss skatteåtgärd är potentiellt selektiv. Nästa fråga enligt trestegsmodellen är därmed om åtgärden kan berättigas med hänsyn till referenssystemets art eller allmänna systematik. Det är som redan framgått möjligt att en potentiellt selektiv åtgärd kan berättigas om den är motiverad av systemets art eller

63. Termen »åtgärd« (»measure«) kan med rätta tyckas vag och främmande för juridiskt språkbruk. Den avser dock att täcka ett relativt brett spektrum av bland annat rättsregler samt beslut av myndigheter och domstolar.

64. Ett viktigt fall om innebörden av en selektiv åtgärd är domen i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P *Kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade Kungariket*. ECLI:EU:C:2011:732. Målen gällde en skattereform i Gibraltar. Visserligen var skattesystemet i Gibraltar generellt utformat, men i praktiken gjorde det åtskillnad mellan bolag som var i jämförbara situationer. Följden av det nationella skattesystemet var att »offshorebolag« fick en selektiv fördel.

65. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 133.

66. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 134.

allmänna systematik. För det krävs att åtgärden är ett uttryck för de fundamentala principerna för referenssystemet. Politiska mål som inte är en del av referenssystemet kan dock inte utgöra någon berättigandegrund.

I kommissionens upplysning från år 2016 anges flera möjliga berättigandegrunder inom skatteområdet:

- * bekämpa bedrägerier eller skatteundandragande
- * behovet av att beakta särskilda redovisningskrav
- * administrativ hanterlighet
- * principen om skatteneutralitet
- * progressiv inkomstbeskattning
- * inkomstskattens omfördelningssyfte
- * målet att undvika dubbelbeskattning
- * underlätta indrivningen av skatteskulder.⁶⁷

Även om en nationell skatteåtgärd är berättigad måste den dessutom vara proportionerlig, vilket också finns med i EU-domstolens förnuftsdoctrin avseende restriktionsprövningen i förhållande till de fria rörligheterna.⁶⁸

Det ordinarie bolagsskattesystemet kan exempelvis vara referenssystem till ett parallellt bolagsskattesystem med särskilda lättnader för utländska investerare. Om ett undantag identifieras är det dessutom möjligt att i vissa fall rättfärdiga det på grund av systemets art och funktion. För att kunna rättfärdiga en selektiv åtgärd måste en medlemsstat kunna visa att avvikelserna är en del av de vägledande principerna för referenssystemet.

Det finns några generella fall när selektivitet anses förekomma på skatteområdet, och i sin upplysning från år 2016 utvecklar kommissionen något sin bedömning av dessa situationer. Jag ska här ta upp och utveckla diskussionen kring ett par av dem.

67. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 139. De anförda berättigandegrunderna är hämtade från EU-domstolens praxis (a.st.). Se även Gren, Marc, Selektiva skatter och statsstöd, Svensk Skattetidning, 2016, s. 3–8.

68. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 140.

1. Kooperativa sammanslutningar

Den första situationen avser kooperativa sammanslutningar.⁶⁹ Kommissionen lyfter fram att dessa i viktiga avseenden skiljer sig från rent kommersiella företag. Bland annat har de specifika krav för medlemskap och att verksamheten bedrivs för att skapa ömsesidig nytta för sammanslutningens medlemmar. En rad andra faktorer som särskiljer kooperativa sammanslutningar från rent kommersiella företag anges också i kommissionens yttrande, exempelvis att kooperativ agerar i medlemmarnas intresse och att medlemmarna aktivt deltar i att driva verksamheten.⁷⁰ Det ska dock understrykas att det ska ske en prövning av den verksamhet som bedrivs av den föregivna kooperativa sammanslutningen. Det är inte tillräckligt att den är en sådan sammanslutning endast till namnet. Den måste också vara det till gagnet.⁷¹

2. Företag för kollektiva investeringar

Den andra situationen gäller så kallade företag för kollektiva investeringar. Uttrycket härrör från engelskans »collective investment vehicles«, och används sällan i ett svenskspråkigt sammanhang. Uttrycket avser det som på svenska kallas investeringsfond eller värdepappersfond. Det är alltså fråga om mellanhandsägare som möjliggör för investerare att göra indirekta investeringar i aktier och andra värdepapper och tillgångar. Detta slag av investeringar har vuxit i betydelse under senare år. Det är vanligt förekommande att beskattningen av mellanhandsägare, och av investerare i sådana företeelser, är utformad på ett sådant sätt att det ska råda neutralitet mellan ett direkt innehav av tillgången och ett indirekt innehav.⁷² Härigenom uppnås neutralitet mellan olika ägarformer eller,

69. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 157–160.

70. Enligt svensk skatterätt finns vissa skattelättnader för kooperativa föreningar och för utdelning från sådana, se 39 kap. 21–24 a §§ IL och 42 kap. 14 § IL.

71. Jämför kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 159.

72. Enligt svensk skatterätt är svenska värdepappersfonder och specialfonder inte skattskyldiga för inkomst av tillgång som ingår i fonden, se 6 kap. 5 § IL. Det är i stället andelsägaren som beskattas för en schablonintäkt (0,4 procent av kapitalunderlaget) på tillgångarna i fonden, se 42 kap. 43–44 §§ IL.

annorlunda uttryckt, mellan olika sätt att göra samma slags investering. Genom att äga tillgångar i exempelvis en investeringsfond kan större riskspridning för en lägre kostnad uppnås för investeraren, men samtidigt måste investeraren i fonden betala något slags avgift till fonden. Enligt kommissionen är skatteåtgärder som syftar till att säkerställa neutraliteten mellan detta slag av indirekt investering och en direkt investering inte någon selektiv åtgärd.⁷³ Det understryks dock av kommissionen att målet med skatteneutralitet inte kan användas för att helt skattebefria andelar i investeringsfonder eller att skattebefria fondförvaltarna för avgifter till fonden.⁷⁴

3. Skatteamnesti

Den tredje situationen avser »skatteamnesti«, som alltså under vissa omständigheter inte ska anses vara en selektiv åtgärd. Enligt kommissionen är skatteamnesti vanligtvis immunitet från straffrättsliga påföljder, böter och räntebetalningar. Den ska vara öppen för alla företag. Den får i praktiken inte medföra en faktisk selektivitet i förhållande till vissa företag. Skatteamnestin får inte heller medföra något undantag från kontroll.⁷⁵

Det kan vara fråga om undantag från beskattning eller att skattemyndigheten har tilldelats ett alltför stort »skön«, eller tolkningsutrymme, för att göra sin bedömning. Om en skatteförmån endast beviljas »genuin affärsverksamhet« kan bedömningen av vad som är genuin innebära att skattemyndigheten har fått ett alltför stort tolkningsutrymme. Det kan därmed vara fråga om en selektiv skatteåtgärd.

Såvitt jag kan bedöma finns det i svensk skatterätt inte någon motsvarighet till den skatteamnesti som beskrivs i kommissionens upplysning från år 2016. Möjligen skulle man kunna diskutera om möjligheten till skönsmässig beskattning enligt 57 kap. 1 § skatteförfarandelagen har drag av skatteamnesti. För näringsidkare brukar

73. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.162.

74. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.163.

75. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.164–168.

man i sådant fall använda en bruttovinstberäkning. Det första steget är att man beräknar en bruttovinstprocent för den ifrågasvarande näringsverksamheten, och att man i nästa steg jämför den med den normala procentandelen för detta slag av näringsverksamhet.⁷⁶ Metoden är förstas osäker, och kan innebära både för- och nackdelar för den skattskyldige. Enligt min mening är möjligheten till skönsmässig beskattning inte en sådan skatteamnesti som omnämns i kommissionens upplysning från år 2016.

4. Förhandsbesked i skattefrågor och förlikningar

Den fjärde situationen avser förhandsbesked i skattefrågor och förlikningar. Detta är ett viktigt område, och en rad betydelsefulla mål pågår för närvarande vid EU-domstolen om hur statsstödsreglerna ska tillämpas i sådana fall. Här behandlar jag endast de allmänna riktlinjer som kommissionen uttrycker i 2016 års upplysning.

Enligt kommissionen syftar ett förhandsbesked i skattefrågor till »att i förväg fastställa tillämpningen av det allmänna skattesystemet på ett visst ärende mot bakgrund av sakförhållanden och omständigheter i ärendet».⁷⁷ Ett förhandsbesked kan exempelvis erhållas för att få besked om tillämpningen av nationella skatteregler, ett bilateralt skatteavtal eller tillämpningen av armlängdsprincipen för prissättning av varor och tjänster som säljs och köps inom samma koncern i gränsöverskridande situationer.⁷⁸ Förhandsbesked i skattefrågor är problematiska i följande generella situation, enligt kommissionen: »Om ett förhandsbesked i skattefrågor stöder ett resultat som inte på ett tillförlitligt sätt avspeglar vad som skulle bli följderna av en normal tillämpning av det allmänna skattesystemet, kan detta förhandsbesked ge mottagaren en selektiv fördel.»⁷⁹

76. Se Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt*, 17:e upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2019, s. 683–685.

77. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 169.

78. För svenskt vidkommande finns exempelvis möjligheten till förhandsbesked i skattefrågor från Skatterättsnämnden och prissättningsbesked från Skatteverket. Se lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor respektive lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

79. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 170.

Det är i prövning av armlängdssituationer som statsstödsreglerna har kommit i blickfånget. Kommissionen uttalar bland annat följande i 2016 års upplysning: »Den armlängdsprincip[en] som kommissionen tillämpar vid bedömningen av internprissättningsbeslut enligt reglerna om statligt stöd är därför en tillämpning av artikel 107.1 i fördraget, vilken förbjuder särbehandling vid beskattning av företag i en liknande faktisk och rättslig situation. Denna princip är bindande för medlemsstaterna och de nationella skattereglerna är inte uteslutna från dess tillämpningsområde.«⁸⁰

Detta uttalande är något problematiskt. Det tycks innebära att kommissionen anser att armlängdsprincipen om den kommer till uttryck i OECD:s riktlinjer för internprissättning begränsas av regleringen av statsstöd i FEUF. Det skulle följaktligen gälla en modifierad armlängdsprincip inom EU. Kommissionen anför visserligen att OECD:s riktlinjer är betydelsefulla för att fastställa innebörden av armlängdsprincipen, men tycks inte utesluta att avvikelser från dem är möjliga.

Det tycks verkligen som om kommissionen anser att det finns en särskild armlängdsprincip som följer av artikel 107.1 FEUF. Kommissionen uttalar nämligen följande i 2016 års upplysning:

När kommissionen prövar om ett internprissättningsbeslut är förenligt med den armlängdsprincip som följer av artikel 107.1 i fördraget kan den ta hänsyn till de riktlinjer som ges av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD), särskilt »OECD:s riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skatteförvaltningar«.⁸¹

Här hänvisar kommissionen alltså uttryckligen till en armlängdsprincip som anses framgå av artikel 107.1 FEUF. Kommissionen gör här efter följande uttalande, vilket också är intressant:

80. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.172.

81. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.173.

Om ett arrangemang för internprissättning överensstämmer med den vägledning som ges i OECD:s riktlinjer för internprissättning, inklusive riktlinjerna för valet av den lämpligaste metoden, och leder till en tillförlitlig uppskattning av ett marknadsbaserat resultat, är det därför osannolikt att ett förhandsbesked i skattefrågor som godkänner detta arrangemang ger upphov till statligt stöd.⁸²

Det är klart att kommissionen fäster stor vikt vid OECD:s riktlinjer för internprissättning, men det är samtidigt helt klart att FEUF och förbudet mot statligt stöd är en överordnad norm. Denna del av kommissionens resonemang kan jag dela. Ur ett svenskt perspektiv kan det sägas att svenska domstolar – på ett generellt plan utan beaktande av EU:s statsstödsregler – har ett liknande förhållningssätt till rättskällevärdet av OECD:s riktlinjer för internprissättning. Det är fråga om »soft law« som domstolarna i princip inte är bundna av, men som det ändå finns anledning att söka ledning i. Skälet till det är den höga kvaliteten i OECD:s riktlinjer och att företag, skattemyndigheter och domstolar över hela världen också söker ledning i riktlinjerna.

Det finns ytterligare några skäl som på ett generellt plan kan åberopas till stöd för användning av OECD:s riktlinjer för internprissättning. För det första uttrycks armlängdsprincipen i artikel 9.1 i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal, och finns följaktligen i många skatteavtal. Det gäller bland annat för de omkring 80 skatteavtal som Sverige har. I kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal framgår att riktlinjerna för internprissättning uttrycker internationellt överenskomna principer och ger riktlinjer för att fastställa armlängdspriset.⁸³ För det andra finns det även i OECD:s riktlinjer för internprissättning en rekommendation att följa riktlinjerna när armlängdspriset ska fastställas.⁸⁴ För det tredje har Högsta förvaltningsdomstolen förklarat att

82. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.173.

83. Punkt 1 i kommentaren till artikel 9 i OECD:s modellavtal.

84. Recommendation of the Council on the determination of transfer pricing between associated enterprises [C(95)126/Final, as amended], Appendix, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, July 2017.

OECD:s riktlinjer för internprissättning normalt ska ligga till grund för fastställande av armlängdspriset.⁸⁵

Ur konstitutionell synvinkel finns det emellertid flera problem med OECD:s riktlinjer för internprissättning. Inom skatterättens område är legalitetsprincipen central, och det gäller också i svensk rätt. Den innebär att skatt enbart får tas ut med stöd i lag, som beslutas av riksdagen. OECD:s riktlinjer för internprissättning har emellertid inte beslutats av riksdagen, och kan endast på ett indirekt sätt sägas ha något slags bekräftelse av riksdagen. Den indirekta bekräftelsen av OECD:s riktlinjer finns framförallt genom att riksdagen har godkänt Sveriges skatteavtal och införlivat dem med intern svensk rätt. Härigenom finns en hänvisning till armlängdsprincipen genom den tidigare nämnda artikel 9.1 i skatteavtalen. I propositionen till införlivandelagarna brukar också OECD:s riktlinjer för internprissättning nämnas i anknytning till redogörelsen för artikel 9 i skatteavtalet.

Kommissionen sammanfattar på följande sätt de situationer när ett förhandsbesked i skattefrågor ger en selektiv fördel. En selektiv fördel föreligger om ett förhandsbesked medför en felaktig tillämpning av nationell skattelag och det leder till att ett lägre skattebelopp betalas.

Det föreligger också en selektiv fördel om ett förhandsbesked inte är tillgängligt för företag i en jämförbar rättslig och faktisk situation. Om förvaltningen medger en »gynnsammare« skattemässig behandling om man jämför med andra skattebetalare i en motsvarande faktisk och rättslig situation, kan det också vara en selektiv fördel. Som exempel anger kommissionen att en skattemyndighet godtar en internprissättning som inte är förenlig med armlängdsprincipen. Detta har jag inget att invända emot. Kommissionen anger emellertid ytterligare exempel som synes vara i enlighet med armlängdsprincipen, men utgör fall där armlängdsprincipen inte är förenlig med förbudet mot statligt stöd. Kommissionen uttalar:

Detsamma gäller om förhandsbesked gör det möjligt för mottagaren att använda alternativa, mer indirekta metoder för att beräkna beskatt-

85. RÅ 1991 ref. 107 [»Shellmålet«].

ningsbar vinst, till exempel fasta marginaler för en kostnadsplusmetod[en] eller en återförsäljningsprismetod[en] för att fastställa en lämplig internprissättning, även om mer direkta metoder finns tillgängliga.⁸⁶

Detta uttalande synes bekräfta att kommissionen anser att inte alla delar av den armlängdsprincip som uttrycks i OECD:s riktlinjer för internprissättning är förenliga med statsstödsreglerna.

5. »Skatteuppgörelser« mellan skattemyndigheten och företag

Det finns ytterligare några skatterättsliga områden som kommissionen bedömer i förhållande till förbudet mot statligt stöd. Ett sådant område är vad kommissionen benämner »skatteuppgörelser«. Med det avses en uppgörelse i samband med tvister mellan en skattebetalare och skattemyndigheten om det skattebelopp som ska betalas. Detta är ett förfarande som finns i flera medlemsstater.⁸⁷ Enligt kommissionen kan det i vissa situationer leda till en selektiv fördel, exempelvis om skattemyndigheten ger en oproportionerligt stor eftergift till förmån för en skattebetalare och som innebär en gynnsammare skönsmässig behandling än vad en jämförbar skattebetalare skulle få. Ett sådant fall föreligger också om en uppgörelse mellan den enskilde och skattemyndigheten strider mot tillämpliga skattebestämmelser och har föranlett att lägre skatt har betalats utanför ett »rimligt intervall«.⁸⁸

6. Avskrivnings- och nedskrivningsregler

Avskrivnings- och nedskrivningsregler behandlas också i kommissionens upplysning från år 2016.⁸⁹ Det förklaras att i normalfallet utgör

86. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.174.

87. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.175–176.

88. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.176.

89. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.177–180.

inte »skattetekniska åtgärder« som avskrivnings- och nedskrivningsregler statligt stöd. Metoderna skiljer sig åt mellan medlemsstaterna och kan utgöra en naturlig del av det nationella skattesystemet. Det finns ändå en risk att avskrivnings- och nedskrivningsregler utgör ett statligt stöd. Det skulle kunna vara fallet om vissa företag får en mer gynnsam behandling och den inte är grundad i de vedertagna principerna och bestämmelserna.⁹⁰ Det kan också föreligga om skattemyndigheten efter eget skön kan besluta om olika avskrivningsmetoder och värderingsmetoder för olika företag och sektorer. I ett sådant fall är det enligt kommissionen till och med ett antagande (presumtion) om selektivitet.⁹¹

7. Schablonskatteordningar

Schablonskatteordningar för vissa verksamheter kan enligt kommissionen också medföra en selektiv åtgärd och därmed riskera att vara ett statligt stöd.⁹² Schablonskatteordningar har inte några skönsrättsliga inslag. Det kan i stället vara fråga om att schablonmässigt fastställa en inkomst. Det kan enligt kommissionen vara ett naturligt inslag i ett skattesystem och motiveras av systemets art och allmänna systematik. Enligt kommissionen är schablonskatteordningar inte selektiva om två villkor är uppfyllda. För det första ska schablonordningen motiveras av en strävan att motverka en oproportionerlig administrativ börda för vissa slag av företag med hänsyn till deras ringa storlek eller verksamhetsområde (som jordbruk eller fiskerinäring). För det andra ska schablonordningen i genomsnitt inte leda till en lägre skattesats för dessa företag i jämförelse med företag som inte omfattas av den särskilda ordningen. Det tycks som om villkoren är alternativa, det vill säga att det är tillräckligt att ett av villkoren är uppfyllt för att det inte ska vara fråga om selektiv åtgärd.

90. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.179.

91. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.180.

92. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p.181–182.

8. Regler mot missbruk

Regler mot missbruk avser åtgärder för att förhindra skatteundandra-
gande. Sådana regler kan vara selektiva om de omfattar undantag för
vissa företag eller transaktioner som inte är förenliga med den logik
som missbruksreglerna är baserade på.⁹³

KOMMISSIONENS PÅGÅENDE ÄRENDE INOM OMRÅDET FÖR INTERNPRISSÄTTNING OCH FÖRHANDBESKED I SKATTEFRÅGOR

Stor uppmärksamhet har ägnats förhandsbesked i skattefrågor som
inte minst stora amerikanska företag har erhållit av medlemsstater
inom EU, exempelvis Irland och Luxemburg, vilka har medfört bety-
dande skattefördelar.⁹⁴ Sådana förhandsbesked kan utgöra en selektiv
fördel för mottagaren om de innebär att mottagaren får betala en lägre
skatt eller om förhandsbeskedet inte är tillgängligt för företag i en jäm-
förbar rättslig eller faktisk situation.⁹⁵ Kommissionen har riktat in sig
på medlemsstaternas förhandsbesked om internprissättning. Dessa
förhandsbesked avser prissättning av varor och tjänster som säljs och
köps mellan företag inom samma koncern, och där de inblandade
koncernföretagen finns i olika stater. Utgångspunkten i internationell
skatterätt är som tidigare sagts att priserna på koncerninterna trans-
aktioner ska sättas till det så kallade armlängdspriset, det vill säga det
pris som hade gällt om transaktionen hade ägt rum mellan oberoende
näringsidkare. De gränsöverskridande situationerna kan vara mellan
företag i olika EU-länder eller mellan företag i EU-land och tredje land.

Nyligen meddelade Tribunalen dom i ett mål där kommissionen
hade ifrågasatt en medlemsstats förhandsbesked inom skatteområdet
i förhållande till statsstödsreglerna. Tribunalen fann inte att något hin-

93. Kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 183. Även uttaget av punktskatter kan medföra en selektiv åtgärd (p.184), men jag behandlar inte detta närmare här.

94. Detta har rönt stor uppmärksamhet i internationella medier, se exempelvis *The Economist*, January 28th, 2016, Going after Google.

95. Se kommissionens upplysning från år 2016 om innebörden av begreppet statligt stöd, p. 174. Dessa slags förhandsbesked om internprissättning vid försäljning av varor och tjänster inom multinationella koncerner lämnas av staters skattemyndigheter. De ska förstås åtskiljas från de förhandsavgöranden som EU-domstolen meddelar om innebörden av EU-rätten.

der förelåg i förhållande till statsstödsreglerna.⁹⁶ Det återstår emellertid att se vilken utgången blir i de övriga mål som är anhängiga.

Ett relativt nyligt exempel är kommissionens fördjupade undersökning av Nederländernas skatterättsliga behandling av Inter IKEA.⁹⁷ Kommissionen har tidigare ifrågasatt förhandsbesked inom detta område som givits till bland annat Apple (Irland), Starbucks (Nederländerna) och Fiat Finance and Trade (Luxemburg). Enligt kommissionen medför dessa nationella förhandsbesked otillåtet statligt stöd. Kommissionens uppfattning har kritiserats, bland annat för att den fäster alltför stor vikt vid de rekommendationer som finns i OECD:s riktlinjer för internprissättning.⁹⁸

Nyligen har två viktiga domar meddelats av EU:s Tribunal inom detta område. I det ena fallet (förenade målen T-755/15 och T-759/15 *Fiat Chrysler Finance Europe mot kommissionen* förklarade Tribunalen att förhandsbeskedet om internprissättning som meddelats i Luxemburg utgjorde ett otillåtet statligt stöd.⁹⁹ I det andra fallet (förenade målen T-760/15 och T-636/15 *Nederländerna m.fl. mot kommissionen*, ofta refererat till som »Starbucks«) förklarade emellertid Tribunalen att förhandsbeskedet om internprissättning som meddelats i Nederländerna inte utgjorde otillåtet statligt stöd.¹⁰⁰ Det kan antas att dessa domar kommer att överklagas till EU-domstolen.

Om kommissionen slutligen når framgång i dessa pågående tvister kan de ifrågavarande företagen bli betalningsskyldiga med mångmiljardbelopp i obetald skatt. Sverige har också en lag om prissätt-

96. Se domen i de förenade målen T-131/16 och T-263/16 *Belgium and Magnetrol v. European Commission*. ECLI:EU:T:2019:91. En skickligt genomförd analys av den ifrågavarande belgiska lagstiftningen i förhållande till statsstödsreglerna finns i Galendí Júnior, Ricardo André, *State aid and transfer pricing: The inherent flaw under a supranational reference system*, Intertax, 2018, s. 994–1010.

97. Se kommissionens pressmeddelande av den 18 december 2017 – Statligt stöd: Kommissionen inleder fördjupad undersökning av Nederländernas skattemässiga behandling av Inter IKEA.

98. Se Forrester, Emily, *Is the state aid regime a suitable instrument to be used in the fight against harmful tax competition?* EC Tax Review, 2018, s. 19–35.

99. Förenade målen T-755/15 och T-759/15 *Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe mot kommissionen*. ECLI:EU:T:2019:670.

100. Förenade målen T-760/15 och T-636/16 *Nederländerna m.fl. mot kommissionen (»Starbucks«)*. ECLI:EU:T:2019:669.

ningsbesked vid internationella transaktioner.¹⁰¹ Såvitt jag känner till har den i varje fall ännu inte ifrågasatts av kommissionen i förhållande till statsstödsreglerna.

Internprissättning

Det helt dominerande systemet för allokering av bolagsvinster mellan stater sker enligt den tidigare nämnda armlängdsprincipen och de metoder som utvecklats i OECD:s Transfer Pricing Guidelines.¹⁰² Inom EU finns vidare sedan många år en skiljemannakonvention som avser hur tvister om allokering av bolagsvinster enligt armlängdsprincipen kan avgöras.¹⁰³ Härtill finns tvistlösningsmekanismer i bilaterala och multilaterala skatteavtal mellan medlemsstaterna. EU anser emellertid att dessa mekanismer är alltför begränsade, tidskrävande och kostsamma. Av denna anledning har direktivet om skattetvistlösningsmekanismer antagits.¹⁰⁴ Det omfattar klagomål som framförs från och med den 1 juli 2019 och avser skatt på inkomst eller kapital som förvärvats den 1 januari 2018 eller senare. Det nya direktivet kompletterar skiljemannakonventionen, och tillsammans har de förutsättningar att avsevärt effektivisera förfarandet. Direktivet är tillämpligt på ett vidare spektrum av tvister än skiljemannakonventionen, vilken endast avser tvister avseende internprissättning. Direktivet avser alla tvister som leder till dubbelbeskattning.

Inom EU finns också det så kallade EU Joint Transfer Pricing Forum som diskuterar och tar ställning i frågor om internprissättning.¹⁰⁵

101. Lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Den har såvitt känt inte ifrågasatts av kommissionen

102. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 2017.

103. Konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG).

104. Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen. L 265/1. 14.10.2017.

105. EU Joint Transfer Pricing Forum är ett EU-organ som är rådgivande till kommissionen. Det består av en medlem från varje medlemsstat och därutöver 18 medlemmar från icke-statliga organisationer som företag och intresseorganisationer. Arbetet sker inom det ramverk för internprissättning som OECD har utvecklat. Uttalanden från forumet är inte rättsligt bindande.

Kommissionen har relativt nyligen uttalat sig om hur EU på ett samordnat sätt ska ta sig an gränsöverskridande skatterevisioner inom området för internprissättning.¹⁰⁶ Det ska understrykas att det framförallt är OECD som är aktivt inom området för internprissättning på internationell nivå, och att EU:s aktivitetsgrad genom Joint Transfer Pricing Forum är jämförelsevis begränsad. Det ska också noteras att kommissionen förespråkar en övergång från internprissättning och tillämpning av armlängdsprincipen till en fördelningsformelmetod inom ramen för förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB), som behandlas i det följande kapitlet. Denna alternativa metod innebär att vinster inom en koncern allokeras med hänsyn till storleken av produktionsfaktorer hos de olika koncernföretagen. Armlängdsprincipen fokuserar i stället på en jämförelse med prissättning på varor och tjänster som säljs av oberoende företag. Det är fråga om två principiellt olika allokeringsmodeller. EU är alltså engagerat i båda modellerna, men kommissionen förespråkar fördelningsformelmetoden, men har än så länge inte vunnit tillräckligt gehör för den bland medlemsstaterna.

106. Uttalandet med rekommendationer från forumet finns i EU Joint Transfer Pricing Forum. A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU, Brussels, October 2018, Taxud/D2. Det rättsliga stödet för att genomföra rekommendationerna är rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (se särskilt artikel 11 i 2011 års direktiv).

KAPITEL 4

Förslag om ny lagstiftning om företagsbeskattning inom EU

Skatt på finansiella transaktioner

I kölvattnet av finanskrisen år 2007 presenterade Europeiska kommissionen förslag på skatt på finansiella transaktioner, en så kallad »financial transaction tax« (FTT). Det fanns en uppfattning bland flera medlemsstater och kommissionen att finanskrisen hade påvisat en hög grad av risktagande på finansmarknaderna. För att rädda enskilda företag och ekonomin på ett mer generellt plan fick många stater, och därigenom skattebetalarna, betala ett högt pris genom olika räddningsåtgärder och andra interventioner på marknaden. Somliga ansåg att den finansiella sektorn skulle lämna ett bidrag till detta genom ökad beskattning. En del ansåg dessutom att en skatt på finansiella transaktioner skulle ha en dämpande effekt på alltför stort risktagande i den finansiella sektorn. Tyskland och Frankrike stödde införandet av en skatt på finansiella transaktioner, medan exempelvis Storbritannien och Sverige var motståndare.

Kommissionen har lämnat flera förslag inom området. Det senaste är ett direktivförslag från år 2013.¹⁰⁷ Det innebar att en skatt på vissa fi-

107. Rådets direktiv om genomförande av det fördjupade samarbetet på området för skatt på finansiella transaktioner. COM(2013) 71 final, Bryssel den 14.2.2013. Förslag

nansiella transaktioner skulle införas inom EU. Endast elva medlemsstater skulle omfattas av direktivet, som alltså skulle ske inom ramen för en så kallad fördjupad samverkan i vilken endast vissa medlemsstater deltar. Tyskland och Frankrike var i denna grupp, men inte länder som exempelvis Danmark, Polen, Sverige och Storbritannien. Skatten skulle tas ut som en omsättningsskatt på finansiella transaktioner i de medlemsstater som omfattades av direktivet. Beskattningsunderlaget skulle i vissa fall beräknas på marknadsvärdet och i andra fall på det nominella värdet på transaktionen. I vissa fall skulle skattesatsen vara 0,1 procent och i andra fall 0,01 procent. Beskattningen skulle ske vid tidpunkten för transaktionen.

Förslaget möttes av omfattande kritik och har inte genomförts. Bland de kritiska synpunkterna kan följande nämnas. Om EU ensidigt inför en skatt på finansiella transaktioner riskerar det finansiella kapitalet att investeras i andra länder i stället. Det kan medföra att de finansiella marknaderna i EU tappas marknadsandelar. En sådan skatt riskerar att övervältras på konsumenter, och i praktiken inte bäras av de finansiella aktörerna som bankerna.

Det kan noteras att Sverige för några år sedan övervägde att införa en bankskatt, men att det inte ledde till någon lagstiftning.¹⁰⁸ Kritiken mot detta förslag sammanföll i hög grad med kritiken mot FTT, även om dess utformning var annorlunda. Den svenska bankskatten skulle i stället för på transaktioner beräknas på lönekostnader och vinst. Nyligen har regeringen aviserat att en bankskatt verkligen ska införas i syfte att finansiera förstärkning av Sveriges försvarsmakt. Hur denna skatt ska utformas är för närvarande okänt.

Förslag om gemensam bolagsskattebas inom EU

Europeiska kommissionen har vid två tillfällen lämnat förslag på en gemensam bolagsskattebas inom EU. Förslagen syftar till att harmo-

hade också lämnats år 2011. Se Vogel, Thorsten och Benjamin Cortez, The Commission's proposal to introduce an EU financial transaction tax, *European Taxation*, 2012, s. 77–84.

108. SOU 2016:76 Skatt på finansiell verksamhet.

nisera bolagsbeskattningen inom unionen genom att bland annat beräkna bolagsskattebasen på samma sätt, men ändå tillåta att medlemsstaterna har olika bolagsskattesatser. Det första förslaget lanse- rades år 2011 och avsåg en gemensam konsoliderad bolagsskattebas («Common Consolidated Corporate Tax Base», CCCTB). Det innebar ett frivilligt system för bolag inom EU att beräkna beskattningsbar inkomst på ett enhetligt sätt, och dessutom att resultatutjämna mellan de ingående bolagen i företagsgruppen. Allokering av inkomster mellan bolagen inom gruppen skulle ske enligt en särskild formel baserad på vissa produktionsfaktorers storlek. Förslaget diskuterades och över- vägdes men ledde inte till några lagstiftningsåtgärder. Det fanns flera skäl, bland annat att medlemsstaterna alltjämt värnar sin suveränitet inom skatteområdet och att förslaget är principiellt annorlunda i för- hållande till den rådande armlängdsprincipen.

År 2016 återkom Europeiska kommissionen med ett nytt förslag. Det består av två direktivförslag, och avsikten är att de ska genom- föras successivt efter varandra. Det första direktivförslaget¹⁰⁹ om en »Common Corporate Tax Base« (CCTB) avser att skapa en gemen- sam bolagsskattebas. Det skulle därefter följas av ett direktiv om en »Common Consolidated Corporate Tax Base« (CCCTB) som möjlig- gör en konsolidering av inkomsten för en företagsgrupp, det vill säga resultatutjämning inom gruppen, och allokering av inkomster mel- lan koncernföretagen enligt en fördelningsnyckel.¹¹⁰ Till skillnad från 2011 års förslag är de nya föreslagna reglerna obligatoriska för företag över en viss storlek.¹¹¹ För att understödja forskning och utveckling medges omfattande avdrag för utgifter för sådan verksamhet («super- deduction for R&D costs»). I förslaget finns också olika slags regler mot skatteundandragande.

En stor fördel med CCTB och CCCTB är att bolag får hantera ett enda bolagsskattesystem i stället för en rad olika system när man har verksamhet i andra medlemsstater. Risken för skatteanpassade trans-

109. Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685 final. Strasbourg, 25.10.2016.

110. Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2016) 683 final. Strasbourg 25.10.2016.

111. Företaget ska tillhöra en koncern som har inkomster som årligen överstiger 750 miljoner euro.

aktioner minskar, och utgifterna för skatteadministration minskar hos företagen. Det problem som finns med att allokera företagsvinster med stöd i armlängdsprincipen och reglerna om internprissättning försvinner också inom ett EU-sammanhang, men kvarstår förstås i förhållande till tredje land. Det är dock inte enkelt att få gehör för att medlemsstaterna i betydande grad ska ge upp sin suveränitet inom bolagsskatteområdet. Enligt min mening har förslaget om CCTB och CCCTB stora fördelar, även om fördelningsnyckeln efter produktionsfaktorer i förslaget om CCCTB har vissa brister.¹¹²

Fördelningsnyckeln baseras på företagets tillgångar, arbetskraft och försäljning. För en liten, öppen och exportberoende stat som Sverige är särskilt faktorn försäljning problematisk, eftersom försäljning allokeras till den stat till vilken varan eller tjänsten är destinerad. Att fördela bolagsskattebasen efter en fördelningsnyckel är dock inte något helt nytt. Mekanismen används för att fördela bolagsskattebasen mellan USA:s delstater, som jämte den federala nivån också har beskattningsrätt för bolagsinkomster.¹¹³ Om CCCTB skulle genomföras inom EU skulle ändå armlängdsprincipen gälla i förhållande till tredje land. Europeiska multinationella koncerner, med koncernföretag i tredje land, skulle följaktligen behöva tillämpa båda dessa principiellt olika regelsystem, vilket i sig medför en administrativ extrabörda.

Förslag om skatt på digitala tjänster och digital närvaro

OECD:S ARBETE MED BESKATTNING AV DIGITAL EKONOMI

OECD ägnar stor uppmärksamhet och mycket arbete inom området för beskattning av den digitala ekonomin. Arbetet mot urholkning av bolagsskattebasen, »Base Erosion Profit Shifting«(BEPS), innehåller flera projekt och rapporter inom detta område. Sverige har varit och är en aktiv deltagare i BEPS-projektet. Redan i den första studien från år

112. Se vidare om förslagen Andersson, Krister, En gemensam konsoliderad bolagsskattebas i EU, Svensk Skattetidning, 2017, nr 1.

113. Se Sánchez Sánchez, Angel, The apportionment formula under the European proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, European Taxation, 2018, s. 230–236.

2013, »Addressing Base Erosion and Profit Shifting«, uttalade OECD att digitaliseringen av ekonomin medförde att etablerade beskattningsprinciper är utsatta för stark press. OECD uttalade bland annat:

Nowadays it is possible to be heavily involved in the economic life of another country, e.g. by doing business with customers located in that country via the internet, without having a taxable presence therein (such as substantial physical presence or a dependent agent). In an era where non-resident taxpayers can derive substantial profits from transactions with customers located in another country, questions are being raised as to whether the current rules ensure a fair allocation of taxing rights on business profits, especially where the profits from such transactions go untaxed anywhere.¹¹⁴

Denna första studie från OECD följdes av en handlingsplan för att utreda och utforma förslag till förändringar av de deltagande staternas bolagsskattesystem, »Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting«, också den från år 2013.¹¹⁵ Redan den första punkten i handlingsplanen avser att möta de utmaningar för staternas skattesystem som den digitala ekonomin medför. OECD uttalade att man ska undersöka de rådande principerna för bolagsbeskattning och föreslå möjliga förändringar för att möta de problem som uppstår. Bland de frågor som OECD avsåg att studera var huruvida det var möjligt för ett företag att ha en betydande digital närvaro i en stat utan att ha någon skatterättslig anknytning till den staten enligt befintliga regler och principer. Nuvarande principer i form av hemvistprincipen och källstatsprincipen riskerar att inte ta hänsyn till digital närvaro på en marknad. Ett annat område som skulle studeras var »the attribution of value created from the generation of marketable location-relevant data through the use of digital products and services«.¹¹⁶ Det handlar alltså om allokering av värde inom ramen för beskattningen, där värdet skapas genom insamlade data inom ramen för marknadsföring av digitala produkter och tjänster.

114. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013, s. 35–36.

115. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013.

116. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013, s. 14–15.

OECD företog en relativt bred undersökning av beskattning av den digitala ekonomin i en rapport som presenterades redan år 2014.¹¹⁷ Denna har sedan varit grund för ytterligare arbete inom OECD, och ett av de senaste, viktiga inslagen är en rådgivande rapport från i början av år 2019 i vilken OECD lämnar förslag på olika former av beskattning av den digitala ekonomin.¹¹⁸ Det har varit möjligt för det omgivande samhället – det vill säga alla utanför kretsen av medlemsstater i OECD, exempelvis företag och näringslivsorganisationer – att lämna synpunkter på den rådgivande rapporten om beskattning av den digitala ekonomin. Avsikten är att OECD ska lämna färdiga förslag i början av år 2020. Innan jag fortsätter med en studie av de förslag som lämnas i 2019 års rådgivande rapport, är det lämpligt att något diskutera de förutsättningar för beskattning av den digitala ekonomin som OECD presenterade i den relativt omfattande rapporten från år 2014.

Förutsättningar för beskattning av den digitala ekonomin

I 2014 års rapport om utmaningarna med att beskatta den digitala ekonomin anger OECD några grundprinciper för hur den ska beskattas. Det är i hög grad fråga om traditionella beskattningsprinciper. Det kan ändå finnas anledning att kortfattat återge dem här i svensk språkdräkt.¹¹⁹

- a. **Neutralitet och likformighet.** Beskattningen ska vara neutral och likformig mellan olika slag av näringsverksamhet. Om beskattningen påverkar utbud och efterfrågan på en viss vara eller tjänst är det att betrakta som en avvikelse.
- b. **Effektivitet** (hög verkningegrad). Kostnaden för att följa skattelagstiftningen (»compliance cost«) ska minimeras så långt som möjligt.

117. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Paris, 2014.

118. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy*, Public Consultation Document, Paris, 13 February – 6 March 2019.

119. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Paris, 2014, s. 30–31. I detta sammanhang (s. 25–26) stöder sig OECD på riktlinjer för beskattning av den digitala ekonomin som lanserades redan år 1998, »the Ottawa taxation framework conditions«.

- c. **Förutsebarhet och enkelhet.** Skattelagstiftningen ska vara klar och enkel att förstå. En begriplig skattelagstiftning gör det enkelt för individer och företag att förstå vilka skyldigheter de har. Komplex skattelagstiftning stimulerar aggressiv skatteplanering.
- d. **Effektivitet och rättvisa.** Beskattningen ska medföra att rätt skatt betalas vid rätt tidpunkt, och undvika såväl dubbelbeskattning som dubbel skattefrihet. Det är viktigt att ta hänsyn till det praktiska genomförandet när ett nytt skattesystem ska utformas.
- e. **Flexibilitet.** Skattesystemet ska vara tillräckligt flexibelt och dynamiskt för att kunna beakta utveckling inom teknologi och affärsutveckling. Det innebär att skattesystemets struktur ska vara uthålligt men ändå flexibelt för att kunna ta hänsyn till näringslivets utveckling.

Av dessa fem kriterier för en väl utformad skattelagstiftning är det främst det sista kriteriet, flexibilitet, som är ett tillägg i förhållande till de kriterier som traditionellt brukar framhållas. Detta kriterium är också det som kanske framförallt avser den digitala ekonomin. Det synes vara i förhållande till den digitala ekonomin som OECD anser att det finns en påtaglig risk för skattebortfall. I 2014 års OECD-rapport om beskattning av den digitala ekonomin presenteras en del förslag för att förändra beskattningen av detta område. Det har sedan utvecklats ännu mer i efterföljande rapporter från OECD, vilket jag återkommer till. Innan jag diskuterar dessa förslag tror jag att det är nödvändigt att åtminstone i någon omfattning beröra vad den digitala ekonomin avser och på vilket sätt den undgår beskattning enligt den nuvarande beskattningsordningen. Enligt min mening är just beskrivningen av den digitala ekonomin en av styrkorna i 2014 års OECD-rapport.

Den digitala ekonomin och svårigheter för skatteuttag identifierade av OECD

Handel med varor och tjänster som i något led omfattar digital verksamhet har ökat enormt under de senaste decennierna. Det är i dag svårt att föreställa sig en affärsverksamhet som inte i någon del använder sig av datorer, smarta telefoner, programvara och internet. Teknikutvecklingen har också inneburit att helt nya tjänster och affärsverksamheter tillkommit. Sedan många år har internet med-

fört en omfattande utveckling av digitala plattformar för försäljning av varor och tjänster. Nya företag som är specialiserade på försäljning genom digitala plattformar, som Amazon och Google, har växt fram. Traditionella företag som banker, försäkringsföretag och livsmedelsaffärer har utvidgat eller flyttat över stora delar av sin verksamhet på digitala plattformar. I 2014 års OECD-rapport listades några områden inom den digitala ekonomin som man vid den tidpunkten ansåg skulle växa i betydelse.¹²⁰ Nu kan man konstatera att det låg substans i dessa förutsägelser.

- a. »Sakernas internet« eller »internet of things«. Med sakernas internet avses det stora antalet föremål som är uppkopplade till internet. Det gäller inte bara datorer, mobiltelefoner och »paddor« utan exempelvis också bilar, båtar, köksutrustning, energisystem, tv, radio, musikanläggningar, spelanläggningar, låsanordningar och övervakningskameror. Genom sakernas internet är det möjligt att samla in och dela information på ett effektivt sätt, och därmed fatta bättre beslut om exempelvis köp, försäljning och anpassning av en verksamhet till en förändrad verklighet.
- b. Digitala valutor eller »virtual currencies«. Under de senaste åren har digitala valutor, till exempel kryptovalutan »bitcoin«, fått ett genomslag. En del av dessa valutor gäller endast för en viss tjänst eller marknad, andra gäller på ett mer generellt plan. Många näringsidkare har valt att acceptera kryptovalutor som betalningsmedel. Digitala valutor kan diskuteras i förhållande till staters rätt att tillhandahålla valutor. Den anonymitet som digitala valutor innebär har också medfört att de används för penningtvätt, vilket är ett stort problem.
- c. Utveckling av ny robotteknik, som är beroende av digital teknik exempelvis i form av mjukvara och olika molntjänster, medför att viss tillverkningsindustri blir ännu mindre beroende av billig arbetskraft. Det betyder att företag, som tidigare förlade delar av den arbetsintensiva verksamheten i stater med billig arbetskraft, inte längre behöver utlokalisera tillverkningen utan kan bedriva

120. Denna framställning om utvecklingen av digital verksamhet bygger på OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Paris, 2014, s. 59–63.

den i de stater där marknaden för produkten finns. Robottekniken kan medföra att produktionskostnaderna minskar ytterligare, vilket kan leda till lägre konsumentpriser.

- d. Utvecklingen av tredimensionell tillverkning, »3D-printing«, har gjort det enklare att specialanpassa varor efter kundens önskemål. Processen börjar med att den önskade varan utvecklas digitalt, och därefter tillverkas den lager för lager i en specialtillverkad skrivare. Detta har i betydande omfattning kommit till användning inom sjuk- och hälsovårdssektorn, där exempelvis hörselhjälpmiddel kan utformas efter individuella behov. Inom bilindustrin används 3D-skrivare sedan lång tid för att ta fram exempelvis reservdelar. Denna förenklade metod för specialanpassad tillverkning medför en förskjutning från den traditionella mass-tillverkningen.
- e. Delningsekonomin (»the sharing economy«) innebär att individer delar varor och tjänster med ingen eller liten inblandning av traditionella företag. Delningsekonomin kan avse bostäder, transporter och livsmedel. Köpare och säljare möts på digitala plattformar som kan vara utformade för ett visst slag av vara eller tjänst. Transaktionskostnaden är låg om man jämför med om den hade tillhandahållits av ett traditionellt företag.

Den digitala ekonomin har givit upphov till en rad andra varor och tjänster. Det gäller olika former för betalning, marknadsföring, molntjänster och högfrequenshandel på olika marknadsplatser. Några gemensamma kännetecken för den digitala ekonomin är enligt OECD hög grad av mobilitet på olika nivåer, vikten av användardata, nätverks-effekter (det vill säga hur beslut av en grupp av användare påverkar andra användare), flersidiga affärsmodeller (»multisided business models«), tendens till monopol eller oligopol samt hög grad av volatilitet på marknaden.¹²¹

Vilka principiella konsekvenser har den digitala ekonomin för de traditionella skattesystemen? Även detta utvecklas av OECD i 2014 års rapport. Schematiskt gör OECD en skillnad mellan tre olika kategorier

121. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Paris, 2014, s. 85–95.

av stater som är inblandade. Den stat som utgör marknaden för varan eller tjänsten (»marknadsstaten«) är typiskt sett en högskattestat. Näringsverksamheten i marknadsstaten bedrivs genom mellanliggande bolag som är hemmahörande i lågskattestater. Den slutliga ägaren av det moderbolag som bedriver den digitala näringsverksamheten är hemmahörande i en högskattestat. Skatteincitamenten för koncernerna ser olika ut beroende på i vilket slags stat de verkar.

- i. **Marknadsstaten** (stat där konsumtionen äger rum och som ofta är en högskattestat). Skatteincitament att ha så liten fysisk närvaro som möjligt för att undvika fast driftställe. Om ett dotterbolag bildas i marknadsstaten bör det ha så stora kostnader som möjligt för att minimera den beskattningsbara inkomsten.
- ii. **Mellanliggande stat** (lågskattestat). Skatteincitament att ha så höga inkomster som möjligt i denna stat. Mottagaren av inkomsterna från verksamheten i marknadsstaten kan därför vara etablerad i denna stat. Det finns ett generellt incitament att ha låga kostnader och höga intäkter i denna stat.
- iii. **Slutliga ägarens hemviststat** (högskattestat). Den slutliga ägaren av koncernen med den digitala näringsverksamheten är hemmahörande i en högskattestat. I denna stat bör det inte finnas någon CFC-lagstiftning som medför löpandebeskattning i dotterbolag hemmahörande i lågskattestater. Det finns också ett incitament att ha höga kostnader och låga intäkter i denna stat.

För att motverka de bortfall av skatteinkomster som dessa förfaranden medför, har OECD inom ramen för BEPS-projektet föreslagit en rad åtgärder. Många av dem har redan genomförts. Inom EU har skatteflyktsdirektivet antagits, och trätt i kraft från år 2019. Det innehåller bland annat regler om beskattning vid utflyttning av bolag (»exitbeskattning«), ränteavdragsbegränsningar, CFC-lagstiftning, regler mot olika hybridsituationer och en allmän regel mot skatteflykt. BEPS-projektet har också medfört stora förändringar i OECD:s modellavtal och OECD:s riktlinjer för internprissättning. Dessa regelförändringar har generell tillämplighet och träffar därmed också företag med digital näringsverksamhet.

Jag vill hävda att OECD:s rapport från år 2014 om beskattning av

den digitala ekonomin ändå visar det svåra i att särskilja den digitala ekonomin från den övriga ekonomin. I någon mening har hela ekonomin blivit digital. Vissa delar av ekonomin är dock digitaliserad i större grad än andra delar. Det är alltså inte fråga om en artskillnad utan om en gradskillnad.

OECD:s förslag till regler för beskattning av digital ekonomi

Inom ramen för BEPS-projektet finns det ett pågående arbete avseende beskattning av digital näringsverksamhet. En interimrapport presenterades år 2018.¹²² Ytterligare en preliminär rapport presenterades av OECD år 2019.¹²³ Ett mer definitivt förslag om beskattning av den digitala ekonomin kommer att presenteras av OECD i slutet av år 2019. I den preliminära rapporten från år 2019 finns några omvälvande förslag, som – om de blev verklighet – skulle medföra en påtaglig förändring av de nationella skattesystemen.

I 2019 års interimrapport presenterar OECD tre olika modeller för att förändra vinstallokering och skatterättslig hemvist för företag verksamma i den digitala ekonomin.

1. Förslaget om beskattning baserat på »användarnas delaktighet« (»the user participation proposal«) i näringsverksamheten.

Förslaget om ny grund för beskattning baseras på användarnas delaktighet i vinstgenerering i företag som bedriver digital näringsverksamhet. Det innebär att användarna anses bidra till vinstgenereringen genom att delta i utvecklandet av en aktiv och engagerad bas av användare, och genom att tillföra persondatauppgifter och innehåll till den verksamhet företaget bedriver. Dessa bidrag från användarna är helt avgörande för företagets näringsverksamhet.

Det slags digitala näringsverksamhet som förslaget framförallt avser att träffa är plattformar för sociala medier, sökmotorer samt nätbaserade marknadsplatser för varor och tjänster. Syftet med förslaget är att kunna ta hänsyn till det värde för näringsverksamheten som användarna bidrar med.

122. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Paris, 2018.

123. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, Paris, 13 February – 6 March 2019.

Armlängdsprincipen anses inte vara utformad för att kunna beakta det relevanta beskattningsunderlaget. I stället ska användarnas aktiviteter beskattas genom »a non-routine or residual profit split approach«. Det innebär att en del av den vinst som företag med digital verksamhet kan anses ha på grund av användarnas aktiviteter, ska beskattas i de stater där användarna hör hemma. Beskattningen i de staterna ska ske oberoende av om företagen med digital verksamhet har någon egen fysisk närvaro där. Denna metod är en följd av att det är svårt att tillämpa armlängdsprincipen och regler om internprissättning för att allokera beskattningsunderlag till de stater i vilka företagens användare är hemmahörande.

OECD beskriver den föreslagna metoden i fyra olika steg. Det finns anledning att beskriva dem här utifrån hur OECD utvecklar dem.

- i. Det första steget innebär att beräkna den kvarstående (»residual«) eller icke-traditionella (»non-routine«) vinst som återstår efter att de traditionella affärsaktiviteterna har allokerats enligt armlängdsprincipen, det vill säga enligt de vanliga internprissättningsreglerna.
- ii. Det andra steget är att allokera en andel av denna återstående vinst (som fastställts enligt steg i) till det värde som har skapats av användarnas aktiviteter. Denna andel av vinsten kan fastställas i enlighet med kvantitativ eller kvalitativ information, eller genom ett förutbestämt andelstal (procentsats).
- iii. Det tredje steget är att allokera vinsterna enligt steg ii) mellan de stater i vilka företaget har användare. Denna allokering ska ske enligt en överenskommen allokeringsformel (»allocation metric«), som skulle kunna vara intäkter.
- iv. Det fjärde och sista steget är ge stater rätt att beskatta denna vinst oavsett om företaget har beskattningsgrundande närvaro i de staterna enligt de nu gällande skattskyldighetsreglerna.

Samtliga fyra steg innehåller svårigheter både när reglerna utformas och, får man förmoda, tillämpas. Det gäller inte minst att beräkna vinsten från den icke-traditionella verksamheten för en multinationell företagsgrupp och enskilda företag inom den. OECD noterar självfallet

också detta.¹²⁴ Metoden föreslås endast komma i fråga för företag med hög digitaliseringsgrad, för vilka användarnas delaktighet är betydande för att skapa värde i företagen.¹²⁵

2. Förslaget om beskattning grundad i »immateriella tillgångar för marknadsföring« (»marketing intangible proposal«).

Detta förslag innebär också ett nytt steg i förhållande till de gängse skattskyldighetskriterierna. En enklare svensk term skulle kunna vara »marknadsföringstillgångar«. OECD:s förslag avser att träffa ett bredare spektrum av företag än den första metoden, som avser företag med hög grad av digitalisering. Den första frågan är vad som utgör marknadsföringstillgångar. Uttrycket är hämtat från OECD:s riktlinjer för internprissättning som definierar en »marketing intangible« på följande sätt:

/.../ an intangible ... that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers.¹²⁶

Det är alltså fråga om immateriella tillgångar som är centrala för marknadsföringen av en vara eller tjänst, och som har stor betydelse för vinstgenereringen i det företag som använder tillgången i fråga. Motivet bakom denna metod är att en multinationell företagsgrupp tar sig in på utländska marknader med endast en mycket begränsad lokal närvaro. I princip finns det enligt OECD två metoder i enlighet med vilka marknadsföringstillgångar kan användas för att uppnå ett sådant motiv.

124. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 26.

125. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 28.

126. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 2017, s. 27 (i ett inledande avsnitt med definitioner av vanligt förekommande termer i riktlinjerna för internprissättning).

Den ena metoden är att använda vissa immateriella tillgångar som ett varukännetecken (»brand«) eller annat handelskännetecken (»trade name«). Detta kännetecken uppfattas som positivt i marknadsföringsstaten, och kan därmed, enligt OECD, anses ha skapats i den staten.¹²⁷

Den andra metoden är att använda andra slags marknadsföringstillgångar som uppgifter om konsumenter, konsumentrelationer och kundlistor. Sådana uppgifter ska avse aktiviteter som riktas mot konsumenter och användare i marknadsjurisdiktionen.

Båda metoderna innebär otvivelaktigt ett avsteg eller ett tillägg i förhållande till armlängdsprincipen, och en allokering av inkomst till marknadsföringsstaten som annars inte skulle ha ägt rum. OECD relaterar detta förslag till beskattning med förändrade former för företag att nå konsumenter i andra stater. Med den digitaliserade ekonomin är det möjligt att nå konsumenter i andra stater med en mycket begränsad fysisk närvaro. Marknadsföring, tillhandahållandet av varor och tjänster samt kommunikation och dialog med konsumenterna kan ske på stora avstånd med stöd i modern teknologi och goda transportvägar och kommunikationskanaler.¹²⁸

3. Förslaget om beskattning på grundval av »en betydande ekonomisk närvaro« (»significant economic presence«).

Detta förslag är också grundat i förhållandet att digital näringsverksamhet kan få stort genomslag i andra stater utan att någon påtaglig fysisk närvaro finns där. Enligt OECD skulle beskattning mot denna bakgrund kunna äga rum om »/.../ a non-resident enterprise has a significant economic presence on the basis of factors that evidence a purposeful and sustained interaction with the jurisdiction via digital technology and other automated means«.¹²⁹ För att beskattning ska kunna äga rum måste det alltså vara fråga om omständigheter

127. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 31.

128. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 38.

129. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 51.

som påvisar en avsiktlig och uthållig relation med den ifrågavarande staten. Tillvägagångssättet för detta ska vara digital teknologi och liknande förfaringssätt. Det krävs en omfattande undersökning av olika omständigheter för att komma fram till om detta är fallet. I OECD-rapporten nämns sex faktorer:

- i. förekomst av en användardatabas (över kunderna) med tillhörande data som inhämtats
- ii. uppgift om den volym av digitalt innehåll som härrör från den ifrågavarande staten
- iii. fakturering och betalning (»billing and collection«) i lokal valuta eller med ett annat lokalt betalningsmedel
- iv. upprätthållandet av en hemsida på ett lokalt språk
- v. ansvar för den slutliga leveransen av varor till konsumenter eller att företaget tillhandahåller av andra stödtjänster som service eller reparation efter försäljningen
- vi. uthålliga (»sustained«) marknadsföringsaktiviteter, antingen över internet eller på annat sätt, för att dra till sig konsumenter.¹³⁰

Med dessa uppgifter som grund är nästa steg att dela upp den beskattningsbara vinsten mellan de inblandade staterna. Det ska ske genom en vad som skulle kunna kallas en fraktionaliserad fördelningsmetod (»fractional apportionment method«). Staterna ska alltså tillåtas att beskatta en andel av vinsten och den ska bestämmas av en fördelningsnyckel som på ett övergripande plan tar hänsyn till de exempel på allokeringsfaktorer som har återgivits ovan. I princip måste enligt OECD tre steg beaktas för att tillämpa denna metod:

- i. en definition av den skattebas som ska fördelas
- ii. ett fastställande av fördelningsnycklarna för att fördela skattebasen
- iii. en viktning av dessa fördelningsnycklar.¹³¹

130. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 51.

131. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 52.

Enligt OECD skulle skattebasen kunna vara den globala vinstandelen för det multinationella företaget i förhållande till försäljningen i en viss stat. Den skulle sedan kunna fördelas med hänsyn till försäljning, tillgångar och anställda («sales, assets and employees») i de förekommande staterna. Förekomsten av användare kan också beaktas.¹³²

I oktober 2019 publicerade OECD ytterligare en diskussionsrapport om beskattning av digital verksamhet.¹³³ Här föreslår OECD en »förenad metod« («unified approach») för att allokera beskattningsrätt för digital verksamhet. I korthet innebär metoden att ett nytt kriterium för att allokera beskattningsrätt ska genomföras. Det ska inte vara baserat på den skattskyldiges fysiska närvaro utan på försäljning, och skulle utformas som en särskild bestämmelse i skatteavtalen. Denna nya metod skulle innebära ett nytt sätt att allokera bolagsvinster i förhållande till den traditionella armlängdsprincipen, som ändå skulle komma att behållas i viss omfattning. Metoden skulle innehålla tre steg för att allokera bolagsvinst. Ett belopp (A) skulle fastställas till marknadsjurisdiktionen enligt en viss formel. Ett bestämt belopp (B) skulle allokeras till marknadsjurisdiktionen med hänsyn till marknadsföring och distribution som sker i den staten. Det sista steget (C) skulle innehålla en bindande och effektiv mekanism för att förhindra och lösa tvister avseende de olika delarna i den föreslagna lagstiftningen.

OECD:s nya förslag till metod för att beskatta digital verksamhet är nu föremål för synpunkter och ett färdigt förslag kan förmodligen väntas inom en relativt snar framtid, förmodligen i början av år 2020.

EU:S ARBETE INOM OMRÅDET FÖR BESKATTNING AV DIGITAL EKONOMI

Beskattning av digital näringsverksamhet har fått betydande uppmärksamhet inom EU genom de förslag om digital beskattning som Europeiska kommissionen har lämnat. EU:s arbete inom området knyter an till OECD:s arbete. Kommissionen har lämnat förslag på två direktiv som skulle medföra ett ökat skatteuttag av digital näringsverk-

132. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019, p. 53.

133. OECD, Public consultation document, Secretariat Proposal for a »Unified Approach« under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019.

samhet. Bakgrunden är att den anser att den digitala ekonomin har inneburit stora förändringar av det sätt på vilket näringsverksamhet bedrivs, och att de traditionella principerna för beskattning inte längre är tillräckliga för att säkra beskattningsunderlaget. En bärande idé i förslaget är att beskattning ska äga rum där värde skapas.¹³⁴ Här kan man dock invända att den digitala ekonomin i dag praktiskt taget berör all näringsverksamhet, om än i varierande grad. Att genomföra särskilda skattelösningar för »digital ekonomi« blir därmed svårt eftersom de riskerar att påverka all näringsverksamhet.

Kommissionen har lämnat ett förslag på direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster.¹³⁵ Det står klart att direktivförslaget i betydande grad skulle träffa stora amerikanska företag som Google, Facebook och Amazon. Avsikten med direktivet är att beskatta intäkter från tillhandahållandet av vissa tjänster där användarna i varierande grad anses skapa värdet. Användarnas verksamhet måste här vara en väsentlig förutsättning för att företaget ska kunna bedriva verksamheten. Det kan till exempel vara fråga om att på ett digitalt gränssnitt placera reklam som riktas mot gränssnittets användare.

Det krävs en viss storlek på verksamheten för att det ska vara fråga om en beskattningsbar person. De globala intäkterna för personen ska under det relevanta räkenskapsåret överstiga 750 miljoner euro. Dessutom ska dess intäkter inom EU överstiga 50 miljoner euro för samma räkenskapsår. Skatten ska tas ut där användarna befinner sig. Skattesatsen föreslås vara 3 procent på de beskattningsbara intäkterna. Med tanke på de höga tröskelvärdena för att bli skattskyldig kan det antas att framförallt utländska, kanske särskilt amerikanska, företag kommer att omfattas av skatten. Sveriges regering har åtminstone hittills ställt sig avvisande till direktivförslaget, inte minst mot bakgrund av befara- de konsekvenser om endast EU inför reglerna och inte övriga världen.

134. För en jämförelse av direktivförslagen se Nieminen, Martti, The scope of the Commission's digital tax proposals, Bulletin for International Taxation, 2018, s. 664-675.

135. Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster. COM(2018) 148 final. Bryssel den 21.3.2018.

Skatten riskerar att bli handlingsdirigerande och hämma tillväxten av digital näringsverksamhet inom EU.

Det kan också ifrågasättas om en skatt på digitala tjänster omfattas av de befintliga skatteavtalens tillämpningsområde. Vad som omfattas av skatteavtalens skattebegrepp framgår av artikel 2 i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal. Inför ett eventuellt införande av en skatt på digitala tjänster är det följaktligen nödvändigt att se över såväl befintliga skatteavtal som OECD:s modellavtal för utformning av skatteavtalen.¹³⁶

Ett annat direktivförslag avser bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro.¹³⁷ Direktivförslaget innehåller regler om »skatteförbindelse« till en viss medlemsstat för digitala företag med gränsöverskridande verksamhet. När ska dessa företag anses ha tillräcklig anknytning till en medlemsstat för att skatt ska kunna tas ut? I artikel 4 i direktivförslaget behandlas innebörden av uttrycket »betydande digital närvaro« som ger upphov till ett fast driftställe och därmed skattskyldighet i den stat där detta är beläget. Det handlar om en verksamhet som helt eller delvis består av att tillhandahålla digitala tjänster genom ett digitalt gränssnitt där under beskattningsperioden (i) intäkterna överstiger 7 miljoner euro, (ii) antalet användare är fler än 100 000 eller (iii) antalet affärskontrakt med användare i medlemsstaten överstiger 3 000.

För det andra innehåller förslaget i artikel 5 riktlinjer för hur vinster ska fördelas till en digital verksamhet. Utgångspunkten är att allokering till det fasta driftstället ska ske enligt den metod OECD rekommenderar i artikel 7 i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal. Denna allokeringsmetod innebär i korthet att ett fast driftställe (en filial) ska beskattas som om det vore ett självständigt företag. Mot bakgrund av de fysiska personer (anställda), risker och kapital som kan hänföras till det fasta driftstället, allokeras i nästa steg inkomster till det fasta driftstället.

136. Se härom Hohenwarter, Daniela, Georg Kofler, Gunter Mayr och Julia Sinnig, *Qualification of the digital services tax under tax treaties*, Intertax, 2019, s. 140–147.

137. Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro. COM(2018) 147 final. Bryssel den 21.3.2018.

Enligt min mening har direktivförslaget om bolagsbeskattning på grund av betydande digital närvaro relativt goda förutsättningar att kunna genomföras. Det bygger på etablerade principer för beskattning även om det innebär en betydande utvidgning av beskattningsutrymmet. Jag ställer mig emellertid skeptisk till direktivet om en gemensam skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster. Om EU ensidigt inför detta slag av beskattning kommer det att ha en styrande effekt på var företag förlägger sin verksamhet, vilket riskerar att hämma utvecklingen av digitala tjänster inom EU. En viktig allokeringfaktor för inkomster från digitala tjänster är hur stor marknaden är i form av antalet användare och antalet affärskontrakt. Sverige är en liten och öppen ekonomi med en relativt stor andel företag verksamma med digitala tjänster. Med endast 10,2 miljoner invånare är den inhemska marknaden för digitala tjänster i Sverige relativt liten. Med detta förslag riskerar därför Sverige att förlora skatteinkomster till de större medlemsstaterna inom EU.

Avslutningsvis ska det uppmärksammas att medlemsstater inom EU på egen hand antagit lagstiftning om beskattning av digitala tjänster. Sådan lagstiftning trädde i kraft i Frankrike den 25 juli 2019, och den påminner starkt om kommissionens förslag på digitala tjänster. Den innehåller trösklar som gör att den inte minst träffar stora amerikanska företag som Google, Apple, Facebook och Amazon, som i den franska debatten hänvisas till som GAFA.¹³⁸

138. The Economist, August 24th, 2019, Trading blows. I oktober 2019 har även Österrike godkänt ett lagförslag om införande av skatt på digital verksamhet («Digitalsteuerpaket»). Se International Bureau of Fiscal Documentation, Federal Council approves draft bill on digital tax package, 21 October 2019.

KAPITEL 5

Svensk företagsbeskattning i behov av översyn i förhållande till EU-rätten

I detta kapitel behandlar jag några centrala områden i svensk företagsbeskattning som kräver en översyn med hänsyn till Sveriges åtaganden enligt EU-rätten. Inledningsvis tar jag kortfattat upp syftena med den ifrågavarande lagstiftningen och vilken struktur den har. Därefter behandlar jag enskilda delar i lagstiftningen som är i behov av översyn. Av utrymmesskäl är det inte möjligt att på ett fullödigt sätt analysera alla delar av respektive lagstiftningskomplex, som är i behov av EU-rättslig granskning. Det finns fler områden som behöver granskas, men som jag av utrymmesskäl inte kan behandla här.¹³⁹

Ränteavdragsbegränsningar

I svensk företagsbeskattning har det sedan den stora skattereformen i början av 1990-talet funnits en omfattande rätt till avdrag för ränteutgifter. Grundprincipen fastslås i 16 kap. 1 § IL. Innebörden är att

139. Ett sådant område är de hybridregler i 24 b kap. IL som träder i kraft den 1 januari 2020 och som har sitt ursprung i skatteflyktsdirektivet.

ränteutgifter kan dras av i sin helhet även om de inte utgör utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.

I mitten av 00-talet var det en omfattande diskussion om så kallade räntesnurror. Bakgrunden var följande. Svenska företag hade genom koncerninterna lån från lågbeskattade bolag i utlandet skapat avdragsgilla ränteutgifter i Sverige och lågt beskattade ränteinkomster i utlandet. Det förekom också räntesnurror som avsåg betalningar inom Sverige.

Lagstiftning med begränsning av ränteavdragsrätten inom koncerner trädde i kraft år 2009, och en reviderad version av den gällde från år 2013. Både 2009 års och 2013 års ränteavdragsbegränsningar har starkt ifrågasatts i förhållande till EU-rätten, särskilt etableringsfriheten.

Lagstiftningen innehåller element som försvårar etablering av koncerninterna bolag som förmedlar lån inom koncernen. Det finns bland annat ett krav på minimibesättning för att ränteavdragsbegränsningen ska bli tillämplig, och denna beskattningsnivå om 10 procent är satt betydligt lägre än den gängse nivån för bolagsbesättning i Sverige. Visserligen finns det vissa juridiska personer i Sverige som är föremål för en sådan lägre beskattning, men enligt min mening är lagstiftningen ändå inriktad mot utländska företagsbolag.

Det kan möjligen invändas att den svenska lagstiftningen ändå kan rättfärdigas med hänsyn till behovet av att motverka skatteflykt. För att lagstiftning mot skatteflykt ska kunna rättfärdigas krävs emellertid att den är riktad mot »rent konstlade upplägg«. 2013 års ränteavdragsbegränsningar träffade emellertid även andra situationer.

EU-domstolen har dessvärre inte fått möjlighet att pröva vare sig 2009 års eller 2013 års ränteavdragsbegränsningar. Kommissionen har i ett motiverat yttrande till Sveriges regering förklarat att den anser att 2013 års regler kan strida mot EU-rätten.¹⁴⁰ Högsta förvaltningsdomstolen beslutade i juni 2019 att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen om tioprocentsregeln i 2013 års regler strider mot etableringsfriheten.¹⁴¹ Om något år kan denna fråga alltså till sist få

140. Formell underrättelse. Överträdelse nummer 2013/4206. Bryssel den 26.11.2014.

141. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade prövningstillstånd den 22 november 2018 i mål nr 4849-18 och 4850-18. Den 5 juni 2019 beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

sitt definitiva svar. Det kommer också att påverka motsvarande regel i 2019 års regler.

Den 1 januari 2019 trädde nämligen nya regler om ränteavdragsbegränsningar i kraft.¹⁴² Dessa regler är delvis grundade i det EU-rättsliga skatteflyktsdirektiv som trädde i kraft samma datum. De ränteavdragsbegränsningar som har sitt stöd i skatteflyktsdirektivet avser en generell ränteavdragsbegränsningsregel, även kallad »avdragsbegränsning för negativa räntenetton«, se 24 kap. 21–29 §§ IL. De övriga ränteavdragsbegränsningarna i 2019 års lagstiftning finns i form av avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer i 24 kap. 15 a–15 e §§ IL, och avdragsförbud för ränta vid finansiella leasingavtal i 24 a kap. IL.

Avdragsförbudet för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer (»riktade ränteavdragsbegränsningar«) är en reformerad version av 2009 och 2013 års svenska ränteavdragsbegränsningar. Det problematiska förhållandet till etableringsfriheten gäller i såväl den tidigare lagstiftningen som 2019 års lagstiftning.

Det går att ifrågasätta delar av de svenska delar som avser att genomföra de ränteavdragsbegränsningar som finns i skatteflyktsdirektivet. Det finns dock inte utrymme för att göra det här. De riktade ränteavdragsbegränsningarna kan ifrågasättas i förhållande till EU-rätten och särskilt etableringsfriheten. Flera av de grundproblem som fanns i 2009 och 2013 års ränteavdragsbegränsningar finns alltså kvar, trots den kritik som riktades av kommissionen i det tidigare omnämnda motiverade yttrandet.

Koncernavdrag

I 35 a kap. IL finns regler om koncernavdrag. Det är regler som i vissa situationer medger avdrag för underskott i gränsöverskridande situationer. Denna lagstiftning tillkom som ett svar på rättsutvecklingen i EU-rätten, och därvid särskilt EU-domstolens dom i mål C-446/03 *Marks & Spencer*. Sedan tidigare fanns det i Sverige en möjlighet till koncernintern resultatutjämning genom koncernbidrag, vilket regleras i 35 kap. IL. Reglerna om koncernbidrag gäller dock som utgångs-

142. Prop. 2017/2018:245 Nya skatteregler för företagssektorn.

punkt endast i en rent intern, svensk situation. Jag bortser här från att skatteavtalens diskrimineringsförbud kan medföra en viss utvidgning av rätten till koncernbidrag i vissa gränsöverskridande situationer.

För ungefär tio år sedan fick Högsta förvaltningsdomstolen frågan om koncernbidragsreglerna var förenliga med EU-rätten, och särskilt etableringsfriheten, när den inte medgav gränsöverskridande resultatutjämnning inom koncerner med koncernföretag i olika medlemsstater. Mot bakgrund av framförallt avgörandet i mål C-446/03 *Marks & Spencer* kom Högsta förvaltningsdomstolen till slutsatsen att de svenska reglerna om koncernbidrag i vissa situationer borde utsträckas också till personer hemmahörande inom EES.¹⁴³ Något förhandsavgörande från EU-domstolen inhämtades dock inte.

Efter avgörandena i Högsta förvaltningsdomstolen införde Sverige en lagstadgad rätt för gränsöverskridande resultatutjämnning i vissa fall genom så kallade koncernavdrag, se 35 a kap. IL. Det kan ifrågasättas om inte flera delar av lagstiftningen om koncernavdrag strider mot etableringsfriheten. Ett exempel är att koncernavdrag endast medges för ett svenskt moderbolag. De rent internrättsliga koncernbidragen kan ges i flera riktningar inom en och samma koncern. Det finns också flera begränsningar i koncernavdragets storlek, 35 a kap. 7–11 §§ IL, och det kan diskuteras i vad mån de har stöd i EU-rätten om man jämför motsvarande rätt till koncernintern resultatutjämnning enligt koncernbidragsreglerna.¹⁴⁴

EU-domstolen har fortsatt att avgöra mål om rätten till avdrag för gränsöverskridande underskott, som mål C-172/13 *Kommissionen mot Förenade kungariket*, C-48/13 *Nordea Bank*, C-388/14 *Timac Agro Deutschland Agro GmbH* samt C-650/16 *A/S Bevola*.

Nyligen avgjorde EU-domstolen målet C-608/17 *Holmen* om förhållandet mellan etableringsfriheten och de svenska reglerna om koncernavdrag i 35 a kap. IL. Innan jag behandlar detta mål bör en kort bakgrund ges. Sedan länge har Sverige regler om möjlighet till resultatutjämnning inom koncerner i rent svenska situationer, så kallade koncernbidrag. Med hänsyn till utgången i *Marks & Spencer*

143. Se följande rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen [tidigare benämnd Regeringsrätten]: RÅ 2009 ref. 13, RÅ 2009 ref. 14 och RÅ 2009 ref. 15.

144. Prop. 2009/10:194 Koncernavdrag i vissa fall.

fallet utvidgade Sverige rätten till koncernintern resultatutjämning också i vissa gränsöverskridande situationer. Denna möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämning benämns alltså »koncernavdrag«. Alltsedan lagstiftningen infördes i 35 a kap. IL har det funnits en diskussion om huruvida reglerna är alltför snävt utformade. I Holmen-målet ger EU-domstolen flera svar, och det är nu Högsta förvaltningsdomstolen som med stöd i EU-domstolens avgörande ska ge vägledning om hur domen ska omsättas i praktiken. Domen är principiellt viktig och det finns anledning att behandla den relativt utförligt. Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (Högsta förvaltningsdomstolen) var följande. Holmen var det svenska moderbolaget i en internationell koncern. Holmen hade ett dotterbolag i Spanien som i sin tur ägde dotterbolag i Spanien, det vill säga dotterdotterbolag till Holmen. Bolagen var verksamma inom pappers- och tryckeribranschen. Ett av de spanska dotterdotterbolagen hade sedan år 2003 ackumulerat förluster (underskott med gängse svensk skatterättslig terminologi), som uppgick till omkring 140 miljoner euro. Holmen avsåg att avveckla den spanska verksamheten. Frågan var om Holmen med stöd i Marks & Spencer-målet kunde göra avdrag för dessa förluster.

Holmen övervägde två alternativ för att i Sverige kunna göra avdrag för förlusterna i det spanska dotterdotterbolaget. Det ena alternativet var att likvidera både det spanska dotterbolaget och dotterdotterbolaget. Det andra alternativet var att dotterbolaget skulle gå upp i dotterdotterbolaget genom en omvänd fusion, varefter dotterdotterbolaget skulle likvideras.

EU-domstolen konstaterade inledningsvis i domen hur denna situation förhöll sig till restriktionsanalysen och tillämpade rättfärdigande grunder i Marks & Spencer-domen.

Enligt EU-domstolen kan det innebära en inskränkning av etableringsfriheten att inte medge avdrag för koncerninterna dotterbolagsförluster i en gränsöverskridande situation om avdrag hade medgivits i en rent intern situation. En sådan inskränkning kan emellertid rättfärdigas av hänsyn till allmänintresset. De rättfärdigande grunder som kommer i fråga är (i) behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, (ii) att förhindra att förluster utnyttjas två gånger och (iii) att förhindra skatteflykt.

Det är dock även så att en nationell inskränkning av rätten att göra gränsöverskridande förlustutjämning, som kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset, också måste vara proportionerlig i förhållande till de ändamål den avser att uppfylla. I detta avseende hänvisar EU-domstolen till proportionalitetsbedömningen som gjordes i Marks & Spencer-domen (p. 55).

Proportionalitetsbedömningen består av följande delar. Det är oproportionerligt att vägra gränsöverskridande resultatutjämning om:

- * dotterbolaget med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att dra av förlusterna under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och under tidigare beskattningsår
- * det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår.

För båda situationerna gäller att möjligheten att utnyttja förlusterna ska prövas också i förhållande till en utomstående part. Som vi senare ska se är denna möjlighet av stor betydelse för EU-domstolens avgörande.

Som framgått ovan gäller den första situationen möjligheterna att utnyttja förlusterna koncerninternt eller koncernexternt antingen i nutid eller i förhållande till ett tidigare beskattningsår. Den andra situationen gäller motsvarande möjlighet i framtiden, det vill säga i förhållande till ett senare beskattningsår.

Den första fråga som EU-domstolen prövade i Holmen-fallet var om begreppet »slutlig förlust« som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i utlandet, kan tillämpas på ett dotterdotterbolag (p. 20). EU-domstolen skiljde här mellan två typfall. I det ena typfallet befann sig dotterbolaget i en annan medlemsstat än moderbolaget, och dotterdotterbolaget, som hade de ackumulerade förlusterna, befann sig i ytterligare en annan medlemsstat än moderbolaget och dotterbolaget. I ett sådant fall ansåg EU-domstolen att det var en risk att koncernen skulle ägna sig åt »strategier för att optimera koncernens skattebelastning« (p. 28) om gränsöverskridande förlustutjämning skulle tillåtas. EU-domstolen ansåg att det under sådana omständigheter inte var

oproportionerligt, det vill säga proportionerligt, att kräva att det skulle finnas ett direkt ägarsamband för att kunna medge gränsöverskridande resultatutjämning.

Det andra typfallet enligt EU-domstolen var att det utländska dotterbolaget och det utländska dotterdotterbolaget var hemmahörande i samma utländska stat (medlemsstat). Detta gällde i Holmen-fallet. Om villkoren i proportionalitetsbedömningen i Marks & Spencer-fallet (p. 55) var uppfyllda, skulle det i ett sådant fall vara oproportionerligt att uppställa ett krav på direkt ägande, enligt EU-domstolen (p. 32 i Holmen-fallet).

Sammanfattningsvis ansåg EU-domstolen att proportionalitetsbedömningen i Marks & Spencer-fallet (p. 55) endast var tillämplig om ett utländskt dotterbolag och ett utländskt dotterdotterbolag, som hade förlusten, var hemmahörande i en och samma medlemsstat (p. 33). Skulle dotterbolaget och dotterdotterbolaget vara hemmahörande i olika utländska stater fanns det en hög risk för skatteplanering och tillika risk för att den välvägd fördelningen av beskattningsrätten skulle »undergrävas« (p. 28), enligt EU-domstolen.

I Holmen-fallet skulle EU-domstolen också besvara frågan vad som gällde för det fall att förluster i ett bolag förs över till en annan skattskyldig under likvidationsåret, men likväl att förlusterna kan föras vidare till andra beskattningsår för det ifrågakvarande bolaget (p. 34).

EU-domstolen gjorde i detta avseende ett viktigt ställningstagande (p. 36–37). Enligt denna kunde förluster inte betraktas som slutliga om det var möjligt för en utomstående part att utnyttja förlusterna för ett framtida beskattningsår. Det skulle kunna vara fallet om dotterbolaget överläts till en utomstående part. En utomstående part skulle kunna utnyttja dotterbolagets förluster skattemässigt i det bolagets hemviststat. Dotterbolaget skulle kunna avyttras till ett pris som tar hänsyn till de ackumulerade förlusterna (p. 38).

Genom domen i Holmen-fallet har EU-domstolen, enligt min mening, begränsat räckvidden av den möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämning som medgavs i Marks & Spencer-fallet. Av Marks & Spencer-fallet följde att det fanns en möjlighet till gränsöverskridande resultatutjämning om det var fråga om »slutliga förluster«.

Holmen-fallet innebär också att EU-domstolen har klarlagt att det

inte är fråga om slutliga förluster om förlustbolaget kan avyttras och det skattemässiga värdet av förlusten kan tillgodogöras det säljande bolaget.

Härutöver har EU-domstolen också klarlagt att möjligheterna enligt Marks & Spencer-fallet att göra avdrag för gränsöverskridande förluster inte gäller i en viss situation. Marks & Spencer-kriterierna för proportionalitetsprövningen (p. 55) gäller inte för det fall att dotterdotterbolaget, som har förlusterna, finns i en annan medlemsstat än den i vilken moderbolaget är hemmahörande, och dotterbolaget finns i ytterligare en annan medlemsstat. I ett sådant fall anser EU-domstolen att det finns en hög risk för skatteplanering och att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten skulle äventyras om en gränsöverskridande resultatutjämning skulle medges.

Enligt min mening ligger det en del i EU-domstolens resonemang, samtidigt som det inte är helt i linje med Marks & Spencer-domen. Det är nämligen så att de förlusttyngda bolagen i Marks & Spencer-fallet ägdes av ett dotterbolag till det brittiska moderbolaget Marks & Spencer plc, som var hemmahörande i Nederländerna. I själva verket medgav alltså EU-domstolen gränsöverskridande resultatutjämning i Marks & Spencer-fallet i en situation där moderbolag, dotterbolag och de förlusttyngda dotterdotterbolagen alla var hemmahörande i olika medlemsstater. Detta var alltså en sådan situation där gränsöverskridande resultatutjämning inte ska medges.

Det finns ytterligare ett problem – eller i varje fall en »lucka« – i EU-domstolens resonemang i Holmen-fallet. Det gäller möjligheten av att förlusten kan utnyttjas av ägarbolaget genom att förlustbolaget avyttras, och att ägarbolaget får ett ekonomiskt utbyte av att någon annan kan göra förlustavdraget. Det är nämligen så att det enligt intern rätt i många stater finns starka begränsningar i rätten att utnyttja förluster i bolag som har förvärvats. Det medför i sin tur att den ersättning som det bolag får som säljer förlustbolaget ofta blir kraftigt begränsad. Det kan visserligen invändas att EU-domstolen inte hade att ta ställning i denna fråga och att det i stället får beaktas av den nationella domstol som ställt frågan, det vill säga Högsta förvaltningsdomstolen. Det hade trots allt varit önskvärt om EU-domstolen i varje fall på ett principiellt plan hade berört frågan. I praktiken kommer möjligheten för ett förvärvande bolag att utnyttja förlusterna i det för-

värvade bolaget att vara begränsade. I svensk skatterätt finns sådana begränsningar i de så kallade skalbolagsreglerna i 25 a kap. 9–18 §§ IL och begränsningarna i 40 kap. IL. Andra stater har motsvarande begränsningar av handel med förlustbolag.

EU-domstolen har avgjort ytterligare ett fall med svensk bakgrund som avser möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning. Det är mål C-607/17 *Memira* som gäller förlustavdrag vid en gränsöverskridande fusion. EU-domstolens resonemang i målet är i huvudsak detsamma som i Holmen-fallet. *Memira* var ett svenskt moderbolag i en internationell koncern som bedrev verksamhet inom området för ögonkirurgi. *Memira* hade flera dotterbolag, varav ett var hemmahörande i Tyskland. Verksamheten i det tyska dotterbolaget gick med förlust, och *Memira* försökte att understödja bolaget genom koncern-interna lån, men någon förbättring ägde inte rum. *Memira* bestämde sig för att i det skedet avsluta verksamheten i det tyska dotterbolaget. Kvar i det fanns då endast förluster.

Memira avsåg att fusionera det tyska dotterbolaget med det svenska moderbolaget, det vill säga med *Memira*. Det skulle innebära att det tyska dotterbolaget upplöstes utan likvidation och att underskotten skulle kunna tillgodogöras av det svenska moderbolaget, i varje fall på ett principiellt plan.

Utgångspunkten för EU-domstolens resonemang i fallet är avgörandet i Marks & Spencer-fallet. EU-domstolen konstaterade att ett förbud mot gränsöverskridande resultatutjämning kan medföra en restriktion av etableringsfriheten, som emellertid kan rättfärdigas med hänsyn till (i) behovet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, (ii) att förhindra att förluster utnyttjas två gånger och (iii) att förhindra skatteflykt (p. 20).

Även om en nationell bestämmelse skulle vara rättfärdigad måste den också uppfylla proportionalitetskravet. Även här förlitar sig EU-domstolen på den proportionalitetsbedömning som gjordes i Marks & Spencer-fallet (p. 21 med hänvisning till p. 55 i Marks & Spencer-fallet).

Proportionalitetsbedömningen innebär i huvudsak följande. Det är oproportionerligt av moderbolagsstaten, Sverige i detta fall, att inte tillåta avdrag för slutlig förlust i dotterbolaget när det utländska dotterbolaget har tömt ut möjligheterna i sin hemviststat att dra av förluster-

na under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och även vad gäller tidigare beskattningsår. Möjligheten ska också ha uttömts att utnyttja förlusterna genom att överföra dem till en utomstående part. Det ska inte heller finnas någon möjlighet att dotterbolagsförlusterna skulle kunna dras av i dess hemviststat under beskattningsår i framtiden, vilket gäller både dotterbolaget och en eventuell utomstående. EU-domstolen lyfter här fram möjligheten av att utnyttja förlusterna genom att överlåta dotterbolaget till någon annan, det vill säga en utomstående part.

Den första fråga som EU-domstolen hade att ta ställning till var följande (p. 22). Skulle det anses vara av betydelse att reglerna i dotterbolagsstaten inte medgav att förluster i ett bolag förs över till en annan skattskyldig person vid en fusion, när en motsvarande överföring var möjlig enligt reglerna i moderbolagsstaten vid en fusion mellan bolag som hade skatterättslig hemvist i samma stat?

EU-domstolen konstaterade emellertid att förluster inte kan anses vara slutliga om det finns en möjlighet att utnyttja dessa förluster »ekonomiskt« genom att föra över dem till en utomstående part (p. 26). Det kan enligt EU-domstolen inte uteslutas att en utomstående part skulle ha möjlighet att skattemässigt utnyttja dotterbolagets förluster i dotterbolagets hemviststat. Ett sådant utnyttjande av förlusterna skulle kunna gå till så att dotterbolaget överlåts till ett pris som tar hänsyn till det ekonomiska värdet av att i framtiden kunna göra avdrag för förlusten (p. 26).

Om det är möjligt att avyttra dotterbolaget för att utnyttja förlusterna var det enligt EU-domstolen inte oproportionerligt att neka avdrag för dotterbolagets förluster.

Den andra fråga som EU-domstolen hade att ta ställning till gällde följande (p. 29–30). Vilken betydelse hade det att det inte fanns något annat koncernbolag i dotterbolagsstaten? Svaret på denna fråga följer samma mönster som svaret på den första frågan. Om det finns möjlighet att ekonomiskt utnyttja dotterbolagsförlusterna genom att de utnyttjas av en utomstående part är det inte oproportionerligt – det vill säga att det är proportionerligt – att neka förlustavdrag i moderbolagsstaten (p. 30). Ett sådant utnyttjande av dotterbolagsförlusterna kan ske genom att moderbolaget avyttrar dotterbolaget till en extern part.

För att det ska vara oproportionerligt för moderbolagsstaten att

neka ett koncerninternt utnyttjande av förlusten, måste moderbolaget enligt EU-domstolen kunna visa att det saknar möjlighet att avyttra dotterbolaget till en extern part. De övriga villkoren i proportionalitetsbedömningen i Marks & Spencer-fallet (p. 55) måste förstås också vara uppfyllda (p. 32).

Här ska jag försöka att dra några generella slutsatser av EU-domstolens avgörande i Holmen- och Memira-fallen.

1. Som jag redan har konstaterat i förhållande till avgörandet i Holmen-fallet är verklig EU-domstolens doktrin om slutlig förlust vid liv. Det är endast för det fall att det är fråga om »slutlig förlust« som en koncernintern, gränsöverskridande resultatutjämnning är möjlig med stöd i fria rörligheter. Detta är en doktrin som EU-domstolen utvecklade i Marks & Spencer-fallet i förhållande till proportionalitetsbedömningen. Även om viss praxis från EU-domstolen har talat i något annan riktning, bekräftas doktrinen i Holmen- och Memira-fallen.¹⁴⁵

2. Den andra faktorn som är viktig i Holmen- och Memira-fallen är den vikt EU-domstolen fäster vid frågan om huruvida förlusten kan utnyttjas genom en extern avyttring av det koncernbolag som har förluster. I detta avseende är dock situationen betydligt mer komplex i många staters interna skattelagstiftning, än vad EU-domstolen ger uttryck för i domarna. I många stater finns nämligen kraftiga begränsningar i rätten att tillgodogöra sig förluster i bolag som förvärvas externt. Skälet är att lagstiftaren vill förhindra skatteplanering och skatteflykt genom förvärv av förlustbolag. Detta gäller såväl i rent interna situationer som i gränsöverskridande situationer. Genom att betona möjligheten av att koncernen kan avyttra förlustbolaget externt och därigenom utnyttja förlusten genom prissättningen på det avyttrade förlustbolaget, har EU-domstolen egentligen bara skjutit en del av problemet med proportionalitetsbedömningen framför sig eller, som i de nämnda fallen, till den frågande nationella domstolen. Det är inte omöjligt att en nationell domstol finner sig tvungen att be EU-domstolen om ytterligare vägledning. I ett första skede blir det i varje fall Högsta förvaltningsdomstolens uppgift att ta ställning i frågan om de betydande begränsningar, som finns i möjligheten att utnyttja det

145. Se exempelvis mål C-337/08 *X Holding*, mål C-231/05 *Oy AA* och mål C-414/06 *Lidl Belgium*.

ekonomiska värdet av externt avyttrade förlustbolag, trots allt utgör en sådan kraftig begränsning av att utnyttja förlusten att den ändå ska anses vara slutlig.

3. Ytterligare en viktig slutsats kan dras av domarna i Holmen- och Memira-fallen. Man skulle kunna tro att den inre marknaden och de fria rörligheterna skulle innebära att en medlemsstat i sin skattelagstiftning skulle vara förpliktad att behandla en rent intern situation på samma sätt som en gränsöverskridande situation. Holmen- och Memira-fallen understryker att så inte är fallet. Jag vill här på ett förenklat – principiellt – sätt illustrera detta förhållande med de svenska metoderna för koncernintern resultatutjämnning: koncernbidrag och koncernavdrag.

Koncernbidrag, som regleras i 35 kap. IL, kan användas mellan bolag i intressegemenskap i olika riktning som mellan systerbolag, mellan dotterdotterbolag och moderbolag samt mellan moderbolag och dotterbolag.

Möjligheten till motsvarande gränsöverskridande resultatutjämnning finns enligt reglerna om koncernavdrag i 35 a kap. IL. Detta kapitel är ett relativt snävt utformat genomförande av EU-domstolens dom i Marks & Spencer-fallet, och medger ett betydligt färre antal möjligheter till resultatutjämnning i gränsöverskridande situationer än i rent interna situationer. Det förhållandet att EU-domstolen ansåg det vara en restriktion av etableringsfriheten att Storbritannien inte medgav koncernintern resultatutjämnning i en gränsöverskridande situation, men väl i en rent intern situation, kan sägas vara uttryck för att de fria rörligheterna verkligen innebär att en likabehandling ska göras. Denna likabehandling innebär dock inte att behandlingen ska vara identisk. Olikbehandlingen kan nämligen rättfärdigas om tre rättfärdigande grunder samtidigt är uppfyllda, och det inte är oproportionerligt att neka avdrag. Vad är det i EU-rätten som legitimerar denna olikbehandling? Jag har tidigare i detta avsnitt behandlat de tre olika rättfärdigande grunder som EU-domstolen tillämpade i Marks & Spencer-fallet och som även tillämpades i Holmen- och Memira-fallen; de ska inte upprepas här.

Dessa rättfärdigande grunder skulle kunna sammanfattas under beteckningen »den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten«, vilket EU-domstolen också uttryckligen hänvisar till i Holmen- och

Memira-fallen. Det kan sägas att denna beteckning i sig inte ger mycket ledning om innebörden. Tolkningsutrymmet om vad som är välvärdigt är stort och risken finns för godtyckliga bedömningar, om man formulerar det i negativa ordalag, och ger utrymme för »fritt skön« om man formulerar det mer neutralt.

Som också har framgått av redogörelsen för EU-domstolens praxis när det gäller möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning med stöd i fria rörligheter är den vacklande, i varje fall vad gäller kravet på slutlig förlust. Kan det i EU-domstolens praxis spåras ett uttalat samband med EU:s övriga diskussion om förslag till gemensam lagstiftning inom skatterättsens område? Här kan man enbart spekulera. Under de senaste åren har kommissionen med synbart stöd av i varje fall ett par av de stora medlemsstaterna, Frankrike och Tyskland, föreslagit fördjupad integration inom företagsbeskattningens område genom förslagen om en gemensam (konsoliderad) skattebas. Ett motiv till dessa direktivförslag är att underlätta förverkligandet av den inre marknaden. Det understöds i sin tur av bland annat de fria rörligheterna, som också omfattar etableringsfriheten som är central i dessa mål om möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning.

En annan bakomliggande faktor som på ett allmänt plan kan ha påverkat EU-domstolen att ha ett mer snävt förhållningssätt är BEPS-projektet.¹⁴⁶ Detta är förstås enbart en spekulering som inte kan beläggas. Som redan har framgått deltar dels EU som organisation, dels EU:s medlemsstater tillsammans med ett stort antal andra stater, bland andra medlemmarna i G20, i detta projekt. Ett genomgående tema i BEPS-projektet är skyddet av bolagsskattebasen. Det framgår uttryckligen av EU-domstolens domar i Holmen- och Memira-fallen att domstolen är restriktiv med att tillåta gränsöverskridande resultatutjämning därför att man ser en risk att det skulle leda till skatteplanering och skatteflykt och att den välvägd fördelningen av beskattningsrätten skulle äventyras.

I detta sammanhang är det möjligen en aning ironiskt att EU-domstolen ändå öppnar för möjligheten att förlustbolag kan avyttras externt, det vill säga utanför koncernen, för att tillgodogöra sig det eko-

146. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris, 2013.

nomiska värdet av de samlade förlusterna. Det är nämligen så att stater i intern rätt har begränsat avyttring och förvärv av förlustbolag i såväl rent interna som gränsöverskridande situationer, för att motverka just skatteplanering och skatteflykt. Detta berörs inte, som tidigare nämnts, i EU-domstolens domar i Holmen- och Memira-fallen.

CFC-lagstiftning

I Sverige infördes CFC-lagstiftning år 1990. Viktiga förändringar genomfördes både år 2004 och år 2019. CFC-lagstiftningen innebär att Sverige kan löpandebeskatta svenska delägare i utländska lågbeskattade bolag utan att vinsten har vidareförmedlats i form av utdelning eller genom att andelarna i det utländska bolaget har avyttrats. Genom CFC-beskattningsfrågan gäller principen om »tax deferral«, det vill säga uppskov med beskattningen av dotterbolagsvinster till tidpunkten när de vidareförmedlas (i form av utdelning) eller realiserar (i form av kapitalvinst). Vanliga kriterier för att CFC-beskattningsfrågan ska föreligga är att det ska vara fråga om närstående företag, att CFC-bolaget är lågbeskattat och att inkomsterna härrör från viss lätttrölig verksamhet som inkomst från bank-, försäkrings- eller finansieringstjänster.

I Cadbury Schweppes-målet prövades om den brittiska CFC-lagstiftningen var förenlig med fria rörligheter enligt EU-rätten. EU-domstolen konstaterade att den var det, om den endast träffade »rent konstlade arrangemang«.

Mot bakgrund av denna dom införde Sverige en ny bestämmelse i 39 a kap. 7 a § IL. Den anger att även om en utländsk juridisk persons inkomst anses lågbeskattad ska den inte anses vara det om den är hemmahörande inom EES och om den utgör en verklig etablering från vilken affärsmässigt motiverad verksamhet bedrivs. I bestämmelsens andra stycke anges faktorer som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om det är fråga om en »verklig etablering« eller inte. Dessa faktorer lägger stor vikt vid de personer som är anställda i den utländska juridiska personen. Cadbury Schweppes-domen tar alltså fäste på »rent konstlade upplägg«, där CFC-beskattningsfrågan är tillåten inom EES. Den svenska genomförandebestämmelsen tar däremot fäste vid vad som är en verklig etablering där CFC-beskattningsfrågan inte är tillåten.

Enligt min mening finns det en risk att Sverige ställer kraven något

för högt för vad som är en verklig etablering. Risken för det hade eliminerats om den svenska lagstiftningen i stället hade utformats så att den inom EES endast kan tillämpas på rent konstlade arrangemang. Det är generellt sett lättare för skattemyndigheten och för domstolar att bedöma vad som är rent konstlade arrangemang, än vad som är en genuin affärsverksamhet eller en verklig etablering.

Från den 1 januari 2019 gäller skatteflyktsdirektivet inom EU. Artiklarna 7 och 8 i direktivet avser medlemsstaternas CFC-lagstiftning. Sverige har beslutat om vissa ändringar i CFC-lagstiftningen för att möta direktivets krav. I artikel 7.2 i skatteflyktsdirektivet behandlas hur medlemsstaterna ska utforma sin lagstiftning för att förhindra att den träffar genuin affärsverksamhet utan skatteundandragande syften. I direktivet gör man principiell skillnad på hur medlemsstaterna identifierar lågbeskattad inkomst som CFC-lagstiftningen ska tillämpas på. Det kan för det första vara fråga om att identifiera vissa typer av inkomster, exempelvis utdelning, ränta och royalty som normalt härrör från lätttrörlig verksamhet som relativt enkelt kan förläggas till lågskattejurisdiktioner. För det andra kan det vara fråga om inkomster från icke-genuina arrangemang som har genomförts med det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel. Undantag från den första kategorin kan göras för verklig ekonomisk verksamhet, ungefär på det sätt som Sverige nu uttrycker det i 39 a kap. 7 a § 1L. Undantag från den andra kategorin kan bara göras om det är fråga om icke-genuina arrangemang.

Enligt min mening är dock problemet att den svenska CFC-lagstiftningen är en sammanblandning av dessa två slag av CFC-lagstiftning. I 39 a kap. 5 § 1L sker enbart en generell hänvisning till »inkomst« hos CFC-bolaget, som alltså avser all slags inkomst. I vit/grå-listan i bilaga 39 a anges en förenklad metod för att identifiera lågskattejurisdiktioner, och där är vissa lätttrörliga inkomster angivna. Huvudregeln är dock att all inkomst hos ett CFC-bolag är skattepliktig, vilket talar för att Sverige egentligen borde överväga att införa en undantagsmodell enligt artikel 7.2 b i skatteflyktsdirektivet. Det är följaktligen en risk att det svenska genomförandet strider mot såväl direktivet som etableringsfriheten.

Internprissättning

Prissättning av varor och tjänster som säljs mellan närstående företag styrs av regler om internprissättning. Grunden är att priset ska sättas som om det vore en transaktion mellan oberoende näringsidkare, den så kallade armlängdsprincipen. Genom att ändra prissättningen i förhållande till detta pris finns möjligheten att slussa vinster på ett skatterättsligt förmånligt sätt inom företagsgrupper där deltagande företag finns i olika länder. I svensk rätt motverkas detta genom den så kallade felpreisregeln som finns i 14 kap. 19–20 §§ IL. Dessa bestämmelser är mycket kortfattade och kompletterande reglering finns i OECD:s Transfer Pricing Guidelines, senast från år 2017. Prissättning mellan ett företags huvudkontor i en stat och ett fast driftställe (filial) följer i hög grad dessa regler om internprissättning.¹⁴⁷ Det finns ett stort behov av kompletterande svensk lagstiftning inom detta område. Hur förhåller sig Sverige och den svenska lagstiftaren, riksdagen, till de rekommendationer som OECD ger ut? Stora förändringar har ägt rum i 2017 års version av OECD:s Transfer Pricing Guidelines, och enligt min mening borde dessa förankras i svensk lagstiftning, åtminstone i en högre grad än vad som för närvarande är fallet.¹⁴⁸ EU:s arbete inom EU-organet Joint Transfer Pricing Forum kunde ytterligare utökas och i ökad grad ge medlemsstaterna stöd i arbetet med riktlinjer om internprissättning.

Här bör det noteras att EU:s projekt med en gemensam (konsoliderad) skattebas i grunden uttrycker ett annat principiellt förhållningssätt till allokering av inkomster inom gränsöverskridande koncerner (den så kallade fördelningsformelmetoden), se kapitel 4.

Kupongskattelagen och begreppet »utländskt bolag« med mera

Kupongskattelagen avser uttag av skatt på utdelning från svenska aktiebolag till utländska aktieägare. Kupongskatten utgår med 30 pro-

147. Se artikel 7 om inkomst av rörelse i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal.

148. Förändringarna avser exempelvis »hard-to-value intangibles«, där OECD i vissa situationer rekommenderar retroaktiva beskattningsåtgärder.

cent på utdelningens bruttobelopp. Det EU-rättsliga moder- och dotterbolagsdirektivet har delvis genomförts i svensk rätt i bestämmelser i kupongskattelagen. Kupongskattelagen är för närvarande föremål för en bred översyn av en statlig utredare.¹⁴⁹

Här ska några synpunkter ges på kupongskattelagen utifrån ett allmänt EU-rättsligt perspektiv fokuserat på förhållandet till fria rörligheter. Moder-/dotterbolagsdirektivet syftar till att motverka kedjebeskattning av utdelning som ges inom en koncern. Det innebär att källstaten, varifrån utdelningen härrör, sätter ned sina anspråk på källskatt och att aktieägarens hemviststat antingen undantar den mottagna utdelningen från beskattning eller medger avräkning från den inhemska skatten med den skatt som erlagts i källstaten.

EU-domstolen har prövat medlemsstaternas system för undanröjande av beskattning av utdelningsinkomster i en rad rättsfall genom åren. Det har bland annat handlat om medlemsstater som haft förmånliga system för att undanröja utdelningsbeskattning i rent interna situationer i jämförelse med gränsöverskridande situationer. Av särskilt intresse vad gäller utdelning är att de fria kapitalrörelserna är tillämpliga i förhållande till tredje land. Det innebär att medlemsstaterna kan vara tvingade att utsträcka skatterättsliga förmåner också till aktieägare som är hemmahörande i tredje land, vilket EU-domstolen har förklarat i flera fall.

Enligt min mening finns det åtminstone två bestämmelser i kupongskattelagen som är problematiska i förhållande till fria rörligheter. Det är för det första 4 § sjätte stycket kupongskattelagen. Här stadgas att skattskyldighet för kupongskatt inte föreligger för ett utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § IL. Definitionen av utländskt bolag uppställer som ett krav att en utländsk juridisk person för att kvalificera sig som ett utländskt bolag måste vara föremål för en »likartad« beskattning med den som gäller för ett svenskt aktiebolag. En effektiv bolagsbeskattning om ungefär 10 procent bör vara likartad med svenska förhållanden. Denna bestämmelse syftar till att skydda den svenska skattebasen.

149. Mindre anpassningar av kupongskattelagen till praxis från EU-domstolen har nyligen ägt rum, se nedan.

I förhållande till fria rörligheter inom EU kan det ifrågasättas om en sådan inskränkning av nedsättning av kupongskatt är tillåten. I princip är skydd av skattebasen inte en tillåten rättfärdigandegrund enligt EU-domstolens förnuftsdoctrin. För att kunna rättfärdigas måste den nationella lagstiftningen ha till syfte att skydda mot »rent konstlade upplägg«. Begreppet utländskt bolag är mekaniskt verkande och träffar bredare än bara rent konstlade upplägg.

Det är för det andra 4 § nionde stycket kupongskattelagen som kan ifrågasättas i förhållande till fria rörligheter i EU-rätten. Denna bestämmelse avser befrielse från skattskyldighet för kupongskatt för fondföretag. Utländska fondföretag är stora investerare också på den svenska värdepappersmarknaden. I denna bestämmelse i kupongskattelagen finns ett undantag för kupongskatt som avser utdelning som betalas från svenska aktiebolag till fondföretag som hör hemma inom EES och med vilken det finns en rättslig mekanism för informationsutbyte.

Det kan ifrågasättas om detta krav på mekanism för informationsutbyte i förhållande till stater utanför EES, tredje land, är förenligt med de fria kapitalrörelserna. Denna fria rörlighet gäller också i förhållande till tredje land. Av vilken anledning krävs det informationsutbyte med tredje land för att skydda uttaget av svensk kupongskatt på utdelning från svenskt aktiebolag? Detta krav kan förmodligen ses som en skattepolitisk påtryckning på stater att ingå avtal med Sverige om informationsutbyte. Är det rimligt att uppställa ett krav på informationsutbyte för att sätta ned svensk kupongskatt när uttaget av kupongskatten inte i sig påverkas av möjligheten till informationsutbyte? Jag kan inte se att det skulle vara berättigat med ett sådant krav i kupongskattelagen. En annan sak är att Sverige av andra skäl vill ha ett avtal om informationsutbyte.

Regeringen föreslår i en proposition från oktober 2019 vissa förändringar av kupongskattelagen, som ska träda i kraft år 2020.¹⁵⁰ Det gäller ett avdrag för uppskovsbelopp i förhållande till mottagare av utdelning som har underskott. Förändringen är föranledd av EU-domstolens avgörande i mål C-575/17 *Sofina SA m.fl.* Reglerna föreslås trä-

150. Prop. 2019/2020:33 Anstånd med kupongskatt i vissa fall.

da i kraft år 2020. Omständigheterna i målet var i stora drag följande. EU-domstolen prövade uttag av kupongskatt i Frankrike på utdelning till aktieägare som var bolag hemmahörande i Belgien. Frågan var om uttaget av fransk kupongskatt var förenligt med de fria kapitalrörelserna. Liknande frågor har varit föremål för prövning av EU-domstolen under flera decennier, men uppenbarligen anses det fortfarande finnas oklarheter. De belgiska bolagen Sofina, Rebelco och Sidro fick under åren 2008 till och med 2011 utdelning på sina innehav i franska bolag. I Frankrike innehölls en källskatt om 15 procent på utdelningen, vilket följde av intern fransk rätt och det fransk-belgiska skatteavtalet.

I fransk rätt fanns en viss åtskillnad vad gällde utdelning som togs emot av franska bolag i jämförelse med mottagare som var utländska bolag. Utdelning till ett utländskt bolag var föremål för en fransk källskatt om 25 procent, som sattes ned till 15 procent enligt det ifrågavarande fransk-belgiska skatteavtalet (p. 26). Om det i stället hade varit fråga om utdelning till ett franskt bolag var utdelningen en intäkt som ingick i bolagets allmänna beskattningsunderlag, och som var föremål för en nettovinstbeskattning. I det fallet var den generella franska bolagsskattesatsen tillämplig, det vill säga 33,33 procent. Ett underskott i ett utdelningsmottagande franskt bolag ett år kunde rullas fram till ett senare beskattningsår och i sådant fall vara avdragsgillt mot utdelningsinkomster detta senare år.

Någon motsvarande möjlighet fanns inte för utdelningsmottagare som var hemmahörande i ett annat land, exempelvis Belgien. Beskattningen av en fransk utdelningsmottagare var följaktligen beroende av om mottagaren i övrigt hade överskott eller underskott. Härigenom fick en inhemsk, det vill säga fransk, mottagare en likviditetsfördel. Beskattningen i Frankrike var dessutom osäker, eftersom det var tänkbart att en fransk mottagare med underskott som kunde kvittas mot den mottagna utdelningen kunde upphöra med sin verksamhet. I sådant fall skulle ingen beskattning äga rum av mottagen utdelning under senare år (p. 28). En utländsk mottagare av utdelning från ett franskt bolag hade inte en sådan beskattningsmöjlighet i Frankrike. Enligt EU-domstolen förelåg det därmed en restriktion av de fria kapitalrörelserna i detta fall (p. 29).

Det förhållande att en utländsk mottagare var föremål för en lägre

skattesats om 15 procent i stället för 33,33 procent för inhemska mottagare, medförde inte någon annan bedömning enligt EU-domstolen. EU-domstolen förklarade att en nackdel inte kunde kompenseras av en annan fördel och hänvisade till bland annat mål C-182/06 *Lakebrink* (p. 38). Artikel 65 FEUF kunde inte heller motivera restriktionen. EU-domstolen diskuterade också om de olika situationerna, det vill säga en rent intern fransk situation och en gränsöverskridande situation, var objektivt jämförbara. EU-domstolen konstaterade först att enbart det förhållandet att en medlemsstat tillämpar olika metoder för beskattning mot bakgrund av om det är en inhemsk eller en gränsöverskridande situation, inte i sig medför att det är fråga om olika situationer. I det ifrågavarande fallet blev emellertid beskattningsutfallet olika till följd av att det var en rent intern och en gränsöverskridande situation. Det medförde att situationerna ändå var objektivt jämförbara (p. 51–53).

De berättigandegrunder som prövades var upprätthållandet av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten och en effektiv skatteuppbörd. Ingen av dem ansågs vara tillämplig. Olikbehandlingen i fransk rätt medförde alltså en restriktion av de fria kapitalrörelserna.

I stort anser jag att EU-domstolen gjorde en korrekt bedömning. Den svaga punkten är väl om det vara fråga om objektivt jämförbara situationer. Å ena sidan kan en medlemsstat använda olika beskattningsmetoder för en rent intern situation och en gränsöverskridande situation. Å andra sidan får användningen av de olika metoderna inte medföra en ekonomisk nackdel för den som befinner sig i en gränsöverskridande situation. Som skattejurist får man väl ändå konstatera att det är mycket svårt att få identiska ekonomiska utfall vid tillämpning av en nettovinstbeskattning och en definitiv källskatt. Att den definitiva källskatten är satt lägre än skattesatsen vid en nettovinstbeskattning har skett mot bakgrund av att kostnader och tidigare års underskott inte kan beaktas inom ramen för källskatteuttaget. EU-domstolens bedömning i detta fall får trots allt sägas vara i linje med tidigare praxis.

KAPITEL 6

Avslutning

UNDER MÅNGA ÅR genomförde EU relativt få åtgärder inom företagsbeskattningens område. Man ville främst skydda och undanröja hinder på den inre marknaden samt motverka olika former av skadlig skattekonkurrens. Konkret handlade det om ett fåtal direktiv och om en relativt omfattande praxis från EU-domstolen avseende nationell skatterätt i förhållande till de fria rörligheterna. I dag råder emellertid en betydligt större aktivitet.

Under senare år har kommissionen blivit avsevärt mer aktiv inom området för företagsbeskattning. Statsstödsreglerna används flitigt för att undanröja hinder för den inre marknaden. Kommissionen agerar offensivt i förhållande till medlemsstaternas mekanismer för förhandsbesked på internprissättningsområdet, vilka kommissionen i flera fall anser utgör otillåtet statligt stöd.

Kommissionen har dessutom flyttat fram positionerna ytterligare under den senaste tiden. Det av medlemsstaterna antagna skatteflyktsdirektivet är ett uttryck för det. I kommissionens meddelande från år 2015 anges fem nyckelområden där det krävs åtgärder för att nå en rättvis och effektiv företagsbeskattning inom EU.¹⁵¹ Det innehåller

151. Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling. Bryssel den 17.6.2016. COM(2015) 302 final.

bland annat det reviderade förslaget till en gemensam konsoliderad bolagsskattebas och strävan att bolagsvinster ska beskattas där vinsterna genereras.

Det står klart att kommissionen strävar efter ökad harmonisering inom området för företagsbeskattning. Nu återstår att se hur långt medlemsstaterna är beredda att gå i den riktningen. Det kan sägas att Storbritannien företrädde en linje enligt vilken EU:s inflytande på området för företagsbeskattning skulle begränsas. I och med brexit har den gruppen av stater inom EU tappat i styrka. I formell mening har varje medlemsstat veto i förhållande till åtgärder inom skatteområdet eftersom beslut kräver enhällighet i rådet. Frågan är i vilken utsträckning det är möjligt för mindre medlemsstater att vidmakthålla suveräniteten på företagsbeskattningens område bortom skyddet av den inre marknaden, om en stor grupp av andra medlemsstater vill öka integrationen inom skatteområdet. De mycket stora svårigheter som Storbritannien har med sitt utträde ur EU kan verka avskräckande för enskilda stater som vill avvika från en uppfattning som har starkt stöd bland de övriga medlemsstaterna. Att använda hotet om ett eventuellt utträde ur EU i en förhandlingssituation inom rådet kan nog te sig ännu mer avlägset för många medlemsstater mot bakgrund av problemen med brexit.

Det kan noteras att kommissionen i januari 2019 föreslog att kravet på enhällighet i skattefrågor tas bort och ersätts med ett krav på kvalificerad majoritet.¹⁵² För att kunna fatta ett beslut om en sådan förändring krävs förstås att alla medlemsstater samtycker, och det återstår att se vilken framgång förslaget kommer att få.

Hur medlemsstaterna förhåller sig till kommissionens förslag om CCTB och CCCTB samt beskattning av digital verksamhet kan bli avgörande för vilken inriktning EU kommer att ha under de närmaste åren inom företagsbeskattningens område. Om dessa två förslag skulle genomföras kan det öppna för ytterligare harmonisering inom skatteområdet.

Det ska understrykas att EU och dess medlemsstater också är del-

152. Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet och rådet. Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik. Strasbourg den 15.1.2019. COM(2019) 8 final.

aktiga inom ramen för OECD:s och G20:s BEPS-projekt. Det kommer till uttryck inte minst genom att det EU-rättsliga skatteflyktsdirektivet i sig ger uttryck för rekommendationer som härrör från BEPS-projektet. Det finns en betydande kraft i BEPS-projektet. Förutsättningarna för det har byggts upp under flera år. Målen för BEPS-projektet får sägas ha stöd i en bred folkopinion i de deltagande staterna. Finanskrisen 2007/2008 är betydelsefull som grogrund för projektet. Många stater fick vidta åtgärder för att motverka internationell skatteplanering och skatteflykt för att skydda bolagskattebasen.

BEPS-projektet har som utgångspunkt att beskattning ska ske där värde skapas. Detta kan sägas vara ett nytt förhållningssätt – ett nytt principiellt ramverk – i jämförelse med de traditionella principerna hemvistprincipen och källstatsprincipen. Man kan dock vara något kritisk till vad beskattningsprincipen »beskattning där värde skapas« egentligen innebär. Den har sin grund i förändrade former för produktion av varor och tjänster, som nu i högre grad än tidigare är uppdelad i olika led, vilka sker i olika stater.

Ur ett OECD-perspektiv är det av särskild betydelse var forskning och utveckling (FoU) äger rum. Typiskt sett äger den rum i stater som är medlemmar i OECD och som har ett relativt högt skattetryck och en relativt stor offentlig sektor. Inom ramen för denna offentliga sektor finns ett utbildningsväsende, som omfattar universitet och högskolor, som är av stor betydelse när man ska ta fram innovationer som kan ge upphov till immateriella rättigheter. I många stater är dessa universitet finansierade av allmänna medel, det vill säga skattefinansierade. Det ska samtidigt sägas att detta är en schablonbild som med nödvändighet inte gäller för alla stater i OECD/G20. Schabloner har emellertid en viss betydelse för att bygga den generella policyn inom skatteområdet för dessa organisationer. Ett slutligt förslag från OECD om beskattning av digital verksamhet kan väntas i början av år 2020. Med stor sannolikhet kommer det att innehålla förändringar av traditionella beskattningsprinciper, till exempel att bolagsvinster från digital verksamhet i ökad grad kommer att beskattas i de stater där konsumenterna finns. För en liten, öppen ekonomi som den svenska kan detta betyda en förlust av beskattningsunderlag, om förslaget skulle bli verklighet.

Inom området för internprissättning sker betydande och viktiga

förändringar. Armlängdsprincipen är central inom området för internprissättning. Den är manifesterad i intern rätt, skatteavtal och OECD:s riktlinjer för internprissättning.

Armlängdsprincipen innebär att priset på varor och tjänster som säljs och köps mellan närstående företag är det pris som skulle ha gällt mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

Om inte armlängdsprincipen upprätthålls finns det i princip en möjlighet för företag i en intressegemenskap (koncern) att arrangera sina affärer på ett sådant sätt att intäkter i hög grad beskattas i lågskattestater och att kostnader dras av i högskattestater.

Inte minst utvecklingen i innovationsindustrin (exempelvis läkemedelsforskning samt dator- och systemutveckling) har medfört problem med att använda den traditionella armlängdsprincipen. Det är svårt att hitta nya mekanismer för att på ett tillförlitligt sätt värdera dessa immateriella tillgångar.

Ett grundtema i flera av de metoder som OECD rekommenderar för att fastställa armlängdspriset är att hitta en jämförbar situation. För många immateriella rättigheter är det svårt, ibland till och med omöjligt, att hitta en sådan. Om till exempel en immateriell tillgång utgörs av ett patent – som ett läkemedelspatent – innebär det i sig att det i varje fall inte finns någon identisk tillgång, vilket gör det svårt att hitta jämförbara situationer.

Inom BEPS-arbetet har OECD gjort stora förändringar av riktlinjerna för internprissättning vad gäller immateriella tillgångar (BEPS Action 8–10, som resulterat i en reviderad version av OECD:s riktlinjer för internprissättning).

Särskilt vad gäller beskattning av digital näringsverksamhet finns det för närvarande flera förslag på gång inom OECD som skulle medföra betydande förändringar av principerna för fördelning av beskattningsrätten mellan stater. De traditionella principerna hemvistprincipen, källstatsprincipen och armlängdsprincipen skulle kompletteras med en fördelningsformelmetod. En sådan innebär att beskattningsrätten skulle fördelas med hänsyn till vissa nyckeltal som antal anställda, kapitalstorlek och antal konsumenter i en viss stat.

Inom EU har EU-domstolen haft ett betydande inflytande på utformningen av medlemsstaternas företagsbeskattning. Det gäller särskilt de fria rörligheterna men i ökad grad också i förhållande till

förbudet mot statligt stöd. Vad gäller de fria rörligheterna, det vill säga fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital, fortsätter domstolen att pröva mål. Det finns numera en omfattande praxis inom området för direkt beskattning. Medlemsstaternas möjlighet att utforma skattelagstiftning i gränsöverskridande situationer framstår numera som relativt klar i förhållande till de fria rörligheterna. Ändå kan man återkommande förvånas över hur medlemsstaterna trots denna relativt klara praxis från EU-domstolen genomför skattelagstiftning som på goda grunder kan antas vara i strid mot de fria rörligheterna.

För svensk del är det under senare tid framförallt två områden som har varit särskilt kritiska i förhållande till de fria rörligheterna. Det ena området gäller möjligheten till gränsöverskridande resultatutjämning och det andra gäller ränteavdragsbegränsningarna för räntebetalningar till företag i samma intressegemenskap som befinner sig i andra medlemsstater i EU.

Inför en kommande svensk skattereform finns det enligt min mening anledning att beakta de förslag som lämnas i direktivförslagen om CCTB och CCCTB. Det finns några skäl till det. För det första kan det finnas lagtekniskt intressanta lösningar i direktivförslagen. För det andra är förslagen framtagna i ett EU-rättsligt sammanhang, vilket innebär att de föreslagna reglerna har goda möjligheter att vara förenliga med fria rörligheter, även om det naturligtvis inte finns någon garanti. Det ska dock understrykas att jag inte menar att Sverige på eget bevåg ska gå över till den formelfördelningsmetod som föreslås i CCCTB, men det kan finnas andra regler att överväga. För det tredje finns en möjlighet att CCTB eller CCCTB genomförs inom EU, och att Sverige redan har beaktat i varje fall delar av direktivförslagen gör omställningen lättare.

Hur förhåller sig Sverige på ett allmänt plan till EU-rätten när ny lagstiftning på företagsbeskattningens område bereds, genomförs och tillämpas? På ett generellt plan menar jag att Sverige gör ett bra arbete med att genomföra EU-rätten, även om man kan vara kritisk på en del punkter. Det som framförallt sticker ut under senare år är genomförandet av de riktade ränteavdragsbegränsningarna, vilka infördes i en första version år 2009. Dessa regler var därefter föremål för omarbetning och genomfördes i en ny version från år 2013. En tredje version gäller från år 2019, och nu i förening med dels en

generell ränteavdragsbegränsning, dels detaljerade regler mot olika hybridsituationer. Enligt min mening finns det en hög risk att 2019 års ränteavdragsbegränsningar strider mot etableringsfriheten. Högsta förvaltningsdomstolen har i juni 2019 begärt förhandsavgörande från EU-domstolen i denna fråga. En sådan begäran skulle enligt min mening ha gjorts redan vid införandet av 2009 års ränteavdragsbegränsningar.

År 2019 har Sverige genomfört det så kallade skatteflyktsdirektivet, vilket innehåller detaljerade bestämmelser mot olika former av skatteplanering och skatteflykt. På det hela taget anser jag att genomförandet av direktivet har företagits på ett korrekt sätt, även om man också här kan vara kritisk på vissa punkter. Kritik kan riktas mot att lagförslagen endast har beretts inom Finansdepartementet. Med tanke på reglernas stora komplexitet och fundamentala betydelse för svensk företagsbeskattning – och därmed för villkoren för svenskt företagande – hade det varit önskvärt att lagförslagen hade beretts inom ramen för kommittéer med deltagande av politiska företrädare och experter. Under givna förutsättningar har visserligen handläggarna inom departementet gjort ett gott arbete, men med ett kommittéförfarande hade lagstiftningsprodukten blivit ännu bättre till gagn för enskilda, Skatteverket och domstolarna.

Sverige har varit medlem i EU sedan år 1995. Det finns numera en god kännedom om EU-rättens innehåll inom myndigheter, domstolar och bland rådgivare. Ändå händer det att lagstiftning genomförs som uppenbarligen strider mot EU-rätten utan att varningsklockorna ringer och lagförslag dras tillbaka. Ett sådant exempel från senare tid är den så kallade fem sjättedelsdomen (HFD 2017 ref. 57). I domen behandlades 42 kap. 15 a § 1L som innebar att kapitalvinst och utdelning på vissa slags aktier och andelar bara skulle tas upp till fem sjättedelar om vissa förutsättningar var uppfyllda. En förutsättning i förhållande till utländska juridiska personer var att inkomstbeskattningen var »jämförlig« med den svenska. En så generell lagstiftning mot internationell skatteplanering och skatteflykt är ett klart fall av hinder mot fria rörligheter. Enligt EU-domstolens avgörande i Cadbury Schweppes-målet ska en lagstiftning riktad mot skatteflykt träffa »rent konstlade upplägg«. Den svenska lagstiftningen träffade på ett avsevärt bredare plan. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg mycket

riktigt att den svenska bestämmelsen stred mot de fria kapitalrörelserna. Det befanns inte heller nödvändigt att inhämta något förhandsavgörande från EU-domstolen. Den aktuella bestämmelsen, 42 kap. 15 a § 1L, infördes så sent som år 2006, ett drygt decennium efter Sveriges EU-inträde. Det ska dock sägas att andra medlemsstater också inför skattebestämmelser som helt klart strider mot EU-rätten.

Käll- och litteraturförteckning

OFFENTLIGT TRYCK

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, C 326/50, 26.10.2012.

Code of conduct for business taxation. OJ No. C 2 of 6 January 1998, p. 1.

Rådets direktiv 2003/49/EG av den 3 juni 2003 om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater.

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan.

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt stöd i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EG.

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (ändrat genom direktiv 2017/952/EU).

Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen. L 265/1. 14.10.2017.

Rådets direktiv om genomförande av det fördjupade samarbetet på området för skatt på finansiella transaktioner. COM(2013) 71 final, Bryssel den 14.2.2013.

Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM(2016) 685 final. Strasbourg, 25.10.2016.

Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2016) 683 final. Strasbourg 25.10.2016.

Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster. COM(2018) 148 final. Bryssel den 21.3.2018.

Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler med avseende på bolagsbeskattning av en betydande digital närvaro. COM(2018) 147 final. Bryssel den 21.3.2018.

Upplysningar från Europeiska unionens institutioner, byråer och organ. Europeiska kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. 2016/C 262/01. 19.7.2016.

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet. En rättvis och effektiv företagsbeskattning i Europeiska unionen: 5 nyckelområden för handling. Bryssel den 17.6.2015. COM(2015) 302 final.

Kommissionens pressmeddelande av den 18 december 2017 – Statligt stöd: Kommissionen inleder fördjupad undersökning av Nederländernas skattemässiga behandling av Inter IKEA.

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Europeiska rådet och rådet. Mot ett mer effektivt och demokratiskt beslutsfattande inom EU:s skattepolitik. Strasbourg den 15.1.2019. COM(2019) 8 final.

Formell underrättelse. Överträdelse nummer 2013/4206. Bryssel den 26.II.2014.

EU Joint Transfer Pricing Forum. A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU, Brussels, October 2018, Taxud/D2.

- SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet.
- SOU 2016:76 Skatt på finansiell verksamhet.
- Prop. 2009/10:194 Koncernavdrag i vissa fall.
- Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn.
- Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.
- Finansdepartementets promemoria av den 1 februari 2019. Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar, Fi2019/00329/S1.
- Prop. 2019/2020:33 Anstånd med kupongskatt i vissa fall.

LITTERATUR

- Andersson, Krister, En gemensam konsoliderad bolagsskattebas i EU, Svensk Skattetidning, 2017, nr 1.
- Becker, Johannes och Joachim Englisch, Taxing where value is created: What's 'user involvement' got to do with it? Intertax, 2019, s. 161–171.
- Dahlberg, Mattias, Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital, Kluwer Law International, The Hague, 2005.
- Dahlberg, Mattias, Internationell beskattning, 4:e upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2014.
- Dahlberg, Mattias, EU och företagsbeskattning – ett område av växande betydelse, SIEPS, 2019.
- Fensby, Torsten, Den amerikanska skattereformen ur ett skattepolitiskt perspektiv, Skattenytt, 2018, s. 141–159.
- Forrester, Emily, Is the state aid regime a suitable instrument to be used in the fight against harmful tax competition? EC Tax Review, 2018, s. 19–35.
- Galadí Júnior, Ricardo André, State aid and transfer pricing: The inherent flaw under a supranational reference system, Intertax, 2018, s. 994–1010.
- Gren, Marc, Selektiva skatter och statsstöd, Svensk Skattetidning, 2016, s. 3–8.
- Helminen, Marjaana, EU tax law, IBFD, Amsterdam, 2018.

- Hey, Johanna, »Taxation where value is created« and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting initiative, *Bulletin for International Taxation*, 2018, s. 203–208.
- Hohenwarter, Daniela, Georg Kofler, Gunter Mayr och Julia Sinnig, Qualification of the digital services tax under tax treaties, *Intertax*, 2019, s. 140–147.
- International Bureau of Fiscal Documentation, Federal Council approves draft bill on digital tax package, 21 October 2019.
- Kemmeren, Eric C.C.M., Should the taxation of the digital economy really be different? *EC Tax Review*, 2018, s. 72–73.
- Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindencrona, Peter Melz, Christer Silfverberg, Teresa Simon-Almendal och Roger Persson Österman, *Inkomstskatt. En lärobok i skatterätt*, 17:e upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2019.
- Nieminen, Martti, The scope of the Commission's digital tax proposals, *Bulletin for International Taxation*, 2018, s. 664–675.
- Nielsen, Hannelore, Unravelling the recent US tax reform: A paradigm shift in international and EU tax landscape, *European Taxation*, 2018, s. 442–452.
- OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013.
- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, 2013.
- OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Paris, 2014.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, 2017.
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, Paris, 2018.
- OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy*, Public Consultation Document, Paris, 13 February – 6 March 2019.
- OECD, Public consultation document, Secretariat Proposal for a »Unified Approach« under Pillar One, 9 October 2019 – 12 November 2019.
- Sánchez Sánchez, Angel, The apportionment formula under the European proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base, *European Taxation*, 2018, s. 230–236.
- The Economist, January 28th, 2016, Going after Google.
- The Economist, August 24th, 2019, Trading blows.
- Wattel, Peter J., Otto Marres och Hein Vermeulen (red.), *European tax law*, 7:e upplagan, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019.
- Vogel, Thorsten och Benjamin Cortez, The Commission's proposal to introduce an EU financial transaction tax, *European Taxation*, 2012, s. 77–84.

RÄTTSFALL FRÅN EU-DOMSTOLEN

Mål C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*. ECLI:EU:C:2001:598.

Mål C-446/03 *Marks & Spencer*. ECLI:EU:C:2005:763.

Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*. ECLI:EU:C:2006:544.

Mål C-452/04 *Fidium Finanz*. ECLI:EU:C:2006:631.

Mål C-231/05 *Oy AA*. ECLI:EU:C:2007:439.

Mål C-182/06 *Lakebrink*. ECLI:EU:C:2007:452.

Mål C-414/06 *Lidl Belgium*. ECLI:EU:C:2008:278.

Mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*. ECLI:EU:C:2009:717.

Mål C-337/08 *X Holding*. ECLI:EU:C:2010:89.

Mål C-106/09 P och C-107/09 P *Kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade Kungariket*. ECLI:EU:C:2011:732.

Mål C-172/13 *Kommissionen mot Förenade kungariket*. ECLI:EU:C:2015:50.

Mål C-48/13 *Nordea Bank*. ECLI:EU:C:2014:2087.

Mål C-388/14 *Timac Agro Deutschland Agro GmbH*. ECLI:EU:C:2015:829.

Mål C-650/16 *A/S Bevola*. ECLI:EU:C:2018:424.

Mål C-575/17 *Sofina SA m.fl.* ECLI:EU:C:2018:943.

Mål C-607/17 *Memira*. ECLI:EU:C:2019:510.

Mål C-608/17 *Holmen*. ECLI:EU:C:2019:511.

RÄTTSFALL FRÅN TRIBUNALEN (EU)

Förenade målen T-131/16 och T-263/16 *Belgium and Magnetrol v. European Commission*. ECLI:EU:T:2019:91.

Förenade målen T-760/15 och T-636/16 *Nederländerna m.fl. mot kommissionen (»Starbucks«)*. ECLI:EU:T:2019:669.

Förenade målen T-755/15 och T-759/15 *Luxemburg och Fiat Chrysler Finance Europe mot kommissionen*. ECLI:EU:T:2019:670.

**RÄTTSFALL FRÅN HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN
(TIDIGARE REGERINGSRÄTTEN)**

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 2009 ref. 13

RÅ 2009 ref. 14

RÅ 2009 ref. 15

HFD 2017 ref. 57

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade prövningstillstånd den 22 november 2018 i mål nr 4849-18 och 4850-18. Den 5 juni 2019 beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

Europeisk företagsbeskattning genomgår stora förändringar. Det handlar till stor del om att skydda bolagsskattebaserna. Tillsammans med OECD och G20 bedrivs i detta syfte ett arbete kallat "Base Erosion and Profit Shifting". Inom EU har det resulterat i det så kallade skatteflyktsdirektivet från 2016. I Sverige har det kommit nya regler för företags ränteavdrag.

Det pågår också ett omfattande arbete inom EU för att skapa en gemensam bolagsskattebas och en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Europeiska kommissionen har lagt fram förslag, men om de går igenom vet vi ännu inte.

Även beskattningen av digital verksamhet håller på att förändras. Här kan det komma att bli avsteg från gamla beskattningsprinciper i och med att användarna av de digitala tjänsterna alltmer ses som en viktig del i företagets värdeskapande. Med den utgångspunkten skulle beskattningen kunna ske där de digitala tjänsterna konsumeras, och inte som nu där företaget är beläget eller registrerat.

Författaren analyserar i rapporten den internationella utvecklingen på företagsskatteområdet och granskar behovet av en översyn av svensk lagstiftning.

Mattias Dahlberg är professor i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet.



ISBN 978-91-88637-24-6



9 789188 637246