

Kristina Ståhl

## Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land

*I artikeln diskuteras vilken betydelse EG-fördragets förbud för restriktioner för kapitalrörelser mellan EU:s medlemsländer och tredje land har på skatteområdet. Denna fråga har hittills inte rönt särskilt stor uppmärksamhet i doktrin och praxis. För svensk rätts del har frågan dock nyligen fått stor aktualitet genom två förhandsbesked från Skatterättsnämnden, där bestämmelser i svensk skattelagstiftning satts åt sidan eftersom de befunnits strida mot den fria rörligheten för kapital mot tredje land. Artikeln innehåller dels en principiell analys av hur fördragsbestämmelserna om fri rörlighet mot tredje land bör tolkas, dels en redogörelse för och diskussion av de två förhandsbeskeden.*

### 1 Inledning<sup>1</sup>

EG-fördraget innehåller ett förbud för restriktioner för kapitalrörelser mellan EU:s medlemsländer samt mellan medlemsländerna och tredje land. Såväl EG-domstolen (EGD) som Regeringsrätten (RegR) har i flera fall underkänt nationella skattebestämmelser eftersom dessa befunnits strida mot den fria rörligheten för kapital inom EU.<sup>2</sup> Ännu så länge saknas dock fall från dessa instanser angående nationella skattereglers förenlighet med den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land. Denna fråga har däremot aktualiserats i två relativt nyligen avgjorda förhandsbesked från Skatterättsnämnden.<sup>3</sup> I båda dessa fall fann nämnden att de prövade skattebestämmelserna stred mot fördraget. Syftet med denna artikel är dels att principiellt analysera vilken betydelse fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser mot tredje land har på skatteområdet, dels att redogöra för och något diskutera de två förhandsbeskeden.

### 2 Fördragsbestämmelser om fria kapitalrörelser

Rörligheten för kapital var länge den av de fyra friheterna som var föremål för flest inskränkningar. Ursprungligen fanns bestämmelser angående avreglering av kapitalrörelserna i artiklarna 67–73 i EG-fördraget. Dessa bestämmelser öppnade i realiteten möjligheter för medlemsländerna både att behålla befintliga valuta-

<sup>1</sup> Artikeln är en bearbetad version av delar av min artikel i den nyligen publicerade festskriften till Gustaf Lindencrona, se Ståhl, K., Beskattning och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land, i: Arvidsson, R., Melz, P. och Silfverberg, C. (red.), Festskrift till Gustaf Lindencrona, Norstedts Juridik 2003 s. 493 ff. Som framgår av titeln behandlar festskriftsartikeln både kapitalrörelser inom EU och kapitalrörelser mot tredje land. Vidare förs där också en mer övergripande diskussion om hur den fria rörligheten för kapital förhåller sig till övriga fördragsfriheter. I denna artikel kommer jag däremot helt att koncentrera mig på tredjelandsproblematiken, vilken i gengäld behandlas något utförligare här än i festskriftsartikeln.

<sup>2</sup> Se från EGD t.ex. mål C-35/98 *Verhooijen* REG 2000 s. I-4071 och mål C-436/00 *X och Y*, REG 2002 s. I-10829 samt från RegR t.ex. RÅ 2000 ref. 38 och RÅ 2000 ref. 40.

<sup>3</sup> Förhandsbesked meddelade den 19 februari 2003, RSV:s rättsfallsprotokoll nr 8 och 9/2003.

restriktioner etc. och att i vissa fall också införa skyddsåtgärder i form av nya restriktioner.<sup>4</sup> En omfattande liberalisering av kapitalrörelserna uppnåddes dock genom direktiv 88/361/EEG.<sup>5</sup> Av direktivet framgår att alla restriktioner för kapitalets fria rörlighet inom EU har varit förbjudna sedan den 1 juli 1990.<sup>6</sup>

Genom det s.k. Maastrichtfördraget som slöts år 1992 ändrades även själva fördragsbestämmelserna om fria kapitalrörelser i liberaliserande riktning. Numera stadgas i artikel 56.1 i EG-fördraget att "[i]nom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna". Genom denna bestämmelse stadfästas alltså principen om fria kapitalrörelser inom EU även i fördraget. Vidare utsträcks principen till att gälla även kapitalrörelser till och från tredje land. Artikel 56.1 uppfyller, till skillnad från de tidigare fördragsbestämmelserna, förutsättningarna för direkt effekt.<sup>7</sup> Detta innebär att den kan åberopas direkt vid nationell domstol och att nationella regler, inklusive skatteregler, som strider mot bestämmelsen inte får tillämpas av medlemsstaternas myndigheter och domstolar.

Förbudet i artikel 56.1 är som synes kategoriskt utformat. Det är formulerat som ett restriktionsförbud, d.v.s. det riktar sig inte enbart mot rent diskriminerande åtgärder. När det gäller kapitalrörelser inom EU har EGD i flera fall funnit att även restriktioner i form av skattebestämmelser omfattas av förbudet.<sup>8</sup> Som nämnts har bestämmelsen däremot ännu inte prövats med avseende på skatteregler som hindrar den fria rörligheten för kapital mot tredje land. Det kan vidare noteras att det i artikel 56 inte finns någon inskränkning när det gäller vilka som har rätt att åberopa denna fördragsfrihet. Den kan därför, till skillnad från vad som är fallet när det gäller den fria rörligheten för tjänster och personer, åberopas även av personer som inte är EU-medborgare.<sup>9</sup> Det sagda indikerar också att skyddsobjektet för bestämmelsen är själva kapitalet snarare än kapitalägarna. Det primära syftet synes således vara att liberalisera kapitalrörelserna i sig, inte (eller i vart fall inte endast) att åstadkomma likabehandling av kapitalägare.<sup>10</sup>

Den fria rörligheten gäller dock inte helt utan inskränkningar. Enligt artikel 58.1 a) skall bestämmelserna i artikel 56 inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Vidare tillåter artikel 58.1 b) att medlemsstaterna vidtar alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella skattelagar, samt att de av administrativa skäl upprätthåller en ordning för deklaration av kapitalrörelser. Även åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet godtas enligt artikeln. En viktig inskränkning är dock att dessa bestämmelser eller

<sup>4</sup> Se närmare angående dessa bestämmelser t.ex. Burrows, F., *Free movement in European Community Law*, Clarendon Press 1987 s. 271 ff.

<sup>5</sup> Direktiv 88/361/EEG. Rådets direktiv av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. EGT L 178 1988 s. 5.

<sup>6</sup> Artiklarna 1 och 6 i 1988 års direktiv.

<sup>7</sup> Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera* REG 1995 s. I-4821.

<sup>8</sup> Se mål C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041, mål C-35/98 *Verkooijen* REG 2000 s. I-4071 och mål C-436/00 *X och Y*, REG 2002 s. I-10829.

<sup>9</sup> Så har också skett i praxis, se förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera* REG 1995 s. I-4821 där en av parterna var medborgare i Turkiet.

<sup>10</sup> Se Sedlaczek, M., *Capital and payments: The prohibition of discrimination and restrictions*, *European Taxation* 2000 s. 14–28, på s. 19.

åtgärder enligt artikel 58.3 inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Artikel 58 gäller såväl för kapitalrörelser inom EU som för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredje land.

Det var länge oklart hur undantagsbestämmelsen i artikel 58 skulle tolkas. Så småningom har dock rättsläget genom EGD:s praxis kommit att klarna betydligt. Enligt domstolen skall artikel 58 snarast uppfattas som en kodifiering av den praxis angående möjligheten att rättfärdiga hinder för den fria rörligheten som utvecklats i anslutning till övriga fördragsfriheter.<sup>11</sup> Enligt denna praxis kan hinder för den fria rörligheten godtas om de är motiverade utifrån ett tillräckligt tungt vägande allmänintresse.<sup>12</sup> Som sådana allmänintressen räknas önskemål om att säkerställa en effektiv skattekontroll, att stävja skatteflykt och/eller att upprätthålla kongruensen i skattesystemet. Domstolen har dock genomgående ställt mycket höga krav på att de prövade skattereglerna skall vara både ändamålsenliga och proportionella för att de skall accepteras på de angivna grunderna. Detta gäller även när domstolen tillämpat artikel 58 med avseende på den fria rörligheten för kapital inom EU.<sup>13</sup>

Vidare ges i fördraget visst utrymme för att införa och upprätthålla ytterligare begränsningar när det gäller kapitalrörelser till och från tredje land. I artikel 57 öppnas möjlighet för rådet att utfärda bestämmelser rörande kapitalrörelser till och från tredje land som gäller direktinvesteringar, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster m.m. även om dessa bestämmelser innebär en inskränkning av den fria rörligheten. Enligt samma artikel har medlemsländerna också rätt att bibehålla eventuella nationella restriktioner för dessa typer av kapitalrörelser vilka var i kraft vid utgången av år 1993. Vidare ger artiklarna 59–60 både rådet och enskilda medlemsstater möjlighet att under vissa förutsättningar generellt begränsa kapitalrörelser till och från tredje land genom att vidta skyddsåtgärder och införa ekonomiska sanktioner.

### 3 Kapitalrörelser till och från tredje land

I artikel 56.1 i EG-fördraget stadgas alltså att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land skall vara förbjudna. Utvidgningen av liberaliseringen av kapitalrörelserna till att omfatta även tredje land skedde som nämnts genom Maastrichtfördraget. I de tidigare fördragsbestämmelserna angavs i artikel 70 endast en målsättning om en ”gradvis samordning” av medlemsstaternas politik på valutaområdet avseende kapitalrörelser till och från tredje land samt att medlemsstaterna därvid skulle ”sträva efter” att uppnå högsta möjliga liberaliseringsgrad. Inte heller genom direktiv 88/361/EEG infördes något rättsligt bindande förpliktelse för medlemsstaterna att eliminera hinder för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredje land, utan även här har bestämmelserna snarast karaktären av en politisk viljeförklaring att öka liberaliseringen.<sup>14</sup> I artikel 56.1 stipuleras däremot som redan nämnts att ”[i]nom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater *samt mellan medlemsstater och tredje land* (kurs. här) vara förbjudna”.

<sup>11</sup> Se mål C-35/98 *Verkooijen* REG 2000 s. I-4071 och mål C-436/00 *X och Y*, REG 2002 s. I-10829.

<sup>12</sup> Se närmare om denna praxis t.ex. Ståhl, K. och Österman, R., EG-skatterätt, Iustus 2000 s. 119 ff.

<sup>13</sup> Se mål C-436/00 *X och Y*, REG 2002 s. I-10829.

<sup>14</sup> Se artikel 7 i direktiv 88/361/EEG.

Artikeln har alltså formen av ett direkt förbud för restriktioner även vad gäller kapitalrörelser till och från tredje land.

Syftet bakom att på detta sätt utvidga den fria rörligheten till tredje land är oklart. De nya bestämmelserna om fria kapitalrörelser mellan EU och tredje land har vidare hittills inte rönt särskilt stor uppmärksamhet i doktrin och praxis. Det måste därför sägas vara mycket oklart vilken innebörd de egentligen har. Det man kan fråga sig är om artikel 56.1 skall förstås så att alla hinder, inklusive skattehinder, för kapitalrörelser in i och ut ur EU nu kan prövas och underkännas på samma sätt som gäller för hinder för kapitalrörelser inom EU? Kan man alltså använda den praxis som utbildats vad gäller frågan om nationella skatteregler strider mot den fria rörligheten inom EU och med stöd av denna underkänna skatteregler som hindrar kapitalrörelser till och från tredje land?

Det är ingen överdrift att påstå att de potentiella effekterna för de nationella skattesystemen av ett jakande svar på dessa frågor är oerhört stora. Som kapitalrörelse i EG-rättslig mening avses nämligen inte endast den rena överföringen av pengar över gränserna eller rent finansiella placeringar i andra länder. Enligt EGD skall direktiv 88/361/EEG, samt en till direktivet bifogad nomenklatur vilken innehåller en omfattande uppräknings och klassificering av olika typer av kapitalrörelser, vara vägledande även när det skall bestämmas vad som utgör en kapitalrörelse i fördragets mening.<sup>15</sup> Av nomenklaturen framgår att kapitalrörelser skall förstås i mycket vid mening. Som kapitalrörelse anses t.ex. även olika typer av direktinvesteringar såsom etablering av filial och förvärv av dotterbolagsaktier. Under detta begrepp faller exempelvis också kapitalöverföringar avseende försäkringsavtal.<sup>16</sup> I den mån dessa typer av transaktioner sker mellan Sverige och en stat utanför EU omfattas de alltså av bestämmelserna om fria kapitalrörelser mot tredje land och beskattningen av dessa transaktioner skulle därmed kunna prövas, och underkännas, med stöd av fördraget.

I det följande skall diskuteras om fördragsbestämmelserna verkligen skall ges en så långtgående tolkning som den som angivits ovan. Jag börjar med att behandla frågan om skattebestämmelser överhuvudtaget omfattas av förbudet för restriktioner för kapitalrörelser mot tredje land (avsnitt 4). Därefter diskuteras jag vilka möjligheter som i så fall finns att ändå rättfärdiga skattebestämmelser som kommer i konflikt med detta förbud (avsnitt 5). Slutligen behandlas de förhandsbesked angående tredjelandsproblematiken som nyligen meddelats av Skatterättsnämnden (avsnitt 6).

## 4 Omfattas skattebestämmelser av förbudet för restriktioner?

### 4.1 Inledning

En första fråga man kan ställa sig är om skatteregler överhuvudtaget omfattas av förbudet för restriktioner för kapitalrörelser mot tredje land. Anledningen till att EGD givit bestämmelserna om fri rörlighet inom EU en så vidsträckt betydelse, och fastställt att dessa innefattar ett förbud även mot mer indirekta hinder för

<sup>15</sup> Mål C-222/97 *Trummer och Mayer* REG 1999 s. I-1661.

<sup>16</sup> De nämnda transaktionerna faller också in under den fria etableringsrätten respektive den fria rörligheten för tjänster. I den i not 1 nämnda festskriftsartikeln diskuterar jag hur EGD förfar när en och samma transaktion faller in under mer än en fördragsfrihet. Någon sådan regelkonkurrens aktualiseras dock inte när det gäller transaktioner som företas mot tredje land, eftersom etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster endast gäller inom unionen.

den fria rörligheten i form av t.ex. nationella skatteregler, är det långtgående syfte att skapa en genuint gemensam inre marknad som ligger bakom dessa bestämmelser. Syftet bakom reglerna om fri rörlighet mot tredje land är utan tvivel mera inskränkt. Kan detta tas till intäkt för att reglerna skall ges en helt annan tolkning än bestämmelserna om fri rörlighet inom EU, på så sätt att sådana mer indirekta hinder för den fria rörligheten som t.ex. skatteregler utgör överhuvudtaget inte skall anses omfattade av förbudet för restriktioner? Denna fråga skall behandlas i de följande underavsnitten.

#### 4.2 Fördragets ordalydelse samt tidigare praxis

Utgångspunkten för tolkningen av en bestämmelse är, i EG-rätten liksom i svensk intern rätt, bestämmelsens ordalydelse. Som redan framgått likställs i artikel 56.1 kapitalrörelser till och från tredje land fullt ut med kapitalrörelser inom EU. För båda dessa kategorier av kapitalrörelser sägs helt kategoriskt att alla restriktioner skall vara förbjudna. Saken kan därmed verka klar: friheten för kapitalrörelser in i och ut ur EU är lika långtgående som för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna.<sup>17</sup> I den mån en skattebestämmelse strider mot den fria rörligheten för kapital inom EU måste den därmed också anses oförenlig med den fria rörligheten mot tredje land.

Stöd för detta synsätt finns också i EGD:s praxis. Hittills har endast ett mål avdömts när det gäller bestämmelserna om fria kapitalrörelser till och från tredje land. Målet *Sanz de Lera* gällde villkor för utförsel av pengar från ett medlemsland.<sup>18</sup> Närmare bestämt var frågan i målet om det är förenligt med bestämmelserna om fria kapitalrörelser att i förväg kräva tillstånd och/eller deklARATION som villkor för att få föra ut pengar ur landet. De aktuella nationella reglerna hade redan prövats av EGD i målet *Bordessa*, vilket dock endast gällde bestämmelserna om fria kapitalrörelser inom EU.<sup>19</sup> I det målet fann domstolen att ett krav på tillstånd inte är förenligt med dessa bestämmelser men att ett krav på deklARATION kan godtas. I *Sanz de Lera* kom domstolen fram till samma slutsats även vad gäller bestämmelserna om kapitalrörelser till och från tredje land.

Det intressanta i detta sammanhang är att EGD i *Sanz de Lera* utan förbehåll hänvisade till sina resonemang i det tidigare *Bordessa*-målet. Ingenstans i domen antyds att ett annat synsätt kan vara motiverat när det gäller kapitalrörelser till och från tredje land. Den enda tillkommande faktorn i *Sanz de Lera* jämfört med *Bordessa* är att domstolen även prövade om det undantag som numera finns i artikel 57 var tillämpligt. Som nämnts ovan får medlemsstaterna enligt detta undantag behålla restriktioner för kapitalrörelser till och från tredje land som gäller direktinvesteringar, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster m.m. vilka var i kraft vid utgången av år 1993. Domstolen konstaterade dock att undantaget inte var tillämpligt i detta fall och fann därför att de prövade reglerna skulle bedömas på samma sätt som i *Bordessa*.

Såväl fördragstextens ordalydelse som målet *Sanz de Lera* talar således för att det vid bedömningen av om nationella regler är förenliga med artikel 56.1 inte skall göras någon skillnad beroende på om det rör sig om kapitalrörelser inom EU eller gentemot tredje land. Eftersom EGD funnit att skattehinder omfattas av förbudet

<sup>17</sup> Givetvis med förbehåll för de uttryckliga inskränkningar som anges i artiklarna 57 och 59–60.

<sup>18</sup> Förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera* REG 1995 s. I-4821.

<sup>19</sup> Förenade målen C-358/93 och C-416/93 *Bordessa* REG 1995 s. I-361. Det kan noteras att målet inte gällde fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital utan bestämmelserna i direktiv 88/361/EEG.

för restriktioner för kapitalrörelser inom EU skulle skatteregler därmed även kunna prövas mot reglerna om rörligheten mot tredje land. Frågan är om en tolkning med beaktande även av bestämmelsernas syfte och ändamål leder till samma resultat. Denna fråga skall diskuteras i nästa avsnitt.

### 4.3 Bestämmelsernas syfte och ändamål

Som känt är har ändamålsresonemang mycket stort utrymme i EGD:s tolkningsmetod. Jag skall därför i detta avsnitt försöka utröna vilka ändamål som kan tänkas ligga bakom bestämmelserna om fria kapitalrörelser mot tredje land samt diskutera om en ändamålstolkning kan sägas tala för att bestämmelserna bör ges en annan innebörd än den som synes följa av deras ordalydelse.

När det först gäller borttagandet av restriktioner för kapitalrörelser inom EU ingår detta som ett led i tillskapandet av en inre marknad och en ekonomisk och monetär union. Syftet är alltså att tillskapa en genuint gemensam kapitalmarknad. Detta syfte genomsyrar domstolens praxis och har haft avgörande betydelse för att bestämmelserna om fria kapitalrörelser inom EU givits en vid tolkning och för att utrymmet för nationella regler, inklusive skatteregler, som hindrar etablerandet av denna gemensamma marknad är mycket litet.

Syftet bakom att liberalisera kapitalrörelserna gentemot tredje land är däremot mer oklart. Uppenbarligen kan syftet dock inte vara lika långtgående som det som ligger bakom bestämmelserna om fria kapitalrörelser inom EU. För det första är avregleringen av kapitalrörelserna mot tredje land unilateral, d.v.s. det finns inga garantier för att länder utanför EU kommer genomföra en motsvarande liberalisering av kapitalrörelser till och från EU-länderna. För det andra saknas hela den institutionella struktur, den regelharmonisering och den gemensamma rättsordning som kännetecknar EU-samarbetet och EU:s inre kapitalmarknad. Den långtgående integration som bl.a. frisläppandet av kapitalrörelser inom EU är en del av saknas alltså helt när det gäller förhållandet till tredje länder.

I detta sammanhang kan vissa paralleller dras till EGD:s synsätt vad gäller tolkningen av bestämmelserna i EES-avtalet.<sup>20</sup> I samband med att detta avtal skulle ingås yttrade sig domstolen om vissa rättsliga frågor som aktualiserades p.g.a. avtalet. Flera bestämmelser i EES-avtalet, bl.a. angående fri rörlighet, är helt likalydande med motsvarande bestämmelser i EG-fördraget. Detta innebär dock enligt domstolen inte att de också måste ges en identisk tolkning. Domstolen pekade på att bestämmelserna skall tolkas inte enbart på grundval av sin ordalydelse utan även mot bakgrund av sina mål. Den konstaterade sedan att syftet med EES-avtalet är att uppnå frihandel och konkurrens medan fördraget har det betydligt mer långtgående syftet att upprätta en inre marknad och en ekonomisk och monetär union. Det finns därför enligt domstolen ingen garanti för att bestämmelserna i avtalet och fördraget, trots att de har samma innehåll och ordalydelse, också kommer att tolkas på samma sätt.

Liknande tankar har också kommit till uttryck i EGD:s praxis angående vissa frihandelsavtal med tredje land.<sup>21</sup> Domstolen har således konstaterat att även om en bestämmelse i ett sådant avtal är identisk med en bestämmelse i EG-fördraget

<sup>20</sup> Se yttrande 1/91 avgiven den 14 december 1991 angående förslag till avtal mellan gemenskapen å ena sidan och länderna inom Europeiska frihandelsammanslutningen å andra sidan om skapandet av ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde. Svensk specialutgåva av EGD:s rättsfallssamling XI s. I-533.

<sup>21</sup> Se mål 270/80 *Polydor* [1982] ECR 329 och mål C-312/91 *Metalsa* [1993] ECR I-3751.

behöver detta inte innebära att den skall ges samma tolkning, eftersom syftet med bestämmelserna är olika.

Det skall i och för sig sägas att såväl yttrandet angående EES-avtalet som nyssnämnda praxis gäller bestämmelser vilka återfinns i en annan rättslig kontext än EG-fördraget. Bestämmelserna om fria kapitalrörelser gentemot tredje land finns ju i själva fördraget och dessutom i samma fördragsartikel som bestämmelserna om kapitalrörelser inom EU. Å andra sidan är syftet med i vart fall EES-avtalet förmodligen mer långtgående än det syfte som ligger bakom liberaliseringen av kapitalrörelser gentemot tredje land, vilket alltså enligt EGD inte hindrar att bestämmelserna i detta avtal kan ges en annan (d.v.s. mer inskränkt) tolkning än motsvarande fördragsbestämmelser. Jag menar därför ändå att dessa uttalanden från EGD utgör ett klart stöd för att bestämmelserna om fria kapitalrörelser till och från tredje land bör tolkas utifrån sina egna syften, vilket kan innebära att tolkningen kommer att avvika från den som har etablerats angående kapitalrörelser mellan medlemsländerna.

Därmed återkommer vi till frågan vilka syften som egentligen ligger bakom liberaliseringen av kapitalrörelserna gentemot tredje land. Denna fråga är inte lätt att besvara. I preambeln till Maastrichtfördraget finns ingenting utsagt om detta. Möjligen är syftet med liberaliseringen primärt att säkerställa eurons internationella rörlighet och användning.<sup>22</sup> Att syftet är betydligt mer begränsat än när det gäller kapitalrörelser inom EU måste hur som helst anses klart. Detta framgår inte minst av möjligheterna i artiklarna 57 och 59–60 att införa och bibehålla restriktioner och skyddsregler vad gäller kapitalrörelser till och från tredje land, vilka saknar motsvarighet när det gäller kapitalrörelser inom EU. Dessa undantagsregler visar tydligt att avsikten inte var att åstadkomma en lika långtgående liberalisering av dessa kapitalrörelser.<sup>23</sup>

I doktrinen har Mohamed argumenterat för att liberaliseringen av kapitalrörelser gentemot tredje land bör förstås så att denna i princip endast syftar till att undanröja hinder för den rent fysiska förflyttningen av pengar över gränsen.<sup>24</sup> Bestämmelsen skulle alltså bara rikta sig mot rena valutarestriktioner och liknande. Stöd för denna slutsats hämtar han både i ändamålsöverväganden och i en analys av systematiken i bestämmelserna.<sup>25</sup> De ändamålsskäl han anför är i korthet att det saknas anledning för EU att unilateralt och i full skala utsträcka den fria rörligheten till tredje land. Detta innebär nämligen att EU förlorar påtryckningsmöjligheter i förhandlingar med utanförstående stater om att dessa skall medge en motsvarande avreglering av kapitalrörelser till och från unionen. Detta kan i sin tur leda till att syftet med liberaliseringen motverkas eftersom friheten från restriktioner kan bli haltande. För att tillförsäkra reciprocitet i behandlingen av kapitalrörelser in i och ut ur EU, d.v.s. en lika långtgående liberalisering i både EU och den utanförstående staten, krävs enligt Mohamed att avregleringen inte sker unilateralt utan genom överenskommelser med tredje land. På så sätt kan också tillförsäkras att EU-medborgare inte får en sämre behandling i tredje land än vad detta lands medborgare får i medlemsländerna.

<sup>22</sup> Bernitz, U. och Kjellgren, A., *Europarättens grunder*, Norstedts 1999 s. 218.

<sup>23</sup> Se Usher, J., *Capital movements and the Treaty on European Union*, *Yearbook of European Law* 1992 s. 43.

<sup>24</sup> Mohamed, S., *European Community Law on the Free Movement of Capital and the EMU*, Kluwer och Norstedts 1999 s. 217 ff.

<sup>25</sup> Bestämmelsernas systematik kommer att behandlas närmare i nästa avsnitt.

Enligt min mening ligger det en hel del i de ändamålsskäl Mohamed anför. Till dessa kan fogas ytterligare ett, nämligen den oerhört stora räckvidd en total liberalisering av kapitalrörelserna mot tredje land skulle ha. Som nämnts utgör även etableringar och andra former av direktinvesteringar över gränserna, liksom överföringar i samband med vissa former av tjänsteavtal, kapitalrörelser i EG-rättslig mening. En total liberalisering av kapitalrörelserna skulle därmed i realiteten innebära att etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster i många fall s.a.s. bakvägen utsträcktes till att gälla även i förhållande till tredje land.<sup>26</sup> Detta kan knappast ha varit avsikten med bestämmelserna.

Ett ändamålsskäl som däremot möjligen talar i motsatt riktning, d.v.s. för att artikel 56.1 i enlighet med sin ordalydelse verkligen skall tolkas som ett påbud för samtliga medlemsstater att avskaffa *alla* restriktioner för kapitalrörelserna, är att det finns ett egenvärde i att liberaliseringen är lika långtgående i alla medlemsländer. I annat fall kan vissa medlemsländer komma att fungera som "kanaler" för kapitalrörelser in i och ut ur EU, vilket kan leda till att kapitalrörelserna snedvrids. Det bör dock påpekas att även om bestämmelsen tolkas på detta sätt kommer liberaliseringsgraden, till följd av undantagsbestämmelsen i artikel 57.1, ändå i viss mån att variera mellan medlemsländerna.

Sammanfattningsvis kan konstateras att de allra flesta ändamålsskäl som kan anföras talar för att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital mot tredje land bör ges en mer inskränkt tolkning än motsvarande bestämmelser om fri rörlighet för kapital inom EU. En ändamålstolkning av bestämmelserna synes alltså leda till ett annat resultat än en tolkning mot bakgrund av deras ordalydelse och EGD:s tidigare praxis. Jag skall därför i avsnitt 4.5 nedan diskutera hur dessa olika tolkningsargument bör vägas mot varandra. Först skall dock något sägas om bestämmelsernas systematik.

#### 4.4 Bestämmelsernas systematik

Som nämnts har Mohamed pläderat för att bestämmelserna om fria kapitalrörelser mot tredje land bör ges en mycket inskränkt tolkning. Förutom ändamålsöverväganden anför Mohamed också systematiska hänsyn till stöd för sitt resonemang.<sup>27</sup> Han lyfter därvid särskilt fram den undantagsbestämmelse som finns i artikel 57.2. Denna bestämmelse lyder som följer:

Utan att göra avkall på sin strävan att i största möjliga utsträckning förverkliga målet om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land och utan att det påverkar tillämpningen av andra kapitel i detta fördrag, får rådet med kvalificerad majoritet på förslag av kommissionen besluta om kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Enhällighet krävs för sådana åtgärder enligt denna punkt som utgör ett steg tillbaka inom gemenskapsrätten när det gäller liberaliseringen av kapitalrörelser till eller från tredje land.

Om artikel 56.1 läses tillsammans med artikel 57.2 kan man enligt Mohamed dra slutsatsen att liberaliseringen av de kapitalrörelser som omfattas av uppräknningen i artikel 57.2 är helt beroende av att rådet utfärdar bestämmelser om detta. Så länge rådet inte utfärdat några gemensamma bestämmelser angående de typer av

<sup>26</sup> Givetvis dock med de begränsningar som följer av undantagen i artiklarna 57–60 i EG-fördraget.

<sup>27</sup> Mohamed i a.a. s. 217 ff.

kapitalrörelser som anges i artikel 57.2 kan ett hinder för en sådan kapitalrörelse därmed inte angripas med stöd av artikel 56.1. Artikel 56.1 skulle alltså endast gälla för sådana kapitalrörelser som inte omfattas av uppräkningspunkterna i artikel 57.2.

För egen del har jag dock svårt att instämma i den systematiska tolkning av bestämmelserna som Mohamed gör. Enligt min mening leder en systematisk tolkning, där även undantagsbestämmelsen i den första punkten i artikel 57 beaktas, snarast till motsatt resultat. Enligt artikel 57.1 skall bestämmelserna i artikel 56 inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner i nationell rätt som var i kraft vid utgången av år 1993. Detta gäller dock bara restriktioner för samma typer av kapitalrörelser som de som nämns i artikel 57.2. Denna undantagsbestämmelse skulle ju bli helt meningslös om det var så att dessa typer av kapitalrörelser överhuvudtaget inte omfattades av artikel 56. Jag menar därför att det mesta ändå talar för att även de kapitalrörelser som omnämns i artikel 57 som utgångspunkt måste anses omfattade av förbudet mot restriktioner i artikel 56.1.

#### 4.5 Sammanfattande bedömning

Vilket är då svaret på frågan om hur bestämmelserna om fria kapitalrörelser mot tredje land skall tolkas? Som framgått pekar olika tolkningsargument i olika riktning. Den mest utförliga analys av frågan som jag har kunnat finna i doktrinen är den som företagits av Mohamed. Hans slutsatser kan sammanfattas som *dels* att det endast är sådana kapitalrörelser som faller utanför artikel 57.2 som överhuvudtaget omfattas av förbudet mot restriktioner i artikel 56.1, *dels* att det med avseende på dessa kapitalrörelser endast är mer omedelbara hinder för kapitalöverföringen som sådan som är förbjudna. Enligt Mohamed skall målet *Sanz de Lera* därför ges en restriktiv tolkning och bara anses ha relevans med avseende på sådana direkta hinder för överföringen av kapital som var aktuella i målet. Med Mohameds synsätt skulle det endast helt undantagsvis kunna inträffa att en skatteregel kom i konflikt med artikel 56.1 vad gäller kapitalrörelser gentemot tredje land.

När det först gäller frågan om *vilka typer av kapitalrörelser* som skall anses omfattade av artikel 56.1 delar jag som framgått inte Mohameds bedömning av betydelsen av undantagsbestämmelsen i artikel 57.2. Min slutsats är snarare att systematiska hänsyn talar för att även de kapitalrörelser som räknas upp i artikel 57 som utgångspunkt omfattas av förbudet mot restriktioner i artikel 56.1. Då har jag lättare att instämma i att ändamålsskäl talar för att dessa typer av kapitalrörelser inte bör anses omfattade av liberaliseringen. Om direktinvesteringar, etableringar, finansiella tjänster etc. hålls utanför liberaliseringen undviks i stor utsträckning den ovan omtalade effekten att etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster via bestämmelserna om fria kapitalrörelser s.a.s. bakvägen utsträcks till att gälla även i förhållande till tredje land. Samtidigt är jag tveksam till att använda ändamålsöverväganden som stöd för att dra gränsen just vid de typer av kapitalrörelser som omfattas av artikel 57. Jag anser snarare att ändamålsskäl talar för en allmänt restriktiv tolkning av bestämmelserna om fria kapitalrörelser mot tredje land, vilken bör gälla för att typer av kapitalrörelser. Min slutsats är därför att det knappast går att helt utesluta vissa typer av kapitalrörelser från liberaliseringen gentemot tredje land, utan att denna som utgångspunkt måste anses omfatta alla typer av kapitalrörelser som räknas upp i direktiv 88/361/EEG.

Nästa fråga blir då *vilka typer av restriktioner* som skall anses förbjudna enligt artikel 56.1. Som framgått anser jag att bestämmelserna om fria kapitalrörelser till och från tredje land måste tolkas utifrån sina egna syften. Detta bör innebära att

de inte skall ges ett lika vidsträckt tillämpningsområde som bestämmelserna om fria kapitalrörelser inom EU. Däremot är jag mer osäker på om man kan gå så långt som till att säga att det *endast* är sådana omedelbara hinder för förflyttningen av kapitalet som valutarestriktioner och liknande som kan komma i konflikt med dessa bestämmelser. Enligt min mening finns i och för sig goda argument för en sådan ståndpunkt. Förutom de som anförts ovan kan också sägas att om även sådana mer indirekta hinder för den fria rörligheten som skatteregler utgör skall anses falla in under förbudet i artikel 56.1, och därmed också under undantaget i 57.1, kan effekterna av detta undantag bli mycket slumpartade. Detta är kanske särskilt tydligt på skatteområdet. Skatterätten är till sin natur ett dynamiskt område med täta regeländringar. Att låta dagen för ikraftträdande av en viss skatteregel avgöra om den skall anses fördragsstridig eller inte förefaller knappast vara en lämplig lösning. Då är det lättare att acceptera en tolkning av bestämmelserna som innebär att medlemsstaterna får behålla gällande valuta-restriktioner etc. mot tredje land, men att de inte får införa nya sådana restriktioner.

Även om det alltså enligt min mening finns goda argument för att artikel 56.1 skall ges ett mycket begränsat tillämpningsområde när det gäller kapitalrörelser mot tredje land finns som framgått också argument som talar i motsatt riktning. Alla slutsatser angående vilka typer av restriktioner som omfattas av förbudet i 56.1 vad gäller kapitalrörelser mot tredje land måste därför bli mycket osäkra. För egen del har jag dock kommit fram till att det trots allt är svårt att med stöd av ett rent ändamålsresonemang slå fast att mer indirekta hinder, såsom skattehinder, för de fria kapitalrörelserna mot tredje land *aldrig* skulle kunna komma i konflikt med artikel 56.1. EGD har i ett stort antal fall funnit att förbudet mot restriktioner för den fria rörligheten inom EU innefattar också restriktioner i form av skatteregler. Såväl ordalydelsen i artikel 56.1 som EGD:s resonemang i *Sanz de Lera* talar för att detsamma bör gälla även för restriktioner för kapitalrörelser mot tredje land. Trots de ändamålsresonemang som kan anföras emot en sådan tolkning menar jag därför ändå att övervägande skäl talar för att även skattehinder i och för sig kan prövas. Även om så är fallet gäller dock fortfarande att man vid denna prövning måste beakta syftet med fördragsreglerna. Detta leder enligt min mening till att möjligheterna att rättfärdiga sådana hinder för den fria rörligheten bör vara betydligt större när det gäller kapitalrörelser mot tredje land jämfört med när det gäller kapitalrörelser inom EU. Denna fråga skall behandlas närmare i nästa avsnitt.

## 5 Rättfärdigande av skattehinder för den fria rörligheten

Som nämnts i avsnitt 2 ovan kan skatteregler som hindrar den fria rörligheten ändå godtas om reglerna är motiverade av ett tillräckligt tungt vägande allmänintresse, såsom önskemål om att säkerställa en effektiv skattekontroll, att motverka skatteflykt och/eller att upprätthålla kongruensen i skattesystemet. Eftersom domstolen genomgående har ställt mycket höga krav både på reglernas ändamålsenlighet och på deras proportionalitet är det emellertid endast helt undantagsvis som en nationell skatteregel de facto har accepterats på dessa grunder. Den avvägning som skett mellan å ena sidan gemenskapsintresset att säkerställa den fria rörligheten och å andra sidan medlemsstaternas intresse av att skydda sina skattebaser har således regelmässigt utfallit till de sistnämndas nackdel.

Det faktum att syftet bakom den fria rörlighet mot tredje land är mer inskränkt än syftet bakom rörligheten inom EU talar dock enligt min mening starkt för att den ovannämnda intresseavvägningen bör falla ut på ett annat sätt när det gäller kapitalrörelser mot tredje land. Medlemsstaternas möjligheter att försvara de prövade reglerna bör således vara mycket större på detta område än när det gäller den fria rörligheten inom EU.<sup>28</sup>

Det bör t.ex. vara betydligt lättare för en medlemsstat att få gehör för argumentet att den prövade skatteregeln är nödvändig av skattekontrollhänsyn när det är fråga om kapitalrörelser mot tredje land. I dessa fall kan EGD i vart fall inte tillbakavisa detta argument genom att hänvisa till det direktiv som finns angående ömsesidigt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter, vilket ofta sker i mål angående den fria rörligheten inom EU.<sup>29</sup> I och för sig finns i de allra flesta dubbelbeskattningsavtal en artikel om informationsutbyte mellan de avtalslutande staternas skattemyndigheter. Den skyldighet att bistå det andra landets myndigheter som följer av denna artikel torde dock inte alltid vara lika långtgående som den som följer av direktivet. Vidare lär det inte vara alltför ovanligt att det i praktiken är svårt för svenska myndigheter att få fram den information man enligt avtalet har rätt till p.g.a. brister i det andra landets interna kontrollsystem etc. Det vore därför enligt min mening orimligt om EGD, på det sätt som har skett när det gäller direktivet om ömsesidigt bistånd, bara genom en blank hänvisning till en sådan avtalsartikel om informationsutbyte avvisade en invändning om att den prövade regeln är nödvändig av kontrollskäl.<sup>30</sup> När det gäller kapitalrörelser mot tredje land bör även den faktiska möjligheten att erhålla nödvändiga upplysningar kunna beaktas.

Samtidigt måste förstas invändningen om kontrollhänsyn, för att alls kunna beaktas, vara relevant. Så bör i synnerhet vara fallet då en negativ särbehandling av en gränsöverskridande kapitalrörelse motiveras av att Sverige av kontrollskäl har svårt att säkerställa en effektiv beskattning av den utländska kapitalinkomsten inom ramen för det regelsystem som gäller för motsvarande inhemska kapitalinkomster. Här kan nämligen inte en utebliven information från det andra landets skattemyndighet kompenseras av att den skattskyldige själv bereds möjlighet att lämna den relevanta informationen. Problemet är ju just att det inte går att kontrollera att den skattskyldige lämnar korrekt och fullständig information om förekomsten av och storleken på sina utländska kapitalinkomster. Bedömningen kan däremot bli en annan om den negativa särbehandlingen motiveras av att svenska skattemyndigheter inte kan kontrollera att t.ex. förutsättningarna för att medge ett visst avdrag eller för att undanta en viss inkomst från beskattning är uppfyllda. Då bör en bristande möjlighet att med det andra landets skattemyndighet kontrollera att dessa förutsättningar föreligger åtminstone i vissa fall kunna kompenseras med att den skattskyldige åläggs att själv pretera bevisning om detta.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> Även Mohamed argumenterar för detta, se a.a. s. 229 ff. Se även Weatherill, S. och Beaumont, P., *EU Law*, Penguin Books 1999 s. 765.

<sup>29</sup> Direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsområdet. EGT L 336 1977 s. 15. Ett relativt nyligen avgjort mål där medlemsstatens invändning avvisades på denna grund är mål C-136/00 *Danner* REG 2002 s. I-8147.

<sup>30</sup> Jfr att Finland i *Danner*-målet, utan att få minsta gehör från domstolen, förde en argumentation om direktivets bristande effektivitet.

<sup>31</sup> Att EGD anser att en sådan möjlighet för de skattskyldiga att själva framlägga relevant bevisning måste finnas åtminstone när det gäller skattehinder för rörligheten inom EU framgår exempelvis av det nyssnämnda målet *Danner*.

Även när det gäller regler som motiveras av skatteflyktshänsyn bör möjligheten vara större att upprätthålla dessa trots att de hindrar den fria rörligheten mot tredje land jämfört med när det är rörligheten inom EU som påverkas. I ett par relativt nyligen avgjorda fall har EGD exempelvis vägrat att godta regler som, bl.a. i syfte att hindra skatteundandraganden, negativt särbehandlar transaktioner med utländska bolag eftersom reglerna ansågs vara alltför oprecist och schablonmässigt utformade.<sup>32</sup> Reglerna fångade helt enkelt p.g.a. sin schablonmässiga karaktär in för många fall där transaktionen de facto inte kunde anses motiverad av skatteflyktsskäl, varför de ansågs brista i ändamålsenlighet och proportionalitet. Detta visar återigen att det skall väldigt mycket till innan domstolen är beredd att ge avkall på gemenskapsintresset att upprätthålla en fri rörlighet inom EU till förmån för medlemsstaternas intresse att skydda sina skattebaser genom att motverka skatteflykt. Eftersom gemenskapsintresset när det gäller den fria rörligheten mot tredje land enligt resonemanget ovan väger lättare än när det gäller rörligheten inom EU borde utrymmet för att beakta nationella hänsyn i motsvarande mån vara större. Detta talar enligt min mening för att även tämligen grovt tillyxade skatteflyktsregler borde ha en chans att klara sig vid en prövning mot fördragsbestämmelserna om fri rörlighet mot tredje land.

## 6 Skatterättsnämndens förhandsbesked

### 6.1 Inledning

Som nämndes inledningsvis har skatterättsnämnden i två nyligen meddelade förhandsbesked prövat bestämmelser i den svenska skattelagstiftningen mot EG-fördragets regler om fri rörlighet för kapital mot tredje land.<sup>33</sup> Det ena fallet gällde lex ASEA i 42:16 IL och det andra löneunderlagsreglerna i 43:12 IL. Rättsnämnden fann i båda fallen att de svenska reglerna strider mot EG-fördraget. Jag skall i de följande underavsnitten beskriva och något diskutera de två avgörandena.

### 6.2 Lex ASEA

Enligt den s.k. lex ASEA-regeln i 42:16 IL är utdelning från ett moderbolag i form av andelar i ett dotterbolag skattefri för utdelningsmottagarna om vissa förutsättningar är uppfyllda. En av dessa förutsättningar är att moderbolaget skall vara svenskt. I RÅ 2000 ref. 40 slog RegR fast att kravet på att moderbolaget skall vara svenskt strider mot bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet för kapital inom EU. Numera stadgas därför i 42:16a IL att ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och som hör hemma i en stat inom EU eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte skall behandlas som ett svenskt bolag vid tillämpningen av lex ASEA.

Ärendet i Skatterättsnämnden gällde utdelning av dotterbolagsaktier från ett schweiziskt moderbolag. Schweiz är inte medlem i EU och det schweiziska dubbelbeskattningsavtalet saknar en klausul om informationsutbyte. Enligt de förutsättningar som angavs i ansökan om förhandsbesked var alla villkor i övrigt för undantagande av utdelningen från skatteplikt uppfyllda. Den fråga som nämnden hade att besvara var därför om det strider mot artikel 56.1 i EG-fördraget angående fri rörlighet för kapital mot tredje land att vägra skattefrihet för

<sup>32</sup> Se mål C-436/00 *X och Y*, REG 2002 s. I-10829 och mål C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, EGD:s dom den 12 december 2002.

<sup>33</sup> Förhandsbesked meddelade den 19 februari 2003, RSV:s rättsfallsprotokoll nr 8 och 9/2003.

utdelning från sådana utländska bolag som inte hör hemma i ett avtalsland där avtalet innehåller en informationsklausul.

Skatterättsnämnden konstaterade tämligen kortfattat att enligt ordalydelsen i artikel 56 jämföras kapitalrörelser mellan medlemsstaterna med kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredje land. Nämnden hänvisade också till *Sanz de Lera*-fallet och noterade att utgången i det fallet blev densamma som i *Bordessa*-fallet som gällde rörligheten inom EU. Kravet på att ett utländskt bolag måste hör hemma i en avtalsstat där avtalet innehåller en informationsklausul ansågs därför utgöra en restriktion för kapitalrörelser mot tredje land.

Nästa fråga var om denna restriktion kunde anses rättfärdigad. Nämnden konstaterade att "stand still"-klausulen i artikel 57.1 i fördraget inte var tillämplig eftersom aktieutdelning inte är en sådan kapitalrörelse som anges där. När det gällde möjligheten att använda artikel 58 för att rättfärdiga bestämmelsen anförde nämnden att kravet på avtal med informationsutbyte enligt förarbetena var motiverat av kontrollhänsyn. Nämnden framhöll att EGD i sina avgöranden regelmässigt avvisat invändningar om kontrollhänsyn genom att hänvisa till direktivet om ömsesidigt informationsutbyte. Eftersom direktivet inte är tillämpligt mot tredje land kunde så inte ske i detta fall. Nämnden fann därför att den av kontrollhänsyn betingade restriktionen verkade ligga i linje med vad som enligt EGD kan accepteras, men att restriktionen för att kunna godtas också måste uppfylla kravet på proportionalitet.

Vid prövningen av om så var fallet hänvisade nämnden till att Sverige enligt en överenskommelse som träffats i anslutning till det schweiziska avtalet trots allt syntes ha viss möjlighet att inhämta uppgifter från Schweiz. Nämnden framhöll också att den skattskyldige själv kunde beredas möjlighet att visa att samtliga villkor för skattefrihet i 42:16 IL var uppfyllda. Nämnden påpekade också att som en förutsättning för förhandsbeskedet gällde att dessa villkor var uppfyllda samt att ett förhandsbesked endast är bindande om den skattskyldige kan visa att de förutsättningar på vilka förhandsbeskedet vilar är uppfyllda. Nämnden fann därför sammanfattningsvis att de i förarbetena angivna kontrollhänsynen inte var ett tillräckligt skäl för att i det förevarande fallet godta de svenska reglerna. Dessa ansågs därmed fördragsstridig.

### 6.3 Löneunderlagsreglerna

Vid beskattning av utdelning från fåmansföretag skall en uppdelning ske på så sätt att viss del av utdelningen är skattefri, viss del beskattas i kapital och viss del beskattas i tjänst. Till grund för denna uppdelning ligger bl.a. ett s.k. löneunderlag. Enligt 43:12 IL får endast ersättningar som omfattas av svenska arbetsgivaravgifter eller svensk löneskatt räknas med i löneunderlaget. RegR har i RÅ 2000 ref. 38 funnit att det strider mot EG-fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser inom EU att på detta sätt utesluta ersättningar som utbetalats i dotterbolag i andra medlemsstater från löneunderlaget. Frågan i ärendet om förhandsbesked var hur ersättningar som utbetalats i en filial i Ryssland, d.v.s. i ett tredje land, skulle bedömas.

Skatterättsnämnden inledde med att konstatera att det faktum att det i RÅ 2000 ref. 38 rörde sig om löneunderlag i dotterbolag medan det här var fråga om löneunderlag i filial i och för sig fick anses sakna betydelse. Den avgörande skillnaden i förhållande till RÅ 2000 ref. 38 var i stället att filialen var belägen i tredje land. När det gällde denna fråga började Skatterättsnämnden, på samma sätt som i lex ASEA-ärendet, med att konstatera att ordalydelsen i artikel 56 och EGD:s dom i

*Sanz de Lera* talade för att artikeln skulle kunna tillämpas även i detta fall. Eftersom det i detta fall, till skillnad från i lex ASEA-fallet, rörde sig om en sådan kapitalrörelse som omfattas av artikel 57 gick dock nämnden därefter vidare och diskuterade om detta innebar att den överhuvudtaget inte omfattades av artikel 56. Nämnden hänvisade därvid till de resonemang angående denna fråga som i doktrinen förts av Mohamed (se avsnitt 4.3 och 4.4 ovan). Nämnden fann emellertid, med hänvisning till bestämmelsernas systematik, att artikel 56 får anses omfatta alla slags kapitalrörelser, d.v.s. även sådana kapitalrörelser i form av direktinvesteringar och liknande som anges i artikel 57. Löneregelns koppling till de svenska arbetsgivaravgifterna ansågs därför i och för sig vara en sådan restriktion för kapitalrörelser i form av etablering av filialer i tredje land som omfattas av förbudet i artikel 56.

När det därefter gällde frågan om denna restriktion ändå kunde anses rättfärdig anförde nämnden att begränsningen av löneunderlaget till sådana ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter torde vara motiverad av kontrollhänsyn. Med hänsyn till att skatteavtalet med Ryssland innehåller en artikel om informationsutbyte ansågs detta dock inte vara ett tillräckligt skäl för att godta de svenska reglerna. Nämnden gjorde därvid en parallell till den utvidgning av lex ASEA som gjordes år 2000, då den ovannämnda regeln i 42:16a IL infördes. Enligt denna regel gäller lex ASEA som nämnts även för utdelningar från utländska bolag som hör hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. I förarbetena till denna regel angavs uttryckligen att kontrollmöjligheterna ansågs säkerställda i förhållande till sådana länder. Vidare angavs i förarbetena att skälet till att löneunderlagsreglerna inte omfattades av översynen var att de redan utreddes i annan ordning. Nämnden tillade också att den s.k. 3:12-utredningen därefter föreslagit att 43:12 IL skall ändras så att ersättningar som utbetalas till arbetstagare i utlandet får ingå i löneunderlaget om arbetstagaren är bosatt i ett avtalsland där avtalet innehåller en informationsklausul. Nämnden fann därför sammanfattningsvis att det inte fanns skäl att i det förevarande fallet godta de svenska reglerna.<sup>34</sup>

#### 6.4 Några reflexioner

Skatterättsnämnden fann alltså i båda fallen att de svenska reglerna stred mot den fria rörligheten för kapital mot tredje land. Att reglerna kunde verka hindrande för kapitalrörelser mellan Sverige och andra länder var i sig inte särskilt svårt att konstatera, särskilt inte eftersom RegR redan tidigare slagit fast att de aktuella reglerna utgjorde otillåtna restriktioner för kapitalrörelser inom EU. Knäckfrågan var i stället om dessa hinder skulle bedömas på samma sätt som hinder för kapitalrörelser inom EU.

Av förhandsbeskedet framgår att nämnden vid fastställandet av om reglerna överhuvudtaget kunde anses utgöra en restriktion för kapitalrörelser mot tredje land gjorde samma bedömning som om det rört sig om kapitalrörelser inom EU. Nämnden hänvisade därvid till fördragets ordalydelse och till målet *Sanz de Lera*. Av ärendet angående löneunderlagsreglerna framgår också att nämnden avvisade

<sup>34</sup> En ledamot var skiljaktig och menade att det löpande utövandet av ekonomisk aktivitet genom en filial i ett annat land, efter det att den ursprungliga investeringen är gjord, inte i sig är en kapitalrörelse utan att denna aktivitet endast skall bedömas mot reglerna om etableringsfrihet. Eftersom etableringsfriheten inte gäller mot tredje land fann den skiljaktige därför att löneregelns inte var fördragsstridig i detta fall.

tanken att vissa typer av kapitalrörelser skall anses helt undantagna från liberaliseringen. Nämnden gick alltså på linjen att alla typer av kapitalrörelser omfattas av artikel 56 även när det gäller tredje land samt att också mer indirekta hinder i form av skatteregler kan komma i konflikt med denna bestämmelse.

Även när det gäller frågan om rättfärdigande tog nämnden sin utgångspunkt i hur EGD brukar resonera när det gäller hinder för den fria rörligheten inom EU. I båda fallen menade nämnden att de kontrollhänsyn som kunde anföras till stöd för bestämmelserna inte var tillräckliga för att rättfärdiga dem. Frågan om huruvida möjligheterna att rättfärdiga hinder för den fria rörligheten mot tredje land är större än när det gäller hinder för den fria rörligheten inom EU ställdes dock inte riktigt på sin spets i dessa ärenden. De aktuella skatteförmånerna var i båda fallen av den karaktären att de helt enkelt kan vägras om den skattskyldige inte på ett tillfredsställande sätt kan visa att förutsättningarna för att medge dem är uppfyllda. Även med en generös tillämpning av rättfärdigandemöjligheten skulle det därför vara svårt att komma fram till annat än att en invändning om kontrollhänsyn inte var relevant i dessa fall. Det skall också noteras att nämnden i båda ärendena tydligt poängterade att kontrollhänsyn *i det förevarande fallet* inte var ett tillräckligt skäl för att godta de svenska reglerna. Nämnden kan således inte sägas ha tagit någon generell ställning till hur stor latitud fördragsbestämmelserna om fria kapitalrörelser mot tredje land ger att rättfärdiga inskränkningar i den fria rörligheten genom invändningar om kontrollhänsyn.

Det kan slutligen noteras att båda förhandsbeskeden har överklagats. RegR måste rimligen begära förhandsavgörande från EGD innan ärendena kan avgöras. Eftersom handläggningstiden där kan uppgå till ett par år dröjer det dock ännu lång tid innan vi får ett auktoritativt besked om vad bestämmelserna om fria kapitalrörelser mot tredje land innebär för den nationella skattelagstiftningen.

## 7 Slutord

Att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital mot tredje land nu har börjat uppmärksammas och även åberopas i skatteprocesser tillför onekligen en ny dimension i EG-skatterätten. Om EGD skulle gå på samma linje som Skatterättsnämnden, och alltså komma fram till att även skatteregler kan prövas mot dessa fördragsbestämmelser, öppnas dörren för en ny kedja av rättsfall där vad som är respektive inte är tillåtet på detta område skall preciseras närmare. För egen del välkomnar jag inte en sådan utveckling. Den problematik som lyfts fram i denna artikel illustrerar tydligt den rättsosäkerhet som följer av en rättsutveckling där allmänt hållna fördragsbestämmelser får ett reellt innehåll först genom EGD:s uttolkning av desamma i enskilda fall. Avslutningsvis vill jag därför passa på att än en gång upprepa en åsikt som jag (i likhet med flera andra) framfört många gånger tidigare. Jag anser att det är olyckligt att de avvägningar som till slut ändå måste göras mellan å ena sidan målsättningen att undanröja hinder för den fria rörligheten över gränserna och å andra sidan de enskilda staternas berättigade önskemål att skydda sina skattebaser skall ske inom ramen för EGD:s dömande verksamhet. Sådana avvägningar bör enligt min mening i första hand komma till stånd genom politiskt beslutsfattande.

*Kristina Ståhl är docent i finansrätt vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet, samt ledamot av Skatterättsnämnden.*