Roger Persson Österman[1]

Strider fusionsdirektivets krav på fast driftsställe mot EG-fördragets krav på frihet?

Denna artikel ställer frågan om tekniken som används för att skydda medlemsstaternas skattebas i fusionsdirektivet strider emot EG-fördraget. Kort ger direktivet en möjlighet till att ha ett skattskyldighetskrav och i förlängningen av detta, uttagsbeskattningsregler. Eftersom Sverige sedan mycket länge har regler om uttagsbeskattning undersöks även om dessa regler kan strida mot EG-fördraget. Slutsatsen är att de inte gör detta. En hypotes som ställs på grundval av den analysen, som dock inte besvaras, är att inte heller de svenska reglerna om koncernbidrag kan anses strida mot EG-fördraget.

1 Inledning

Fusionsdirektivets bestämmelser är införda för att möjliggöra för företag att göra gränsöverskridande omstruktureringar såsom verksamhetsöverlåtelser, fusioner mm.[2] För närvarande finns inga möjligheter att verkställa gränsöverskridande fusioner eller fissioner. Skälet är att det saknas bolagsrättsliga möjligheter. Verksamhetsöverlåtelser kan däremot ske och är i svensk rätt reglerat i 38 kapitlet IL "verksamhetsavyttringar". En verksamhetsavyttring innebär t.ex. att ett svenskt företag överlåter inkråm (verksamhet) till ett utländskt företag mot betalning i aktier i det förvärvande bolaget.

För att skydda staternas fiskala intresse finns i direktivet ett krav på att det övertagande företaget, om det ligger i en annan stat, behåller ett fast driftsställe i den första staten. I svensk rätt har detta implementerats på så sätt att ett krav på skattskyldighet i Sverige för förvärvande företag uppställs. Ett utländskt företag är skattskyldigt i Sverige om det bedriver näringsverksamhet genom ett här beläget fast driftsställe.

Direktivkravet på ett fast driftsställe medför många gånger att det förvärvande företaget inte helt och hållet kan utföra transaktionen enligt egna önskemål. Detta kan uppfattas utgöra ett hinder mot den fria etableringsrätten enligt EG-fördragets artikel 43. Medlemsstaterna är enligt EG-rätten i vissa fall förbjudna att genom regler i nationell rätt förhindra den fria etableringsrätten. EG-domstolen prövar nationella regler mot fördraget. Det hinder som nationell rätt innebär, som är helt i enlighet med direktivet, borde inte kunna strida mot EG-rätten. Saken är emellertid den att EG-domstolen även kan överpröva ministerrådets utfärdade rättsakter. Den intressanta frågan blir om gemenskapslagstiftaren kan

[1] Jag är skyldig ett stort tack till ett flertal personer som givit synpunkter på denna artikel. Tacket ges härmed! Ingen nämnd men heller ingen glömd.

[2] (90/434/EEG)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

införa hinder som den nationelle lagstiftaren inte kan? Kan EG-domstolen underkänna direktivet i en prövning av detta, eller underkänna de nationella regler som är grundade på direktivet?

2 Direktivet som hinder för gränsöverskridande transaktioner

Direktivet är på många sätt oklart formulerat.[3] Vilket utrymme i implementeringen den nationelle lagstiftaren har att välja särlösningar är en omstridd fråga. Ett krav är emellertid helt klart och det följer av lydelsen i artikel 4, skattefrihet ges endast för överlåtelse av "tillgångar och skulder i ett överlåtande företag som ... knyts till ett permanent driftställe ... i det överlåtande bolagets medlemsstat och som bidrar till uppkomsten av de vinster eller förluster som beaktas vid taxering".

Direktivets syfte med bestämmelsen framkommer tydligt i preambeln: "Det gemensamma skattesystemet bör undvika beskattning av fusioner, fissioner, överföring av tillgångar eller utbyte av aktier eller andelar samtidigt som det bör värna om den stats *ekonomiska intressen* där överlåtande eller övertaget bolag är hemmahörande". Kravet på fast driftställe följer av värnet om statens ekonomiska intresse.

Kravet säkerställer att det aktuella landet kan beskatta både öppna och dolda reserver (orealiserad värdestegring på omsättnings- och anläggningstillgångar, periodiseringsfonder, överavskrivningar etc.) trots att äganderätten till tillgångarna eller hela verksamheten övergår till utländska händer. Någon uttagsbeskattning, som enligt svensk rätt kan ske enligt 22:5 IL, behöver inte aktualiseras. Äganderättsövergången kan ske utan omedelbar skattekonsekvens. Den omstrukturering av näringslivet som anses behövlig på en effektiv marknad kan ske, t.o.m. över nationsgränserna i den Europeiska unionen.

Att ett krav på fast driftsställe uppställs innebär enligt min mening emellertid att företagens handlingsfrihet beskärs. Direktivet är en kompromiss mellan två intressen, individens (företagets) och det fiskala. Rent kommersiella överväganden ges därmed inte fritt spelrum. Tillgångar etc. kan inte fritt förläggas i enheter i andra stater även om det skulle vara fördelaktigt. Den europeiske lagstiftaren har alltså tydligt tagit ställning för att den typen av regler är acceptabla och nödvändiga, även om de i sig begränsar företagens handlingsfrihet, och därigenom kan uppfattas som hindrande eller kanske till och med diskriminerande.

3 Kan direktiv strida mot fördraget?

I princip gäller enligt EG-rätten att den s.k. sekundärrätten måste vara i överensstämmelse med den s.k. primärrätten, dvs. direktiv får inte vara i konflikt med de grundläggande fördragstexterna. Ett direktiv får inte heller gå utanför fördragets syfte, som är att skapa en gemensam marknad. Den rättsliga grunden för fusionsdirektivet är artikel 94. Av den framgår att direktiv om lagregler som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion skall beslutas av ministerrådet enhälligt. Fördragets artikel 230 anger att domstolen skall granska lagenligheten av de rättsakter som bl.a. ministerrådet utfärdar. En rättslig grund för att en rättsakt är olaglig är alltså att den åsidosätter själva fördraget. Rent processuellt råder vissa begränsningar för en dylik prövning, bl.a. har individer inte direkt talerätt om saken rör förordningar eller direktiv. Indirekt kan

[3] För en närmare presentation se Persson Österman/Ståhl "EG-skatterätt" Iustus 2001 s. 222 ff

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

dock frågor om sekundärrättens överensstämmelse prövas i förhandsbesked eller i skadeståndsmål.[4]

På vilket sätt kan då fusionsdirektivet sägas stå i strid med fördraget? En förutsättning är naturligtvis att kravet på fast driftsställe kan uppfattas utgöra ett hinder i artikel 43:s mening. Det är inte alldelses självklart och jag återkommer nedan till den frågan. Antag emellertid att det utgör ett hinder. Fördraget tillåter i viss utsträckning hinder men skälen måste kunna rättfärdigas. Vilka syften som helst kan inte användas för att rättfärdiga hinder på den gemensamma marknaden. Saken är den att det följer av EG-domstolens praxis att direktivets syfte att skydda medlemsstaternas ekonomiska intressen inte fungerar som rättfärdigandegrund. EG-domstolen har nämligen i flera fall upprepat att "minskning av skatteintäkter" inte är ett skäl som kan rättfärdiga hinder mot etableringsrätten, se t.ex. *C-324/00 Lankhorst-Hohorst* REG 2002 s. I-11779, p. 36. Generaladvokaten Mischo uttrycker sig på följande tydliga sätt i C-436/00 *X och Y* REG 2002 s. I-10829:

> "Jag anser inte heller att argumenten avseende nödvändigheten av att agera för att undvika att skatteunderlaget undergrävs eller nödvändigheten av att motverka ett skattebortfall är övertygande. Det följer nämligen av fast rättspraxis att sådana ekonomiska överväganden inte kan motivera en inskränkning av en grundläggande gemenskapsrättslig frihet, såsom etableringsrätten." (p. 45) "Domstolen har sålunda i flera domar uttryckligen fastställt att minskningen av skatteintäkter inte kan anses som tvingande hänsyn av allmänintresse, som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet". (p. 46).

Gemenskapslagstiftarens syfte att värna medlemsstatens ekonomiska intresse är således ett tveksamt syfte enligt EG-domstolen. Den intressanta och grundläggande frågan blir därmed, kan gemenskapslagstiftaren inskränka de grundläggande friheterna när den nationelle lagstiftaren inte kan?

Denna fråga är emellertid inte, så vitt jag kunnat utröna, klarlagd. I princip är primärrätten (fördraget) överordnad sekundärrätten (direktiven) men vad det konkret innebär är mer osäkert. Nergelius som analyserat frågan skiljer mellan primärrätt av konstitutionell karaktär och sådan av icke-konstitutionell karaktär.[5] Endast det förstnämnda skulle stå över sekundärrätten. Är den fria rörligheten och rätten till etablering av konstitutionell karaktär? Förmodligen är svaret ja, men det föreligger en viss oklarhet till följd av att frågan aldrig synes ställts på sin spets.

I de fall EG-domstolen prövat sekundärrättens förenlighet med primärrätt har nämligen ofta frågan gällt en annan typ av rättigheter än fri- och rörligheterna i fördraget. Exempelvis framhåller Generaladvokaten Mischo i Förenade målen C-20/00 och C-64/00 *Boooker Aquaculture Ltd* (domar av den 10 juli 2003, ännu ej publicerade i rättsfallsamlingen):

> "in several cases, the ECJ has held that the specific duties imposed by a directive on the Member States should be read in the light of the general principles of Community law, but has never declared those general principles to be binding *as such* on the States when they are adopting measures for the transposition of a directive. Yet, one would think that the choice of form and methods left to the States according to Article 249 (ex Article 189) EC does not include the choice whether or not to violate *fundamental*

[4] Se Alhager "Mervärdesskatt vid omstruktureringar" Iustus 2001 s. 107 ff.
[5] Nergelius "Amsterdamfördraget" Norstedts Juridik 1998 s. 47.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

rights, and vice versa, that respect for fundamental rights is an implicit part of the 'result to be achieved' under the directive." (p. 53)

Generaladvokaten diskuterar således "fundamental rights" eller fundamentala rättigheter. I EG-terminologi anses de allmänna principerna och de fundamentala rättigheterna omfatta proportionalitetsprincipen, friheten till kommersiella aktiviteter, icke-diskrimineringsprincipen, skyddet för förvärvade rättigheter, rättssäkerhet, skyddet mot retroaktiv lagstiftning och slutligen rätten till att få sin juridiska fråga bedömd i domstol.[6] Det finns flera fall där EG-domstolen underkänt sekundärrätt under hänvisning till de dessa principer och rättigheter.

Den fria rörligheten benämns däremot med EG-rättslig terminologi i allmänhet de *fundamentala friheterna*.[7] Det antyder att det föreligger en skillnad mellan "friheter" och "rättigheter". Jag har inte funnit något klart fall där EG-domstolen underkänt någon sekundärrätt på grunden att den strider mot de fundamentala friheterna.

C-166/98 *Socridis* REG 1999 s. I-3791 är av visst intresse. Frågan var om ett skattedirektiv kunde stå i strid med primärrätten. EG-domstolen fann dock att direktivet inte kunde stå i strid med fördraget, eftersom det gav medlemsstaterna ett sådant handlingsutrymme i implementeringen av reglerna att fördragsenlighet kunde uppnås. Eftersom handlingsutrymmet fanns, övertog således den nationelle lagstiftaren ansvaret för att fördragsenlighet uppnåddes. Motsatsvis följer rimligen att direktivet skulle kunna strida mot fördraget. Fallet gällde huruvida den fria rörligheten för varor (öl) var inskränkt. Sakfrågan gällde om en person var diskriminerad eller särbehandlad, förenklat påstods det att högre skatt togs ut på importerad alkohol. Det var således en påstådd diskriminerande åtgärd som prövades mot fördraget. Även i det nyligen avdömda målet C-168/01 *Bosal Holding* snuddar EG-domstolen vid frågan i en prövning av moder- dotterdirektivet (p. 26).[8] Generaladvokaten Albers anför i sitt yttrande att moder- dotterdirektivet är ett resultat av en intresseavvägning mellan medlemsstaternas intresse av att "behålla skatteintäkter" och den inre marknadens intresse, intressant nog utan att ifrågasätta detta förhållande (p. 54). Albers menar emellertid vidare att om direktivet föreskrivit ett "diskriminerande" undantag hade det behövt prövas gentemot fördraget "som har större fördragsrättslig dignitet" (p. 57). Något sådant diskriminerande inslag i direktivet fann vare sig generaladvokaten eller domstolen.

Diskrimineringsförbudet tillhör de fundamentala rättigheterna och det torde rent utav tillhöra en av de mer viktiga fundamentala rättigheterna.[9] Diskriminerande direktiv skulle därmed strida mot fördraget, men inte nödvändigtvis direktiv som på andra sätt hindrar rörligheten på den gemensamma marknaden.

Alhager som analyserat *Socridis* menar dock att även det s.k. restriktionsförbudet bör inlemmas i de fundamentala rättigheterna.[10] Det finns förvisso tecken på att EG-domstolen svängt i en riktning från att ha underkänt diskriminering till att mer allmänt pröva och även underkänna varje slags hinder. I senare språkbruk

---

[6] Brown&Kennedy "The Court of Justice of the European Communities" Sweet&Maxwell s. 325 ff.

[7] Se t.ex. Kapteyn&VerLoren van Themaat " Intruduction to the Law of the European Communities" Kluwer Law International s. 575 ff.

[8] Mål C-168/01 *Bosal Holding BV mot Statssecretaris van Financiën* (ännu ej publicerat i REG).

[9] Se generaladvokaten Jacobs uttalande i förenade målen C-92 och C-326/92 [1993] ECR I-5145.

[10] Alhager a.a. s. 117.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

(svenska) från EG-domstolen används inte termen diskriminering.[11] Termen diskriminering tycks närmast övergiven. Det betyder dock inte självklart att vad som är fundamentala rättigheter nu omfattar ett vidare spektrum än tidigare.

Jag har också tidigare hävdat att EG-domstolen ännu *de facto* ännu övergivit föreställningen att åtgärder skall vara diskriminerande för att de skall vara fördragsstridiga.[12] Jag anser att frågan fortfarande är oklar. Först gäller det givetvis att utröna skillnaden mellan diskriminering och andra hinder. Mycket förenklat är diskriminering en särbehandling av personer i andra stater. En diskriminering kan vara öppen, särbehandlingen bygger direkt på att personen ifråga är utländsk medborgare. Den kan emellertid också vara dold. Det betyder att en regels funktion medför att utländska personer i realiteten särbehandlas. En restriktion eller ett hinder är istället ett förhållande som påverkar alla lika men i vissa fall försvårar in- eller utgående investeringar, t.ex. att en skattskyldig i Sverige måste deklarera på svenska och använda svenska skatteregler.

Även om den terminologiska frågan om gränsen mellan icke-diskriminering och restriktionsförbud är mindre problematisk, kan det vara mycket svårt att inordna en faktisk situation under det ena eller det andra.[13] Svårast är att avgöra arten av en regel som behandlar alla lika men till sin effekt mest stör in- eller utgående investeringar. Många gånger kan detta vara en s.k. indirekt eller dold diskriminering men i andra fall är det inte det.[14] Ett stort problem är också att EG-domstolen inte själv i sina resonemang är tydlig vad gäller denna gränsdragning.

Nyligen har detta förhållande påtalats av Farmer och Lyal.[15] De menar att EG-domstolen inte har brytt sig om att skapa ett konsistent system. EG-domstolen använder ofta termen hinder eller restriktion vid analys av sakomständigheter som är av diskrimineringskaraktär varvid oklarhet uppstår. Lyal pekar särskilt på att i många av de fall som hitintills prövats av EG-domstolen så är det diskriminering som i själva verkat varit saken.[16] Även det ovan nämnda *Bosal Holding* gällde en situation som utgjorde diskriminering.[17] Jag har tidigare hävdat att EG-domstolen inte önskar skapa klarhet, eftersom en viss oklarhet skapar större svängrum för rättstillämpningen.[18] Det är dock lätt att instämma i Farmers och Lyals påpekande att domstolens hållning skapar olämplig oklarhet och svårigheter för nationella lagstiftare, domstolar och skattemyndigheter. En viktig sak att betona är naturligtvis EG-domstolens roll i förhandsavgörandena och hur detta påverkar tolkningen av domarna. Sakomständigheterna är inte så viktiga för domstolen och därmed inte heller för tolkningen av domarna. Istället står domstolens rättsliga text i fokus. Hävdar domstolen att restriktion är otillåten talar mycket för att den verkligen menar det, även om fallet i fråga kunde lösts med ett annat språk-

[11] T.ex. *Lankhorst-Hohorst* p. 32 och *Bosal Holding* p. 27–28.

[12] Persson Österman "Icke diskrimineringsprincipen i skatterätten enligt Europafördraget – i ljuset av senare praxis" ERT 2001 s. 202 f.

[13] Ståhl i anmälan av festskriften till Leif Mutén SN 2001 s. 51.

[14] Ett exempel som nämnts är om regler om s.k. tunn kapitalisering införs för såväl nationella som internationella bolagsförhållanden.

[15] Paul Farmer "The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?" EC Tax Review 2003 s. 81, Richard Lyal "Non-discrimination and direct tax in Community law" s. 74.

[16] Lyal a.a. s. 70.

[17] Mål C-168/01 *Bosal Holding BV mot Statssecretaris van Financiën.* Tydligast framkommer detta genom generaladvokatens resonemang p. 39 och framåt. Generaladvokaten väljer termen "särbehandling" (enligt den svenska översättningen).

[18] Persson Österman a.a. s. 203.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

bruk. Den EG-rättsliga verkligheten är språket inte saken. Jag menar dock att EG-domstolen ännu inte klart sagt att varje hinder kan prövas.

Oavsett domstolens syn på restriktionsproblematiken finns det goda skäl att anta att möjligheten att stifta sekundärrätt som hindrar eller försvårar den inre marknadens funktion är betydligt större än sådan som är rent diskriminerande. Som jag nämnde är diskrimineringsförbudet mer eller mindre absolut, en grundbult i det EG-rättsliga systemet. Några direkta bevis för att restriktion skulle bedömas mildare är emellertid svåra att finna. Litteraturuttalanden av denna art är ofta mer en fråga om att det borde vara så än att det är så.[19]

I rättsfallet T-170/00 *Förde-Rederei* REG 2002 s. II-00515, som visserligen gällde skadeståndsskyldighet, var grunden för yrkandet ett påstående om att viss sekundärrätt var i strid med primärrätt. Första instansrätten gjorde följande intressanta uttalande:

> "I samband härmed erinrar förstainstansrätten om att såsom den konstaterade i domen i Duboismålet (punkt 46), följer undanröjandet av tull- och skattegränserna av Enhetsakten (se ovan, punkt 2), i vilken det föreskrivs att "[d]en inre marknaden skall omfatta ett område utan inre gränser". Denna allmänna bestämmelse omfattas dock av primärrätten, och dess införande genom sådana normativa rättsakter som direktiv och förordningar är uppenbarligen föremål för ekonomisk-politiska val och gemenskapsinstitutionernas stora utrymme för skönsmässiga bedömningar (se i tillämpliga delar domen i Duboismålet, punkt 61), vilket motsvarar det politiska ansvar som gemenskapslagstiftaren har enligt fördraget." (p. 46)

Första instansrätten visar således tydligt att det finns ett stort utrymme (kanske ett slags *margin of appreciation*) för gemenskapslagstiftaren. Det är nog rimligt att föreställa sig att gemenskapslagstiftarens utrymme är större än den nationelle lagstiftarens.[20]

Sammanfattningsvis vill jag hävda att restriktionsförbudet ännu inte utgör en fundamental rättighet och kanske heller aldrig kommer att göra det. Att direktiv om t.ex. konsumenträttsligt skydd, som skulle kunna anses hindra fri rörlighet, skulle stå i strid med fördraget och därför inte kunna utfärdas verkar osannolikt.[21] Min hypotes är därför att gemenskapslagstiftaren har ett större skön i frågor som inte kan anses omfattas av de allmänna principerna och de fundamentala rättigheterna. De fundamentala friheterna tillhör s.a.s. en något lägre normhierarki.

Ytterligare en faktor som måste beaktas är att i princip alla EU-länder sedan länge har haft någon form av uttagsbeskattning när tillgångar etc. lämnar landet. Det kan därför knappast påstås att direktivet inför något som utgör ett hinder. Istället får direktivet snarast anses upprätthålla status quo. EG-domstolen har, bl.a. i *Socridis*, framhållit att det är helt rimligt att en harmonisering sker gradvis. Det går inte att ställa krav på att ett antaget direktiv skall lösar alla problem och undanröja alla hinder för att den gemensamma marknaden skall fungera.

Slutsatsen måste därför bli att fusionsdirektivet inte står i strid med fördragsbestämmelserna på den grund att det föreskriver ett krav på fast driftsställe.

---

[19] Lyal a.a. s. 74

[20] Stefan Olsson menar i sin studie att intrycket är att EG-domstolen är försiktig med att underkänna sekundärrätt gentemot primärrätt, "Punktskatter" Iustus 2001 s. 370.

[21] En intressant fråga, som tydligen lär vara föremål för prövning, är snusförbudet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

4 Kan det nationella kravet på fast driftställe anses fördragsstridigt?

Oavsett frågan om direktivets fördragsenlighet kan naturligtvis frågan om nationell rätts överenstämmelse med fördraget komma upp i EG-domstolen. Det finns regler om uttagsbeskattning i en mängd situationer, varav flera inte täcks av direktivet.

Min bedömning är att kravet på fast driftställe för att säkerställa skattskyldighet i inkomstslaget näringsverksamhet knappast kan anses öppet diskriminerande. På samma grund vill jag påstå att kravet inte heller kan uppfattas dolt diskriminerande eftersom kravet inte särskilt påverkar de gränsöverskridande transaktionerna.[22] Alla företag som har en näringsverksamhet eller ett fast driftsställe i Sverige omfattas av uttagsbeskattningsregler när en inkomst förs från en skattskyldig verksamhet till en icke-skattskyldig verksamhet, oberoende av om skälet för beskattningen är att inkomsten förs till utlandet eller behålls i Sverige.[23] Skillnaden mot regeln som prövades i *X och Y* är uppenbar: den regeln lät överlåtelser till alla svenska subjekt vara skattegynnade men beskattade alla överlåtelser till utländska subjekt. Däremot utgör kravet på fast driftsställe ett hinder för utflytt, uttagsbeskattningen som blir följden av att sådant saknas hämmar den inre marknaden.

Frågan som emellertid kan ställas är om hindret kan motiveras av vedertagna internationella skatterättsliga principer. OECD:s modellavtal kan sägas ge uttryck för sådana vedertagna internationella skatterättsliga principer. Samtliga EU:s medlemsstater är medlemmar av OECD. EG-domstolen har också i flera fall hänvisat till de internationella skatterättsliga principer som kommer till uttryck i modellavtalet. I *Schumacker* hänvisade domstolen bl.a. till modellavtalet för att motivera att endast hemviststaten behöver ta hänsyn till en skattskyldigs personliga situation, trots att detta kan vara till nackdel för den skattskyldige.[24] I *X och Y* hänvisade domstolen till OECD:s modellavtals huvudbestämmelse för fördelningen av skattebas mellan källstat och hemviststat vad gäller vinster på aktier. I *Gilly* ansåg domstolen att ett dubbelbeskattningsavtals fördelningsartiklar, i vart fall om de grundas på modellavtalet, inte kunde strida mot fördraget.[25] Domstolen anförde i p. 31 om källstatsprincipen:

> "Det är, vid beskattningsrättens fördelning, inte ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och det modellavtal som har utarbetats av OECD, vari tillämpningen av principen om den utbetalande staten särskilt fastslås i artikel 19.1 a, i 1994 års lydelse. Enligt kommentarerna till artikeln grundas denna princip på reglerna om internationell courtoisie och ömsesidig respekt mellan suveräna stater och den förekommer i så många av de avtal som gäller mellan medlemsländerna i OECD att den redan kan anses vara internationellt accepterad."

[22] Farmer kallar den typen av regel för "entirely even-handed" och han håller helt öppet för hur EG-domstolen skulle se på saken. Det finns dock (otydliga) skrivningar i *Lankhorst-Hohorst* som talar mot denna tankegång (p. 30 och 31)

[23] Som exempel på senare är att en tillgång lämnar inkomstslaget näringsverksamhet, att en tillgång tillförs en stiftelse eller att en tillgång tillförs ett subjekt med ackumulerade underskott (alla exempel hämtade från 23 kap IL).

[24] C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225 p. 32.

[25] C-336/96 *Gilly* REG 1998 s. I-2793.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

Vad säger då modellavtalet om uttagsbeskattning? I modellavtalets artikel 7 anges att källstaten har rätt att beskatta näringsverksamhet under förutsättning att den bedrivs från ett fast driftsställe i det ifrågavarande landet. Den internationella dubbelbeskattning som kan uppstå skall lösas i hemviststaten enligt modellavtalets synsätt. Källstatens anspråk är således primärt. Denna princip är så pass inarbetad att den måste anses utgöra en internationellt vedertagen princip. Den innebär att korrekta marknadsmässiga priser måste föreligga vid överlåtelser av tillgångar från Sverige till företag i intressegemenskap i andra stater. Regeln ger uttryck för syftet att skydda statens skatteanspråk. Mig veterligt har inte något land reserverat sig från artikel 7. Detta bör innebära att EG-domstolen i en bedömning rimligen skulle ta intryck av modellavtalets huvudbestämmelse för fördelningen av beskattningen av näringsverksamhet (rörelse). Mig veterligt finns det inget svenskt avtal som inte innebär att en rörelse bedriven från ett fast driftsställe beskattas här.

Vad har då det med uttagsbeskattning att göra? Det självklara svaret är att rätten att beskatta ett fast driftsställe skulle vara meningslös om inte en uttagsbeskattningsregel skulle få finnas. Detta visas även av att i modellavtalet den s.k. armslängdsregeln finns intagen. Regeln som de facto kan likställas med en uttagsbeskattningsregel, visar också att internationella skatterättsligt vedertagna principer medger uttagsbeskattningsregler för rörelse. I kommentaren anges:

> "The paragraph incorporates the view, which is generally contained in bilateral conventions, that the profits to be attributed to a permanent establishment are those which that permanent establishment would have made if, instead of dealing with its head office, it had been dealing with an entirely separate enterprise under conditions and at prices prevailing in the ordinary market."[26]

Armslängdsprincipen måste också uppfattas som en mycket väl inarbetad princip i internationell skatterätt, kanske närmast självklar. Fusionsdirektivets krav på fasta driftsställen är således följden av vedertagna internationella skatterättsliga principer som erkänns av i princip samtliga OECD medlemsstater.

Lankhorst-Hohorst visar dock att EG-domstolen synes kunna avvisa modellavtalets regler. Armslängdsregeln hade nämligen rests som ett argument för att tillåta regler om s.k. tunnkapitalisering. I generaladvokatens yttrande framkommer att han anser att modellavtalet inte kan följas om det leder till diskriminering (p. 81–82).[27] Själva domen är däremot mer diffus. EG-domstolen synes inte avvisa modellavtalets regel om armslängdspris. I p. 44 domen anges enbart att den prövade regeln inte tycks kunna "göra det möjligt för de tyska skattemyndigheterna att kontrollera de skattepliktiga inkomsternas storlek". Armslängdsregeln avvisades därför enligt min mening inte *per se*. EG-domstolen torde istället uppfattat armslängdsregeln som irrelevant i prövningen av tunnkapitaliseringsregeln. Tunnkapitaliseringsregeln utgjorde helt enkelt inte någon armslängdsregel. Kommentaren till modellavtalet anger för övrigt bl.a. att:

> "the application of rules designed to deal with thin capitalisation should normally not have the effect of increasing the taxable profits of the relevant domestic enterprise *to*

[26] Kommentaren till art 7 till modellavtalet, p. 11.

[27] Vilket kan förstås mot bakgrund av att icke-diskriminering är en EG-rättslig fundamental rättighet, se analysen ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

more than the arm's length profit (min kurs.), and that this principle should be followed in applying existing tax treaties."[28]

Modellavtalets synsätt kan därför förenas med EG-domstolens synsätt. Förekomsten av regler om tunnkapitalisering är inte heller lika hög som armslängdsregler. Uttalandena i *Lankhorst-Hohorst* kan därför inte tolkas som ett avvisande av modellavtalets normerande ställning. Målet *de Lasteyrie du Saillant* gäller frågan om s.k. exitskatter och generaladvokaten Mischo har förklarat att sådana kan vara fördragsstridiga.[29] Att notera är att den prövade uttagsregeln i *de Lasteyrie du Saillant* omfattar kapitalvinster, inte inkomst av rörelse. Av punkt 83 framgår också att generaladvokaten inte bestrider modellavtalets regler om fördelning av skatteintäkter. Domen, som kom den 11 mars, är som så ofta mer dunkel än generaladvokatens förslag men den motsäger i vart fall inte min hypotes (se p. 68 i domen).[30]

Slutsatsen är att kravet på fast driftsställe, och därmed uttagsbeskattningsreglerna, inte strider emot den fria rörligheten eftersom EG-domstolen har accepterat de vedertagna internationella skatterättsliga principerna.[31] Uttagsbeskattningssystemet i Sverige omfattar inte enbart avyttring av tillgångar. Det bör stå klart att alla "skapade skattekrediter", nedskrivningar, överavskrivningar och avsättningar till fonder som t.ex. periodiseringsfond kan skyddas. Detta innebär vidare enligt min mening att de aktuella reglerna inte heller behöver rättfärdigas med argumentet skattesystemets inre sammanhang.[32]

En särskild fråga är om någon skillnad uppstår till följd av att Sverige också beskattar kapitalvinster på aktier i inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer.[33] Kapitalvinster på aktier kan alltså omfattas av uttagsbeskattningsregeln enligt 22 kap IL. Rättsgrundsatsen enligt *X och Y* bör dock inte hindra detta eftersom det enligt modellavtalet är helt möjligt att aktier ingår som tillgångar i ett fast driftsställe. Kapitalvinster kan ibland ingå i rörelseinkomster och behandlas då efter de principerna.

En viss oklarhet föreligger i visst fall vad gäller tillgångar som inte är knutna till ett fast driftsställe i Sverige. Antag att en svensk juridisk person har en filial i ett annat EU-land och den juridiska personens hemvist förändras. Detta kan leda till en uttagsbeskattning av det dolda värdet av filialen, eftersom den inte längre är skattskyldig i Sverige. Rimligen borde dock EG-rätten medge att en svensk beskattning kan ske i en sådan situation, åtminstone av de "skapade" skattekrediterna.[34] Argumentet om skattesystemets inre sammanhang kan möjligen här få betydelse. Att uttagsbeskatta orealiserad värdestegring är däremot möjligen mer tveksamt.

---

[28] Model Tax Convention on Income and on Capital (cond. ver.) January 2003 s. 139.
[29] C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant.*
[30] Se även Leif Muténs kommentar till domen i detta nummer.
[31] För annan uppfattning, se Tjernberg "Rättfärdigande av hindrande skatteregler mot bakgrund av EG-domstolens underkännande av ännu en svensk skatteregel " SN 2003 s. 241 f.
[32] Se Ståhl&Österman a.a. s. 128 ff för en beskrivning av "inre samband".
[33] Numera endast vinster på kapitalplaceringsaktier.
[34] De skapade skattekrediterna är de som finns till följd av s.k. bokslutsdispositioner. I min avhandling benämner jag dessa skattekrediter av typ 2 och 3. (Kontinuitetsprincipen Juristförlaget 1997 s. 78 ff).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12

6 Avslutning och något om koncernbidragens ställning

Jag har i denna artikel visat att fusionsdirektivet knappast kan stå i strid med fördragets krav på en fri marknad. Det finns flera skäl för det. Sammanfattningsvis menar jag att kravet på fast driftställe inte är ett diskriminerande hinder och att gemenskapslagstiftaren genom sitt utrymme för ekonomisk-politiska avvägningar för närvarande kan införa sådana hinder, eller i vart fall inte behöver undanröja den typen av hinder som redan finns. Jag menar också att reglerna om uttagsbeskattning i svensk rätt i inkomstslaget näringsverksamhet är förenliga med fördraget. Skälen till detta är att reglerna följer internationellt vedertagna principer som EG-domstolen accepterar.

Vidare menar jag att slutsatserna som följer av denna analys i sin tur kan leda till hypotesen att de svenska reglerna om koncernbidrag inte heller strider emot fördraget. Skälet för det är inte Bachmannprincipen eller principen om skattesystemets inre sammanhang. Såsom många påpekat kan inte den principen tillämpas på situationer där flera skattesubjekt förekommer.[35] Koncernbidragsreglerna i Sverige måste emellertid förstås i ljuset av uttagsbeskattningsreglerna och armslängdsprincipen. Kan rörelseresultat i Sverige minskas genom öppna koncernbidrag till utländska bolag är uttagsbeskattningsreglerna i bl.a. IL 22 kap och armslängdsregeln i IL 14:19 illusoriska. Det bör också noteras att koncernbidragsreglerna knappast kan anses öppet diskriminerande. Det finns åtskilliga situationer inom Sverige i vilka bidrag inte kan lämnas med skattemässig verkan. Jag kan dock villigt acceptera att frågan om koncernbidragen är mer komplex än uttagsbeskattningsfrågan. Det finns möjligheter att välja andra system än det svenska för resultatutjämning som möjligen inte är lika problematiska ur ett gemenskapsperspektiv.[36] Jag är övertygad om att svaret från EG-domstolen (fallet C-446/03 *Marks & Spencer*) inte kommer att dröja alltför länge.

Roger Persson Österman är docent i finansrätt vid Stockholms universitet.

[35] Senast Anna Bärebring i SN 2004 s. 146 ff

[36] T.ex. att införa ett rent sambeskattningssystem.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:12