



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Göteborgs Handelshögskola
Juridiska institutionen
Programmet för juris kandidatexamen
Tillämpade studier 30 poäng
HT 2008

Direkt skatt och fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land

Ämne: Skatterätt
Författare: Katarina Paulsson
Handledare: Professor Robert Pålsson

Innehållsförteckning

1. Inledning	3
1.1 Syfte och frågeställningar	4
1.2 Avgränsningar.....	4
1.3 Metod och material.....	4
1.4 Disposition	4
2. EG-rätten	6
2.1 Lagstiftning	6
2.2 EG-domstolen	7
2.2.1 EG-domstolens tolkningsmetoder.....	8
3. De grundläggande friheterna	9
3.1 De grundläggande friheterna	9
3.2 Konkurrens mellan två eller flera fördragsfriheter	10
3.3 Rule of reason-doktrinen.....	11
4. EG-rätten och den direkta beskattningen	12
4.1 Direkt beskattning och EG-fördraget	13
4.2 Direkt beskattning och EG-domstolen	13
4.2.1 De skatterättsliga rättfärdigandegrunderna	14
5. Den fria rörligheten för kapital	17
5.1 Inledning	17
5.2 Historik.....	18
5.3 Fri rörlighet för kapital och direkt beskattning.....	19
5.4 Tillämpningsområdet artikel 56.1 EGF.....	19
5.4.1 Kapitalrörelser.....	19
5.4.2 Restriktioner.....	20
5.5 Undantagsbestämmelser.....	21
5.5.1 Undantag enligt artikel 58 EGF	22
5.5.1.1 Artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen.....	23
5.5.2 Övriga undantagsbestämmelser	24
6. Problematiken kring den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land på den direkta beskattningens område	25
6.1 Textuell tolkning.....	25
6.2 Funktionell tolkning	26
6.2.1 Kan en funktionell tolkning av artikel 56.1 EGF ge ett annat resultat än den textuella?.....	26
6.2.2 Ändamålet bakom bestämmelsen	27
6.3 Systematisk tolkning	29
6.4 Sammanfattning.....	30
7. Den fria rörligheten för kapital gentemot tredje land på den direkta beskattningens område	31
7.1 Begreppen kapitalrörelser och restriktioner	32
7.1.1 Praxis	32
7.1.2 Analys av EG-domstolens tolkning av begreppen kapitalrörelser och restriktioner	34
7.2 Skatterättsliga rättfärdigandegrunder	36
7.2.1 Praxis	36
7.2.2 Analys av tillämpningen av artikel 58 EGF rule of reason-doktrinen i förhållande till tredje land	38
7.3 Konkurrens mellan fördragsfriheter	39
7.3.1 Praxis	40
7.3.2 Analys av tillämpningen vid konkurrens mellan fördragsfriheter i tredjelandsrelationer.....	43
8. Sammanfattande analys	46
9. Källförteckning	50

1. Inledning

I EG-fördraget (EGF) finns inte några uttryckliga bestämmelser om harmonisering eller samordning av den direkta beskattningen inom unionen. En anledning till detta kan vara att området präglas av en särskilt stark tradition av nationell suveränitet, vilket medför att medlemsstaterna är ovilliga att helt överlämna makten till gemenskapen. Eftersom en mindre förmånlig skatterättslig behandling kan verka hämmande på viljan att utföra gränsöverskridande transaktioner, kan nationella direkta skatteregler i praktiken utgöra hinder för gemenskapens målsättning att upprätta en öppen och effektiv inre marknad. I avsikt att avvärja hinder för den fria rörligheten inom unionen, driver EG-domstolen den gemenskapsrättsliga utvecklingen på området framåt genom en pragmatisk tillämpning av de grundläggande friheterna – den fria rörligheten för personer, tjänster, kapital och varor. EG-domstolen har vid ett flertal tillfällen underkänt nationella direkta skatteregler med motiveringen att dessa utgjort hinder för någon av fördragsfriheterna. Medlemsstaterna har i stort sett accepterat domstolens ingripanden, trots att den direkta beskattningen är ett område där medlemmarna, mer än annars, vill värna om sin rätt till självbestämmande. Frågan är dock mer kontroversiell för medlemmarna när det gäller den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56.1 EGF, vilken är den enda fördragsfrihet som är tillämplig även i förhållande till tredje land. På grund av de potentiella effekter som en fullständig liberalisering av kapitalrörelser till och från tredje land kan få för medlemsstaternas möjlighet att självständigt anta lagstiftning, är frågan särskilt kontroversiell inom den direkta beskattningens område.

Artikel 56.1 EGF lyder:

Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

När EG-domstolen tillämpar denna artikel vid rent inomgemenskapliga relationer ges den en vidsträckt innebörd. När friheten skall tillämpas i förhållande till tredje land har domstolen däremot varit betydligt mer försiktig att ge artikeln effektivitet. Medan domstolen vid ett flertal tillfällen har underkänt nationella skatteregler med hänvisning till artikel 56.1 EGF vid inomgemenskapliga relationer, har domstolen ännu inte funnit att någon nationell skatteregel utgjort en fördragsstridig restriktion för de fria kapitalrörelserna i förhållande till tredje land. Trots att bestämmelsen utsträcktes till tredje land redan år 1994, har denna tidigare sällan använts i praxis. Det föreligger därför fortfarande stor osäkerhet om hur artikel 56.1 EGF skall tillämpas i förhållande till länder utanför unionen. I samband med att det under senare år har kommit ett antal relevanta avgöranden har frågan fått ökad uppmärksamhet och ny aktualitet.

1.1 Syfte och frågeställningar

Med anledning av de oklarheter som omger tillämpningen av artikel 56.1 EGF är syftet med detta arbete att ur ett skatterätligt perspektiv se närmare på den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land. Jag kommer att utforska den aktuella problematiken, redogöra för EG-domstolens praxis, samt slutligen, med stöd av doktrin analysera vad domstolens tillämpning och resonemang får för konsekvenser.

Inom ramarna för detta arbete har jag valt att särskilt behandla de tre frågor som jag anser vara av störst betydelse för möjligheten att, med framgång, angripa en nationell direkt skatte-regel med stöd av bestämmelsen om fri rörlighet för kapital i förhållande till tredje land. Dessa tre frågor är: i) hur begreppen kapitalrörelser och restriktioner skall tolkas i förhållande till tredje land, ii) hur undantaget i artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen skall tillämpas, samt slutligen iii) hur man i en tredjelandsrelation skall hantera en situation av konkurrens mellan två eller flera möjliga fördragsfriheter.

1.2 Avgränsningar

Av utrymmesskäl har det varit nödvändigt att begränsa antalet frågeställningar. Jag kommer därför inte att närmare utreda tillämpningen av undantagsbestämmelserna i artiklarna 57, 59 och 60 EGF. Min utredning är även begränsad till att avse gemenskapsrätten. Jag kommer inte att behandla den eventuella tillämpningen av artikel 56.1 EGF som gjorts inom ramarna för medlemsstaternas nationella rättssystem.

1.3 Metod och material

För att genomföra arbetet har jag använt mig av de traditionella EG-rättsliga rättskällorna. Jag har bland annat studerat fördragstext, direktiv och EG-domstolens avgöranden. Jag har även använt mig av artiklar från svenska och internationella skatterättsliga tidskrifter, samt annan litteratur på området. I mitt arbete har jag haft stor nytta av Hettne och Otken Erikssons bok *EU-rättslig metod*.¹

1.4 Disposition

Inledningsvis ger jag en kort beskrivning av gemenskapsrättens uppbyggnad och dess relation till den nationella rätten, samt en redogörelse för EG-domstolens roll och dess olika tolkningsmetoder. Därefter följer en kort beskrivning av de grundläggande friheterna och av hur EG-domstolen hanterar situationer när en händelse skulle kunna omfattas av två eller flera fördrags-

¹ Hettne Jörgen och Otken Eriksson Ida, *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Norstedts Juridik 2005.

friheter samtidigt. Denna åtföljs av en beskrivning av den så kallade rule of reason-doktrinen som har utvecklats i praxis i samband med tillämpningen av fördragsfriheterna.

I nästa del av arbetet utreds först vilken betydelse EG-fördraget och EG-domstolen har för den direkta beskattningen inom unionen. Här ser jag även närmare på de så kallade skatterättsliga rättfärdigandegrunderna som tillämpas inom unionen. Därefter följer en utförlig redogörelse av den fria rörligheten för kapital; dess historik, dess relation till den direkta beskattningen, hur bestämmelsen tolkas och tillämpas i rent inomgemenskapliga relationer, samt de i fördragstexten reglerade undantagen från artikel 56 EGF.

I arbetets avslutande del ligger fokus helt och hållet på hur den fria rörligheten för kapital skall tolkas och tillämpas i förhållande till tredje land på den direkta beskattningens område. I ljuset av EG-domstolens viktigaste tolkningsmetoder undersöks först den problematik som omger artikel 56.1 EGF i fråga om tredjelandsrelationer. Med utgångspunkt i de tre frågor som jag anser vara av störst betydelse för möjligheten att effektivt tillämpa artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land följer sedan en kartläggning över EG-domstolens praxis, samt en analys av domstolens tillämpning och dess konsekvenser. Arbetet avslutas med en sammanfattande analys.

2. EG-rätten

Ett inträde i EU innebär stora förändringar då det med medlemskapet följer ett krav på omfattande anpassning av den nationella lagstiftningen. Till skillnad från ”vanliga” internationella avtal där avtalsinnehållet förblir underordnat den nationella rätten, innebär ett medlemskap i EU att medlemsstaten ger upp en betydande del av sin nationella självbestämmanderätt. I samband med inträdet blir EG-fördraget, och alla inom ramarna för samarbetet utfärdade bestämmelser och direktiv, överordnade den nationella rätten.² Den största delen av det europeiska samarbetet äger rum inom ramarna för den Europeiska gemenskapen (EG)³, vars huvudsakliga uppgift är att upprätta en öppen och effektiv inre marknad mellan gemenskapens medlemmar. Avsikten är bland annat att höja levnadsstandarden och den ekonomiska och sociala sammanhållningen inom unionen.⁴ Genom att säkra de grundläggande produktionsfaktorerna – fri rörlighet för kapital, tjänster, personer och varor – vill man skapa ett område helt utan inre gränser. För att uppnå målet antas i gemenskapens regi regler för samordning och harmonisering rörande allt från alkoholinförsl till socialförsäkringssystem.⁵

2.1 Lagstiftning

EG-rätten är indelad i primär och sekundär rätt. Den primära rätten – till vilken EG-fördraget hör – kan jämföras med en grundlag eller en konstitution och utgör ryggraden i det EG-rättsliga systemet. EG-fördraget har karaktären av ett ramfördrag och ger främst uttryck för gemenskaps-samarbetets målsättningar och principer. Detta medför att bestämmelserna i fördraget ofta är pragmatiska och oprecisa i sin utformning. Artiklar i EG-fördraget kan direkt tillämpas i EG-domstolens avgöranden.⁶ Som namnet antyder är den sekundära rätten underordnad den primära, och sekundärlagstiftning får inte stiftas i strid med bestämmelser i EG-fördraget. Den sekundära rätten består av ett större antal rättsakter och andra åtgärder som har antagits av gemenskapens institutioner. Bland de rättsakter som kan upprättas inom ramarna för gemenskapens återfinns till exempel förordningar, direktiv och rekommendationer.⁷

Fördragsbestämmelser och bestämmelser i förordningar och direktiv som är tillräckligt klara och precisa i sin utformning kan tillerkännas så kallad direkt effekt, med vilket menas att bestämmelsen ges en allmän giltighet och har en bindande verkan i varje medlemsstat.

² Se till exempel mål C-6/64 *Costa mot E.N.E.L* och mål C-26/62 *Van Gend en Loos*.

³ Den första pelaren, gemenskapspelaren, består av Europeiska gemenskapen och Euratom. Den andra pelaren utgörs av GUSP, unionens gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik. Den tredje pelaren utgörs av polissamarbete och straffrättsligt samarbete.

⁴ Artikel 3 och 14 EGF.

⁵ Bernitz Ulf och Kjellgren Anders, *Europarättens grunder*, 3:e upplagan, Norstedts Juridik 2007, s 19 ff, och artikel 14.2 EGF.

⁶ Ståhl Kristina och Persson Österman Roger, *EG-skatterätt*, 2:a upplagan, Iustus Förlag 2006, s 20 ff.

⁷ Artikel 249 EGF.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser med direkt effekt kan åberopas av medlemsstaternas medborgare direkt i nationella domstolar och andra myndigheter.⁸ Om en medlemsstat agerat i strid med gemenskapsrätten finns viss möjlighet för den enskilde att begära skadestånd. Det hör dock till ovanligheterna att en medlemsstat faktiskt befinns vara skadeståndsansvarig då de krav som ställs för ersättningsskyldighet är mycket högt ställda.⁹

2.2 EG-domstolen

EG-domstolen (EGD) har en mycket viktig roll i det gemenskapsrättsliga systemet. Domstolens verksamhet regleras direkt i fördraget. Till domstolens uppgifter hör bland annat att granska lagenligheten av gemenskapens rättsakter samt att meddela förhandsavgöranden på begäran av medlemsstaternas nationella domstolar.¹⁰ Domstolen kan meddela förhandsavgörande avseende frågor om till exempel tolkning av EG-fördraget och gemenskapens andra rättsakter. En fråga avseende tolkningen av gemenskapsrätten, *skall* om den uppkommer i sista nationella instans och om det är nödvändigt för att döma i saken, föras vidare till förhandsavgörande på initiativ av den nationella domstolen. EG-domstolens avgörande skall sedan ligga till grund för den nationella domstolens dom i det aktuella målet.¹¹

Eftersom EG-rättsliga bestämmelser ofta är av allmän målinriktad karaktär och därför är vaga i sin utformning, ligger det i många fall hos domstolen att besluta hur vidsträckt gemenskapsrätten faktiskt skall vara. Detta genom att ange riktlinjer för hur de enskilda bestämmelserna skall tillämpas i medlemsstaterna. Nationella regler som strider mot EG-rätten kan underkännas av EG-domstolen, och reglerna måste då anpassas eller tas bort. Domstolens avgörande fungerar sedan direkt och indirekt som vägledning för tillämpningen av de EG-rättsliga bestämmelserna i medlemsstaternas domstolar och myndigheter, samt ligger till grund för framtida nationell lagstiftning på området. På detta sätt har domstolen en stor inverkan på medlemsstaternas nationella rätt och ett stort inflytande på EG-rättens faktiska utveckling. EG-domstolen har således en central roll och dess praxis sträcker sig längre än att bara utgöra ett komplement till den skrivna rätten. EG-domstolen är, som kommer behandlas närmare i senare avsnitt, en av de drivande krafterna bakom den gemenskapsrättsliga utvecklingen på den direkta beskattningens område.¹²

⁸ Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 2:1, Studentlitteratur 2007, s 219 ff.

⁹ Se till exempel mål C-6/90 och 9/90 *Francovich och Bonifaci mot Italien* och mål C-224/01 *Köbler*.

¹⁰ Artikel 230 EGF.

¹¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 223 ff.

¹² Hettne och Otken Eriksson, s 30.

2.2.1 EG-domstolens tolkningsmetoder

Eftersom det inte finns tillgång till förarbeten som tolkningsvägledning så som i den svenska lagstiftningen tillämpar EG-domstolen en så kallad dynamisk tolkningsmetod. Detta innebär att domstolen, med hjälp av olika tolkningsmetoder, kan fylla ut luckor i den skrivna rätten i avsikt att förbättra det normativa systemet. I förgrunden står gemenskapens målsättning om att upprätta en inre marknad. Domstolen verkar för att uppfylla gemenskapens större rättspolitiska mål; att stärka gemenskapen och dess federala drag, att öka EG-rättens tillämpningsområde och effektivitet samt att förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning.¹³ Enligt litteraturen¹⁴ kan ett antal huvudsakliga tolkningsmetoder urskiljas i EG-domstolens tillämpning:

i) Texttrogen eller textuell tolkning

Denna metod innebär en tolkning utifrån den aktuella bestämmelsens ordalydelse och grammatikaliska mening. I regel används en textuell tolkning i första hand i samband med rena definitioner och tydande av begrepp. Domstolen anser sig inte kunna ge lagregler en vidare tolkning än vad som följer av ordalydelsen, eller kunna tolka en bestämmelse i strid med dess uttryckliga lydelse. Detta då man säger sig inte vilja ersätta gemenskapslagstiftarens uppgift att förändra i rättsläget. Om en ren textuell tolkning inte har något särskilt värde eller ger ett oacceptabelt resultat i det enskilda fallet, kan domstolen använda sig av andra tolkningsmetoder.

ii) Funktionell eller teleologisk tolkning

Denna metod innebär att domstolen gör en tolkning mot bakgrund av den aktuella bestämmelsens grundläggande syften och ändamål. Här beaktas reglernas och EG-rättens grundläggande mål samt parternas avsikt med de aktuella reglerna. Trots att denna tolkningsmetod är av subsidiär karaktär och i princip endast skall behövas när en textuell tolkning är otillräcklig, har den funktionella tolkningsmetoden absolut störst utrymme hos EG-domstolen. Detta på grund av de gemenskrätsliga bestämmelsernas ofta pragmatiska utformning.

iii) Systematisk eller kontextuell tolkning

Denna metod innebär att den exakta ordalydelsen frångås och att man istället ser till det sammanhang som den ifrågavarande bestämmelsen återfinns i. Undantagsbestämmelser tolkas till exempel ofta restriktivt, medan mer generella regler som återspeglar det huvudsakliga syftet med en bestämmelse ges en vidare innebörd.

¹³ Ståhl och Persson Österman, s 40 f. Hettne och Otken Eriksson, s 89 ff.

¹⁴ Ståhl och Persson Österman, s 29 ff och s 40. Bernitz och Kjellgren, s 33 ff. Hettne och Otken Eriksson, s 82 f.

Förutom ovannämnda tolkningsmetoder är EG-domstolens egen praxis mycket väsentlig vid tolkningen av EG-rättsliga bestämmelser, och domstolen anser sig i stort sett bunden av sin tidigare praxis. Vilken tolkningsmetod domstolen väljer att tillämpa varierar. Mot bakgrund av de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas effektiva verkan (effet utile) väljer domstolen den tolkning som är mest gynnsam för EG-rättens utveckling. I allmänhet anses domstolen ha ett integrationsvänligt förhållningssätt. I stort sett är domstolens tolkningsmetoder accepterade, men domstolen kritiserar ibland för att ha gått utöver sin uppgift och vara alltför ingripande vid sin tillämpning.¹⁵

3. De grundläggande friheterna

Fri rörlighet över nationsgränserna är en förutsättning för neutrala konkurrensförhållanden mellan medlemsländerna, och utgör därmed en grundläggande förutsättning för upprättandet av en effektiv inre marknad inom unionen. För att säkra grunden för den öppna marknaden har man därför direkt i fördraget infört bestämmelser som avlägsnar hinder för gränsöverskridande förflyttning av de mest grundläggande produktionsfaktorerna.

3.1 De grundläggande friheterna

De så kallade grundläggande friheterna utgörs av den fria rörligheten för personer, tjänster, kapital och varor. Till den fria rörligheten för personer räknas fri rörlighet för arbetstagare i artikel 49 EGF och etableringsfrihet enligt artikel 43 EGF. Den fria rörligheten för arbetstagare skall tillförsäkra unionens medborgare att obehindrat kunna arbeta var som helst inom unionen. Etableringsfriheten, eller etableringsrätten som den kallas i fördraget, tar istället sikte på möjligheten att obehindrat kunna starta företag, dotterbolag eller filialer i valfritt land inom gemenskapen. Den fria rörligheten för tjänster återfinns i artikel 49 EGF och syftar som namnet antyder till att tjänster utan hinder skall kunna erbjudas över landsgränserna. Den fria rörligheten för varor enligt artikel 23 EGF ligger till grund för den så kallade tullunionen som är ett av de viktigare områdena inom EG-rätten. Den fria rörligheten för kapital som regleras i artikel 56.1 EGF kan i viss mån sägas utgöra en ”slasktratt” vilken kan omfatta alla typer av kapitalrörelser, såväl direktinvesteringar som utdelningar och etableringar. Till följd av EG-domstolens praxis är det numera allmänt vedertaget att samtliga fördragsfriheter har direkt effekt i medlemsstaterna, och att de därmed kan åberopas av medborgarna direkt i nationella domstolar och andra myndigheter. En förutsättning för att fördragsfriheterna skall vara tillämpliga är dock att det är frågan om en faktisk gränsöverskridande aktivitet. Fördragets bestämmelser kan således inte tillämpas på rent interna förhållanden.¹⁶

¹⁵ Hettne och Otken Eriksson, s 30. Ståhl och Persson Österman, s 40ff.

¹⁶ Ståhl Kristina, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU*, Ny Juridik 4:06, s 9 ff.

Förutom den fria rörligheten för arbetstagare som är ett förbud mot diskriminering, har de grundläggande friheterna formen av renodlade restriktionsförbud på det område som respektive frihet omfattar. När EG-domstolen tillämpat fördragsfriheterna i skatterättsliga sammanhang har den dock valt att snarare se bestämmelserna som förbud mot negativ särbehandling. Fördragsfriheterna har därmed kommit att utgöra krav på att gränsöverskridande åtgärder skall behandlas skattemässigt lika som motsvarande inhemska åtgärder. Det är tillräckligt att en nationell regel strider mot en av fördragsfriheterna för att denna skall kunna underkännas.¹⁷

3.2 Konkurrens mellan två eller flera fördragsfriheter

Vilken fördragsfrihet som är tillämplig i det enskilda fallet avgörs av karaktären av den ifrågasvarande händelsen eller transaktionen. Det är dock inte alltid enkelt att avgöra vilken fördragsfrihet som är tillämplig, och det är inte ovanligt att en och samma händelse de facto kan passa in under två eller flera fördragsfriheters materiella tillämpningsområden samtidigt. Vid rent inomgemenskapliga relationer innebär dock detta normalt inte något problem vid prövningen. EG-domstolen använder sig i tillämpningen av ett par olika metoder för att ”lösa” en situation av konkurrens mellan fördragsfriheter.¹⁸

I regel anser EG-domstolen att fördragsfriheterna kan gälla parallellt, d.v.s. att flera fördragsfriheter kan vara tillämpliga samtidigt. Domstolen nöjer sig normalt med att pröva den nationella bestämmelsen mot en fördragsfrihet i taget. Om bestämmelsen anses strida mot en av friheterna säger domstolen regelmässigt att det *inte är nödvändigt* att pröva den även mot övriga fördragsfriheter. Det tycks närmast vara en smaksak vilken fördragsfrihet domstolen väljer att pröva den aktuella bestämmelsen mot först, och man brukar inte motivera valet närmare. Det är i regel inte heller av någon större betydelse.¹⁹

I ett fåtal situationer där flera fördragsfriheter konkurrerar med varandra har domstolen istället valt att använda sig av en metod där man först ”rangordnat” friheternas tillämplighet, för att sedan endast pröva den aktuella regeln mot den frihet som bedömts vara huvudsakligen tillämplig. Idén kom först till uttryck i Generaladvokat Albers förslag till avgörande i målet *Baars* år 1999.²⁰ Alber ansåg att endast den fördragsfrihet som direkt begränsades av den aktuella nationella bestämmelsen skulle tillämpas, medan de fördragsfriheter som endast påverkades indirekt inte alls skulle beaktas. Idén återkom i målet *Cadbury Schweppes*²¹ då domstolen gjorde bedömningen att de ifrågasvarande skattereglerna huvudsakligen påverkade etableringsfriheten. Eventuella hinder för den fria rörligheten för tjänster eller kapital, ansågs endast var en

¹⁷ Ståhl och Persson Österman, s 65 ff.

¹⁸ Ståhl och Persson Österman, s 131. Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 236 ff.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-251/98 *C. Baars v. Inspecteur der Belastingen*, p 26.

²¹ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes*, p 31-33.

oundviklig följd av inskränkningarna i etableringsfriheten, och en självständig prövning mot dessa friheter ansågs därför inte vara motiverad. Det som EG-domstolen här använder sig av är i princip en *exklusiv tillämpningsmetod*, d.v.s. att en händelse eller transaktion endast anses kunna omfattas av en av fördragsfriheterna. I fråga om inomgemenskapliga relationer får en exklusiv tillämpningsmetod i regel inte särskilt stora konsekvenser, eftersom det slutligen i alla fall blir så att åtminstone en av fördragsfriheterna är tillämplig i det enskilda fallet. En exklusiv tillämpningsmetod har emellertid större konsekvenser vid tredjelandsrelationer. Denna problematik skall dock behandlas utförligt senare i arbetet.²²

Slutligen har domstolen i ett par fall vid konkurrens mellan fördragsfriheter, inte bara ansett att de aktuella fördragsfriheterna *skulle kunna* tillämpas parallellt, utan har de facto tillämpat två fördragsfriheter samtidigt, på en och samma transaktion. Utgångspunkten för bedömningen har då inte legat i den aktuella skatteregeln, utan i det skattesubjekt som träffas av regeln.²³

3.3 Rule of reason-doktrinen

Ett ovillkorligt förbud mot hinder för fri rörlighet kan inte i alltid anses stå i rimlig proportion till de konsekvenser som en fullständig liberalisering skulle få medlemsstaten i det enskilda fallet. EG-domstolen har därför utvecklat den så kallade rule of reason-doktrinen, enligt vilken inskränkningar i fördragsfriheterna under vissa förutsättningar kan anses vara godtagbara. Begreppet skulle snarast översättas till ”förufts-doktrinen” och har fått ett stort genomslag vid domstolens tillämpning av de grundläggande friheterna.²⁴

Rule of reason-doktrinen kan sägas ha karaktären av ett test, där domstolen prövar en nationell bestämmelse som i sig utgör en inskränkning av någon av de grundläggande friheterna, mot ett antal uppställda allmänna förhållningsregler. Enligt till exempel målet *Gebhart*²⁵ kan en annars fördragsstridig nationell bestämmelse anses rättfärdigad om fyra grundläggande kriterier är uppfyllda. För det första skall den aktuella regeln vara tillämplig på ett icke-diskriminerade sätt. Med detta avses att en öppet diskriminerande skatteregel aldrig kan rättfärdigas i enlighet med rule of reason-doktrinen. För det andra skall regeln framstå som motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, d.v.s. den fördragsstridiga inskränkningen skall uppvägas av de syften som ligger bakom den aktuella bestämmelsen. Vad som skall anses utgöra ett ”trängande allmänintresse” kan skilja sig åt beroende på vilket rättsområde som är aktuellt vid prövningen. För det tredje skall regeln vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som

²² Cordewener Axel, Kofler Georg W. & Schindler Clemence Philipp, *Free movement of capital and third countries: Exploring the outer boundaries with Lasartec, A and B and Holböck*, European Taxation 2007 s 371-376, s 372.

²³ Se till exempel mål C-436/00 *X och Y*.

²⁴ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 236 ff. Ståhl och Persson Österman, s 144 ff.

²⁵ Mål C-55/94 *Gebhard*, p 37.

eftersträvas. Detta krav tar sikte på den faktiska utformningen av den aktuella bestämmelsen. För det fjärde får inte regeln gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet, d.v.s. en proportionalitetsbedömning skall göras i varje enskilt fall. Bedömningsgrunderna är i princip de samma oavsett vilken av fördragsfriheterna som är för handen och oavsett vilket rättsområde som inskränkningen avser. För att en annars fördragsstridig regel skall godtas måste samtliga kriterier vara uppfyllda. Då domstolens bedömning är mycket restriktiv hör det inte till vanligheterna att en inskränkande regel faktiskt godkänns i enlighet med rule of reason-doktrinen.²⁶

4. EG-rätten och den direkta beskattningen

Medlemskapet i EU innebär förändringar på de flesta områden i den nationella rättsordningen, inklusive det skatterättsliga. Då statens rätt att självständigt bestämma hur medborgarna skall beskattas är djupt rotad i de flesta rättsordningar, finns ett här särskilt motstånd mot att göra avkall på den nationella normgivningsmakten. På den indirekta beskattningens område har medlemsstatarna dock kommit att acceptera en omfattande harmonisering med hänsyn till den inre marknaden. På den direkta beskattningens område är dock motståndet mot alltför långtgående samordning eller harmonisering fortfarande stort.²⁷ Frågan om den direkta beskattningen alls bör ingå i gemenskapens gemensamma skattepolitik är omtvistad. Det finns en viss oro för att en harmonisering av den direkta beskattningen inom unionen riskerar att resultera i att den nationella finansieringen av välfärdssystemet raseras. Utvecklingen har dock även uppmuntrats, med hänvisning till att den direkta beskattningen kanske inte har en lika uppenbar inverkan på handeln som den indirekta beskattningen, men att den är en faktor som påverkar såväl gränsöverskridande investering som etablering och anställning. En risk finns därmed att en icke-harmoniserad skattepolitik i det större perspektivet kan utgöra ett hinder för en optimal fördelning av resurser inom gemenskapen, något som i sin tur kan innebära ett hinder för den fria handeln mellan medlemsländerna. Inom den Europeiska unionen skall närmare 30 länders olika skattelagstiftningar och administrativa rutiner tacklas i samband med gränsöverskridande handel. På ett uppenbart sätt kan detta ha en hindrande inverkan på den fria handeln och den öppna inre marknaden. Detta anses även ge den europeiska marknaden en nackdel jämfört med till exempel USA som har en stor inhemsk marknad med, åtminstone på en statlig nivå, harmoniserade skatter.²⁸

²⁶ Ståhl och Persson Österman, s 144 ff.

²⁷ I skatterättsliga sammanhang, även inom unionen, använder man sig av begreppen direkt respektive indirekt beskattning. Den så kallade direkta beskattningen utgörs av skatter som är avsedda att bäras av de personer vilka är skyldiga att erlägga dem, till exempel inkomstskatten. Med begreppet indirekt beskattning avses istället skatter som de skattskyldiga, oftast företag, kan övervältra på andra, till exempel kunder eller anställda. Till den indirekta beskattningen räknas bland annat mervärdesskatt och punktskatter. Se till exempel Ståhl och Persson Österman, s 17.

²⁸ Terra Ben J.M & Wattel Peter J, *European Tax Law*, 4:e upplagan, Kluwer Law International 2005, s 239 f.

4.1 Direkt beskattning och EG-fördraget

Avseende den indirekta beskattningen finns i EG-fördraget uttryckliga bestämmelser om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning. Med stöd av bland annat artikel 90 och 93 EGF har man antagit direktiv och andra rättsakter genom vilka medlemsländernas regler om mervärdesskatter och punktskatter till stora delar är harmoniserade eller samordnade. Den EG-rättsliga utvecklingen på den indirekta beskattningens område har idag kommit långt. När det gäller den direkta beskattningens område finns däremot inte några uttryckliga regler om harmonisering eller samordning i fördraget. Till skillnad från den indirekta beskattningen har därför den gemenskapsrättsliga utvecklingen i form av upprättandet av bindande rättsakter gått mycket långsamt framåt. Under två decennier har endast ett fåtal direktiv utfärdats: moder/dotterbolags-, fusions-, ränte/royalty- och sparandedirektivet, samt ett direktiv om ömsesidigt bistånd²⁹. I brist på uttryckliga bestämmelser om harmonisering har direktiven antagits med stöd av artikel 94 EGF vilken är en bestämmelse av rent generell karaktär avseende tillnärmning av lagstiftning. Enligt denna artikel kan rådet enhälligt på förslag av kommissionen, och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och Sociala rådet, utfärda direktiv om tillnärmning av lagar och andra författningar i medlemsstaterna. Harmoniseringen får dock endast sträcka sig så långt som är nödvändigt för den gemensamma marknadens upprättande och funktion. Beslutstagande i enlighet med artikel 94 EGF är som framgår en lång och komplicerad process som dessutom innefattar ett krav på enhällighet.³⁰

4.2 Direkt beskattning och EG-domstolen

Regler som olikbehandlar gränsöverskridande åtgärder jämfört med inhemska sådana kan motverka den fria konkurrensen inom unionen. För att förhindra att bristen på regler om harmonisering av den direkta beskattningen försvårar upprättandet av en effektiv inre marknad, har EG-domstolen valt att driva den gemenskapsrättsliga utvecklingen framåt med hjälp av de grundläggande friheterna. Att fördragsfriheterna även är tillämpliga på skatterättsliga området fastslogs första gången av EG-domstolen i målet *Avoir fiscal*³¹. Det blev därmed klart att det faktum att skattereglerna inte harmoniserats inom unionen, *inte* betydde att de grundläggande fördragsfriheterna kunde åsidosättas.³² Fördragsfriheterna är inte bara tillämpliga på indirekta skatteregler utan kan även tillämpas på regler om direkt beskattning. Det finns ett stort antal exempel där medlemsländers direkta skatteregler har underkänts då de ansetts utgöra hinder för

²⁹ Rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område.

³⁰ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 217 f. Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International 2005, s 1 f.

³¹ Mål C-270/83 *Avoir fiscal*.

³² Ståhl och Persson Österman, s 65.

den fria rörligheten inom unionen.³³ Även Sverige har vid ett flertal tillfällen tvingats anpassa sin direkta skattelagstiftning som en följd av EG-domstolens tillämpning av fördragsfriheterna.³⁴ EG-domstolen har således – genom tillämpning av fördragsfriheterna – kommit att få ett stort inflytande på den direkta beskattningen, trots att det inte finns någon gemensam vilja hos medlemsstaterna att genomföra en harmonisering på området. Att den gemenskapsrättsliga utvecklingen på området har drivits på initiativ av EG-domstolen och inte av lagstiftaren, har varit kontroversiellt. Idag är det dock allmänt accepterat att domstolen genom tillämpning av fördragsfriheterna kan göra ingripanden i de medlemsstaternas direkta skattelagstiftning.³⁵

4.2.1 De skatterättsliga rättfärdigandegrunderna

Den i praxis utvecklade rule of reason-doktrinen innebär att vissa inskränkningar i de grundläggande friheterna kan anses rättfärdigade mot bakgrund av en rimlighetsbedömning.³⁶ En grundläggande förutsättning som måste uppfyllas för rättfärdigande är att en annars fördragsstridig nationell regel framstår som motiverad med hänsyn till ett ”trängande allmänintresse”. Rule of reason-doktrinen är allmänt gällande och är tillämplig oavsett inom vilket rättsområde som fördragsfriheterna aktualiseras. Vad som skall anses utgöra ett trängande allmänintresse kan därmed skilja sig åt beroende på det aktuella rättsområdet i det enskilda fallet. På det skatterättsliga området har det i praxis utvecklats ett antal grunder som rent principiellt anses kunna rättfärdiga hinder för den fria rörligheten inom unionen, de så kallade skatterättsliga rättfärdigandegrunderna. Samma rättfärdigandegrunder gäller oavsett vilken av fördragsfriheterna som är aktuell i det enskilda fallet.³⁷ Skillnad kan dock föreligga i fråga om tredjelandsrelationer. Detta avsnitt behandlar endast tillämpningen av skatterättsliga rättfärdigandegrunder i förhållande till medlemsländerna att behandlas. Tillämpningen i förhållande till tredje land behandlas istället närmare nedan i avsnitt 7.2.

Inom unionen har endast tre olika grunder principiellt ansetts kunna utgöra skäl för rättfärdigande av inskränkningar i den fria rörligheten. Dessa är i) behovet av en effektiv skattekontroll, ii) förhindrande av skatteflykt, samt iii) bevarande av skattesystemets inre sammanhang.

³³ Se till exempel mål C-35/98 *Verkooijen*, C-319/02 *Manninen*, C-364/01 *Barbier* avseende den fria rörligheten för kapital. Se till exempel mål C-42/02 *Lindman* avseende den fria rörligheten för tjänster, samt mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* och C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* avseende etableringsfriheten.

³⁴ Se till exempel mål C-118/96 *Safir*, C-436/00 *X och Y*, C-422/01 *Skandia*.

³⁵ Dahlberg, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment...*, s 1 f.

³⁶ Se ovan, avsnitt 3.2.

³⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 236 ff.

i) Effektiv skattekontroll

EG-domstolen har rent principiellt uttalat att upprätthållandet av en effektiv skattekontroll kan vara nödvändigt för att hindra åsidosättanden av en medlemsstats lagar och andra författningar.³⁸ Nationella skatteregler som inskränker den fria rörligheten inom unionen skulle således kunna vara motiverade på denna grund. Omständigheterna har dock ännu inte i något mål varit sådana att denna grund faktiskt har accepterats. Vanligtvis hindras rättfärdigandet av att de aktuella skattebestämmelserna anses överskrida gränsen för vad som kan anses proportionerligt.³⁹ Klart är att behovet av en effektiv skattekontroll i varje fall inte kan motivera en skatterättslig åtgärd som utgör ett totalt förbud mot att utöva en grundläggande frihet.⁴⁰ I ett flertal mål har även rättfärdigandet förhindrats med hänvisning till direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd, enligt vilket medlemsstaternas behöriga myndigheter skall utbyta all information som kan möjliggöra en riktig beskattning av inkomst och kapital.⁴¹ Av dessa mål kan man utläsa att EG-domstolen anser att behovet av effektiv skattekontroll inte kan rättfärdiga en inskränkning om det ändå finns möjlighet att utöva tillräcklig kontroll genom tillämpning av direktivet.⁴² I målet *Kommissionen mot Frankrike* ansåg den franska regeringen att en inskränkande skatteregel, trots att direktiv 77/799/EEG var tillämpligt, borde bedömts vara rättfärdigad. Som skäl för rättfärdigande anförde den franska regeringen att direktivet är ineffektivt och saknar verkan i de medlemsstater som tillämpar banksekretess. EG-domstolen ansåg dock att den omständligheten att det är omöjligt att begära ett sådant samarbete, inte kan rättfärdiga att en skatteförmån nekas för inkomster som erhållits i dessa stater.⁴³ Det är uppenbart att domstolen ställer höga krav, och det torde vara svårt att i praktiken få gehör för argumentet att det föreligger ett behov av effektiv skattekontroll inom unionen.

ii) Förhindra skatteflykt

En annan grund som ännu i godtagits, men som enligt den allmänna uppfattningen borde kunna accepteras som grund för rättfärdigande är behovet att förhindra skatteflykt.⁴⁴ Anledningen till att någon nationell inskränkande skatteregel ännu inte har godtagits på denna grund är att bestämmelserna i regel anses vara alltför ingripande i förhållande till sitt syfte. Ofta beror detta på att de nationella skattereglerna är alltför oprecisa och schablonmässiga i sin utformning, och därmed utan urskiljning träffar alla transaktioner av ett visst slag. Domstolen tycks i enlighet med detta regelmässig neka undantag för nationella bestämmelser som är mekaniska och

³⁸ Se mål C-250/95 *Futura participation*, p 31 och mål C-254/97 *Baxter*, p 18.

³⁹ Se till exempel mål C-250/95 *Futura participation*. Se även Ståhl och Persson Österman, s 147 f.

⁴⁰ Se till exempel mål C-478/98 *Kommissionen mot Belgien*, p 45.

⁴¹ Rådets direktiv 77/799/EEG, artikel 1.1.

⁴² Ståhl och Persson Österman, s 147 f.

⁴³ Mål C-334/02 *Kommissionen mot Frankrike*, p 32.

⁴⁴ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 239 ff.

allmänna i sin utformning.⁴⁵ Däremot torde nationella skatteregler som innebär att en prövning skall göras i varje enskilt fall och som har till specifikt syfte att förhindra rent konstlade upplägg för att undvika nationell beskattning, kunna godkännas av domstolen.⁴⁶

iii) Skattesystemets inre sammanhang

Till skillnad från de övriga grunderna har önskan att bevara skattesystemets inre sammanhang vid ett tillfälle accepterats av EG-domstolen som grund för rättfärdigande av inskränkningar i den fria rörligheten för arbetstagare. I målet *Bachmann*⁴⁷ ansåg domstolen att de nationella reglerna om avdragsförbud för försäkringspremier till utländska försäkringsbolag var rättfärdigade. Detta eftersom det i det aktuella systemet fanns en direkt koppling mellan avdragsrätt för premier och skatteplikt för utfallande försäkringsbelopp.⁴⁸ Genom senare avgöranden har dock domstolen avsevärt beskurit möjligheten att rättfärdiga inskränkningar på denna grund. Inte i något av de fyrtiotal skattemål som senare har behandlats har domstolen accepterat skattesystemets inre sammanhang som en grund för begränsning av den fria rörligheten inom unionen.⁴⁹ Huruvida skattesystemets inre sammanhang ännu har någon relevans som skatterättslig rättfärdigandegrund framstår därmed som oklart.⁵⁰ Enligt Terra och Wattel verkar det snarast som om domstolen ångrar att man en gång accepterat skattesystemets inre sammanhang som en rättfärdigandegrund, och att man därför gör det man kan för att rätta till sitt ”misstag”.⁵¹

Förutom de tre ovan nämnda har ett stort antal argument anförts av medlemsstaterna för att få behålla nationella skatteregler som olikbehandlar gränsöverskridande transaktioner jämfört med inhemska sådana. De flesta av grunderna avvisas regelmässigt av domstolen med motiveringen att de inte utgör ett sådant trängande allmänintresse som omfattas av rule of reason-doktrinen. Grunder som ännu inte ansetts rättfärdiga inskränkningar är till exempel; allmänna administrativa skäl, önskemål att gynna landets ekonomi, skyddandet av skattebasen samt att den skattemässigt missgynnade personen kompenseras genom andra skattefördelar.⁵² Sammanfattningsvis framgår av EG-domstolens praxis att de skatterättsliga rättfärdigandegrunderna tillämpas mycket restriktivt inom unionen, och att det ställs höga krav för att en nationell skattebestämmelse som inskränker de grundläggande friheterna skall godtas.

⁴⁵ Ståhl och Persson Österman, s 148 f.

⁴⁶ Se till exempel mål C-324/05 *Lankhorst-Hohorst*, mål C- 436/00 *X och Y* samt mål C-9/02 *Lasteyrie*.

⁴⁷ Mål C-204/90 *Bachmann*.

⁴⁸ Ståhl och Persson Österman, s 149.

⁴⁹ Se till exempel mål C- 484/93 *Svensson och Gustavsson*, C- 35/98 *Verkooijen*, C-251/98 *Baars*, C-319/02 *Manninen*.

⁵⁰ Ståhl och Persson Österman, s 156.

⁵¹ Terra och Wattel, s 105 ff.

⁵² Ståhl och Persson Österman, s 146 f och Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 256 ff.

5. Den fria rörligheten för kapital

5.1 Inledning

Fri rörlighet för kapital är en nödvändig förutsättning för en väl fungerande öppen marknad och utgör ett viktigt komplement till de övriga fördragsfriheterna. En liberalisering av gränsöverskridande kapitalrörelser innebär bland annat att företag och enskilda kan placera sina investeringar i det land de anser vara ekonomiskt lämpligast. Det ger även banker och försäkringsbolag möjlighet att konkurrera över nationsgränserna.⁵³ Friheten regleras i kapitel 4 artiklarna 56-60 EGF. Den fria rörligheten för kapital skiljer sig från de andra fördragsfriheterna i flera avseenden. Den viktigaste skillnaden ligger i att artikeln är tillämplig – inte bara på restriktioner inom unionen – utan även på nationella åtgärder och bestämmelser som verkar hindrande för kapitalrörelser till och från tredje land. Till skillnad från övriga fördragsfriheter har den fria rörligheten för kapital även en obegränsad personkrets. Detta innebär att friheten kan åberopas av såväl medborgare från medlemsstaterna som av medborgare från tredje länder.⁵⁴ Eftersom artikel 56.1 EGF omfattar alla typer av kapitalrörelser har den fria rörligheten för kapital dessutom ett brett tillämpningsområde jämfört med de andra fördragsfriheterna. Ytterligare en skillnad är att den fria rörligheten för kapital begränsas genom flera undantag direkt i fördraget. Undantagsbestämmelserna innebär att det, i varje fall i förhållande till tredje land, finns ett större utrymme för medlemmarna att behålla nationella inskränkande regler.⁵⁵

Jag skall nedan se närmare på den fria rörligheten för kapital och dess relation till den direkta beskattningen. I detta avsnitt kommer fokus att ligga på tolkningen och tillämpningen av den fria rörligheten för kapital i samband med relationer *medlemsländerna emellan*. Tillämpningen av den fria rörligheten för kapital i relation till tredje land kommer att istället behandlas utförligt senare i arbetet.⁵⁶ Avsnittet är disponerat på följande sätt: Inledningsvis i punkt 5.2 redogörs för utvecklingen av den fria rörligheten för kapital fram till idag. Därefter utreds i punkt 5.3 förhållandet mellan den fria rörligheten för kapital och den direkta beskattningen. I punkt 5.4 behandlas det materiella tillämpningsområdet av artikel 56.1 EGF. Fokus ligger här på begreppen kapitalrörelser och restriktioner och dess tillämpning i relation till andra medlemsländer på den direkta beskattningens område. Avslutningsvis redogörs i punkt 5.5 för de fördragsreglerade begränsningarna i den fria rörligheten för kapital. Särskild tyngd läggs på artikel 58 EGF och dess relation till rule of reason-doktrinen.

⁵³ Bernitz och Kjellgren, s 271 ff.

⁵⁴ I praxis har friheten åberopats av medborgare från tredje länder i ett flertal fall. Se till exempel de förenade målen C-358/93 och C-416/93 *Bordessa*, de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera* samt mål C-484/93 *Svensson och Gustavsson*. Se även Ståhl, *Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land*, SN 2003 s 590-598.

⁵⁵ Ståhl och Persson Österman, s 130 f.

⁵⁶ Se nedan, avsnitt 6-8.

5.2 Historik

Den fria rörligheten för kapital har en kortare historia i EG-rätten än övriga fördragsfriheter. Principen återfanns i och för sig redan i Romfördraget i artiklarna 67 till 73, men hade då snarast formen av en övergripande målsättning. Den fria rörligheten för kapital sträckte sig endast till en skyldighet att avlägsna restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemmarna i situationer när obehindrad rörlighet var *nödvändigt* för en fungerande inre marknad. De dåvarande bestämmelserna inrymde även en allmän uppmaning att undvika införandet av *nya* restriktioner för gränsöverskridande kapitalrörelser inom gemenskapen. På grund av sin närmast pragmatiska utformning ansågs fördragsbestämmelsen om fri rörlighet för kapital, till skillnad från övriga fördragsfriheter, inte kunna tillerkännas direkt effekt i medlemsländerna.⁵⁷ År 1988 antog medlemsstaterna direktiv 88/361/EEG⁵⁸ som skulle fungera som vägledning vid tolkning och tillämpning av den fria rörligheten för kapital. Enligt direktivets artikel 1.1 skulle medlemsstaterna, i den mån annat inte föreskrevs, avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. Till skillnad från fördragsbestämmelsen ansågs direktivet vara tillräckligt precist och ovillkorligt för att den fria rörligheten för kapital skulle kunna tillerkännas direkt effekt i förhållande till andra medlemsländer.⁵⁹ I linje med detta infördes snart därefter principen om fria kapitalrörelser i en ”ovillkorlig form” i artikel 56.1 EGF i samband med genomdrivandet av Maastrichtfördraget år 1994.

Idén om att utsträcka den fria rörligheten för kapital till att även omfatta tredje land kom till uttryck redan i direktiv 88/361/EEG. Enligt artikel 7.1 skulle medlemmarna – även i fråga om överföringar som skedde till och från tredje land och som hänför sig till kapitalrörelser – sträva efter att uppnå samma grad av liberalisering som tillämpades i fråga om transaktioner med personer bosatta i andra medlemsstater. Det som i direktivet endast angavs som en allmän målsättning infördes i samband med Maastrichtfördraget direkt i artikel 56.1 EGF, i en lika ovillkorlig utformning som den för kapitalrörelser inom unionen. I målet *Sanz de Lera*⁶⁰ slog EG-domstolen fast att den fria rörligheten för kapital har direkt effekt även i relation till tredje land.

⁵⁷ Craig Paul och De Burca Gráinne, *EU Law - Text, cases and materials*, 4:e upplagan, Oxford University Press 2007, s 723.

⁵⁸ Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

⁵⁹ Mål C-358/93 *Bordessa*.

⁶⁰ Förenade målen C 163/94, C 165/94 och C-250/94, *Sanz de Lera med flera*.

5.3 Fri rörlighet för kapital och direkt beskattning

Som tidigare nämnts är samtliga fördragsfriheter tillämpliga på i princip alla rättsområden som kan påverka upprättandet av den gemensamma inre marknaden, inklusive den direkta beskattningens område. Att artikel 56.1 EGF även är tillämplig på direkta skatteregler som påverkar rörligheten för kapitalrörelser såväl inom unionen som mellan medlemsstater och tredje land står klart, eftersom EG-domstolen regelbundet vidtar sådana prövningar.⁶¹ Av praxis framgår att den fria rörligheten för kapital kan tillämpas inte bara på sådana nationella direkta skatteregler som direkt påverkar kapitalrörelser så som förmögenhets- eller stämpelskatt, utan även på skatteåtgärder av mer generell natur så som till exempel inkomstbeskattning av privatpersoner och företag.⁶²

5.4 Tillämpningsområdet artikel 56.1 EGF

De grundläggande förutsättningarna för tillämpligheten av artikel 56.1 EGF är, för det första, att det är frågan om en kapitalrörelse, och för det andra, att det är frågan om en restriktion. Den innebörd man ger dessa begrepp är således helt avgörande för om den fria rörligheten för kapital är tillämplig i det enskilda fallet. Nedan skall jag se närmare på hur begreppen kapitalrörelser och restriktioner tolkas vid tillämpningen av den fria rörligheten för kapital vid inomgemenskapliga relationer.

5.4.1 Kapitalrörelser

Någon närmare definition av begreppet kapitalrörelser finns inte i fördragstexten, och ledning avseende tolkningen av begreppet måste därför sökas på annat håll. I avsikt att fungera som hjälp vid tillämpningen av den fria rörligheten för kapital utfärdades direktiv 88/361/EEG. En av direktivets huvudsakliga funktioner var att ange riktlinjer för tolkningen av begreppet kapitalrörelser. Dessa är samlade i nomenklaturen i direktivets bilaga 1, vilken tillerkändes direkt effekt tillsammans med övriga direktivsbestämmelser.⁶³ Trots att direktiv 88/361/EEG antogs när bestämmelsen om den fria rörligheten för kapital såg annorlunda ut, anses direktivets nomenklatur fortfarande ha relevans och utgör nu den främsta källan till vägledning avseende

⁶¹ Se till exempel mål C-35/98 *Verkooijen*, mål C-436/00 *X och Y*. C-102/05 *Skatteverket mot A och B*, och mål C-492/04 *Lasertec*.

⁶² Smit Daniel S., *The relationship between the free movement of capital and the other EC Treaty freedoms in third country relationships in the field of direct taxation: a question of exclusivity, parallelism or causality?*, EC Tax Review 2007, s 252-267, s 253 ff. Se även mål C-157/85 *Brugnoni and Ruffinengo* där domstolen slog fast att den fria rörligheten för kapital inte bara omfattar överföring av tillgångar till och från landet, utan omfattar alla de regler som kan resultera i att möjligheten att utföra den underliggande transaktionen inskränks.

⁶³ Se ovan, avsnitt 5.2.

tolkningen av begreppet.⁶⁴ Nomenklaturen är uppbyggd som en förteckning över olika typer av transaktioner som kan omfattas av begreppet. Där framgår att kapitalrörelser kan utgöras av rent finansiella placeringar såväl som av olika typer av direktinvesteringar i till exempel fastigheter eller etableringar. Smit anser att kapitalrörelser i princip kan delas in i tre huvudkategorier⁶⁵: i) *direkta investeringar*, i form av till exempel etablering eller utvidgning av filialer eller nya bolag samt förvärv i nya eller befintliga företag, ii) *portföljinvesteringar*, till exempel i värdepapper, finansiella lån eller säkerheter, samt iii) *andra investeringar*, så som lån, arv och överföring av tillgångar och patent. Av ingressen stycke 3 framgår att listan *inte* skall tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för den övergripande principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser. Uppräkningen är således inte uttömmande, utan utgör endast en exemplifiering av transaktioner som kan omfattas av begreppet.⁶⁶ Det kan därmed anses stå klart att artikel 56.1 EGF är avsedd att omfatta kapitalrörelser i vid mening, i varje fall i fråga om inomgemenskapliga relationer.⁶⁷

Den generösa tolkningen av begreppet kapitalrörelser medför att det inte alltid är möjligt att dra en tydlig gräns mellan den fria rörligheten för kapital och de andra fördragsfriheterna. Fördragsfriheternas materiella tillämpningsområden överlappar rent av varandra i vissa delar. Det framgår till exempel direkt av nomenklaturen i direktiv 88/361/EEG att den fria rörligheten för kapital, genom sin definition, till viss del överlappar tillämpningsområdena för etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster. En etablering kan till exempel samtidigt innefatta en kapitalrörelse, liksom en tillhandahållen tjänst samtidigt kan innefatta ett moment av kapitalöverföring.⁶⁸ Faktum är att det finns en uppenbar koppling mellan den fria rörligheten för kapital och de andra fördragsfriheterna eftersom möjligheten att effektivt konkurrera över gränserna, genom till exempel tjänster eller etablering, förutsätter att det även finns möjlighet att placera och investera kapital på lika villkor som inhemska aktörer.⁶⁹

5.4.2 Restriktioner

Liksom flera av de övriga fördragsfriheterna är den fria rörligheten för kapital uttryckt som ett restriktionsförbud, och tolkas normalt som ett förbud mot diskriminerande och icke-diskriminerande hinder för den fria rörligheten inom unionen. Som tidigare nämnts har dock EG-domstolen valt att på det skatterättsliga området istället tolka fördragsfriheterna närmast

⁶⁴ Mål C-222/97 *Trummer and Mayer*, p 21. Dahlberg, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment...*, s 283.

⁶⁵ Smit, *The relationship between the free movement of capital...*, s 253.

⁶⁶ Se till exempel mål C-35/98 *Verkooijen* där EG-domstolen klassat utdelning från bolag som en form av kapitalrörelse, trots att utdelning inte nämns i uppräknningen i nomenklaturen.

⁶⁷ Dahlberg, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment...*, s 283 ff.

⁶⁸ Ståhl och Persson Österman, s 130 f.

⁶⁹ Bernitz och Kjellgren, s 271 ff.

som förbud mot negativ särbehandling.⁷⁰ Av praxis följer att den fria rörligheten för kapital därmed i princip kommit att utgöra ett krav på skattemässig likabehandling av gränsöverskridande förhållanden och transaktioner jämfört med inhemska sådana. Bland annat omfattar förbudet nationella regler som avskräcker personer som är bosatta i en medlemsstat från att investera i denna medlemsstat, eller som avskräcker de som är bosatta i denna medlemsstat från att investera i andra stater.⁷¹ I målet *Verkooijen*⁷² prövades de nederländska reglerna om beskattning av utdelningar mot den fria rörligheten för kapital. Enligt reglerna var utdelning upp till ett visst belopp skattefritt, dock förutsatt att utdelningen härrörde från aktie eller andel i ett bolag för vilken det erlagts nederländsk skatt på aktieutdelning. Domstolen ansåg att regeln utgjorde ett otillåtet hinder då den dels hade en avskräckande effekt för inhemska medborgare som ville investera i utländska bolag, och dels försvårade möjligheten för utländska bolag att anskaffa kapital från Nederländerna eftersom det var skatterättsligt mindre gynnsamt att äga aktier i sådana bolag.⁷³ Det är viktigt att poängtera att den fria rörligheten för kapital inte innebär något krav avseende hur de specifika skattereglerna skall se ut, utan endast kan medföra att befintliga regler underkänns.⁷⁴

EG-domstolen gör en kvalitativ bedömning för att avgöra om en nationell skatteregel utgör en fördragsstridig begränsning. Detta innebär att domstolen endast bedömer om negativ särbehandling föreligger och inte tar hänsyn till om hindret är obetydligt till belopp eller antalet drabbade personer. Även ett obetydligt hinder kan således anses vara fördragsstridigt. Vid prövningen bedöms varje skatteregel separat, och man beaktar inte hur flera olika skatteregler påverkar en enskild persons sammantagna situation.⁷⁵

5.5 Undantagsbestämmelser

Den fria rörligheten för kapital begränsas genom ett flertal undantagsbestämmelser i artiklarna 57-60 EGF. Majoriteten av undantagen är tillämpliga uteslutande i förhållande till tredje land, och hinder för kapitalrörelser till och från andra medlemsländer kan inte godkännas på denna grund. Endast en av undantagsbestämmelserna, artikel 58, är tillämplig både vid inomgemenskapliga relationer och i relation till tredje land. Det ankommer på den aktuella medlemsstaten att visa att en undantagsbestämmelse är tillämplig i det enskilda fallet.

⁷⁰ Se ovan, avsnitt 3.1.

⁷¹ Se till exempel mål C-513/03 *van Hilten-van der Heijden* och C-319/02 *Manninen*.

⁷² Mål C-35/98 *Verkooijen*. Prövningen gjordes mot direktiv 88/361/EEG artikel 1.1, då de dåvarande fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital, artikel 67, inte hade tillerkänts direkt effekt.

⁷³ Se Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 267 f.

⁷⁴ Ståhl och Persson Österman, s 131 ff. Praxis är dock inte helt entydig. Se målet C-439/97 *Sandoz*.

⁷⁵ Ståhl och Persson Österman, s 67.

5.5.1 Undantag enligt artikel 58 EGF

Eftersom artikel 58 EGF är allmän i sin karaktär och är tillämplig vid såväl inom- som utom-gemenskapliga relationer, utgör artikeln det viktigaste undantaget från den fria rörligheten för kapital. Undantaget infördes i fördraget samtidigt som nuvarande artikel 56.1 EGF, d.v.s. genom Maastrichtfördraget år 1994. Artikel 58 EGF lyder:

1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Artikel 58.1(a) EGF är i princip en kodifiering av sedan tidigare gällande praxis. Enligt denna kan en skattemässig olikbehandling på grund av skillnader i bostadsort godtas eftersom situationerna inte anses vara objektivt jämförbara. Undantaget gör det möjligt för medlemsländer som använder sig av hemvistbegreppet för att skilja på begränsat och obegränsat skatteskyldiga att behålla detta system.⁷⁶

Artikel 58.1(b) EGF är ett undantag av mer generell karaktär. Bestämmelsen innebär att en nationell skatteregel som särbehandlar gränsöverskridande transaktioner, kan tillåtas ifall olikbehandlingen är objektivt motiverad. Den aktuella skatteregeln skall ha införts i avsikt att skydda det nationella skattesystemet och åtgärden skall ha varit nödvändig för att uppnå detta syfte. Faktorer som kan beaktas är till exempel allmän ordning och förhindrande av skatteflykt. Prövningen innefattar även en proportionalitetsbedömning. Vid denna bör medlemsstaten visa att den aktuella skatteregeln inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelsen. En nationell skatteregel som hindrar fria kapitalrörelser kan, i enlighet med artikel 58.3 EGF, aldrig godtas om den bedöms utgöra medel för godtycklig diskriminering eller utgör en förtäckt begränsning av den fria rörligheten. För att det uppgivna syftet med inskränkningen skall verka trovärdigt bör medlemsstaten visa att man har vidtagit effektiva

⁷⁶ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 271. Se till exempel mål C-279/93 *Schumacker* och C-35/98 *Verkooijen*.

åtgärder för att uppnå samma mål även i relation till inhemska förhållanden. Inom unionen tolkas artikel 58 EGF restriktivt och gör möjligheten till undantag begränsad.⁷⁷

5.5.1.1 Artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen

Den rimlighetsbedömning som vidtas inom ramarna för artikel 58 EGF kan tyckas ha påfallande likheter med den prövning som görs inom ramarna för rule of reason-doktrinen. En återkommande fråga i doktrin har därmed varit hur de två förhåller sig till varandra, och vilken betydelse de skatterättsliga rättfärdigandegrunderna har vid tillämpningen av den fria rörligheten för kapital. Frågan är dock idag i stort sett utredd.

När artikel 58 EGF infördes i fördraget tillämpades redan rule of reason-doktrinen i praxis.⁷⁸ Ändå bestämde sig lagstiftaren för att införa detta undantag i fördraget i samband med den fria rörligheten för kapital. Tidigare ställde man sig frågan om detta tydde på att artikel 58 EGF var avsedd att fungera som en utvidgning av rule of reason-doktrinen, och att det därmed skulle finnas större möjlighet till undantag från den fria rörligheten för kapital än från de andra fördragsfriheterna. Den allmänna uppfattningen idag är dock att artikel 58 EGF i själva verket utgör en kodifiering av rule of reason-doktrinen och inte en utvidgning av densamma.⁷⁹ De rättfärdigande grunder som i praxis utvecklats för de övriga fördragsfriheterna anses vara tillämpliga även i samband med den fria rörligheten för kapital.⁸⁰

Varför man valt att stadfästa rule of reason-doktrinen endast i samband med den fria rörligheten för kapital är inte helt klart. Troligt är att artikel 58 EGF är ett resultat av en oro som har samband med det breda materiella tillämpningsområde som utmärker de fria kapitalrörelserna, samt det faktum att dessa har utsträckts till tredje land. Artikeln kan vara ett uttryck för medlemsländernas vilja att begränsa inverkan av den fria rörligheten för kapital och säkra sin egen suveränitet på det skatterättsliga området. Artikel 58 EGF kan även ha varit ett sätt att skingra farhågor om att den fria rörligheten för kapital annars skulle underlätta skatteflykt och otillbörlig skatteplanering.⁸¹

⁷⁷ Craig & De Burca, s 647 f.

⁷⁸ Se till exempel mål C-55/94 *Gebhard*.

⁷⁹ Se till exempel mål C-35/98 *Verkooijen* där det framgår att domstolen anser att artikel 58 EGF har ett nära samband med rule of reason-doktrinen. Se även Terra och Wattel, s 22 ff. Ståhl och Persson Österman, s 143 f. Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 271 f. Cordewener Axel, Kofler Georg W. & Schindler Clemence Philipp, *Free movement of capital, third country relationships and national tax law: An emerging issue before the ECJ*, European Taxation 2007 s 107-119, s 114 ff.

⁸⁰ Ståhl och Persson Österman, s 142 ff.

⁸¹ Terra och Wattel, s 22 ff. Plansky Patrick - *The impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries*, ur Lang Michael m.fl., *Tax treaty law and EC law*, s 293, Linde 2007, s 305 f.

5.5.2 Övriga undantagsbestämmelser

Till skillnad från artikel 58 EGF är övriga undantagsbestämmelser i kapitel 4 EGF – artikel 57, 59 och 60 – endast tillämpliga på åtgärder som hindrar kapitalrörelser till och från tredje land. Det mest använda av dessa undantag är artikel 57 EGF. Artikel 57 är indelad i två punkter. Enligt 57.1 EGF kan nationella regler som begränsar rörligheten av vissa typer av kapitalrörelser godtas om dessa var i kraft den 31 december 1993. De kategorier av kapitalrörelser som omfattas av undantaget räknas upp i artikeln och är; direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Bestämmelsen verkar av sin utformning inte lämna mycket utrymme för diskussion, men ger i praxis upphov till vissa frågor avseende tolkningen. Frågor som diskuterats är bland annat vid vilken tidpunkt en regel skall anses ha varit ”i kraft”, samt hur bestämmelsen skall tillämpas i relation till nya unionsmedlemmar.⁸² Artikel 57.2 EGF innebär en möjlighet att, under vissa förutsättningar, godkänna inskränkningar i den fria rörligheten för kapital till och från tredje land genom ett enhälligt beslut av rådet. Undantaget är begränsat till att endast omfatta samma kategorier av kapitalrörelser som räknas upp i artikel 57.1 EGF och bestämmelsen tillämpas sällan. Slutligen utgör även artiklarna 59 och 60 EGF möjligheter till undantag från den fria rörligheten för kapital i tredjelandsrelationer. Artiklarna tar närmast sikte på exceptionella situationer och nödgärder, och tillämpas således endast i undantagsfall. Av utrymmesskäl kommer undantagen i artiklarna 57, 59 och 60 EGF inte att behandlas närmare i detta arbete.

⁸² Plansky, s 300 ff.

6. Problematiken kring den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land på den direkta beskattningens område

Artikel 56.1 EGF innebär ett förbud mot restriktioner av fria kapitalrörelser såväl mellan medlemsländer, som mellan medlemsländer och tredje land. Jämfört med rättsläget vid rent inomgemenskapiga relationer vilket idag är relativt väl utrett präglas dock tillämpningen i förhållande till tredje land ännu av oklarhet. I detta avsnitt skall jag se närmare på problematiken kring den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land, med särskilt fokus på den direkta beskattningen. Ett sätt att förstå problematiken är genom att titta på bestämmelsen med utgångspunkt i EG-domstolens vanligaste tolkningsmetoder – den textuella tolkningen, den funktionella tolkningsmetoden och den systematiska tolkningen. Vid tolkningen av bestämmelsen i inomgemenskapliga relationer blir utfallet i regel nästan det samma oavsett vilken metod man använder sig av. Om man däremot, i samband med att regeln tillämpas i tredjelandsrelationer, använder sig av olika tolkningsmetoder finns en stor risk att utfallen av prövningarna väsentligt kommer att skilja sig åt.

6.1 Textuell tolkning

Om man använder sig av en renodlad textuell tolkningsmetod vid tillämpningen av artikel 56.1 EGF finner man ingenting som tyder på att bestämmelsen skall tillämpas annorlunda i förhållande till tredje land än mellan länder inom unionen. Enligt en textuell tolkning är samtliga restriktioner för kapitalrörelser förbjudna såvida det inte föreligger en undantags-situation i enlighet med artikel 57-60 EGF.⁸³

Pistone är av uppfattningen att det är svårt att förbise artikelns ordalydelse. Detta då han anser att ingenting i artikelns utformning indikerar att den fria rörligheten för kapital skulle vara avsedd att tillämpas snävare i förhållande till tredje land än gentemot unionsmedlemmar. Han anser att det inte heller kan vara en tillfällighet att artikel 56.1 EGF till sin utformning skiljer sig från de övriga fördragsfriheterna genom att inkludera även icke-medlemmar. Pistone menar därför att artikel 56.1 EGF i och med sin ordalydelse utgör en förpliktelse för medlemsstaterna att garantera en jämlik tillämpning av den fria rörlighet för kapital, oavsett vilka länder som är inblandade i det enskilda fallet.⁸⁴

⁸³ Ståhl, Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land, s 592

⁸⁴ Pistone Pasquale, *The impact of European law on the relations with third countries in the field of direct taxation*, Intertax 2006 s 234-244, s 236 f.

6.2 Funktionell tolkning

Som tidigare nämnts innebär en funktionell tolkningsmetod att tolkningen görs i ljuset av den aktuella bestämmelsens grundläggande syften och ändamål. Inledningsvis måste man dock ta ställning till om en sådan tolkningsmetod överhuvudtaget kan användas för att ge artikel 56.1 EGF olika innebörd beroende på vilka länder som är inblandade i det enskilda fallet – trots att den faktiska ordalydelsen inte lämnar något utrymme för olikbehandling.

6.2.1 Kan en funktionell tolkning av artikel 56.1 EGF ge ett annat resultat än den textuella?

Att artikel 56.1 EGF, trots sin ordalydelse, inte tvunget måste tillämpas på samma sätt gentemot tredje land som i relation till unionsmedlemmar kan till exempel stödjas genom en parallell till EG-domstolens syn på tolkningen av EES-avtalet⁸⁵. Till sin utformning är avtalet i vissa delar mycket likt EG-fördraget, och där finns ett flertal bestämmelser som är identiska med motsvarande bestämmelser i EGF. I samband med att EES-avtalets ingicks gjorde EG-domstolen ett principiellt yttrande⁸⁶ angående tolkning och tillämpning av avtalets bestämmelser. Domstolen fastställde då att den omständigheten att bestämmelser i avtalet om skapandet av ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde och motsvarande bestämmelser i gemenskapsrätten är likalydande, inte betyder att de nödvändigtvis måste ges en identisk tolkning. Domstolen konstaterade att ett internationellt fördrag inte enbart skall tolkas mot bakgrund av sin ordalydelse, utan även mot bakgrund av de målsättningar som avtalet avser att uppfylla. EG-fördraget har ett långtgående syfte att uppnå ekonomisk integration för upprättandet av en inre marknad och en ekonomisk och monetär union. EES-avtalet å andra sidan syftar endast till att uppnå fri handel och möjliggöra gränsöverskridande konkurrens mellan avtalets parter. Eftersom avtalens syften skiljer sig åt, finns enligt EG-domstolen inte någon garanti för homogenitet mellan rättsreglerna i EES-avtalet och EG-fördraget, trots att de har samma innehåll och ordalydelse.⁸⁷ Även i samband med tolkning av frihandelsavtal med tredje land har EG-domstolen uttalat att skillnader i avtalens syften kan medföra att likalydande bestämmelser inte garanteras en identisk tolkning.⁸⁸ Ståhl menar, att trots att domstolens uttalanden är gjorda i en annan rättslig kontext än den som artikel 56.1 EGF befinner sig i, d.v.s. inom EG-fördraget självt, utgör dessa ett klart stöd för att bestämmelsen om fri rörlighet för kapital bör tolkas utifrån sina egna syften och inte främst utifrån sin ordalydelse. Enligt Ståhl innebär detta att den fria rörligheten för kapital kan

⁸⁵Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Ett ekonomiskt samarbete mellan unionen och Island, Liechtenstein och Norge. EES-avtalet trädde i kraft den 1 januari 1994.

⁸⁶Yttrande 1/91 från domstolen den 14 december 1991 angående förslag till avtal mellan gemenskapen å ena sidan och länderna inom Europeiska frihandelssammanslutningen å andra sidan om skapandet av ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde.

⁸⁷Yttrande 1/91 från domstolen den 14 december 1991, sammanfattningen p 1.

⁸⁸Se till exempel mål 270/80 *Polydor* och mål 312/91 *Metalsa*.

tolkas annorlunda i förhållande till tredje land än gentemot EU-länder, om syftet med bestämmelserna skulle skilja sig åt.⁸⁹ Sammanfattningsvis torde det vara möjligt att åtminstone delvis kringgå ordalydelsen av artikel 56.1 EGF till förmån för en ändamålsenlig tolkning. För att kunna göra detta är det nödvändigt att utreda vad det faktiska ändamålet bakom den aktuella bestämmelsen är. När det gäller förbudet mot restriktioner av kapitalrörelser mellan medlemsländer och tredje land, råder här delade meningar.

6.2.2 Ändamålet bakom bestämmelsen

Syftet med att liberalisera kapitalrörelser mellan medlemsländerna framgår direkt av fördraget. Enligt artikel 2 EGF är syftet med den europeiska gemenskapen att upprätta en öppen inre marknad och en ekonomisk monetär union. Av artikel 3 EGF framgår att kännetecknet för en inre marknad är fri rörlighet, och att fördragsfriheterna är avsedda att fungera som verktyg för att uppnå gemenskapens målsättningar. En användning av den funktionella tolkningsmetoden vid tillämpning av fördragsfriheterna inom unionen torde således resultera i att man minimerar utrymmet för nationella skatteregler som hindrar etablerandet av den gemensamma inre marknaden. När det gäller den fria rörligheten för kapital uppnår man detta genom att medge artikel 56.1 EGF en vid innebörd, till exempel genom en generös tolkning av begreppet kapitalrörelser. Det är även detta man har gjort i praxis.⁹⁰ När det gäller syftet med att utsträcka den fria rörligheten för kapital till tredje land är detta dock mer oklart. Syftet kan inte utläsas av fördraget och som bekant finns i det EG-rättsliga systemet inte någonting som motsvarar förarbeten att använda som vägledning. Uppfattningarna om bestämmelsens faktiska ändamål går isär.⁹¹

En uppfattning som syns i praxis och doktrin är att det i varje fall inte är en tillfällighet att man valt att inkludera icke-medlemmar direkt i fördraget. EG-domstolen uttalade i mål *Skatteverket mot A* att syftet med att liberalisera kapitalrörelser även till och från tredje land kan vara ett annat än genomförandet av den inre marknaden. Den menar att syftet bland annat kan bestå i ”säkerställandet av trovärdigheten för den gemensamma gemenskapsvalutan på världens finansmarknader och bevarandet av finansiella centra av global betydelse i medlemsstaterna”.⁹² Domstolen stödjer här den uppfattning som Generaladvokat Bot gett uttryck för i sitt förslag till avgörande i målet.⁹³ Bernitz och Kjellgren är delvis av samma uppfattning, och menar att ändamålet bakom artikel 56.1 EGF kan vara att stärka euron och säkerställa dess internationella rörlighet och användning.⁹⁴ Även Smit går i samma riktning och menar att avsikten med att utöka den fria rörligheten för kapital främst skulle vara en önskan om att i förlängningen skapa

⁸⁹ Ståhl, *Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land*, s 592 f.

⁹⁰ Se ovan, avsnitt 5.3.1.

⁹¹ Ståhl, *Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land*, s 592 f.

⁹² Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 31.

⁹³ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 74-77.

⁹⁴ Bernitz och Kjellgren, s 272.

en globalt liberaliserad marknad, att stärka gemenskapens position som ett internationellt finansiellt center och att skapa en öppen marknad med fri konkurrens.⁹⁵ Något som ytterligare talar för att utformningen av artikel 56.1 EGF inte varit slumpartad är att målet om en liberalisering av kapitalrörelser framkom redan i artikel 7 direktiv 88/361/EEG.⁹⁶

Schönfeld och Lieber går steget längre och menar att avsikten de facto varit att den fria rörligheten för kapital skulle gälla fullt ut, även i förhållande till icke-medlemmar. De pekar här på det ekonomiska syftet bakom liberaliseringen av kapitalrörelser inom unionen. De menar att kapital utgör grunden i varje ekonomisk process och att principen om fri rörlighet baseras på en önskan om optimal fördelning av kapital. De anser att det finns en risk att restriktioner för kapitalrörelser till och från tredje land orsakar protektionistiska motåtgärder, vilket skulle kunna ha enorma konsekvenser för tillgången av kapital inom unionen. Detta skulle verka hindrande för gemenskapens målsättning. Schönfeld och Lieber tycker inte att argumentet om risken för brist på reciprocitet, d.v.s. ömsesidighet, från tredje land utgör en anledning att ge artikel 56.1 EGF en snävare tolkning i förhållande till icke-medlemmar än gentemot medlemsländer. De menar att undantagsbestämmelserna i kapitel 4 EGF visar att denna risk redan beaktats i samband med införandet av artikel 56.1 EGF.⁹⁷

Ståhl är delvis av en annan uppfattning, då hon anser att den fria rörligheten för kapital bör tillämpas mer restriktivt i relation till tredje land än gentemot EU-medlemmar. Hon menar att syftet med att utsträcka den fria rörligheten för kapital till tredje land inte kan vara lika långtgående som syftet med att liberalisera kapitalrörelser inom unionen. Hon lyfter särskilt fram det faktum att liberaliseringen gentemot tredje land är unilateral, d.v.s. att det är en ensidig handling från gemenskapens sida, vilket innebär att det inte finns något motsvarande krav på att icke-medlemmar skall vidta liknande åtgärder. Ståhl understryker även att; den institutionella struktur, den regelharmonisering och den gemensamma rättsordning som finns inom unionen, helt saknas i relation till tredje land. Detta eftersom det inte finns något gemensamt mål om integration. Hon anser vidare att det faktum att undantagen i artiklarna 57 och 59-60 EGF endast tar sikte på tredjelandsrelationer, utgör ytterligare stöd för att avsikten inte varit att fullt ut utsträcka den fria rörligheten för kapital till tredje land. Ett skäl som Ståhl anser möjligen talar för att artikel 56.1 EGF skall tillämpas på samma sätt vid inom- och utomgemenskapliga relationer är att det skulle finnas ett egenvärde i att liberaliseringen är lika långtgående i alla medlemsländer. Hon menar att det annars finns en risk för att vissa medlemsstater kommer att fungera som ”kanaler” för kapitalrörelser till och från EU, vilket skulle kunna leda till att

⁹⁵ S. Smit Daniel, *The relationship between the free movement of capital...*, s 252.

⁹⁶ Direktiv 88/361/EEG, ingressen st 11 och artikel 7.

⁹⁷ Schönfeld Jens och Lieber Bettina, *Swedish CFC-rules under scrutiny of EC law: Harmful tax competition and the free movement of capital in relation to third countries*, Intertax 2006 s 96-100

kapitalrörelserna snedvrids. Ståhl anser dock att undantagsbestämmelsen i artikel 57 EGF redan bidragit till att det finns vissa skillnader i liberaliseringsgraden.⁹⁸

Även Mohamed är av åsikten att det, mot bakgrund av både ett ändamåls- och ett konsekvensresonemang, är motiverat att ge den fria rörligheten för kapital mer restriktiv tillämpning i förhållande till tredje land än gentemot unionsmedlemmar. Mohamed menar att det saknas anledning att unilateralt utsträcka den fria rörligheten för kapital till icke-medlemmar, och att avregleringen istället bör ske genom bi- eller multilaterala överenskommelser. Han anser att det är viktigt att gemenskapen bibehåller möjligheten att skydda sina ekonomiska aktörer mot diskriminering i tredje land genom att försäkra sig om reciprocitet rörande avregleringen av kapitalrörelser. Mohamed anser även att en total ensidig liberalisering av kapitalrörelser skulle medföra att gemenskapen förlorar påtryckningsmöjligheter i tredjelandsförhandlingar. Han menar att detta i förlängningen skulle kunna leda till att syftet med liberaliseringen motverkas eftersom avregleringen av kapitalrörelser från icke-medlemmarnas sida kan bli haltande.⁹⁹

6.3 Systematisk tolkning

Den sista av EG-domstolens tolkningsmetoder som jag skall se närmare på är den systematiska tolkningen. Denna tolkningsmetod innebär att man frångår den exakta ordalydelsen och istället ser till det sammanhang i vilket bestämmelsen återfinns. I detta fall artikel 56.1 EGF i relation till samtliga bestämmelser om den fria rörligheten för kapital, vilka återfinns i kapitel 4 EGF.

Mohamed menar, mot bakgrund av systematisk tolkning av artikel 56.1 EGF i relation till artikel 57.2 EGF, att den fria rörligheten för kapital skall ges ett snävare materiellt tillämpningsområde vid tredjelandsrelationer än i rent inomgemenskapliga sammanhang. I enlighet med artikel 57.2 EGF kan rådet under givna förutsättningar fatta beslut avseende vissa typer av kapitalrörelser till och från tredje land. I artikeln följer en uppräkningslista av vilka kapitalrörelser som kan bli föremål för rådets beslut. Mohamed menar att artikel 57.2 EGF de facto utgör en begränsning av tillämpningsområdet för artikel 56.1 EGF vid tredjelandsrelationer, såvitt gäller de typer av kapitalrörelser som tas med i uppräkningslistan. Sådana kapitalrörelser skulle då endast omfattas av liberaliseringen om rådet har beslutat om detta. Mohamed anser att syftet varit att bibehålla möjligheten till restriktioner för de typer av kapitalrörelser som även kan omfattas av etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster.¹⁰⁰ Mohamed tycks dock mena att avsikten varit att på detta sätt förhindra att bestämmelsen om fria kapitalrörelser ”bakvägen” utsträcker även etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster till att gälla gentemot

⁹⁸ Ståhl Kristina, *Beskattnings- och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land*, ur Festskrift till Gustaf Lindencrona, s 493-512, Norstedts Juridik 2003, s 503 ff.

⁹⁹ Mohamed Sideek, *European community law on the free movement of capital and the EMU*, Kluwer Law International & Norstedts Juridik 1999, s 217 ff.

¹⁰⁰ Mohamed, s 219 f.

tredje land. Mohamed tycks vara tämligen ensam om att göra en sådan tolkning av artikel 56.1 och 57.2 EGF. Bland annat Ståhl är av en närmast motsatt uppfattning. Hon anser att artikel 57.2 EGF utgör en renodlad undantagsbestämmelse, enligt vilken undantag från de fria kapitalrörelserna endast kan medges för de typer av kapitalrörelser som räknas upp i artikeln. Ståhl menar att det mesta talar för att även de typer av kapitalrörelser som omnämns i artikel 57 EGF, som utgångspunkt, måste anses omfattas av förbudet mot restriktioner i artikel 56.1 EGF.¹⁰¹ Även Dahlberg delar denna åsikt.¹⁰²

I målet *Skatteverket mot A*¹⁰³ lade den tyska regeringen fram ett argument som låg i linje med Mohameds resonemang. Den menade att artikel 56.1 EGF har direkt effekt i tredjelandsrelationer *endast* på de typer av kapitalrörelser som inte räknas upp i artikel 57 EGF. Domstolen avfärdade dock detta argument med hänvisning till mål *Sanz de Lera*¹⁰⁴ där ingen åtskillnad gjordes mellan de typer av kapitalrörelser som räknas upp i artikel 57 EGF och de kategorier som inte omfattas av bestämmelsen. Domstolen slog fast att artikel 56.1 EGF, jämförd med artiklarna 57 och 58 EGF, har direkt effekt oavsett vilken kategori av kapitalrörelser som är i fråga. I linje med detta – och i motsats till Mohameds resonemang – fastslog även domstolen att, man inte av villkoren i artikel 57 EGF kan dra slutsatsen att de uppräknade typerna av kapitalrörelser *inte* omfattas av förbudet i artikel 56.1 EGF.¹⁰⁵ I och med detta torde EG-domstolen ha satt punkt för vidare diskussion i denna fråga.

6.4 Sammanfattning

Frågan om tolkningen av den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land är uppenbart omtvistad. Som vi har sett är det inte alls säkert att resultatet av en rent textuell tolkning av artikel 56.1 EGF kommer att ligga i linje med resultatet av en ändamålsenlig tolkning av bestämmelsen. Uppfattningarna om syftet bakom bestämmelsen går isär, och åsikterna om vilken betydelse artikeln faktiskt skall ges i relation till tredje land skiljer sig åt. Uppenbart är att frågan väcker debatt, och det enda som kan sägas med säkerhet är att den praxis som utvecklats i samband med frågan om fria kapitalrörelser inom unionens gränser *inte* per automatik kan tillämpas vid tredjelandsrelationer. Egen praxis på i frågan måste därför utvecklas av EG-domstolen. I nästa avsnitt skall jag undersöka hur domstolen faktiskt har valt att tillämpa den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land på den direkta beskattningens område.

¹⁰¹ Ståhl, *Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land*, s 594 f.

¹⁰² Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 277 f.

¹⁰³ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*.

¹⁰⁴ Förenade målen C 163/94, C 165/94 och C-250/94, *Sanz de Lera med flera*.

¹⁰⁵ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 21-27 och 34.

7. Den fria rörligheten för kapital gentemot tredje land på den direkta beskattningens område

Överhuvudtaget finns begränsat med praxis från EG-domstolen avseende den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land, och än mer tunnsått är det när det gäller tillämpningen på den direkta beskattningens område. Kanske med hänsyn till den problematik som omgärdar frågan har domstolen ha varit återhållsam i att tillämpa artikel 56.1 EGF gentemot tredje land. En plötslig ökning av antalet avgöranden har dock skett under de senaste åren, men ännu har inte någon nationell direkt skatteregel underkänts av EG-domstolen med motiveringen att den begränsat fria kapitalrörelser i förhållande till tredje land. Trots att antalet avgöranden ännu så länge är relativt lågt kan man ur praxis urskilja ett antal riktlinjer för tillämpningen.

Jag skall nu se närmare på tre av de frågor som domstolen har behandlat i sin tillämpning av den fria rörligheten för kapital på den direkta beskattningens område. De frågor som jag har valt att behandla i detta arbete är de som jag anser vara av störst betydelse för möjligheten att faktiskt kunna tillämpa den fria rörligheten för kapital i förhållande till länder utanför unionen. *För det första* skall jag se på tolkningen av begreppen kapitalrörelser och restriktioner, och om begreppen skall ges en lika vidsträckt innebörd i förhållande till tredje land som de givits inom unionen. *För det andra* skall jag se närmare på hur liberaliseringen av kapitalrörelser till och från tredje land, påverkas av artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen. Huvudfrågan här är huruvida de skatterättsliga rättfärdigande grunder som utvecklats i praxis inom unionen, äger samma tillämplighet i förhållande till icke-medlemmar. *För det tredje* skall jag se på tillämpningen av artikel 56.1 EGF i situationer med konkurrerande fördragsfriheter i tredjelandsrelationer, d.v.s. när två eller flera fördragsfriheter samtidigt kan vara tillämpliga på en och samma åtgärd eller händelse.

Avsnittet är indelat i tre delar där varje del behandlar en frågeställning. Jag kommer inledningsvis att kortfattat påminna om hur domstolen hanterar den ifrågavarande situationen i inomgemenskapliga relationer. Jag kommer sedan att övergå till att redogöra för relevant praxis från EG-domstolen där artikel 56.1 EGF tillämpas i förhållande till tredje land. Avslutningsvis kommer jag, med stöd av doktrin, att utreda konsekvenserna av domstolens praxis, d.v.s. hur domstolens avgöranden påverkar den faktiska möjligheten att tillämpa den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land på den direkta beskattningens område.

7.1 Begreppen kapitalrörelser och restriktioner

En lagregel sträcker sig aldrig längre än det materiella tillämpningsområde som uppställs i bestämmelsens rekvisit. När det gäller den fria rörligheten för kapital i artikel 56.1 EGF utgörs ramarna för det materiella tillämpningsområdet av den innebörd som läggs i begreppen kapitalrörelser och restriktioner. Som tidigare nämnts har EG-domstolen vid rent inomgemenskapliga relationer, valt att ge begreppen en mycket vidsträckt innebörd. Det materiella tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital inom unionen är därmed mycket brett.¹⁰⁶ Frågan om hur begreppen kapitalrörelser och restriktioner skall tolkas i förhållande till tredje land förblev dock länge outredd.

7.1.1 Praxis

Under lång tid behandlades i EG-domstolens avgöranden inte frågan om hur begreppen kapitalrörelser och restriktioner skulle tolkas i tredjelandsrelationer. I målet *Sanz de Lera*¹⁰⁷ prövade EG-domstolen om de spanska reglerna om utförseltillstånd för pengar i form av sedlar och mynt, utgjorde hinder för fria kapitalrörelser i relation till tredje land. Domstolen konstaterade att den fria rörligheten för kapital utgör ett klart och ovillkorligt förbud, även i förhållande till tredje land, och att det inte krävs någon som helst åtgärd för genomförande i medlemsstaterna. Domstolen gjorde inte någon antydning om att artikel 56.1 EGF i tredjelandsrelationer skulle ges en annan innebörd eller tolkas på ett annat sätt än i förhållande till ett annat medlemsland. Målet handlade dock om rent fysisk förflyttning av pengar och man är därför i allmänhet försiktig med att dra allt för långtgående slutsatser av målet i detta hänseende.¹⁰⁸ I *van Hilten-van der Heijden*¹⁰⁹ prövades en nederländsk regel för arvsbeskattning mot den fria rörligheten för kapital i förhållande till ett tredje land – Schweiz. Inte heller i detta mål gjordes någon antydning att begreppen kapitalrörelser och restriktioner skulle tolkas annorlunda i förhållande till tredje länder än inom unionen.¹¹⁰ Istället hänvisade EG-domstolen, utan reservationer, till det tidigare avgjorda målet *Barbier*¹¹¹ vilket avsåg den fria rörligheten för kapital vid en rent inomgemenskaplig relation. Inledningsvis konstaterade domstolen, med hänvisning till nomenklaturen i direktiv 88/361/EEG, att arv utgör en kapitalrörelse i fördragets mening. Någon diskussion om att nomenklaturen inte skulle vara fullt ut tillämplig eller att begreppet kapitalrörelser skulle tolkas annorlunda i förhållande till tredje land fördes inte. När domstolen konstaterat att en kapitalrörelse förelåg gick man vidare till att pröva om den aktuella arvsskatteregeln utgjorde en fördragsstridig restriktion. Även avseende tolkningen av begreppet

¹⁰⁶ Se ovan, avsnitt 5.3.

¹⁰⁷ Förenade målen C 163/94, C 165/94 och C-250/94, *Sanz de Lera med flera*, p 41 ff.

¹⁰⁸ Dahlberg, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment...*, s 324.

¹⁰⁹ Mål C-513/03 *van Hilten-van der Heijden*.

¹¹⁰ Mål C-513/03 *van Hilten-van der Heijden*, p 40 ff.

¹¹¹ Mål C-364/01 *Barbier*.

restriktioner hänvisades utan reservationer till tidigare avgöranden där artikel 56.1 EGF prövats i förhållande till andra medlemsstater. Domstolen slog fast att åtgärder som avskräcker personer som inte är bosatta i en viss medlemsstat från att investera, eller som avskräcker de som är bosatta i en medlemsstat från att investera i en annan medlemsstat, omfattas av restriktionsförbudet i artikel 56.1 EGF. Domstolen förhöll sig även på liknande sätt i målet *FII Group Litigation*¹¹².

Huruvida domstolens brist på uttalanden i saken berodde på att det inte uppfattades som ett problem, eller om domstolen aktivt valde att inte ta ställning i frågan, är oklart. Klart är dock att domstolens förhållningssätt innebar att begreppen kapitalrörelser och restriktioner antogs ha samma innebörd i förhållande till tredje land som inom unionen. Domstolen valde först för ett år sedan att direkt ta upp frågan till diskussion.

I *Skatteverket mot A*¹¹³ som avgjordes i december 2007 prövades de svenska så kallade Lex Asea-reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) 42:16-16a §§ mot den fria rörligheten för kapital i förhållande till Schweiz. Enligt de aktuella reglerna var utdelningar i form av aktier skattefria i vissa fall. Eftersom det inte finns någon artikel om informationsutbyte i det schweiziska dubbelbeskattningsavtalet omfattades dock inte utdelningar från schweiziska bolag av skattefrihet. I det aktuella målet slog domstolen fast att begreppen kapitalrörelser och restriktioner *skall* ges samma innebörd i förhållande till tredje land som de givits i relation till unionsmedlemmar. Domstolen motiverade detta med att hänsyn bör tas till det faktum att man valt att införa principen om fri rörlighet för kapital gentemot tredje land i samma artikel, och i samma ordalag, som för fria kapitalrörelser inom gemenskapen. Att syftet med att liberalisera kapitalrörelser till och från tredje land kan skilja sig från det som ligger bakom liberaliseringen inom unionen, ansåg inte domstolen utgöra skäl nog för en annan bedömning. Domstolen hänvisar i sitt avgörande till Generaladvokat Bots förslag till avgörande i målet.¹¹⁴ Bot pekar på att ordalydelsen i artikel 56.1 EGF tillsammans med det faktum att principen redan var angiven i direktiv 88/361/EEG, talar för att avsikten var att i varje fall begreppen kapitalrörelse och restriktion skulle ges samma innebörd, oavsett vilka länder som är inblandade i det enskilda fallet. Han menar att om man vid lagstiftningen hade önskat att eventuella skillnader i ändamålet skulle följas av skillnader i räckvidden av liberaliseringen gentemot tredje land, borde man logiskt sett ha formulerat principen om fria kapitalrörelser i olika ordalag när det gäller inomgemenskapliga relationer respektive förhållandet icke-medlemmar, så som tidigare var fallet. Enligt Bot kan det faktum att medlemsstaterna trots eventuella skillnader i ändamålet valde att formulera denna fria rörlighet i identiska ordalag och i samma artikel i fördraget, bara

¹¹² Mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group litigation vs. Commissioners of Inland Revenue*.

¹¹³ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*.

¹¹⁴ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 2 och 31.

förklaras av att de avsåg att ge principen samma räckvidd i båda dessa fall.¹¹⁵ I målet framförde de tyska och nederländska regeringarna att unionens ställning i avtalsförhandlingar med tredje land skulle försvagas om artikeln 56.1 EGF gavs en lika vidsträckt betydelse gentemot tredje land som inom unionen. Detta eftersom det skulle vara frågan om en påtvingad och ensidig liberalisering av kapitalrörelser.¹¹⁶ Domstolen menade i likhet med Bot, att hänsyn till detta redan har tagits då man i fördraget i artiklarna 57-60 EGF införde specifika skyddsbestämmelser och undantag för tredjelandsrelationer. De ansåg att man därmed redan gjort de inskränkningar som ansetts behövliga, och att möjligheterna till undantag medför att unionens ställning inte försvagas i detta avseende.¹¹⁷

7.1.2 Analys av EG-domstolens tolkning av begreppen kapitalrörelser och restriktioner

Genom EG-domstolens avgörande i *Skatteverket mot A* torde det således nu vara klarlagt att begreppen kapitalrörelser och restriktioner skall tolkas på samma sätt i förhållande till tredje land, som gentemot länder inom unionen. Detta innebär att det materiella tillämpningsområdet av artikel 56.1 EGF skall vara det samma vid såväl inom- som utomgemenskapliga relationer. Frågan som uppkommer är då vad en effektiv tillämpning av artikel 56.1 EGF i relation till tredje land egentligen skulle innebära. Med begreppet ”effektiv tillämpning” menar jag en situation där artikel 56.1 EGF tillämpas på precis samma sätt som vid rent inomgemenskapliga relationer, givetvis med beaktande av undantagen i artiklarna 57, 59 och 60 EGF.

I förhållande till länder inom unionen har begreppen kapitalrörelser och restriktioner givits en mycket vidsträckt innebörd. Begreppet ”kapitalrörelser” har inom unionen givits en så vid innebörd att artikel 56.1 EGF i praktiken i princip innefattar alla typer av kapitalrörelser. Vidare tolkar man inom unionen begreppet ”restriktioner” som ett förbud mot negativ särbehandling. Detta innebär att artikel 56.1 EGF utgör en betydande begränsning av medlemsstaternas möjligheter att använda sig av skatteregler som olikbehandlar inomrikes transaktioner jämfört med motsvarande transaktioner till och från andra unionsmedlemmar. EG-domstolen har vid flertalet tillfällen underkänt nationella direkta skatteregler med motiveringen att de strider mot den fria rörligheten för kapital i förhållande till en annan medlemsstat.¹¹⁸ Sammantaget innebär artikel 56.1 EGF en fullständig liberalisering av kapitalrörelser inom unionen. En lika effektiv tillämpning av artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land skulle således i princip innebära ett förbud för medlemsstaterna att *överhuvudtaget* behandla gränsöverskridande transaktioner

¹¹⁵ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 5 och 73-77. Se även ovan, avsnitt 6.2.

¹¹⁶ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 30.

¹¹⁷ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 2 och 31-32. Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 5 och 73-77.

¹¹⁸ Se till exempel mål C-436/00 *X och Y*, mål C-364/01 *Barbier* och mål C-319/02 *Manninen*.

skatterättsligt annorlunda än motsvarande inomrikes sådana, vare sig i förhållande till medlemmar eller i relation till icke-medlemmar. Det är uppenbart att detta skulle kunna få oerhört stora konsekvenser för medlemsstaterna direkta skatteregler och den nationella lagstiftarens möjligheter att självständigt utforma skattelagstiftningen.¹¹⁹

En indikation på vilka effekter en effektiv tillämpning av artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land skulle kunna ha, kan vi få genom att se närmare på hur liberaliseringen av kapitalrörelser inom unionen har påverkat medlemsstaternas utformning av den direkta beskattningen. Det finns flera exempel från andra medlemsländer där detta har lett till att lagstiftaren – istället för att utöka en skatteförmån till att gälla alla länder inom unionen – har börjat tillämpa den hårdare beskattningen även på de inhemska transaktionerna. Även den svenska skatterätten har påverkats av de krav på anpassningar som artikel 56.1 EGF innebär. Den svenska lagstiftaren har dock hittills genomgående valt att, tvärtemot de andra, utsträcka skatteförmåner som tidigare endast gällt inhemska transaktioner till att även omfatta gränsöverskridande sådana. Utvecklingen gäller dock främst avseende rörelser inom unionen och den svenska lagstiftaren har inte varit lika frikostig med att utsträcka fördelarna till att även gälla transaktioner till och från tredje länder. Att bestämmelsen om fria kapitalrörelser skulle leda till hårdare beskattning av medlemsländernas medborgare kan knappast ha varit avsikten från unionens sida. Ståhl menar att en effektiv tillämpning av den fria rörligheten för kapital gentemot tredje land dock skulle föra med sig en uppenbar risk för att ännu fler skatteförmåner till de egna medborgarna skulle slopas, med resultatet att unionens medborgare skulle drabbas av en än hårdare beskattning.¹²⁰ Just när det gäller den svenska beskattningen anser däremot Ståhl att det förefaller mindre troligt att skatteregler för till exempel omstrukturering av företag som bedöms vara av väsentlig betydelse för svenskt näringsliv, skulle överges som en följd av gemenskapsrättens inflytande. I hennes bedömning är det således sannolikt att man i Sverige skulle fortsätta på den inslagna vägen och öppna upp för förmåner, snarare än tvärtom.¹²¹

Vidare är Ståhl av uppfattningen att en total liberalisering av kapitalrörelser till och från tredje land i realiteten skulle innebära att även andra fördragsfriheter ”bakvägen” skulle utsträckas till att gälla även i förhållande till icke-medlemmar. Detta till följd av den räckvidd som begreppet kapitalrörelser innehar. Ståhl är av övertygelsen att detta knappast kan ha varit avsikten med reglerna.¹²²

¹¹⁹ Smit, *The relationship between the free movement of capital...*, s 252 ff.

¹²⁰ Ståhl, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?*, s 26 ff.

¹²¹ Ibid

¹²² Ståhl och Persson Österman, s 139 ff.

7.2 Skatterättsliga rättfärdigande grunder

Som tidigare nämnts står det klart att artikel 58 EGF i princip utgör en kodifiering av rule of reason-doktrinen. Artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen utgör en generell möjlighet för medlemsländerna att, mot bakgrund av en allmän rimlighetsbedömning, behålla skatteregler som inskränker den fria rörligheten för kapital. Möjligheten att underkänna skatteregler som strider mot artikel 56.1 EGF kommer direkt att påverkas av hur man väljer att tolka möjligheten till undantag enligt artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen. En restriktiv tolkning av undantagsbestämmelsen ökar möjligheten att effektivt tillämpa artikel 56.1 EGF, medan en mer generös tolkning av undantaget minskar verkan av den fria rörligheten för kapital i artikel 56.1 EGF. Det står klart att man, med gemenskapens målsättning om en öppen inre marknad i åtanke, har valt att tillämpa artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen mycket restriktivt inom unionen. Endast ett fåtal grunder har hittills ansetts kunna rättfärdiga nationella direkta skatteregler som utgör inskränkningar i den fria rörligheten för kapital. EG-domstolen anser i regel att gemenskapens intresse av att säkerställa fördragsfriheterna väger tyngre än de nationella intressen som brukar åberopas som grunder för rättfärdigande av en inskränkning.¹²³ Det är dock oklart i vilken mån de skatterättsliga rättfärdigande grunderna, samt den restriktivitet som präglar tillämpningen av dessa inom unionen, skall gälla även när en nationell direkt skatteregel prövas mot den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land.

7.2.1 Praxis

Endast vid ett fåtal tillfällen under de senare åren har EG-domstolen behandlat frågan om de i praxis utvecklade rättfärdigande grunderna skall tillämpas även i relation till tredje land.

I målet *FII Group Litigation*¹²⁴ prövades brittiska bolagsskatteregler bland annat mot den fria rörligheten för kapital i relation till tredje land. EG-domstolen antydde i målet att en något annorlunda tillämpning av de skatterättsliga rättfärdigande grunderna kan vara motiverad i förhållande till tredje land jämfört med gentemot unionsmedlemmar. Enligt domstolen kan det ”inte uteslutas att en medlemsstat lyckas visa att en restriktion av den fria rörligheten för kapital till eller från tredje land kan motiveras av ett visst skäl under omständigheter där detta skäl inte skulle kunna utgöra en giltig motivering av en inskränkning av kapitalrörelser mellan medlemsstater”¹²⁵. Domstolen hänvisade här till Generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande i målet. Geelhoed menar att hänsyn skall tas till den särskilda sammanhang som reglerna inom gemenskapen är avsedda att verka inom, d.v.s. till att fri rörlighet för kapital inom gemenskapen utgör en nödvändig förutsättning för den ekonomiska och monetära unionen. Han

¹²³ Se ovan, avsnitt 4.2.1.

¹²⁴ Mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

¹²⁵ Mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p 171.

anser inte att samma kontext återfinns avseende relationer till tredje land, även om kapitalrörelser i hög grad har liberaliserats på internationell nivå. Geelhoed anser därför att det kan finnas skäl att tillämpa rule of reason-doktrinen generösare gentemot tredje land än gentemot unionsmedlemmar.¹²⁶ Varken EG-domstolen eller Generaladvokat Geelhoed ger dock något exempel på vilka rättfärdigande grunder som skulle kunna vara aktuella i relation till tredje land, eller hur en sådan bedömning skall göras.

I *Skatteverket mot A*¹²⁷ som togs upp i samband med kapitalrörelser i avsnitt 7.1.1, aktualiserades även frågan om skatterättsliga rättfärdigande grunder i förhållande till tredje land. Enligt Lex Asea-reglerna¹²⁸ som var föremål för prövning i målet, medgavs skattefrihet för utdelningar i form av aktier dels från svenska bolag, dels från bolag inom EU/EES och slutligen även från bolag i länder med vilka Sverige har slutit ett skatteavtal innehållande en artikel om informationsutbyte. Då dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz saknar en artikel om informationsutbyte, är denna typ av utdelning från schweiziska bolag inte skattefri i Sverige. EG-domstolen konstaterade först att utdelningar av det aktuella slaget omfattades av begreppet kapitalrörelser och att regeln utgjorde en faktisk restriktion av den fria rörligheten för kapital. Domstolen ansåg dock att inskränkningen kunde rättfärdigas i enlighet med artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen. Med hänvisning till tidigare praxis konstaterade domstolen att behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör en tvingande hänsyn till allmänintresset som kan rättfärdiga en begränsning av de grundläggande friheterna. Detta dock under förutsättning att den aktuella skatteregeln uppfyller kravet på proportionalitet och ändamålsenlighet.¹²⁹ Vid proportionalitetsbedömningen inom unionen tas hänsyn till om tillräcklig kontroll kan utövas genom tillämpning av direktiv 77/79/EEG om ömsesidigt bistånd. Eftersom direktivet inte är tillämpligt i förhållande till tredje land ansåg EG-domstolen i målet att det bör vara lättare för en medlemsstat att, med hänvisning till behovet av en effektiv skattekontroll, rättfärdiga en regel som verkar hindrande för den fria rörligheten i förhållande till tredje land än gentemot unionsmedlemmar. Om medlemsstaten kan visa att tillräcklig kontroll eller information de facto inte kan inhämtas från myndigheterna i det land som den skattskyldige har sin hemvist, kan en annars fördragsstridig skatteregel anses vara rättfärdigad.¹³⁰ I målet *Skatteverket mot A* gick domstolen således vidare på den linje som initierats i *FII Group Litigation* och gav exempel på en situation då inskränkningar av den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land skulle kunna rättfärdigas.¹³¹

¹²⁶ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, p 121 ff.

¹²⁷ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*

¹²⁸ Inkomstskattelagen (1999:1229) 42:16-16a §§.

¹²⁹ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 55-56.

¹³⁰ Mål C-101/05 *Skatteverket mot A*, p 55 ff.

¹³¹ Ståhl Kristina, *EG-domstolens domar – Fri rörlighet för kapital*, SN 2008, s 393.

7.2.2 Analys av tillämpningen av artikel 58 EGF rule of reason-doktrinen i förhållande till tredje land

EG-domstolen har genom målen *FII Group Litigation* och *Skatteverket mot A* öppnat för att artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen skall ges en mindre restriktiv tolkning i förhållande till tredje land än vid rent inomgemenskapliga relationer. Betydelsen härav i ett längre perspektiv är svår att bedöma. Det är ännu oklart om det kommer att uppstå en helt ny katalog av möjliga rättfärdigande grunder som är bara tillämpliga i förhållande till tredje land, eller om man endast skall ge de redan etablerade skatterättsliga rättfärdigande grunderna en mer generös tillämpning. En helt ny praxis måste därför utvecklas för att ange gränserna. I dagsläget är endast klart att argumentet om behovet av en effektiv skattekontroll i vissa fall kan godtas. Detta motiveras med att det inte finns något direktiv om ömsesidigt informationsutbyte mellan medlemsländer och länder utanför unionen.

Ståhl och Persson Österman delar EG-domstolens uppfattning att det bör vara lättare att rättfärdiga en inskränkning gentemot tredje land än inom unionen. De anser att avvägningen mellan gemenskapens intresse av att säkerställa fördragsfriheterna, och de nationella intressen som åberopas som grunder för rättfärdigande av en inskränkning, bör se annorlunda ut i förhållande till tredje land jämfört med den avvägning som görs vid rent inomgemenskapliga relationer. De motiverar detta med att syftet bakom den fria rörligheten för kapital gentemot tredje land knappast kan anses vara att åstadkomma en lika långtgående frihet som inom unionen. I likhet med domstolen anser Ståhl och Persson Österman att inskränkningar gentemot tredje land borde vara lättare att motivera med hänsyn till behovet av skattekontroll eftersom direktivet om ömsesidigt bistånd inte gäller. De anser att det även bör vara lättare att få genomslag för argumentet om skatteflykthänsyn. De tror att EG-domstolen kommer att acceptera mer schablonmässiga regler mot skatteflykt i förhållande till tredje land, än vad som gäller inom unionen idag.¹³² Även den svenska Skatterättsnämnden tror att mer generellt utformade skatteflyktsregler kommer att godtas vid en prövning mot den fria rörligheten för kapital till och från tredje land.¹³³

Dahlberg tycker att det är viktigt att beakta det faktum att det inte finns någon garanti på ömsesidighet. För att gynna förutsebarheten anser Dahlberg dock att de skatterättsliga rättfärdigande grunderna bör vara de samma i förhållande till tredje land som inom unionen. Han anser att proportionalitetsbedömningen istället skall vara mindre snäv i tredjelandsrelationer, d.v.s. att fler åtgärder skall kunna anses vara proportionerliga med hänsyn till syftet med den aktuella bestämmelsen. Dahlberg menar även att det kan finnas anledning att göra en distinktion

¹³² Ståhl och Persson Österman, s 161 f.

¹³³ Se till exempel SRN:s förhandsbesked den 4 april 2005, avseende CFC-reglerna.

mellan olika kategorier av tredje länder, och att den fria rörligheten för kapital bör ges än snävare innebörd gentemot renodlade skatteparadis.¹³⁴

Cordewener, Kofler och Schindler anser till skillnad från Dahlberg att det bör finnas möjlighet att godkänna andra rättfärdigande grunder i relation till tredje land än gentemot unionsmedlemmar. De anser till exempel att man inte skall utesluta möjligheten att argumentet om behov av att skydda skattebasen och att förhindra minskning av skatteintäkter – vilka inte har godkänts i fråga om inomgemenskapliga relationer – under vissa omständigheter skulle kunna accepteras som grund för rättfärdigande i förhållande till tredje land.¹³⁵

7.3 Konkurrens mellan fördragsfriheter

Som tidigare nämnts är det inte ovanligt att en händelse eller transaktion på grund av sin karaktär kan komma att omfattas av flera olika fördragsfrihetens materiella tillämpningsområden samtidigt. Möjligheterna att tillämpa var och en av de konkurrerande fördragsfriheterna påverkas då betydligt beroende på om man anser att fördragsfriheterna kan vara tillämpliga parallellt, eller om man är av uppfattningen att de endast kan tillämpas exklusivt, d.v.s. att tillämpningen av en frihet utesluter tillämpningen av en annan.

I samband med rent inomgemenskapliga relationer medför konkurrens mellan fördragsfriheter i regel inte några större problem eftersom samtliga fördragsfriheter är tillämpliga inom gemenskapen. Oftast anser EG-domstolen att fördragsfriheterna är tillämpliga parallellt, och prövar helt enkelt den aktuella nationella regeln mot en fördragsfrihet i taget till dess att en eventuell fördragsstridig inskränkning bedöms föreligga. Någon närmare motivering av valet av fördragsfrihet ges normalt inte, och en bedömning av vilken fördragsfrihet som huvudsakligen påverkas av bestämmelsen anses i regel inte vara nödvändig. I ett fåtal konkurrenssituationer har dock EG-domstolen istället valt att använda sig av en närmast exklusiv tillämpning av fördragsfriheterna. Domstolen har i dessa fall först rangordnat friheternas tillämplighet och sedan endast prövat den nationella regeln mot den frihet som bedömts vara huvudsakligen tillämplig. Ytterligare en metod som använts av domstolen är att de konkurrerande fördragsfriheterna inte bara ansetts vara tillämpliga parallellt, utan att de de facto tillämpats samtidigt på en och samma skatteregel. Vid inomgemenskapliga relationer saknar det i princip betydelse vilken fördragsfrihet som befunnits tillämplig i det enskilda fallet. Detta eftersom en nationell regel som befinns strida mot vilken som helst av fördragsfriheterna kan underkännas av domstolen.¹³⁶ I fråga om restriktioner i förhållande till tredje land är dock situationen något mer komplicerad.

¹³⁴ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 277 ff.

¹³⁵ Cordewener m.fl., *Free movement of capital, third country relationships and national tax...*, s 114-117

¹³⁶ Se ovan, avsnitt 3.2.

Detta då den fria rörligheten för kapital är den enda fördragsfrihet som är tillämplig även i relation till länder utanför unionen.

7.3.1 Praxis

Frågan om konkurrens mellan fördragsfriheter är en av de frågor som har behandlats mest frekvent i samband med den fria rörligheten för kapital gentemot tredje land under de senaste åren.

Målet *Fidium Finanz*¹³⁷ som avgjordes i oktober 2006 var inte ett skattemål, men har haft stor inverkan på frågan om fria kapitalrörelser i relation till tredje land. Frågan i målet var huruvida Tysklands krav på tillstånd för att yrkesmässigt bedriva bankrörelse i landet, var förenligt med EG-rätten. Motpart i målet var det schweiziska kreditbolaget Fidium Finanz vilka via en tysk webbsida erbjöd kredit till kunder i Tyskland. Domstolen slog inledningsvis fast att yrkesmässig kreditgivning omfattas av den fria rörligheten för tjänster enligt artikel 49 EGF. Vidare konstaterade domstolen att lån och krediter även utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EGF, och att verksamheten därmed även kan omfattas av den fria rörligheten för kapital. Domstolen valde att först pröva den aktuella åtgärden mot artikel 49 EGF. Man konstaterade här att de nationella reglerna utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för tjänster i och för sig, men att det geografiska tillämpningsområdet för artikel 49 EGF var begränsat till EU. Denna fördragsfrihet kunde därför inte åberopas av det schweiziska bolaget. I nästa led prövade domstolen om Fidium Finanz istället kunde åberopa den fria rörligheten för kapital vars geografiska tillämpningsområde även omfattar länder utanför unionen. Domstolen fann att det i och för sig inte var omöjligt att de aktuella reglerna utgjorde en inskränkning i den fria rörligheten för kapital, men att detta i sådant fall endast var *en oundviklig följd* av inskränkningen i den fria rörligheten för tjänster. Detta då den fria rörligheten för tjänster i det aktuella fallet ansågs vara *dominerande* över den fria rörligheten för kapital. Domstolen fann det därför inte nödvändigt att överhuvudtaget pröva reglerna mot artikel 56.1 EGF. Bolaget kunde därmed inte få bifall för sin talan.¹³⁸

I skattemålen *Thin Cap Group Litigation*¹³⁹ och *Lasertec*¹⁴⁰ fortsatte EG-domstolen på den linje som initierats genom *Fidium Finanz*. I dessa avgöranden gavs även vissa riktlinjer för vilka kriterier som skall vara avgörande för bedömningen av vilken frihet som är dominerande i det enskilda fallet. I båda målen prövades nationella underkapitaliseringsregler mot fördragsfriheterna i förhållande till tredje land. Underkapitaliseringsregler är skattebestämmelser som

¹³⁷ Mål C-452/02 *Fidium Finanz*.

¹³⁸ Mål C-452/02 *Fidium Finanz*, p 45-49.

¹³⁹ Mål C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

¹⁴⁰ Mål C-492/04 *Lasertec*.

avser att åstadkomma en neutraliserande effekt av de skattemässiga olikheterna mellan lånat och eget kapital, i samband med vissa typer av ”lånelösningar” mellan koncernbolag i låg- respektive högbeskattade länder. I målet *Thin Cap Group Litigation* var de aktuella brittiska underkapitaliseringsreglerna endast tillämpliga när det långivande bolaget hade ett *bestämt inflytande* på det låntagande bolaget, eller självt kontrollerades av ett bolag med sådant inflytande. Ett bestämt inflytande ansågs enligt de nationella reglerna föreligga vid en ägarandel om minst 75 procent. EG-domstolen konstaterade att nationella regler som är tillämpliga på ett gränsöverskridande ägande som ger innehavaren ett bestämt inflytande över bolagets beslut och verksamhet, enligt EG-rättslig praxis omfattas av etableringsfrihetens materiella tillämpningsområde. Domstolen fann att nationell lagstiftning som tar sikte på koncerninterna förhållanden, huvudsakligen har inflytande på etableringsfriheten och därför *enbart* skall prövas mot denna. En självständig prövning mot artikel 56.1 EGF ansågs inte under några omständigheter vara motiverad. Enligt domstolen skulle en eventuell inskränkning i den fria rörligheten för kapital i sådana fall endast vara en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten. Eftersom etableringsfriheten endast är tillämplig inom unionen kunde dock inte denna åberopas av tredje land.¹⁴¹

I målet *Lasertec* prövades de tyska underkapitaliseringsreglerna mot EG-rätten. De aktuella skattereglerna tog sikte dels på ägarandelar om minst 25 procent, och dels på mindre innehav 25 procent om delägaren självständigt, eller tillsammans med andra, utövade ett kontrollerande inflytande över bolaget. EG-domstolen konstaterade inledningsvis att fastställandet av den eller de fria rörligheter som en nationell lagstiftning omfattas av, förutsätter att *ändamålet* med lagstiftningen beaktas. Domstolen slog sedan fast att de aktuella skattereglernas utformning tydde på ett syfte att träffa andelsinnehav som gav ett bestämmande inflytande i den mening som avses i bestämmelserna om etableringsfrihet. Domstolen pekade även på det faktum att den aktuella delägarens andelsinnehav uppgick till två tredjedelar och att delägaren därför utan tvekan kunde anses ha ett bestämmande inflytande i bolaget. Mot denna bakgrund fann EG-domstolen att de tyska skattereglerna uteslutande skulle omfattas av etableringsfriheten. Lika som i målet *Thin Cap Group* ansåg domstolen att etableringsfriheten var den dominerande friheten och att eventuella inskränkningar av den fria rörligheten för kapital endast var en oundviklig följd av detta.¹⁴² Av domstolens resonemang framgår att inte bara de aktuella reglernas utformning avseende krav på ägarandel, utan även de faktiska ägarförhållandena i det enskilda fallet kan ha betydelse vid bedömningen av vilken frihet som skall anses vara dominerande.

¹⁴¹ Mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p 26-34.

¹⁴² Mål C-492/04 *Lasertec*, p 18-28.

Värt att uppmärksamma är att EG-domstolen fann målet vara av sådan karaktär att avgörandet gjordes genom beslut och inte genom dom.¹⁴³

En liknande bedömning gjorde EG-domstolen i mål *Skatteverket mot A och B*¹⁴⁴. I målet prövades de svenska så kallade löneunderlagsreglerna i inkomstskattelagen (1999:1229) 57 kap. 3 § mot EG-rätten. Enligt den aktuella lagstiftningen kunde den ersättning som lämnats till arbetstagare från bolag i en koncern utgöra grund för beräkning av skattelättnad för bolagets delägare i vissa fall. Utbetalad ersättning beaktades dock inte om denna utgått från ett bolag med hemvist i tredje land. I det aktuella målet var det frågan om ersättning som skulle utbetalas från dotterbolagets filial i Ryssland. Enligt EG-domstolen innebar de svenska reglerna att en etablering i tredje land kunde försätta företags delägare i en skattemässigt mindre förmånlig situation, än den i vilken de skulle befinna sig om filialen var belägen i en stat inom unionen. Domstolen ansåg att reglerna gjorde det mindre attraktivt för svenska företag att etablera en filial i länder utanför unionen. Man ansåg att, eftersom reglerna avhöll företag från att upprätta filialer utanför gemenskapen, hade de huvudsakligen inverkan på etableringsfriheten. Man fastslog att reglerna därmed i materiellt hänseende *bara* omfattades av tillämpningsområdet för de fördragsbestämmelser som avser denna frihet. En eventuell inskränkning av den fria rörligheten för kapital ansågs endast vara en oundviklig följd av inskränkningen av etableringsfriheten, och en självständig prövning mot artikel 56.1 EGF ansågs inte vara motiverad. Då artikel 43 EGF inte kan åberopas av tredje land kunde löneunderlagsreglerna inte underkännas med stöd av EG-rätten.¹⁴⁵

Ett mål där omständigheterna dock skiljer sig något från de ovannämnda målen är *Holböck*¹⁴⁶. I målet prövades de österrikiska reglerna om utdelningsbeskattning. Till skillnad från de prövade reglerna i bland annat *Thin Cap Group* och *Lasertec* var de aktuella österrikiska skattereglerna helt oberoende av innehavarens ägarandel, och var istället avhängiga utdelningens ursprung. Utdelning till fysiska personer från i Österrike hemmahörande bolag beskattades med halva den genomsnittliga skattesatsen, medan utdelningar från utländska bolag, i det aktuella fallet Schweiz, skulle beskattas fullt ut. EG-domstolen konstaterade inledningsvis att nationella skattebestämmelser som är *oberoende* av omfattningen av mottagarens ägarandel i det utdelande bolaget kan omfattas av *både* etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, d.v.s. att fördragsfriheterna då kan vara tillämpliga parallellt. Att mottagarens ägarandel i det aktuella målet faktiskt innebar att han hade bestämmande inflytande i bolaget, ändrade inte domstolens bedömning i detta hänseende. Eftersom etableringsfriheten inte är tillämplig i förhållande till

¹⁴³ Ståhl Kristina, *EG-domstolens domar – Fri rörlighet för kapital*, s 392

¹⁴⁴ Mål C-102/05 *Skatteverket mot A och B*.

¹⁴⁵ Mål C-102/05 *Skatteverket mot A och B*, p 19-30.

¹⁴⁶ Mål C-157/05 *Holböck*.

tredje land kunde de österriskiska reglerna emellertid endast prövas mot bestämmelsen om fria kapitalrörelser. Då de aktuella skattereglerna var i kraft den 31 december 1993 förelåg dock undantag från den fria rörligheten för kapital enligt artikel 57.1 EGF.¹⁴⁷

7.3.2 Analys av tillämpningen vid konkurrens mellan fördragsfriheter i tredjelandsrelationer

Av ovannämnda mål kan man se en tydlig trend att EG-domstolen vid situationer av konkurrens mellan fördragsfriheter i tredjelandsrelationer har gjort en bedömning av vilken frihet som skall anses vara dominerande i det enskilda fallet. Domstolen har sedan prövat den aktuella regeln *endast* mot den frihet som ansetts överordnad de andra. Eftersom den fria rörligheten för kapital är den enda fördragsfrihet som är tillämplig även i förhållande till länder utanför unionen, kan en part från tredje land endast få bifall för sin talan om den fria rörligheten för kapital är den fördragsfrihet som domstolen finner dominerande i det enskilda fallet. Domstolens ”rangordning” av fördragsfriheternas tillämplighet är således av uppenbart avgörande betydelse. EG-domstolens agerande har initierat intensiva diskussioner i doktrin då konsekvenserna för tillämpligheten av den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land det kan vara långtgående.

Att EG-domstolens praxis i realiteten kraftigt har beskurit tillämpningsområdet för artikel 56 .1 EGF i förhållande till tredje land är man i doktrin överens om. Många är förvånade och ställer sig kritiska till utvecklingen.¹⁴⁸ Cordewener, Kofler och Schindler menar att EG-domstolens tillämpning, om den fortsätter i denna riktning, innebär en långtgående begränsning av räckvidden för den fria rörligheten för kapital, och möjligheten att angripa hinder för investeringar till och från tredje länder.¹⁴⁹ Ståhl menar att domstolens praxis i praktiken innebär att bestämmelserna om fria kapitalrörelser i många fall överhuvudtaget inte kan åberopas, trots att den transaktion eller åtgärd som det rör sig om utgör en kapitalrörelse i EG-rättslig mening. Den vanligaste konkurrenssituationen som har uppkommit i praxis är den mellan den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten. Eftersom etableringar i form av till exempel dotterbolag och filialer även omfattas av begreppet kapitalrörelser kan domstolens praxis i förlängningen innebära en nationell skatteregel som innebär hinder för kapitalrörelser i form av etableringar till och från tredje land, alls inte kan angripas med stöd av fördraget.¹⁵⁰ Plansky menar att utvecklingen kan leda till att den fria rörligheten för kapital överhuvudtaget inte är tillämplig i

¹⁴⁷ Mål C-157/05 *Holböck*, p 18-25.

¹⁴⁸ Ståhl, *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*, s 714 ff. Cordewener m.fl., *Free movement of capital and third countries: Exploring...*, s 372. Smit, *The relationship between the free movement of capital...*, s 254 ff. Plansky, s 293. Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 273 ff.

¹⁴⁹ Cordewener m.fl., *Free movement of capital and third countries: Exploring...*, s 372.

¹⁵⁰ Ståhl, *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*, s 714 ff.

situationer där det inte endast är frågan om en renodlad kapitalöverföring eller investering, utan som även innefattar kontroll i ett bolag.¹⁵¹

Cordewener, Kofler och Schindler är förvånade över EG-domstolens agerande. De påpekar att det tidigare varit i stort sett varit allmänt accepterat att flera fördragsfriheter kunde vara tillämpliga samtidigt. En teori är att det till kan vara frågan om en extremt försenad reaktion på Generaladvokat Albers uttalande i målet *Baars* från oktober 1999.¹⁵² Även Smit är förvånad över utvecklingen och menar att en fördragsfrihets materiella tillämplighet inte nödvändigtvis utesluter att en annan fördragsfrihet är tillämplig samtidigt. Han anser att domstolens tillämpning av de grundläggande friheterna bör präglas av parallellitet snarare än exklusivitet. Till stöd för en parallell tillämpning av etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital hänvisar Smit bland annat till de så kallade ”kollisionsreglerna” i artikel 43 och 58.2 EGF. Enligt dessa skall man vid tillämpningen av etableringsfriheten respektive den fria rörligheten för kapital ta hänsyn till den andra fördragsfriheten. Han menar att dessa bestämmelser skulle vara överflödiga om meningen varit att fördragsfriheterna endast kunde tillämpas exklusivt. Även Plansky delar denna uppfattning.¹⁵³ Vidare anser Smit att stöd för en parallell tillämpning finns i begreppsdefinitionen i direktiv 88/361/EEG. Av direktivets nomenklatur framgår att de fria kapitalrörelserna de facto överlappar etableringsfrihetens materiella tillämpningsområde. Han anser att detta tyder på att avsikten varit att fördragsfriheterna skall kunna tillämpas samtidigt och att detta rent av ligger i sakens natur.¹⁵⁴ Plansky anser att fördragsfriheterna bör kunna tillämpas samtidigt och menar att det annars är obegriplig varför det finns en hänvisning till etablering i artikel 57 EGF.¹⁵⁵ Dahlberg ställer sig i en kommentar till domstolens avgörande i *Fidium Finanz*, mycket kritisk till den väg som domstolen slagit in på. I avgörandet fann domstolen att den fria rörligheten för tjänster var överordnad den fria rörligheten för kapital. Dahlberg anser att domstolens beslut att överhuvudtaget pröva den aktuella nationella regeln mot den fria rörligheten för tjänster kan ifrågasättas, eftersom det redan från början var uppenbart att denna fördragsfrihet inte var territoriellt tillämplig i förhållande till ett tredje land.¹⁵⁶

I doktrin pekar man även på att en exklusiv tillämpning av fördragsfriheterna kräver att EG-domstolen fastställer på vilka grunder bedömningen av *vilken* fördragsfrihet som är överordnad de övriga friheterna skall göras. Hur denna bedömning skall gå till är ännu inte helt klarlagt,

¹⁵¹ Plansky, s 293.

¹⁵² Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-251/98 *C. Baars v. Inspecteur der Belastingen*, p 26. Se ovan, avsnitt 3.2.

¹⁵³ Smit, *The relationship between the free movement of capital...?*, s 254 ff. Plansky, s 293 ff.

¹⁵⁴ Smit, *The relationship between the free movement of capital...*, s 254 ff.

¹⁵⁵ Plansky, s 293ff. Även Cordewener, Kofler och Schindler delar denna uppfattning, se Cordewener m.fl., *Free movement of capital, third country relationships and national tax...*, s 109-117.

¹⁵⁶ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s 273 ff.

men domstolen har angivit vissa riktlinjer. Enligt domstolen skall man vid bedömningen främst beakta syftet med den skatteregel som är föremål för prövning.¹⁵⁷ Den konkurrenssituation som hittills uppkommit flest gånger i praxis är den mellan den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten. I situationer där en transaktion skulle kunna omfattas av båda dessa friheter har domstolen, vid bedömningen vilken fördragsfrihet som är dominerande, tagit hänsyn till om de aktuella skattebestämmelserna är direkt knutna till någon form av krav på storlek på ägarandelen. Skattebestämmelser som är tillämpliga endast vid koncerninterna relationer, eller annars för sin tillämpning kräver att ett bestämmande inflytande föreligger, prövas i regel endast mot etableringsfriheten då denna anses vara överordnad den fria rörligheten för kapital.¹⁵⁸ Huruvida skattebetalarens faktiska ägarandel i det enskilda fallet skall beaktas vid bedömningen är ännu något oklart. EG-domstolen har i ett par av sina avgöranden lyft fram skattebetalarens ägarandel, men har inte närmare klargjort om detta har haft betydelse för utfallet.¹⁵⁹ Cordewener, Kofler och Schindler menar att bedömningen av vilken fördragsfrihet som är dominerande aldrig får göras *endast* utifrån den aktuella skattebetalarens situation i det enskilda fallet, d.v.s. endast med hänsyn till omfattningen av skattebetalarens faktiska innehav. Anledningen är att artikel 57.1 EGF – enligt vilken restriktioner av direktinvesteringar, etableringar o.s.v. kan vara tillåtna i vissa fall – skulle berövas all mening då denna i så fall ändå aldrig skulle vara tillämplig i fråga om direkta investeringar till och från tredje land.¹⁶⁰

I doktrin ser man fler problem med att EG-domstolen har valt att – vid konkurrens mellan den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten – ge etableringsfriheten företräde när den nationella lagstiftningens tillämplighet är avhängig ett bestämmande inflytande i bolaget. Domstolens praxis innebär att investerare i eller från tredje land endast kan åberopa den fria rörligheten för kapital om den aktuella nationella lagstiftningen är ”neutral” i sin utformning, d.v.s. tar sikte på alla typer av innehav, inte bara de som innebär att ett bestämmande inflytande föreligger. Detta antyder att medlemsstaterna själva kan anpassa sin skattelagstiftning för att explicit träffa direkta investeringar till tredje land, utan att för den skull strida mot artikel 56.1 EGF. I praktiken kan tillämpningen innebära att aktieägare med större andelsinnehav fräntas rätten att åberopa den fria rörligheten för kapital. Detta anses uppseendeväckande och anses motverka syftet med liberaliseringen av kapitalrörelser.¹⁶¹

¹⁵⁷ Se till exempel mål C-452/04 *Fidium Finanz*, p 45-47 och mål C-492/04 *Lasertec*, p 19.

¹⁵⁸ Se till exempel mål C-492/04 *Lasertec*, p 20-22 och mål C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, p 27.

¹⁵⁹ Se till exempel mål C-492/04 *Lasertec*, p 23 och mål C-157/05 *Holböck*, p 31.

¹⁶⁰ Cordewener m.fl., *Free movement of capital and third countries: Exploring...*, s 372.

¹⁶¹ Cordewener m.fl., *Free movement of capital and third countries: Exploring...*, s 372. Ståhl, *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*, s 714 ff.

Det är uppenbart att många är kritiska till domstolens sätt att lösa frågan om konkurrens mellan fördragsfriheter i tredjelandrelationer. Även om man i doktrin är överens om att EG-domstolens praxis kraftigt begränsat möjligheten att effektivt tillämpa artikel 56.1 EGF, påpekar flera att domstolens tillämpning i varje fall förhindrar att de övriga fördragsfriheterna bakvägen utsträcks till att även gälla gentemot tredje land.¹⁶² En uppfattning är att man dock istället borde ha löst detta problem genom att utöka möjligheten att rättfärdiga inskränkningar gentemot tredje land genom artikel 58 EGF eller rule of reason-doktrinen.¹⁶³ Av doktrin kan man utläsa vissa misstankar om att EG-domstolen har valt att på detta sätt begränsa tillämpligheten av den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land, eftersom den insett vidden av vad en effektiv tillämpning av bestämmelsen skulle innebära.¹⁶⁴

8. Sammanfattande analys

Genom EG-domstolens pragmatiska tillämpning av de grundläggande friheterna har EG-rätten – trots att uttryckliga fördragsbestämmelser om harmonisering saknas – kommit att ha en betydande inverkan på medlemsstaternas lagstiftning på den direkta beskattningens område. Då den fria rörligheten för kapital i artikel 56.1 EGF, till skillnad från övriga fördragsfriheter, är tillämplig även i relation till tredje land skulle en lika tillämpning av denna bestämmelse kunna ha enorma konsekvenser för den direkta beskattningen inom unionen. Detta då ett näst intill ovillkorligt krav på avreglering av kapitalrörelser till och från tredje land skulle innebära en väsentlig begränsning av medlemsstaternas nationella självbestämmanderätt. Att, utan uttryckliga fördragsregler om harmonisering, göra ett så omfattande ingripande på ett av de traditionellt sett viktigaste nationella rättsområdena – den direkta beskattningen – skulle vara mycket kontroversiellt.

I den skatterättsliga debatten inom unionen uttrycks en oro för vad en alltför bred tillämpning av artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land skulle få för konsekvenser på den direkta beskattningens område i det större perspektivet. På grund av åsiktsskillnader avseende hur bestämmelsen skall tolkas, föreligger ännu stor osäkerhet om hur tillämpningen skall se ut. Uppenbart är dock, att man inte per automatik kan utgå från att den praxis som finns avseende fria kapitalrörelser inom unionen är direkt tillämplig även vid tredjelandrelationer. En helt självständig praxis måste därför utvecklas på området. Under de senaste åren har nationella

¹⁶² Cordewener m.fl., *Free movement of capital and third countries: Exploring...*, s 372. Plansky, s 293. Ståhl, *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*, s 714 ff.

¹⁶³ Plansky, s 293 ff.

¹⁶⁴ Se till exempel Virin Niclas, *Lättnadsregeln och EG-rätten*, SN 2008 s 141. Ståhl, *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*, s 714 ff.

direkta skatteregler vid ett antal tillfällen prövats mot den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land. Man kan av denna praxis urskilja vissa riktlinjer för hur tillämpningen skall gå till.

En av de första frågorna som domstolen tog ställning till var huruvida artikelns huvudsakliga rekvisit – begreppen kapitalrörelser och restriktioner – skulle medges samma vidsträckta innebörd som vid inomgemenskapliga relationer. I denna fråga beslutade domstolen att en gång för alla sätta punkt för debatten, och fastslog att begreppen skulle ges samma tolkning oavsett vilka länder som var inblandade i det enskilda fallet. Den praxis som finns avseende tolkningen av begreppen kapitalrörelser och restriktioner vid inomgemenskapliga relationer, kan således användas vid bedömningen av om en transaktion till eller från tredje land omfattas av det materiella tillämpningsområdet för artikel 56.1 EGF. I min mening har domstolen härmed gjort den rimligaste tolkningen. Jag anser, liksom Generaladvokat Bot, att det faktum att medlemsstaterna – trots eventuella skillnader i de bakomliggande ändamålen – valt att införa principen om fri rörlighet för kapital i förhållande till tredje land, i samma artikel och i identisk ordalydelse som principen om fria kapitalrörelser inom unionen, tyder på att avsikten varit att ge dessa samma räckvidd. Jag anser att stöd för detta även finns i bestämmelsens historiska utveckling. Detta då man redan i direktiv 88/361/EEG uttryckte målsättningen om en lika långtgående liberalisering av kapitalrörelser såväl gentemot medlemsländer som mot tredje land. Jag anser att det därför torde vara svårt att kringgå artikelns faktiska ordalydelse, i varje fall avseende begreppen kapitalrörelser och restriktioner vilka anger gränserna för bestämmelsens materiella tillämpningsområde.

Den vidsträckta tolkning som gjorts av begreppen kapitalrörelser och restriktioner medför att en effektiv tillämpning av artikel 56.1 EGF i princip skulle innebära ett förbud för medlemsstaterna att överhuvudtaget behandla några gränsöverskridande transaktioner annorlunda än motsvarande inhemska sådana. En fråga av avgörande betydelse för den faktiska möjligheten att effektivt tillämpa artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land är dock hur artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen skall användas. Saken är ännu inte helt klarlagd, men EG-domstolens uppfattning tycks vara att det skall vara relativt sett lättare att motivera restriktioner som träffar tredje land än hinder som drabbar en annan unionsmedlem. Med undantag för behovet av en effektiv skattekontroll vilken i princip har godtagits i praxis, är det ännu inte klart vilka skatterättsliga rättfärdigande grunder som skulle kunna vara aktuella i relation till tredje land. Huruvida helt nya grunder för rättfärdigande kommer att accepteras, eller om man endast skall ge de redan etablerade skatterättsliga rättfärdigande grunderna en mer generös tillämpning i förhållande till tredje land, är ännu inte klart. Det skulle utan tvekan behövas mer praxis i frågan. Jag anser, i likhet med den allmänna uppfattningen, att en utökad möjlighet till undantag

enligt artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen är det lämpligaste sättet att begränsa verkan av den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land. Även om det inte står helt klart vilket syfte som ligger bakom principen om fri rörlighet för kapital i förhållande till tredje land, anser jag, liksom Ståhl, att det i varje fall kan sägas stå klart att syftet inte är lika långtgående som för principen om fria kapitalrörelser inom unionen. Inom unionen utgör den fria rörligheten för kapital ett led i ett nära ekonomiskt samarbete som baseras på ömsesidighet. I förhållande till tredje land däremot, är den fria rörligheten för kapital ett ensidigt åtagande och det finns inte något uttryckligt mål om nära samarbete mellan medlemsstaterna och icke-medlemmar. I min mening är det därför motiverat att avvägningen mellan gemenskapens intresse av att säkerställa fördragsfriheterna och de nationella intressen som åberopas som grunder för rättfärdigande av en inskränkning, att det nationella intresset i fler fall kommer att väga över vid tredjelandsrelationer än vid relationer mellan unionsmedlemmar. Det nationella allmänintresset torde även kunna väga över till följd av att de skattemässiga effekterna kan bli stora om till exempel en regel om skattelättnad måste utökas till att omfatta alla världens länder, jämfört med om regeln endast behövde gälla i förhållande till andra medlemsländer. För att förhindra att medlemsländerna av protektionistiska skäl beskattar sina egna medborgare hårdare, anser jag även att, det skulle kunna vara motiverat att godkänna även andra rättfärdigandegrunder än de som är principiellt accepterade inom unionen idag. Möjliga grunder för rättfärdigande skulle kunna vara till exempel skyddande av skattebasen eller förhindrandet av minskning av skatteintäkter. Det är inte klart varför man valt att kodifiera rule of reason-doktrinen just i samband med den fria rörligheten för kapital, men i min mening är det inte omöjligt att en anledning varit just att garantera att det faktiskt skulle finnas en flexibilitet med hänsyn till nationella intressen i relation till tredje land.

Den sista frågan som har behandlats i detta arbete och som jag anser vara av avgörande betydelse för möjligheten att tillämpa artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land, är frågan om situationer av konkurrens mellan fördragsfriheter. I tredjelandsrelationer har EG-domstolen valt att använda sig av en exklusiv tillämpningsmetod, vid vilken de endast prövar den aktuella nationella skatteregeln mot den av fördragsfriheterna som domstolen anse vara överordnad de övriga. Denna metod har väckt intensiv debatt och bemötts av stark kritik, dels på grund av den kraftiga begränsningen av tillämpningsområdet för artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land. Jämfört med att utvidga möjligheterna till inskränkningar enligt artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen är denna tillämpning i min mening, betydligt mer långtgående och har betydligt större konsekvenser. Detta då den kraftigt begränsat möjligheten att tillämpa den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land. I likhet med Smit anser jag att domstolens tillämpning är olycklig, och att den inte ligger i linje med fördragstexten och den allmänna uppfattningen i doktrin. I likhet med Dahlberg ställer jag mig även frågande till det faktum, att

EG-domstolen i tredjelandrelationer överhuvudtaget väljer att lägga tid på att pröva de aktuella reglerna mot fördragsfriheter som är uppenbart otillämpliga med hänsyn till sitt territoriella tillämpningsområde. I min mening är domstolens agerande, om inte ologiskt, så i varje fall förvånande. Så som domstolen har tillämpat bestämmelsen vid konkurrens mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital har den i princip kommit att innebära att medlemsländerna aktivt kan välja att utforma sin lagstiftning gentemot tredje land så att den inte främst skall omfattas av den fria rörligheten för kapital, d.v.s. inte kan angripas med stöd av fördraget. Jag har svårt att se att detta skulle ha varit lagstiftarens avsikt.

Sammanfattningsvis kan vi av praxis se att EG-domstolen – kanske med den heta rättspolitiska debatten i åtanke – har varit tämligen avvaktande i sin hållning. Domstolen har varit mycket sparsam med att ge artikel 56.1 EGF någon särskild effektivitet i förhållande till tredje land. Innan en medlemsstats nationella skatteregler kan underkännas med motivering att de strider mot den fria rörligheten för kapital måste ett antal hinder passeras. Först och främst skall den aktuella transaktionen utgöra en kapitalrörelse vars fria rörlighet begränsas av den ifrågavarande nationella skatteregeln. Vidare, kan artikel 56.1 EGF i förhållande till tredje land inte tillämpas om fria rörligheten för kapital i det enskilda fallet anses vara underordnad någon annan fördragsfrihet. Även om den nationella skatteregeln i sig utgör en fördragsstridig restriktion kan den godkännas i enlighet med artikel 57 EGF om reglerna varit i kraft den 31 december 1993. Slutligen kan det ta stopp genom artikel 58 EGF och rule of reason-doktrinen, om domstolen anser att den aktuella inskränkningen i de fria kapitalrörelserna är rättfärdigad. Med tanke på den ”hinderbana” som man har lagt upp är det inte konstigt att bestämmelsen om den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land, ännu inte har lett till att någon nationell direkt skatteregel underkänts.

Den gemensamma misstanken tycks vara att domstolen i princip har gjort allt den kan för att inskränka möjligheterna till tillämpning mot tredje land. Detta eftersom konsekvenserna av en effektiv tillämpning, särskilt på den direkta beskattningens område, skulle vara långtgående. Även om det i stort sett är accepterat att domstolen, genom tillämpning av de grundläggande friheterna inom unionen, gör ingrepp i medlemsstaternas direkta skattelagstiftning – är steget långt till att godkänna ingrepp i den direkta beskattningen även avseende transaktioner till och från tredje land. Frågan om liberalisering av kapitalrörelser till och från tredje land är kanske av alltför stor betydelse för att domstolen ensam skall kunna göra nödvändiga avvägningar. Frågan bör kanske därför överlåtas till lagstiftaren.

9. Källförteckning

Offentligt tryck

Rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område

Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget

Yttrande 1/91 från domstolen den 14 december 1991 angående förslag till avtal mellan gemenskapen å ena sidan och länderna inom Europeiska frihandelssammanslutningen å andra sidan om skapandet av ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde.

Litteratur

Bernitz Ulf och Kjellgren Anders, *Europarättens grunder*, 3:e upplagan, Norstedts Juridik 2007

Craig Paul och De Burca Gráinne, *EU Law - Text, cases and materials*, 4:e upplagan, Oxford University Press 2007

Dahlberg Mattias, *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Kluwer Law International 2005

Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, upplaga 2:1, Studentlitteratur 2007

Hettne Jörgen och Otken Eriksson Ida (Red.), *EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Norstedts Juridik 2005

Hilling Maria, *Free movement and tax treaties in the internal market*, Iustus Förlag 2005

Mohamed Sideek, *European community law on the free movement of capital and the EMU*, Kluwer Law International & Norstedts Juridik 1999

Patrick Plansky - *The impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries*, ur Lang Michael m.fl., *Tax treaty law and EC law*, s 293, Linde 2007.

Ståhl Kristina, *Beskattning och fria kapitalrörelser – inom EU och mot tredje land. Festskrift till Gustaf Lindencrona*, s 493-512, Norstedts Juridik 2003,

Ståhl Kristina, *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?*, Ny juridik 4:6, VJS 2004

Ståhl Kristina och Persson Österman Roger, *EG-skatterätt*, 2:a upplagan, Iustus Förlag 2006

Terra Ben J.M. & Wattel Peter J., *European Tax Law*, 4:e upplagan, Kluwer Law International 2005

Artiklar

EC Tax Review

Kiegebeld Ben J. & Smit Daniel S., *Freedom of establishment and free movement of capital in association and partnership agreements and direct taxation*, EC Tax Review 2007, s 216-230

Smit Daniel S., *Capital movements and direct taxation: the effect of the non-discrimination principles*, EC Tax Review 2005, s 128-139

Smit Daniel S., *The relationship between the free movement of capital and the other EC Treaty freedoms in third country relationships in the field of direct taxation: a question of exclusivity, parallelism or causality?*, EC Tax Review 2007, s 252-267

European Taxation

Cordewener Axel, Kofler Georg W. & Schindler Clemence Philipp, *Free movement of capital and third countries: Exploring the outer boundaries with Lasartec, A and B and Holböck*, European Taxation 2007, s 371-376

Cordewener Axel, Kofler Georg W. & Schindler Clemence Philipp, *Free movement of capital, third country relationships and national tax law: An emerging issue before the ECJ*, European Taxation 2007, s 107-119

Intertax

Fontana Renata & Tenore Mario, *Conference report: The EU law and third countries: Direct taxation, 13-14 October 2006, Vienna*, Intertax 2007, s 589-597

Furuseth Eivind, *Can procedural rules create obstacles to fundamental freedoms in European law?*, Intertax 2007, s 256-285

Pistone Pasquale, *Expected and unexpected developments of European integration in the field of direct taxes*, Intertax 2007, s 70-74

Pistone Pasquale, *The impact of European law on the relations with third countries in the field of direct taxation*, Intertax 2006, s 234-244

Schönfeld Jens & Lieber Bettina, *Swedish CFC-rules under scrutiny of EC law: Harmful tax competition and the free movement of capital in relation to third countries*, Intertax 2006, s 96-100

Skattenytt

Block Nina, *Artikel 56 EG-fördraget*, SN 2007, s 609-614

Dahlberg Mattias, *Fria kapitalrörelser och tredje land – dom i mål C-101/05 Skatteverket mot A*, SN 2008, s 138

Fagerström Emil, Johansson Anna, Lamm Jakob & Zester Anitza, *Artikel 56 i EG-fördraget och dess tillämpning gentemot tredje land mot bakgrund av Tysklands underkapitaliseringsregler*, SN 2005, s 718

Ståhl Kristina, *Den fria rörligheten för kapital mellan EU och tredje land*, SN 2003, s 590

Ståhl Kristina, *EG-domstolens domar – Fri rörlighet för kapital*, SN 2008, s 387

Ståhl Kristina, *Fri rörlighet för kapital mellan EU och tredje land – EG-domstolen begränsar bestämmelsernas tillämpningsområde*, SN 2006, 714

Virin Niclas, *Lättnadsregeln och EG-rätten*, SN 2008, s 141

Praxis

EG-domstolen

26/62 *Vand Gend en Loos*, dom den 5 februari 1963

6/64 *Costa mot E.N.E.L*, dom den 15 juli 1964,

270/80 *Polydor*, dom den 9 februari 1982

C-270/83 *Avoir fiscal*, dom den 28 januari 1986

C-157/85 *Brugnioni och Ruffinengo*, dom den 24 juni 1986

C-6/90 och C-9/90 *Francovich och Bonifaci mot Italien*, dom den 19 november 1991

C-204/90 *Bachmann*, dom den 28 januari 1992

312/91 *Metalsa*, dom den 1 juli 1993

C-279/93 *Schumacker*, dom den 14 februari 1995

C-416/93 *Bordessa*, dom den 23 februari 1995

C-484/93 *Svensson och Gustavsson*, dom den 4 november 1995

C-55/94 *Gebhard*, dom den 30 november 1995

C-163/94 *Brottmål mot Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Días Jiménez och Figen Kapanoglu*, dom den 14 december 1995

C-250/95 *Futura participation*, dom den 15 maj 1997

C-118/96 *Safir*, dom den 28 april 1998

C-222/97 *Trummer and Mayer*, dom den 16 mars 1999

C-254/97 *Baxter*, dom den 8 juli 1999

C-307/97 *Saint Gobain*, dom den 21 september 1999

C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, dom den 29 april 1999

C-439/97 *Sandoz*, dom den 14 oktober 1999

C-35/98 *Verkooijen*, dom den 6 juni 2000

C-251/98 *C. Baars v. Inspecteur der Belastingen*, dom den 13 april 2000

C-478/98 *Kommissionen mot Belgien*, dom den 26 september 2000

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, dom den 12 december 2002

C-436/00 *X och Y*, dom den 21 november 2002

C-224/01 *Köbler*, dom den 30 september 2003

C-364/01 *Barbier*, dom den 11 december 2003

C-422/01 *Skandia*, dom den 26 juni 2003

C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, dom den 11 mars 2004

C-42/02 *Lindman*, dom den 13 november 2003

C-319/02 *Manninen*, dom den 7 september 2004

C-334/02 *Kommissionen mot Frankrike*, dom den 4 mars 2004

C-513/03 *van Hilten-van-der Heijden mot Inspecteur van de Belastingdienst*, dom den 23 februari 2006

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, dom den 12 september 2006

C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, dom den 12 december 2006

C-452/04 *Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, dom den 3 oktober 2006

C-492/04 *Lasertec*, beslut den 10 maj 2007

C-524/04 *Test claimants in the thin cap group litigation mot Commissioners in inland revenue*, dom den 13 mars 2007

C-101/05 *Skatteverket mot A*, dom den 18 december 2007

C-102/05 *Skatteverket mot A och B*, beslut den 10 maj 2007

C-157/05 *Winfried L. Holböck mot Finanzamt Salzburg-Land*, dom den 24 maj 2007

Generaladvokatens förslag till avgörande

Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-251/98 *C. Baars v. Inspecteur der Belastingen*

Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*

Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-101/05 *Skatteverket mot A*

Regeringsrätten

RegR 1651-2003

RegR 2655-2005

RÅ 2007 ref 59

Skatterättsnämnden

SRN:s förhandsbesked den 19 februari 2003 – Lex Asea

SRN:s förhandsbesked den 19 februari 2003 – Löneunderlag

SRN:s förhandsbesked den 4 april 2005 – CFC-regler