

Jérôme Monsenego  
Rätten att beskatta



Skatter är ett hett ämne som flitigt debatteras i olika sammanhang, och där olika lösningar föreslås. Det är dock motiverat att först fundera på en grundläggande fråga: vad får staten beskatta och undanta från beskattning? Kan beskattningen utformas fritt, eller finns det begränsningar? Dessa frågor jobbar skattejurister med dagligen, men de beaktas mer sällan av andra aktörer som är involverade i skattedebatten. Svaren är dock avgörande för om skatteförslag – som kanske verkar rimliga och fyller goda syften – är realistiska att genomföra eller ens lagliga. Ett första steg i skattediskussionen behöver alltså vara att fastställa ramen inom vilken en stat som Sverige kan lagstifta på skatteområdet.

Detta kapitel strävar inte till att på djupet undersöka Sveriges rätt att beskatta. Syftet är snarare att introducera läsaren till vilka begränsningar som kan finnas, samt att visa vilka konsekvenser som kan uppstå på grund av dessa ramar. Det är också så texten är upplagd: efter att först ha diskuterat vilka gränser som finns för Sveriges rätt att lagstifta på skatteområdet kommer fokus att ligga på vilka konsekvenser som kan uppstå på grund av dessa begränsningar.

Skatter uppfyller naturligtvis först och främst en fiskal funktion. Skatter kan emellertid också ha andra syften, exempelvis fördelningspolitiska eller miljömässiga. Utöver dessa funktioner är skatter en illustration av en stats suveräna makt. Genom lagstiftning ger folket staten rätt att ta ut skatt. Det handlar om en rätt att införa tvångsbidrag som inte ger någon direkt motprestation till skattebetalaren. I stället bidrar skatten till den offentliga sektorn enligt en fördelning som folket i och för sig kontrollerar genom att rösta.

Alla dessa syften, vare sig de är fiskala, fördelningspolitiska eller miljömässiga, är föremål för vissa begränsningar. Det finns olika typer av begränsningar i Sveriges rätt att lagstifta på skatteområdet. Här kommer jag att fokusera på begränsningar som härrör från folkrätten, EU-rätten, skatteavtalen samt andra länders skattesystem.

### Rätten att beskatta sett ur ett folkrättsligt perspektiv

Till att börja med kan konstateras att en stat, till exempel Sverige, har en exklusiv rätt att ta ut skatt inom sitt territorium. Att rätten att beskatta är exklusiv innebär att andra än statliga organ saknar den möjligheten. Rätten att ta ut skatt kan delegeras, exempelvis till en kommun, men detta kan bara ske under statens kontroll och bestämmanderätt. På så sätt är beskattningsrätten en befogenhet som enbart tillhör staten. Samtidigt som den är statens privilegium, är beskattningsrätten begränsad till statens territorium. Rätten att ta ut skatt slutar vid nationsgränsen, där en annan stats exklusiva beskattningsrätt tar vid. Detta är en allmänt accepterad princip, som 1775 beskrevs av den engelska domaren lord Mansfield på följande sätt: ”No country ever takes notice of the revenue laws of another.”

Dock följer inte denna allmänt accepterade princip av bindande internationell sedvänja som skulle härröra från folkrätten. Det har ibland diskuterats i den rättsvetenskapliga doktrinen huruvida folkrätten kan inskränka en stats beskattningsrätt. Vissa författare anser att folkrätten innebär vissa krav som skulle härröra från internationell sedvänja.



Staten har exklusiv rätt att ta ut skatt inom sitt territorium och beskattningsrätten slutar vid nationsgränsen. Vid beskattning av företag med verksamhet i fler än ett land kan det dock vara svårt att enas om när gränsen passerats.

Enligt ett sådant synsätt skulle stater inte vara helt fria att utforma sina skattesystem: exempelvis skulle stater vara tvungna till att fördela multinationella koncerners skattebaser enligt den så kallade arm-längdsprincipen, på grund av att det är så många stater som tillämpar den principen. Ingen internationell domstol har dock fastställt någon sådan tvingande effekt av folkrätten på skatteområdet, varför det kan sägas att stater är helt suveräna när det gäller skatter. Detta innebär inte att det inte finns några folkrättsliga begränsningar av en stats rätt att ta ut skatt. Det finns i och för sig flera rättskällor som på ett tvingande sätt begränsar en stats beskattningsrätt, men den inskränkningen är självvald av den aktuella staten genom exempelvis medlemskap i en gemenskap (som EU eller WTO), eller genom skatteavtal med andra länder.

### Rätten att beskatta och EU-rätten

Den främsta begränsningen av Sveriges beskattningsrätt kommer från Europeiska unionen, det är den så kallade "EU-rätten". Sverige blev medlem av EU år 1995 och medlemskapet innebär både rättigheter och skyldigheter. Rättigheter är exempelvis tillgången till unionens inre marknad, där bland annat tullavgifter har avskaffats och där personer och företag ska kunna röra sig fritt. För att möjliggöra en sådan inre marknad krävs att EU:s medlemsstater, däribland Sverige, respekterar vissa principer som förverkligar det europeiska idealet och säkerställer att den inre marknaden fungerar väl. Därför finns också skyldigheter som går hand i hand med rättigheterna.

När det gäller skatter finns det först och främst en tullunion, som innebär att tullar på import och export samt avgifter med motsvarande verkan ska vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Det finns också en så kallad *sekundär rätt*, framför allt direktiv som på skatteområdet säkrar en harmonisering eller koordination av vissa skattefrågor. Direktiven inför regler som syftar till att skydda den inre marknaden, till exempel för att undvika dubbelbeskattning eller vissa former av skatteplanering. För att åstadkomma

sådana syften innebär direktiven en harmonisering eller en koordination av vissa skatteregler, för att säkra att nationella bestämmelser inte divergerar för mycket mellan medlemsstaterna. Det främsta exemplet är mervärdesskattedirektivet, som på ett detaljerat sätt utformar ett gemensamt mervärdesskattesystem för hela den europeiska unionen. Detta innebär dock inte att mervärdesskattereglerna är exakt likadana i alla EU:s medlemsstater. Dels implementeras mervärdesskattedirektivet i varje land enligt lokal lagstiftning, dels tillåter direktivet att stater väljer vissa aspekter av moms-systemet (staterna har exempelvis visst utrymme att själva bestämma över skattesatserna).

Sveriges rätt att bestämma över sitt mervärdesskattesystem är alltså klart begränsad av mervärdesskattedirektivet, en begränsning som naturligtvis även gäller i andra EU-länder. Samspelet mellan de harmoniserade mervärdesskattesystemen ska normalt innebära dels att skatteplanering och skattefusk undviks, dels att man uppnår en välfungerande inre marknad där momsen betalas i det som anses vara rätt land.

Den direkta beskattningen är harmoniserad i mindre omfattning än den indirekta. Här möter vi främst vissa direktiv på inkomstbeskattningsområdet vilka syftar till att undvika dubbelbeskattning (i de flesta fall gällande multinationella koncerner), vissa former av skatteplanering, samt regler för att lösa gränsöverskridande tvister. Återigen begränsar dessa direktiv Sveriges beskattningsrätt, även om utrymmet för egna val är större än inom regelverket för mervärdesskatten. Här kan noteras att EU nyligen har blivit mer aktivt på direktbeskattningsområdet än tidigare. År 2016 antogs ett direktiv som syftar till att implementera olika typer av regler för att motverka skatteflykt. Fenomenet skatteflykt, främst då multinationella företags, har blivit en viktig fråga inom EU. Den samordning som skedde 2016 i och med antagandet av skatteflyktsdirektivet hade varit nästintill otänkbar fram till för några år sedan.

Men det här direktivet bör av två anledningar inte enbart ses som en begränsning av Sveriges beskattningsrätt. Dels bygger direktivet på ett minimikrav

(alltså får medlemsstater införa striktare regler än vad skatteflyktdirektivet medger). Dels kan effekten av direktivet ses som ett sätt att säkerställa att det fiskala syftet med bolagsbeskattningen uppfylls genom att ta bort möjligheten till olika former av skatteplanering. Det kan även noteras att ett förslag på direktiv nyligen har lagts fram avseende skatter på digitala tjänster och på företag som tillhandahåller digitala tjänster genom en betydande digital närvaro. Sådana förslag, som svårigen kan implementeras unilateralt av stater på ett tillfredsställande sätt, skulle sannolikt resultera i relativt blygsamma skatteintäkter för Sverige. En risk med dessa förslag är att de försämrar relationen mellan EU och USA, som skulle kunna införa motåtgärder till följd av att EU försöker beskatta företag verksamma inom den digitala branschen. Flertalet av dessa företag är ju amerikanska.

EU-rätten begränsar också Sveriges beskattningsrätt i och med de allmänna principer som syftar till att säkerställa att den inre marknaden fungerar effektivt. Detta brukar kallas för *primärrätten* och innebär dels krav på att inte hindra den fria rörligheten inom unionen, dels förbud mot statliga stöd. Här bör betonas att EU-rätten kan innebära att såväl utövandet av beskattningsrätten som avsaknad av beskattning (inklusive avdragsrätt) kan strida mot EU-rätten. Det förra kan exemplifieras med de begränsningar som de fria rörligheterna innebär när det gäller möjligheten att ta ut en så kallad exit-skatt. Det sista kan exemplifieras med behovet av att medge gränsöverskridande resultatutjämning när utländska dotterbolag har slutliga förluster. I den rättsteoretiska diskussionen har det ibland hävdats att EU-domstolens tolkning av unionens primärrätt hotar medlemsstaternas skattesuveränitet. Påståendet kan dock nyanseras, med tanke på att medlemsstaterna en gång suveränt har bestämt sig för att gå med i unionen. Ett motargument skulle kunna vara att utvecklingen som har skett på skatteområdet i och med EU-domstolens praxis inte kunde förutses. Svårigheten här är att primärrätten är allmänt utformad, utan att särskilt ta sikte på just skatter (eller något annat område). Detta innebär att

nationella regler prövas av EU-domstolen, som avgör om dessa regler strider mot primärrätten. EU-domstolens praxis resulterar i det som ibland beskrivs som den ”negativa integrationen” (det vill säga att harmonisering eller samordning av skatteregler sker till följd av domstolens praxis), till skillnad från en ”positiv integration” där regler harmoniseras av medlemsstaterna själva.

Mycket förenklat kan sägas att primärrätten innehåller ett diskrimineringsförbud, utan att närmare precisera förbudets innehåll. Fastställandet av detta innehåll är slutligen EU-domstolens uppgift, framför allt när nationella domstolar eller EU-kommissionen hänskjuter frågor till EU-domstolen. Medlemsstaterna måste följa domstolens praxis, inklusive nationella domstolar och lagstiftare. Många skattefrågor har passerat EU-domstolen och påverkat Sveriges skattesystem direkt (när frågan har gällt en svensk bestämmelse) eller indirekt (när frågan har gällt en annan medlemsstats bestämmelse men är av relevans för Sverige). Exempelvis har domstolen avgjort skattefrågor som har påverkat Sveriges regler för beskattning av utomlands bosatta personer, för exitbeskattning (när personer eller företag med hemvist i Sverige flyttar till ett annat land), för resultatutjämning inom koncerner och för beskattning av utländska lågbeskattade bolag.

Vid sidan om de fria rörligheterna finns statsstödsbestämmelserna. Allmänt kan sägas att statsstödsreglerna är särskilt viktiga för mindre medlemsstater som Sverige, eftersom de skyddar mot olagliga statsstöd som andra större medlemsstater skulle kunna vara villiga att ge till exempelvis vissa företag eller vissa branscher. Statsstödsreglerna säkerställer därmed att konkurrensen mellan företag, och i vissa fall även mellan medlemsstaterna, inte snedvrids. Förbudet mot olagliga statsstöd påverkar skattesystemet på olika sätt, exempelvis genom att förbjuda att lägre skattesatser eller bättre avdragsmöjligheter införs för vissa kategorier av företag eller branscher. Statsstödsbestämmelserna begränsar också möjligheten att använda sig av skatter för att åstadkomma vissa politiska syften,

exempelvis miljömässiga eller fördelningspolitiska syften. Det är i dagsläget oklart hur långt statsstödsförbudet sträcker sig. Här är det intressant att se att EU-kommissionen funnit att vissa medlemsstater (dock inte Sverige) har medgett olagliga statsstöd genom framförallt förmånliga skatterättsliga förhandsbesked. Ett exempel är det mycket omdiskuterade fallet med koncernen Apple och medlemsstaten Irland. Apple skulle ha förhandlat fram mycket förmånliga beskattningsvillkor på Irland, som avviker från hur landet normalt tillämpar sina skatteregler. Dessutom anklagar EU-kommissionen Irland för att sakna vissa regler i sitt skattesystem, något som skulle resultera i ett olagligt stöd till förmån för Apple och mer generellt till förmån för multinationella koncerner jämfört med oberoende företag. EU-kommissionens resonemang är i detta fall långtgående, men det blir slutligen EU-domstolen som kommer att fastställa det och andra statsstödsförbuds innehåll och omfattning.

### Rätten att beskatta och skatteavtalen

En annan rättskälla som begränsar Sveriges rätt att beskatta är skatteavtalen som ingås mellan Sverige och andra stater. Sverige har för närvarande skatteavtal med ett drygt åttiotial länder.

Samspelet mellan olika staters beskattningsrätt kan leda till dubbelbeskattning. Exempel på det är situationen där en person har sin hemvist i Sverige och samtidigt får en inkomst från utlandet, en inkomst som båda länderna beskattar. Sveriges rätt grundas på den starka kopplingen som hemvisten medför (personen anses i detta fall vara obegränsat skattskyldig i Sverige), samtidigt som den andra staten kan beskatta inkomsten på grundval av den starka kopplingen som finns mellan den staten och inkomstens förvärv. Inkomsten härrör ju från dess territorium och personen anses begränsat skattskyldig i denna stat. Dubbelbeskattning vid sådana situationer är till nackdel för internationell handel och kan regleras genom att de aktuella staterna ingår dubbelbeskattningsavtal.

Sådana skatteavtal kan endast begränsa Sveriges beskattningsrätt, aldrig utöka den. Deras syfte är primärt att undvika dubbelbeskattning men avtalen bidrar även till att fördela beskattningsrätten och undvika skatteflykt. Skatteavtalen innehåller bestämmelser som exempelvis begränsar källskatter på utgående betalningar (exempelvis utdelningar), medger rätt till avräkning av utländsk skatt, förbjuder diskriminering, etablerar ramar för tvistlösning eller reglerar utbyte av information mellan de avtalsslutande länderna. Eftersom skatteavtalen begränsar Sveriges beskattningsrätt gäller detsamma även i det andra avtalsslutande landet; skatteavtalen bygger på reciprocitet.

Här kan noteras att flera typer av nu befintliga avtalsbestämmelser framöver kan komma att ändras som led i ett globalt arbete för att bekämpa skatteflykt och stärka banden mellan det land där inkomster uppstår och det land där skatter betalas. Detta globala arbete leds av OECD och beskrivs som ”BEPS-projektet”, där BEPS står för *Base Erosion and Profit Shifting*. Några av Sveriges skatteavtal har redan omförhandlats mot bakgrund av OECD:s rekommendationer knutna till det arbetet och fler ändringar kan komma, antingen genom bilaterala förhandlingar eller genom en multilateral konvention. Den utvecklingen kan medföra att Sveriges beskattningsrätt påverkas, framför allt genom införandet av skatteflyktsregler och bestämmelser som ändrar fördelningen av beskattningsrätten.

### Rätten att beskatta och andra länders skattesystem

Bortsett från de förpliktelser som följer av landets ingångna skatteavtal eller medlemskap i vissa gemenskaper är Sverige helt fritt att utforma sitt skattesystem. Som nämndes ovan påverkas inte beskattningsrätten av folkrätten. Detta innebär att andra staters sätt att utforma sina skattesystem inte har någon bindande effekt på Sveriges skattesystem. Dock är det viktigt att påpeka att Sverige i viss utsträckning behöver anpassa sitt skattesystem efter

Jérôme Monsenego



*Foreign Account Tax Compliance Act (Fatca)* innebär bland annat att alla bankkunder i Sverige måste svara på frågan om de är skattskyldiga i USA eller inte. Lagstiftningen har kritiserats för att utgå ifrån den skattskyldiges medborgarskap snarare än hemvist.



andra stater, trots att det inte finns några formellt bindande effekter av andra staters lagstiftning. Sverige kan exempelvis vilja använda skattesystemet för att bli mer attraktivt för investeringar och därmed locka hit personer och företag. Man kan också vilja skapa goda förutsättningar för inhemska företag och undvika att det svenska näringslivet på grund av skatteregler får sämre villkor än vad som gäller för utländska konkurrenter. Strävan att anpassa ett lands skatteregler efter andra länders kallas ofta ”skattekonkurrens”, ibland med tillägget ”skadlig” skattekonkurrens. Det senare sker exempelvis när vissa länder medvetet inför synnerligen förmånliga skatteregler som snedvrider den internationella konkurrensen. Vissa länder har till exempel haft låga skattesatser på vissa typer av inkomster, eller accepterat att vissa inkomster inte alls tas upp till beskattning.

I och med det ovan nämnda BEPS-projektet och de nämnda statsstödsreglerna håller vissa former av skadlig skattekonkurrens på att försvinna. Det kommer dock sannolikt att finnas olika inslag av skattekonkurrens även framöver. USA har exempelvis nyligen infört en stor skattereform med bland annat betydande sänkning av bolagsskattesatsen, även om stränga skatteflyktsregler har införts. Vidare kan Storbritannien – som redan har ett konkurrenskraftigt system med låg bolagsskatt – komma att stärka sitt skattesystems attraktivitet som en följd av Brexit. Här är det viktigt att påpeka att skattekonkurrensen inte behöver komma från grannländer, i alla fall när det gäller att attrahera multinationella företag. Stora företag sprider nämligen ofta sina funktioner mellan olika delar av världen och kan välja mellan olika avlägsna länder när man vill etablera en viss typ av verksamhet. Det är också viktigt att påpeka att det som statsfinansiellt mest påverkar bolagsskatteintäkterna är var företagen lokaliserar sina vinstdrivande och strategiska funktioner, snarare än var de anställer flest personer

eller exempelvis har sin tillverkning. Skattekonkurrensfrågan bör alltså analyseras i ett globalt och brett perspektiv.

En annan form av begränsning när det gäller utformningen av Sveriges skattesystem kommer slutligen av ”pressen” som vissa länder kan sätta på andra för att införa regler, avskaffa regler eller ingå avtal. Ett exempel är de så kallade Fatca-avtalen som USA har undertecknat med ett flertal länder. År 2010 antog USA lagen *Foreign Account Tax Compliance Act* (Fatca). Lagen innebär ett krav på finansiella institutioner (både amerikanska och utländska) att lämna uppgifter om amerikanska medborgares och företags kapitalinkomster och kapitaltillgångar till USA:s skattemyndighet. Kravet omfattar alltså även svenska finansiella institutioner. För att underlätta hanteringen av processen har USA ingått avtal med ett flertal länder. Sverige och USA undertecknade ett Fatca-avtal 2014. Det fanns inga bindande krav på att Sverige skulle skriva under Fatca-avtalet eller på att svenska finansiella institutioner skulle lämna ut uppgifter. Men konsekvensen av att inte lämna uppgifter fick många länder att vilja samarbeta med USA, eftersom Fatca-lagen även innebar att källskatt på 30 procent skulle dras på inkomster som betalas från USA.

### Avslutande kommentarer

Avslutningsvis kan konstateras att Sveriges rätt att beskatta är begränsad av både bindande rättskällor och icke bindande skattepolicyfaktorer. Samtidigt är andra staters möjligheter att beskatta också föremål för jämförbara begränsningar, framför allt gäller detta medlemsstater i den europeiska unionen. Den kombinerade effekten på olika länder av bindande och icke bindande faktorer skapar goda förutsättningar för att minimera både skatteflykt och skattekonkurrens, två situationer som svårigen kan uppnås av en stat på egen hand.

