

Rättsutlåtande

En analys av förenligheten mellan EU:s statsstödsregler och skatten på finansiell verksamhet

**Jérôme Monsenego, docent i finansrätt, på uppdrag av
Svenska Bankföreningen**

November 2016

Sammanfattning

Enligt min mening är det sannolikt att den föreslagna skatten på finansiell verksamhet strider mot EU:s statsstödsregler eftersom den endast tillämpas på vissa företag. Skatten ger i sig inget stöd till de företag som är skattskyldiga, men indirekt innebär förslaget en fördel för företagen som inte träffas av skatten eftersom deras kostnader inte kommer att öka likt de skattskyldigas kostnader. På så vis uppfyller skatten det så kallade selektivitetskriteriet enligt artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget). Företagen som kommer att gynnas är framförallt de som utför tjänster som har undantagits från skatteplikt enligt andra bestämmelser än 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen. Stödet kan enligt analysen inte berättigas med hänsyn till referenssystemets art eller allmänna systematik.

Artikel 108.3 i EUF-fördraget innebär en skyldighet för Sverige att anmäla förslaget till kommissionen, om regeringen överväger att införa skatten.

Summary

In my opinion the suggested tax on financial activity is likely to be in breach of the State aid rules, given that it is only levied on certain undertakings. The tax does not, in itself, provide an advantage to the undertakings on which it is levied; however, the tax is indirectly to the benefit of the undertakings that are not subject to it, since their costs will not increase to the same extent as those of the taxpayers. This makes the tax *prima facie* selective under article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU). The undertakings that receive an advantage are mainly those which are exempted from value added taxation under other provisions than chapter 3, sections 9 or 10 of the value added tax act (*Mervärdesskattelagen*). The advantage cannot, according to this analysis, be justified by the nature and general structure of the reference system.

Article 108.3 of the TFEU creates an obligation for Sweden to inform the Commission about the suggested tax, should the Government consider its implementation.

Bakgrund och uppdragsbeskrivning

Svenska Bankföreningen har bett mig skriva ett rättsutlåtande innehållande en analys av förenligheten mellan EU:s statsstödsregler och den skatt på finansiell verksamhet som föreslås i betänkandet SOU 2016:76.¹ Uppdragsbeskrivningen lyder som följer: ”En bedömning av kvalitén på den analys som görs samt den slutsats som utredningen drar avseende förenligheten med EU:s statsstödsregler i betänkandet. Vi vill också ha ett uttalande om huruvida den föreslagna skatten bör anmälas till kommissionen. Analysen ska skrivas på ett lättfattligt språk, vara pedagogisk och inte för omfattande, ca 10-15 sidor.” I uppdragsbeskrivningen ingår även att komplettera den bedömning som görs i betänkandet gällande skattens förenlighet med EU:s statsstödsregler med rättspraxis från EU-domstolen, EU-kommissionens tillkännagivande från 2016,² samt nyligen publicerade och relevanta artiklar i ämnet. Vidare efterfrågas att analysen beaktar det faktum att vissa branscher som likt finanssektorn också har en momsfrihet men som inte omfattas av skatten kan befinna sig i samma situation i faktiskt och rättsligt hänseende och då gynnas genom att inte betala den föreslagna skatten.

1 Inledning och disposition

Artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) definierar vad som utgör statligt stöd. Flera rekvisit ska vara uppfyllda, och två av dem är särskilt relevanta när det gäller skatteåtgärder: för att en skatteåtgärd ska utgöra olagligt statsstöd måste det finnas ett stöd, dvs. en fördel, och detta stöd måste gynna vissa företag eller viss produktion, dvs. stödet måste vara selektivt. De andra rekvisiten anses uppfyllda ifall en skatteåtgärd innebär ett selektivt stöd.³

Jag kommer först att undersöka huruvida förslaget innebär ett stöd (avsnitt 2). Vidare kommer fokus att ligga på om ett sådant stöd är selektivt (avsnitt 3). Därefter framgår slutsatser och rekommendationer (avsnitt 4).

2 Analys av huruvida förslaget innebär ett stöd

Begreppet stöd är objektivt och har av EU-domstolen sedan länge ansetts inbegripa både positiva fördelar (t.ex. subventioner) och åtgärder som innebär att ett företags kostnader minskar till följd av en statlig åtgärd. Det sistnämnda omfattar skattelättnader och lättnader i sociala avgifter, som ju minskar ett företags kostnader och därmed kan förbättra dess konkurrenskraft, något som i sin tur kan snedvrída konkurrensen och påverka handeln mellan medlemstaterna. Det är med andra ord

¹ Se *Skatt på finansiell verksamhet*, betänkande av utredningen om skatt på finanssektorn, SOU 2016:76.

² Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016.

³ Se Marc Gren, *Selektiva skatter och statsstöd*, Svensk Skattetidning 2016:1, s. 5.

väletablerat att skattelättnader och lättnader i sociala avgifter kan medföra ett statligt stöd.⁴

Förslaget innebär en finansiell verksamhetsskatt där beskattningsunderlaget utgörs av den skattskyldiges under beskattningsåret sammanräknade lönekostnader. Skatt ska betalas med 15 procent av beskattningsunderlaget. Skattskyldighet föreligger för företag som uppfyller två rekvisit, nämligen att (i) företaget inte är skyldigt att betala mervärdesskatt för omsättning av tjänster av den anledningen att omsättningen har undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen (1994:200), samt att (ii) företaget är avgiftsskyldigt enligt 2 eller 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980).

Skatten ger i sig inget stöd till de företag som är skattskyldiga, men indirekt innebär förslaget en fördel för företagen som inte träffas av skatten eftersom deras kostnader inte kommer att öka likt de skattskyldigas kostnader. EU-domstolen har resonerat på samma sätt och funnit att en högre skatt som inte träffar alla företag medför ett stöd såsom det definieras i artikel 107.1 i EUF-fördraget.⁵ Det finns dock ett motargument som kan innebära att stöd inte medges till företagen som inte träffas av skatten. Om de skattskyldiga företagen enligt förslaget åtnjuter en fördel som den nya skatten syftar till att eliminera, kan den kombinerade effekten av den tidigare fördelen och den nya skatten resultera i en situation som är densamma som situationen för andra företag som varken åtnjuter fördelen eller betalar skatten. Detta kan beskrivas som en strävan efter lika behandling. EU-domstolen har i vissa mål funnit att strävan efter likabehandling uteslöt att stöd föreligger, till och med när en sådan strävan sträckte sig bortom gränserna för den aktuella åtgärden, dvs. när likabehandling kunnat uppnås tack vare den kombinerade effekten av olika typer av skatter eller skyldigheter. Förutsättningen för att genomföra en sådan skatteåtgärd är att det görs med precision och proportionalitet.⁶

Frågan är om ett sådant synsätt kan tillämpas på den föreslagna skatten på finansiell verksamhet. Jag ställer mig tveksam till detta av den anledningen att det inte generellt kan sägas att företagen som utför tjänster som har undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen åtnjuter en fördel i och med undantaget från mervärdesskatteplikt. Svaret beror på om köparen har rätt till avdrag för den ingående

⁴ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 68, fotnot 105.

⁵ Se exempelvis mål C-75/97, *Konungariket Belgien mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:C:1999:311. Se också mål C-53/00, *Ferring SA mot Agence centrale des organismes de sécurité sociale*, ECLI:EU:C:2001:627, punkt 20, samt kommissionens beslut av den 29 juli 2016, mål SA.42007, 2016/C 369/01, punkt 43.

⁶ Till exempel har EU-domstolen funnit att en skatt på direktförsäljning av läkemedel som belastar partihandlare men inte läkemedelslaboratorier inte utgjorde ett stöd eftersom de förstnämnda bar högre kostnader i och med vissa allmännyttiga skyldigheter som inte belastade de sistnämnda; skatten utgjorde inte ett stöd så länge som den inte översteg de merkostnader som partihandlare var tvungna att betala: se mål C-53/00, *Ferring SA mot Agence centrale des organismes de sécurité sociale*, ECLI:EU:C:2001:627.

momsen, på så sätt att undantaget från mervärdesskatteplikt innebär en fördel när köparen saknar avdragsrätt.⁷ Dessutom är mervärdesskatten en skatt på slutlig konsumtion som ska betalas av konsumenterna, inte företagen, vilket försvagar argumentet att skatten på finansiell verksamhet skapar en kostnad motsvarande den som uppkommer med anledning av mervärdesskatteplikt. Därför anser jag att det inte kan uteslutas att **den föreslagna skatten kommer att innebära ett visst stöd, iallafall för företagen som utför tjänster som har undantagits från skatteplikt enligt andra bestämmelser än 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen och som säljer sina tjänster till privatpersoner samt för företag som utför tjänster som är mervärdesskattepliktiga och som säljer sina tjänster till företag.**⁸

Att en åtgärd medför ett stöd enligt artikel 107.1 i EUF-fördraget innebär inte i sig att stödet är olagligt. För detta krävs att stödet även är selektivt, vilket analyseras nedan.

3 Analys av huruvida stödet är selektivt

Metoden för att analysera huruvida en skatteåtgärd är materiellt selektiv har fastställts av EU-domstolen och innebär tre steg: det ska först undersökas vilket ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten.⁹ Detta brukar beskrivas som referensramen eller referenssystemet. Det andra steget innebär att bedöma om skatteåtgärden avviker från referensramen i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av näringsidkare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med skattesystemet i medlemsstaten. Alternativt kan referenssystemet inte innehålla något undantag men vara selektivt i sig. I båda dessa fall anses fördelen vara *a priori* selektiv. Detta leder till det sista steget, som går ut på att undersöka huruvida den *a priori* selektiva skatteåtgärden är berättigad med hänsyn till referenssystemets art eller allmänna systematik.¹⁰ Analysen nedan följer den ovan beskrivna metoden.

3.1 Fastställande av referensramen

Fastställandet av referensramen är av stor betydelse, eftersom förenligheten med statsstödsrätten kan påverkas av vilken referensram som har valts. EU-domstolen och EU-kommissionen har oftast tillämpat ett brett synsätt när det gäller att fastställa referensramen, vilket är förståeligt eftersom en smal referensram kan leda till att

⁷ Se SOU 2016:76, s. 12: ”Det att den finansiella sektorn har en skattefördel av mervärdesskatteundantaget betyder inte nödvändigtvis att varje enskild aktör har en skattefördel av undantaget. På aktörsnivå skiljer sig skattefördelen nämligen åt beroende på i vilken utsträckning aktörerna påverkas av effekter av ”dold” mervärdesskatt som inte får dras av, och i vissa fall därpå följande s.k. kumulativa effekter, som följer av själva mervärdesskatteundantaget”.

⁸ Det kan påpekas att det räcker att endast få företag gynnas av en skatteåtgärd för att en fördel ska föreligga: se exempelvis kommissionsbeslutet av den 29 juli 2016, C(2016) 4809 final (ärendenummer SA.42007), punkt 43, gällande schablonbeskattning av diamanthandlare i Belgien.

⁹ Se de förenade målen C-78/08 till C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 49.

¹⁰ Se mål C-173/73, *Italienska republiken mot Europeiska gemenskapernas kommission*, ECLI:EU:C:1974:71, punkt 33; se även de förenade målen C-78/08 till C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 64.

skatteåtgärder identifieras som separata från andra och därmed anses generella, vilket kan förhindra kontrollen av efterlevnaden av statsstödsreglerna. Av den anledningen har EU-domstolen klargjort att statligt stöd definieras utifrån en åtgärds effekter, oavsett vilken lagstiftningsteknik som använts.¹¹ Därför kan referensramen i sig vara selektiv, om dess tillämpning resulterar i att vissa företag gynnas trots att systemet har utformats på så sätt att inga företag *de jure* gynnas eller missgynnas.

En viktig fråga här är huruvida endast den föreslagna skatten på finansiell verksamhet utgör referensramen, eller om denna skatt är en del av ett mer övergripande skattesystem så att referensramen borde omfatta både skatten på finansiell verksamhet och andra bestämmelser, i detta fall mervärdesskattelagen. Denna fråga blir aktuell eftersom förslaget bygger på tillämpningen av mervärdesskattelagen. Valet mellan dessa två alternativ kan ha viktiga konsekvenser för utfallet av analysen. Om referensramen omfattar både skatten på finansiell verksamhet och mervärdesskattelagen kan det bli svårare att identifiera en olikbehandling i de fall där den kombinerade effekten av båda skatterna resulterar i en likadan skattebörd för alla personer. Skatten på finansiell verksamhet skulle då kunna ses som en kompensation för undantaget från mervärdesskatteplikt så att företag blir likvärdigt beskattade med den kombinerade effekten av båda skatter. Som jag ser det finns det två skäl som talar emot att referensramen ska omfatta både skatten på finansiell verksamhet och mervärdesskatten.

För det första har skatten på finansiell verksamhet de flesta av de egenskaper som har beskrivits av EU-domstolen och EU-kommissionen för att en bestämmelse ska kunna utgöra en referensram. Kommissionen anser att ”Referenssystemet består av en konsekvent uppsättning regler som – på grundval av objektiva kriterier – gäller generellt för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde, såsom detta definieras av dess syfte.”¹² Vidare menar kommissionen att ”Vanligtvis anger dessa regler inte endast systemets tillämpningsområde, utan också de villkor på vilka det tillämpas, rättigheter och skyldigheter för de företag som omfattas av systemet och de tekniska aspekterna av dess funktion”.¹³ Den föreslagna skatten på finansiell verksamhet innehåller i enlighet med vad kommissionen beskriver som ett referenssystem bestämmelser som reglerar dess tillämpning genom att fastställa vilka som är skattskyldiga, vad som utgör beskattningsunderlaget, vilken skattesats som gäller, samt förfarandet vid uttag av skatt. På så sätt kan skatten på finansiell verksamhet i alla fall delvis jämföras med ett bolagsskattesystem eller ett mervärdesskattesystem, som båda två har ansetts utgöra en referensram mot vilken statsstöds kontrollen har utförts.¹⁴ Samtidigt är inte den föreslagna skatten helt

¹¹ Se mål C-487/06 P, *British Aggregates Association mot Europeiska kommissionen och Förenade konungariket*, ECLI:EU:C:2008:757, punkt 89.

¹² Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 133.

¹³ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 133.

¹⁴ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 134.

jämförbar med ett bolagsskattesystem eller ett mervärdesskattesystem eftersom den inte utgör ett helt självständigt system, eller i vart fall inte gör det i samma utsträckning som bolagsskatten eller mervärdesskatten. Detta beror på att skatten vilar på andra regelverk, nämligen mervärdesskattelagen och socialavgiftslagen. Med andra ord är den föreslagna skatten inte ett helt självständigt skattesystem sett till dess syfte samt till hur skatten är utformad.

Enligt min mening är dock hänvisningen till andra rättssystem inte av en sådan natur att den utesluter att skatten på finansiell verksamhet ska utgöra referensramen. Andra skatteregler har ansetts utgöra referensramen utan att heller vara fullständigt oberoende av andra regelverk; till exempel är bolagsskattereglerna i många länder kopplade till redovisningsregler. EU-domstolen har också dömt i ett jämförbart fall att en särskild skatt på försäkringar som syftar till att kompensera de effekter som uppkommer i och med att försäkringstjänster undantagits från mervärdesskatteplikt får ses som referensram, utan att referensramen även ska omfatta den i detta fall brittiska mervärdesskattelagen.¹⁵ Rättsfallet är i och för sig från 2004 och rättsläget har utvecklats sedan dess, men detta synsätt har enligt min mening inte förändrats utan snarare bekräftats av kommissionen.¹⁶

Det andra skälet till att jag anser att referensramen inte ska omfatta både skatten på finansiell verksamhet och mervärdesskatten är att den förstnämnda långt ifrån fullt ut kompenserar för de skattefördelar som tycks uppkomma på grund av undantagen från mervärdesskatteplikt. Detta utesluter att se både skatten på finansiell verksamhet och mervärdesskattelagen som en konsekvent helhet. Om den föreslagna skatten syftade till att helt åtgärda dessa skattefördelar hade den även omfattat andra typer av tjänster som undantagits från mervärdesskatteplikt, t.ex. fastighetsområdet,¹⁷ sjukvård,¹⁸ eller utbildning.¹⁹ Skattesatsen hade också varit högre, ”i vart fall drygt 40 procent av beskattningsunderlaget”,²⁰ medan den föreslagna skattesatsen är på 15%. Förslaget såsom det är utformat i betänkandet visar varken konsistens gällande hur lagen har utformats i förhållande till mervärdesskattelagens olika undantag från skatteplikt, eller gällande dess syfte att åstadkomma neutralitet mellan olika tjänster. Eftersom referensramen enligt kommissionen ska bestå av en konsekvent uppsättning regler som gäller för alla företag som omfattas av reglernas tillämpningsområde,²¹ kan referensramen i detta fall inte utgöras av både skatten på finansiell verksamhet och mervärdesskattelagen eftersom dessa två regelverk inte är utformade för att i kombination med varandra fungera som en konsekvent helhet. Denna slutsats styrks av att den föreslagna skatten på finansiell verksamhet och mervärdesskattelagen har

¹⁵ Se mål C-308/01, *GIL Insurance Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2004:252, punkt 75.

¹⁶ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 134.

¹⁷ Se 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen.

¹⁸ Se 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen.

¹⁹ Se 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen.

²⁰ Se SOU 2016:76, s. 314.

²¹ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 133.

olika rättskällor. Den första är en svensk lagstiftningsprodukt som föreslagits i Sverige utan att det ska vara ett krav från unionen. Mervärdesskattelagen har ett annat ursprung. Förvisso är den också en svensk lag som har antagits av Riksdagen, men implementeringen av mervärdesskattedirektivet är ett krav som kommer till följd av medlemskapet i Europeiska unionen. Sverige har inte rätt att ändra de grundläggande principerna som direktivet fastställer – och som omfattar ett antal undantag från skatteplikt – även om direktivet skulle visa sig bristfälligt.²²

Sammanfattningsvis anser jag att **referensramen utgörs av den föreslagna skatten på finansiell verksamhet**, något som stöds av kommissionens syn på ”särskilda (fristående) avgifter” där ”det i princip är referenssystemet som är själva avgiften”.²³ Utredningen når samma slutsats.²⁴

3.2 Är skatteåtgärden a priori selektiv?

Detta steg innebär att undersöka om åtgärden innebär en avvikelse från referensramen som gynnar vissa företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till den målsättning som skall uppfyllas genom den berörda skatten. Alternativt kan referenssystemet inte innehålla något undantag men i sig vara selektivt. I båda dessa fall anses åtgärden ”vid första påseendet” selektiv.²⁵ Här används uttrycket ”a priori selektiv”, på samma sätt som i betänkandet.²⁶

I vissa fall kan selektivitet föreligga *de jure*, när själva regeln öppet gynnar eller missgynnar vissa företag eller viss produktion. Selektivitet kan också föreligga *de facto*, när en åtgärd är utformad så att den formellt sett har en allmän räckvidd men när den i praktiken träffar vissa företag eller viss produktion olika. Förslaget skiljer i och för sig inte på ett företags storlek, hemvistort, verksamhetsort, juridiska form, eller huruvida företaget är marknadsnoterat eller tillhör en koncern. Den föreslagna skatten tas inte heller ut i förhållande till vissa trösklar som omsättning eller antal anställda, eller från en viss beloppsgräns.²⁷ Utredningen har valt att utforma regeln på

²² Se bl.a. artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, som begränsar medlemsstaternas möjlighet att behålla eller införa omsättningskatter.

²³ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 134.

²⁴ Se SOU2016:76, s. 348.

²⁵ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 128.

²⁶ Se SOU 2016:76, s. 340.

²⁷ I några av de särskilda yttrandena till betänkandet har det föreslagits att skatten tillämpas från en viss tröskel eller beloppsgräns: se SOU 2016:76, s. 435 (”För att minska den administrativa bördan av utredningens förslag är det enligt Skatteverket nödvändigt att uttag av finansiell verksamhetsskatt inte aktualiseras förrän beskattningsunderlaget uppgår till en viss minsta nivå.”) samt ss. 444-446. Om skatten på finansiell verksamhet skulle utformas så att skatteuttaget bestäms utifrån vissa trösklar eller beloppsgränser vore det ännu mer sannolikt att skatten skulle anses vara selektiv och strida mot statsstödsreglerna (se t.ex. *Kommissionens beslut av den 17 februari 2003 om den stödordning som Belgien har genomfört till förmån för samordningscenter som är etablerade i Belgien*, Europeiska unionens officiella tidning 2003 L 282/25, punkt 13). EU-domstolens praxis, som i och med *Gibraltar-*

så sätt att dess tillämpning fokuserar på en viss typ av transaktion, nämligen omsättningar av tjänster som har undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen.²⁸ Förslaget innebär inte att skatt tas ut på vissa typer av företag, t.ex. banker, utan det är karaktären av tjänsten som avgör.²⁹ Alla företag kan välja att inte utföra sådana tjänster, vilket resulterar i att de inte blir skattskyldiga till skatten på finansiell verksamhet. Detta kan inte enligt min mening innebära att förslaget bör anses ha en allmän räckvidd. Alla företag som utför tjänster som har undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen kommer att betala den nya skatten, till skillnad från företag som tillhandahåller andra tjänster. Det går inte att argumentera att åtgärden är generell baserat på att vissa företag kommer anpassa sin verksamhet efter regelverket, vilket också stöds av EU-domstolens praxis.³⁰ Mycket varierande typer av verksamheter skulle omfattas av stödet, och antalet företag som gynnas sannolikt blir högt, men detta innebär per definition inte att åtgärden är generell och därmed ej selektiv. Åtgärden innebär en olikbehandling eftersom alla företag inte beskattas på samma sätt. Det är dessutom en olikbehandling som bygger på tillämpningen av ett annat regelverk, nämligen mervärdesskattelagen. **Eftersom den föreslagna skatten har ett tydligt begränsat tillämpningsområde utesluts att åtgärden ska anses generellt utformad, vilket också utesluter att åtgärden ska kunna vara de facto selektiv.**³¹ **I stället aktualiseras frågan om eventuell de jure selektivitet.**³²

Det som nu skall fastställas är huruvida fördelen, inom ramen för dess referensram, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion”,³³ i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till den målsättning som skall uppfyllas genom den berörda skatten.³⁴

Här finns två alternativa sätt att resonera på, beroende på hur man ser på referensramen. Dessa båda leder enligt min mening till samma slutsats eftersom

målet lägger ännu mer fokus på statliga åtgärders verkningar, talar för att ett skatteuttag som bestäms utifrån vissa trösklar eller beloppsgränser är selektivt, trots att tröskeln eller beloppsgränsen gäller för alla företag. I doktrinen har *Gibraltar*-målet sammanfattats så att målet innebär ”effects over form”: se Thomas Jaeger, *From Santander to Luxleaks – and Back*, EStAL 2015:3, s. 350.

²⁸ Det påpekas rätteligen i betänkandet att ”Skattskyldigheten är inte begränsad till aktörer i den finansiella sektorn” (SOU 2016:76, s. 349).

²⁹ Se mål C-2/95, *Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:1997:278, punkt 38.

³⁰ För ett liknande resonemang se exempelvis mål C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze mot Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato och Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, ECLI:EU:C:2006:8, punkt 135.

³¹ I så fall borde förslaget ha utformats så att ingen skillnad gjordes mellan olika företag. Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 118.

³² Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 121.

³³ Se artikel 107.1 i EUF-fördraget.

³⁴ Detta är en nu väletablerad metod för att undersöka huruvida en statlig åtgärd är selektiv: se t.ex. mål C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH mot Finanzlandesdirektion für Kärnten*, ECLI:EU:C:2001:598, punkt 41; mål C-88/03, *Portugisiska republiken mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:C:2006:511, punkt 58.

förenligheten mellan statsstödsrätten och statliga åtgärder uppskattas baserat på åtgärdernas verkningar, oavsett hur de har utformats.³⁵ Enligt ett första synsätt kan referensramen analyseras i den bredare kontexten av vad den åstadkommer sett till alla företag för att identifiera ett eventuellt undantag till huvudregeln. Enligt ett andra synsätt begränsas analysen till själva referensramen, och i så fall bör man undersöka om dess gränser har utformats så att skatteåtgärden gynnar vissa företag eller viss produktion.³⁶ Jag behandlar dessa två synsätt nedan.

Det första synsättet innebär att analysera referensramen i den bredare kontexten av vad den åstadkommer sett till alla företag för att identifiera ett eventuellt undantag till huvudregeln. När referensramen har tillämpats finns två sätt att beskattas på; antingen är ett företag skattskyldigt till skatten på finansiell verksamhet, eller inte. Det finns alltså en huvudregel och ett undantag oavsett om man anser att huvudregeln är en särskild skatt på 15 procent av beskattningsunderlaget,³⁷ eller avsaknaden av en sådan skatt.³⁸ Enligt detta synsätt innebär förslaget en avvikelse från referensramen, vilket är en nödvändig men inte tillräcklig förutsättning för att åtgärden ska vara selektiv.

Det andra synsättet innebär att begränsa analysen till själva referensramen och undersöka om dess gränser har utformats så att skatteåtgärden gynnar vissa företag eller viss produktion. Referensramen kan då i sig vara selektiv, något som finner stöd i EU-domstolens praxis och i kommissionens tillkännagivande kring vissa specifika skatter som inte utgör en del av ett mer övergripande skattesystem.³⁹ **Jag anser att referensramens gränser utifrån ovan synsätt inte har utformats på ett konsekvent och icke diskriminerande sätt, eftersom vissa företag gynnas genom att inte vara skattskyldiga till skatten på finansiell verksamhet. Som ovan är detta nödvändigt men inte tillräckligt för att åtgärden ska vara selektiv.**

³⁵ Se mål C-487/06 P, *British Aggregates Association mot Europeiska kommissionen och Förenade konungariket*, ECLI:EU:C:2008:757, punkt 89, där EU-domstolen ansåg att det var felaktigt av tribunalen att särskilja mellan ett mål som rörde avgränsningen av det materiella tillämpningsområdet för en skatt, och ett annat mål som rörde ett partiellt undantag från betalning av en liknande skatt som medgivits en viss kategori företag. Lagstiftningstekniken som hade använts borde alltså inte påverkat analysen, så att statliga åtgärder kan uppskattas baserat på deras verkningar. Se också de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, *Europeiska kommissionen och Konungariket Spanien mot Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland*, ECLI:EU:C:2011:732, punkt 87.

³⁶ Exempel på mål som tillämpar dessa två synsätt är mål C-526/04, *Laboratoires Boiron SA*, ECLI:EU:C:2006:528, samt mål C-53/00, *Ferring SA mot Agence centrale des organismes de sécurité sociale*, ECLI:EU:C:2001:627.

³⁷ Den ”normala” beskattningen vore då en särskild skatt om 15 procent av beskattningsunderlaget, med undantag för alla företag som inte undantagits från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 och 10 §§ mervärdesskattelagen.

³⁸ Den ”normala” beskattningen vore då avsaknaden av en särskild skatt om 15 procent av beskattningsunderlaget, med undantag för de företag som har undantagits från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 och 10 §§ mervärdesskattelagen.

³⁹ *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 134.

Av dessa två synsätt anser jag att det senare är mest lämpligt i det aktuella fallet, men detta påverkar inte utfallet av analysen då resultatet, som nämnt ovan, inte påverkas av lagstiftningstekniken.

Svårigheten med att tillämpa selektivitetskravet i det här fallet är att avgöra om de företag som gynnas av åtgärden går att identifiera med tillräcklig precision så att åtgärden gynnar ”vissa företag eller viss produktion”.⁴⁰ EU-domstolen har i flera mål vidhållit att för att en åtgärd ska vara selektiv är det nödvändigt att det går att identifiera en särskild kategori av företag som kan särskiljas på grund av egenskaper som är specifika för dem.⁴¹ Av betänkandet framgår att det inte är möjligt att ”identifiera eller urskilja någon specifik företags- eller produktionskategori, med gemensam egenskap som gör det möjligt att skilja dem från andra, som gynnas av den föreslagna skatteåtgärden”.⁴² Detta påstående stöds inte av någon analys i betänkandet, utan det nämns endast att detta är ”utredningens bedömning”.⁴³ Jag delar emellertid inte utredningens bedömning. Enligt min mening, och baserat på min förståelse av framför allt EU-domstolens praxis, identifieras vissa företag eller viss produktion som gynnas av åtgärden med tillräcklig precision för att förslaget ska betraktas som selektivt.

Förslaget identifierar visserligen inte de företag som får stöd. Samtidigt innehåller förslaget kriterier vars tillämpning tydligt identifierar företagen som kommer att bli skattskyldiga och missgynnas, dvs. de som utesluts från stödet.⁴⁴ Indirekt går det alltså att med precision identifiera vilka företag som kommer att få stöd, och detta på ett tydligt och otvivelaktigt sätt eftersom det som ligger till grund är tillämpningen av mervärdesskattelagen. Därför anser jag att en åtgärd inte behöver identifiera själva företagen som får stöd för att vara selektiv, utan det räcker att åtgärden innehåller bestämmelser vars tillämpning resulterar i en tydlig identifiering av de företag som gynnas av, eller utesluts från stödet. **I det här fallet är det uppenbart att företagen som utför tjänster som har undantagits från skatteplikt enligt andra bestämmelser än 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen kommer att gynnas, tillsammans med företagen som utför tjänster som är mervärdesskattepliktiga eftersom de inte kommer att vara skattskyldiga till skatten på finansiell verksamhet.**

⁴⁰ Se Marc Gren, *Selektiva skatter och statsstöd*, Svensk Skattetidning 2016:1, ss. 6-7: ”Det är inte tillräckligt att det finns ett formellt undantag från referenssystemet om undantaget är tillgängligt för alla företag i samma rättsliga och faktiska situation. För att selektivitet ska anses föreligga måste stödmottagaren kunna identifieras av vissa specifika kriterier såsom storlek, bransch, aktivitet, rättslig form etc”.

⁴¹ Se de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, *Europeiska kommissionen och Konungariket Spanien mot Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland*, ECLI:EU:C:2011:732, punkter 104 och 107.

⁴² Se SOU 2016:76, 348.

⁴³ Se SOU 2016:76, 348.

⁴⁴ Den indirekta effekten av en åtgärd har också diskuterats i betänkandet. Se SOU 2016:76, s. 341: ”När kategorin stödmottagare är särskilt stor eller olikartad är det ibland inte så mycket begränsningen av denna kategori som är avgörande vid bedömningen av huruvida den aktuella åtgärden är selektiv, utan begränsningen av vilka företag som är uteslutna från stöd”.

Ett relevant fall för selektivitetsbedömningen är målen *Banco Santander* och *Autogrill España* som avgjordes av EU-tribunalen 2014.⁴⁵ Åtgärden som var aktuell i dessa mål var möjligheten till avskrivning när ett företag som är skattskyldigt i Spanien förvärvar andelar i ett utländskt bolag, något som inte var möjligt om det var fråga om andelar i ett spanskt bolag. Tribunalen ansåg att en sådan transaktion är rent finansiell och potentiellt tillgänglig för alla företag, något som uteslöt att selektivitetskriteriet var uppfyllt.⁴⁶ Utredningen åberopar dessa mål, trots att målen är överklagade och att det i betänkandet rätteligen konstateras att det enbart är EU-domstolens tolkning och tillämpning av statsstödsreglerna som är rättsligt bindande.⁴⁷ Jag tycker inte att målen *Banco Santander* och *Autogrill España* ger starkt stöd till synsättet att åtgärden i fråga inte kan anses vara selektiv. Bortsett från det faktum att målen har överklagats till EU-domstolen och därmed borde åberopas med viss försiktighet,⁴⁸ var det fråga om en transaktion som tribunalen fann generell i den mån att alla företag kan välja vilka andelar de förvärvar. Att som företag välja vilka tjänster som tillhandahålls och därmed vilken verksamhet som bedrivs är inte jämförbart. För att ett företag som är föremål för skatten på finansiell verksamhet inte ska betala den måste dess verksamhet förändras så att det inte längre omsätter tjänster som undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen. Denna förändring av verksamheten erkänns också i betänkandet.⁴⁹ Enligt min mening borde denna skillnad beaktas i selektivitetsbedömningen, dvs. selektivitet borde vara desto mer sannolik ju större ansträngningar som ett företag ska göra för att gynnas av en skatteåtgärd. Av den anledningen anser jag att målen *Banco Santander* och *Autogrill España* inte påverkar bedömningen av att den föreslagna skatten i sig är selektiv.

Efter att ha klargjort att skatteförslaget är i sig selektivt och gynnar företag som går att identifiera med tillräcklig precision bör det undersökas om företagen som beskattas olika enligt förslaget befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende med hänsyn till den målsättning som skall uppfyllas genom den berörda skatten. Skattens syfte är att minska den fördel som antas för producenter och konsumenter av moms fria finansiella och försäkringstjänster.⁵⁰ Målsättningen är alltså att åtgärda en brist på neutralitet, utan att dock helt uppnå detta syfte. Jämförbarhetsanalysen ger upphov till fler svårigheter. Utredningen anser att företag vars omsättning har undantagits från mervärdesskatt enligt 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen inte är jämförbara med andra företag vars omsättning har

⁴⁵ Se mål T-399/11, *Banco Santander, SA och Santusa Holding, SL mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:T:2014:938.

⁴⁶ Se mål T-399/11, *Banco Santander, SA och Santusa Holding, SL mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:T:2014:938, punkter 48 och 60; se också mål T-219/10, *Autogrill España, SA mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:T:2014:939, punkter 44 och 56.

⁴⁷ SOU 2016:76, s. 336. Se också Marc Gren, *Selektiva skatter och statsstöd*, Svensk Skattetidning 2016:1, s. 4.

⁴⁸ Se målen C-20/15 P och C-20/15 P. Den 30 november 2016 var dessa mål oavgjorda.

⁴⁹ Se SOU 2016:76, s. 343.

⁵⁰ Se kommittédirektiv 2015:51, s. 1: ”En särskild utredare ska ta fram ett förslag till en skatt på finanssektorn, som minskar den skattefördel som sektorn kan antas få till följd av att omsättning av finansiella tjänster har undantagits från mervärdesskatt”.

undantagits enligt andra bestämmelser. Av betänkandet framgår dock ingen analys som stödjer denna slutsats.⁵¹ Jag kommer nu att analysera huruvida företagen som beskattas olika befinner sig i en jämförbar situation.

I faktiskt hänseende är huvudfrågan om det faktum att olika företag omsätter olika typer av tjänster gör att dessa företag inte befinner sig i en jämförbar situation. I sin praxis har EU-domstolen tydliggjort att så inte är fallet, dvs. olikheter i sektorer eller verksamhetsområden utesluter inte jämförbarheten i faktiskt hänseende. Till exempel har EU-domstolen i målet *Maribel bis och ter* ansett att företag verksamma i olika sektorer kunde jämföras när det gällde att pröva förenligheten mellan statsstödsreglerna och ett höjt avdrag för sociala avgifter. I detta fall var ett högre avdrag begränsat till sådana sektorer som, kemisk industri, utvinning av icke energibaserade ämnen och biprodukter, metallurgi och metallförädlingsindustri, tillverkning av precisionsinstrument och optik och annan förädlingsindustri. Domstolen ansåg att det högre avdraget utgjorde ett olagligt stöd.⁵² På samma sätt har domstolen i ett annat fall ansett att en åtgärd som enbart tillämpades på företag som tillverkar materiella varor var selektiv.⁵³

Det finns alltså inget faktum eller omständighet som enligt min mening utesluter att de två kategorier företag som enligt förslaget beskattas olika för att de utför olika typer av tjänster ska kunna jämföras. Detta talar för att de befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt hänseende.

I rättsligt hänseende är det inte självklart att de två kategorier företag som förslaget behandlar olika befinner sig i en jämförbar situation. Båda kategorier företag har rätt att anställa och kan vara skattskyldiga till skatten på finansiell verksamhet så länge som de är socialavgiftsskyldiga. Detta talar för att de ska befinna sig i en jämförbar situation i rättsligt hänseende. Å andra sidan behandlas de olika när det gäller mervärdesskatten, beroende på om deras omsättning undantas från mervärdesskatteplikt eller inte.

Här finns två grupper av företag som gynnas av förslaget: företagen som omsätter mervärdesskattepliktiga tjänster, och företagen som omsätter tjänster som undantagits från mervärdesskatteplikt enligt andra bestämmelser än 3 kap. 9 och 10 §§ mervärdesskattelagen. Den senare gruppen är enligt min mening absolut i en jämförbar situation med företagen som tillhandahåller tjänster som undantagits från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 och 10 §§ mervärdesskattelagen, framförallt när man beaktar att syftet med skatten är att minska den fördel som den antas få för företag som omsätter tjänster som inte är mervärdesskattepliktiga. Den första gruppen (dvs. företagen som omsätter mervärdesskattepliktiga tjänster) är svårare att jämföra med de företag som kommer att träffas av den föreslagna skatten på finansiell

⁵¹ Se SOU 2016:76, s. 348.

⁵² Se mål C-75/97, *Konungariket Belgien mot Europeiska kommissionen*, ECLI:EU:C:1999:311, punkt 31.

⁵³ Se mål C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH mot Finanzlandesdirektion für Kärnten*, ECLI:EU:C:2001:598, punkt 40.

verksamhet. Undantaget från mervärdesskatteplikt innebär i vissa fall en fördel (när köparen inte kan dra av den ingående moms), och i andra fall en nackdel (när köparen har rätt till avdrag för den ingående moms), till skillnad från företag vars omsättning är mervärdesskattepliktig. I sådant fall är mervärdesskatten neutral och ska varken innebära en fördel eller en nackdel. Därför är dessa två kategorier företag inte i exakt samma situation ur ett rättsligt hänseende, eftersom behoven av att åtgärda det som tycks vara en brist i mervärdesskatten är olika.

Vidare finns det några rättsfall där olikheter i rättsligt hänseende har resulterat i att företag inte befinner sig i en jämförbar situation. Målet *Paint Graphos* ger ett bra exempel där jämförbarhet saknades, givet skillnaderna mellan ”kooperativa föreningar” och ”kommersiella bolag” sett till bolagsskattens målsättningar.⁵⁴ ”Kooperativa föreningar” och ”kommersiella bolag” kan absolut ha olika förutsättningar för att driva en verksamhet och ha olika syften, framförallt när det gäller att skapa vinster, vilket ett bolagsskattesystem normalt avser till att beskatta. Det är alltså motiverat att anse att dessa två verksamhetsformer inte befinner sig i en jämförbar situation. Samma slutsats kan dock inte nås i den aktuella frågan. Det vore olämpligt om olikheter gällande en viss skatt (i detta fall mervärdesskatten) skulle utesluta statsstöds kontrollen av en olikbehandling gällande en annan skatt (i detta fall skatten på finansiell verksamhet), av den anledningen att företagen på grund av olikheten gällande den första skatten hamnar i en icke jämförbar situation när det gäller tillämpningen av den andra skatten. Om man drar en parallell med bolagsskatten är det uppenbart att det faktum att olika företag är föremål för olika mervärdesskattesatser (inklusive att omsättning undantas från mervärdesskatteplikt) inte tillåter att bolagsvinster beskattas med olika skattesatser ur ett statsstödsperspektiv. Referensramen i detta fall är just bolagsskatten, och inom ramen för bolagsskattereglerna ska företag beskattas lika, trots olikheterna när det gäller andra skatter som mervärdesskatten.

Min slutsats är att olikheterna i rättsligt hänseende när det gäller mervärdesskatten inte utesluter att företagen befinner sig i en jämförbar situation. Jämförbarheten i rättsligt hänseende är ännu tydligare när man jämför företagen som omsätter tjänster som undantagits från mervärdesskatteplikt enligt å ena sidan 3 kap. 9 och 10 §§ mervärdesskattelagen, och å andra sidan andra bestämmelser i samma lag. Skatten på finansiell verksamhet är alltså *a priori* selektiv eftersom den gynnar vissa företag. Det verkar som om man i utredningen är medveten om att selektivitet eventuellt kan föreligga, då det i betänkandet skrivs om ”de olika snedvridningseffekter som skatten för med sig”.⁵⁵

Sist kan en fråga som ligger utanför ramen för detta utlåtande men som har att göra med selektivitetsbegreppet kort beröras. Förslaget såsom det är utformat kan innebära en risk för selektiv tillämpning av skatten på finansiell verksamhet när det endast är en del av lönekostnaderna som är hänförliga till omsättning av tjänster för vilken

⁵⁴ Se de förenade målen C-78/08 till C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 61.

⁵⁵ SOU 2016:76, s. 15.

mervärdesskattskyldighet inte föreligger. Beskattningsunderlaget får i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.⁵⁶ Detta i sig innebär inte ett selektivt stöd, men **tillämpningen av en uppdelning efter skälig grund innebär en risk för skönsmässig bedömning som kan visa sig selektiv** om t.ex. Skatteverket godkänner en uppdelning som inte gjorts efter skälig grund.

Att en skatteåtgärd är *a priori* selektiv innebär inte att den nödvändigtvis är ett otillåtet statsstöd, eftersom en *a priori* selektiv åtgärd kan berättigas med hänsyn till referenssystemets art eller allmänna systematik.

3.3 Berättigande på grund av referenssystemets art eller allmänna systematik

EU-domstolen har i skattemål godtagit olika berättigandegrunder. Av dessa grunder finns två som har relevans för det aktuella fallet: dessa är behovet av att bekämpa bedrägerier eller skatteundandragande, samt principen om skatteneutralitet.⁵⁷

Den första grunden godtogs av EU-domstolen i bland annat *GIL*-målet,⁵⁸ men kan knappast åberopas här då det föreligger en viktig skillnad mellan vad skatterna syftar till att uppnå i dessa två mål. Den brittiska lagstiftningen i *GIL*-målet syftade till att genom en särskild skatt bekämpa beteenden som drog nytta av den skillnad som förelåg mellan olika mervärdesskattesatser genom att ändra priser för hyra, försäljning, och försäkring av vissa apparater. Det är inte syftet med skatten på finansiell verksamhet eftersom varken direktivet eller betänkandet avser att bekämpa bedrägerier eller skatteundandragande. Direktivet och betänkandet avser endast att minska den skattefördel som den finansiella sektorn antas få till följd av att omsättning av finansiella tjänster har undantagits från mervärdesskatteplikt.⁵⁹ En skattefördel som följer av valet av att bedriva viss verksamhet kan enligt min mening inte likställas med beteenden som drivs av skatteplaneringsändamål. Förslaget syftar inte till att korrigera ett aktivt beteende utan snarare följderna – i mervärdesskatt hänseende – av att företag väljer att bedriva viss verksamhet, något som kan beskrivas som mer passivt. Dessutom är dessa följder inte alltid till företagets fördel, eftersom undantaget från mervärdesskatteplikt innebär en nackdel i de fall då köparen har rätt till avdrag för den ingående moms.⁶⁰ Slutsatsen blir att **skattens *a priori* selektivitet inte motiveras av behovet av att bekämpa bedrägerier eller skatteundandragande.**

⁵⁶ SOU 2016:76, s. 20 (förslag till lag om finansiell verksamhetsskatt, 4§). Se också SOU 2016:76, ss. 302-310.

⁵⁷ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 139.

⁵⁸ Se mål C-308/01, *GIL Insurance Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2004:252, punkter 74 och 75.

⁵⁹ Se kommittédirektiv 2015:51.

⁶⁰ Se SOU 2016:76, s. 12: ”Det att den finansiella sektorn har en skattefördel av mervärdesskatteundantaget betyder inte nödvändigtvis att varje enskild aktör har en skattefördel av undantaget. På aktörsnivå skiljer sig skattefördelen nämligen åt beroende på i vilken utsträckning aktörerna påverkas av effekter av ”dold” mervärdesskatt som inte får dras av, och i vissa fall därpå följande s.k. kumulativa effekter, som följer av själva mervärdesskatteundantaget”.

Det andra argumentet som skulle kunna åberopas som berättigandegrund är principen om skatteneutralitet. Strävan efter neutralitet är dock enligt min mening inte heller godtagbar i detta fall. I betänkandet nämns att ”En utgångspunkt för utredningens uppdrag (...) är att skatten ska tas ut i proportion till (...) skattefördel[en], för att på så sätt bidra till ökad likformighet och neutralitet i beskattningen av olika näringssektorer”.⁶¹ Trots att valet av en finansiell aktivitetsskatt anses vara den bästa beskattningsmetoden för att uppnå en neutral beskattning av olika sektorer,⁶² strävar inte förslaget efter en helt neutral beskattning eftersom (i) endast vissa tjänster som undantagits från mervärdesskatteplikt är föremål för skatten på finansiell verksamhet, och (ii) de tjänster som omfattas av skatten har en skattesats på 15% medan det i utredningen anses att en skattesats om ”i vart fall drygt 40 procent av beskattningsunderlaget”⁶³ krävs för att helt eliminera skattefördelen av mervärdesskatteundantaget. Resultatet är att skattefördelen som finanssektorn antas få endast minskar i och med förslaget,⁶⁴ vilket är helt i linje med utredningsdirektivet,⁶⁵ men knappast kan sägas uppnå principen om skatteneutralitet. Kommissionens syn på principen om skatteneutralitet innebär att neutraliteten ska implementeras på ett konsekvent och icke diskriminerande sätt för att kunna motivera en avvikelse från referensramen.⁶⁶ Eftersom förslaget inte strävar efter en fullständig neutralitet utan endast delvis uppnår en sådan effekt drar jag slutsatsen att **skattens a priori selektivitet inte kan motiveras av principen om skatteneutralitet.**

Sammanfattningsvis finns inte enligt min mening någon godtagbar grund för att motivera skattens selektiva karaktär. Dessutom förklaras olikbehandlingen mer av yttre faktorer än av inre faktorer, vilket också talar för att den selektiva skatteåtgärden inte går att berättiga. Den allmänna strävan efter neutralitet är inget som skatten på finansiell verksamhet i sig behöver bygga på. Detta innebär att målet att minska den fördel som finanssektorn antas få är externt till förslaget, snarare än internt. Skulle skatten främst syfta till att åtgärda ett skattebortfall genom att höja skatteintäkterna vore det också ett externt syfte som inte kan godtas som motivering.⁶⁷ **Slutsatsen är att skattens uppbyggnad och logik inte kräver att man gör ett undantag för vissa grupper.**

⁶¹ SOU 2016:76, ss. 250-251.

⁶² SOU 2016:76, s. 261.

⁶³ SOU 2016:76, s. 314.

⁶⁴ SOU 2016:76, s. 15: ”Skattesatsen bör (...) bestämmas så att skattefördelen av mervärdesskatteundantaget *i skäligen utsträckning minskar*” (författarens kursiv).

⁶⁵ Se kommittédirektiv 2015:51, s. 1: ”En särskild utredare ska ta fram ett förslag till en skatt på finanssektorn, som *minskar* den skattefördel som sektorn kan antas få till följd av att omsättning av finansiella tjänster har undantagits från mervärdesskatt” (författarens kursiv).

⁶⁶ Se *Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt* (2016/C 262/01), publicerad den 17 juli 2016, punkt 162 samt fotnot 241 där det hänvisas till mål T-445/05.

⁶⁷ Se mål C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, punkt 30; se också Conor Quigley, *European State Aid Law and Policy*, 3:e uppl. Hart Publishing 2015, ss. 121-123.

Skulle åtgärdens selektivitet kunna motiveras utifrån referenssystemets art eller allmänna systematik är den sista frågeställningen huruvida stödet till de som inte betalar den föreslagna skatten är förenlig med proportionalitetsprincipen.⁶⁸ Å ena sidan räcker inte skattesatsen på 15% för att helt undanröja den skattefördel som den finansiella sektorn antas få. På det sättet går inte skatten utöver vad som är nödvändigt för att åstadkomma syftet med neutralitet, vilket talar för att skatten vore förenlig med proportionalitetsprincipen. Å andra sidan träffar skatten endast vissa tjänster som är undantagna från mervärdesskatt, vilket i sin tur innebär att vissa tjänster som undantas från mervärdesskatteplikt ändå får förmånen av att inte betala den föreslagna skatten. Detta talar för att syftet med neutralitet hade kunnat uppnås genom mindre omfattande stödåtgärder, dvs. med ett större antal företag som betalar den föreslagna skatten.

4 Slutsatser och rekommendationer

I analysen ovan har jag dragit slutsatsen att den föreslagna skatten på finansiell verksamhet innebär otillåtet statsstöd eftersom den åtminstone gynnar de företag som tillhandahåller tjänster som undantagits från mervärdesskatteplikt enligt andra bestämmelser än 3 kap. 9 eller 10 § mervärdesskattelagen, om inte alla företag som inte blir skatteskyldiga till skatten på finansiell verksamhet.

Enligt artikel 108.3 i EUF-fördraget ska kommissionen underrättas i så god tid att den kan yttra sig om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder.⁶⁹ Om kommissionen anser att stöd inte är förenligt med den inre marknaden och inleder ett förfarande får inte medlemsstater genomföra åtgärden förrän förfarandet lett till ett slutgiltigt beslut. Eftersom artikel 108.3 i EUF-fördraget har direkt effekt, och utifrån att ovan analys kommer fram till att förslaget strider mot statsstödsreglerna, anser jag att **Sverige har en skyldighet att anmäla förslaget till kommissionen om lagstiftning om skatten på finansiell verksamhet övervägs.**

⁶⁸ Se exempelvis de förenade målen C-78/08 till C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 75.

⁶⁹ Angående anmälningsskyldigheten och genomförandeförbudet se Tobias Indén, *EU:s statsstödsrätt*, Iustus Förlag 2013, ss. 215-216.