

Tillämpningsuppsats i skatterätt ht-2000, 20 p

Programmet för juris kandidatexamen

Juridiska Institutionen vid Handelshögskolan i Göteborg

David Kleist

Handledare: Robert Pålsson

EG-rättens diskrimineringsförbud och dess inverkan på den direkta beskattningen



Innehållsförteckning

<u>Förkortningar</u>	5
<u>1 EG-rätten och den direkta beskattningen</u>	6
<u>1.1 Inledning</u>	6
<u>1.2 Syfte</u>	7
<u>1.3 Metod</u>	8
<u>1.4 Avgränsning och disposition</u>	8
<u>1.5 Rättsakter på gemenskapsnivå</u>	9
<u>2 Diskrimineringsförbudet inom EG-rätten</u>	12
<u>2.1 Diskrimineringsförbudets funktioner</u>	12
<u>2.2 Allmänt om diskriminering</u>	13
2.2.1 <u>När föreligger diskriminering?</u>	13
2.2.2 <u>Direkt och indirekt diskriminering</u>	13
2.2.3 <u>Formell och materiell diskriminering</u>	14
2.2.4 <u>Omvänd diskriminering</u>	15
<u>3 EG-rättsliga principer</u>	15
<u>3.1 Direkt effekt</u>	15
<u>3.2 EG-rättens företrädare</u>	16
<u>3.3 Principen om spärrverkan</u>	17
<u>3.4 Det generella diskrimineringsförbudet i artikel 12</u>	17
<u>3.5 Den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital</u>	18
3.5.1 <u>Fri rörlighet för varor</u>	18
3.5.1.1 <u>Undantag enligt artikel 30</u>	19
3.5.1.2 <u>Rule of Reason</u>	20

	3
3.5.2 Fri rörlighet för tjänster	21
3.5.3 Fri rörlighet för personer	22
3.5.4 Fri rörlighet för kapital	23
3.6 Distinktion mellan diskriminering och restriktion	23
4 EG-domstolens bedömningskriterier i diskrimineringsmål rörande direkt beskattning	26
4.1 Avvägning mellan nationell suveränitet och integration	26
4.2 EG-domstolens metod	27
4.3 EG-domstolens tolkning	27
4.4 EG-rättens tillämplighet på diskriminerande situationer	28
4.4.1 Förhållandet till tredje land	28
4.4.2 Intern situation	30
4.4.3 Processuell diskriminering och processuella restriktioner	33
4.4.4 Diskriminering grundad på villkor i dubbelbeskattningsavtal	37
4.4.5 Indirekt diskriminering	39
4.5 Jämförbarhetskriteriet	39
4.6 Rättfärdigande av olikabehandling	45
4.6.1 Undantag tillåtna i EG-fördraget	45
4.6.1.1 Artikel 39 p 3 och artikel 46	45
4.6.1.2 Artikel 58	46
4.6.2 Rule of Reason	46
4.6.2.1 Effektiv skattekontroll	47
4.6.2.2 Bevarande av skatteinkomster	47
4.6.2.3 Bristande harmonisering	48
4.6.2.4 Kompenserande fördelar	49
4.6.2.5 Konsumentskydd	50
4.6.2.6 Skattesystemets inre sammanhang	51
5 Svensk lagstiftning i strid med diskrimineringsförbudet?	56

	4
<u>5.1 Ds 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget</u>	56
5.1.1 <u>Utdelning på näringsbetingade andelar som innehas av fast driftställe</u>	56
5.1.2 <u>Lex Asea</u>	56
5.1.3 <u>Koncernbidrag</u>	57
5.1.4 <u>Övriga förslag</u>	59
<u>5.2 Aktuella rättsfall i Regeringsrätten</u>	60
<u>5.3 Framtiden</u>	61
<u>Källförteckning</u>	62
<u>Appendix - utdrag ur EG-fördraget</u>	66

Förkortningar

CMLR	Common Market Law Review
Ds	Departementsstencil
ECR	European Court Reports
ECTR	EC Tax Review
ET	European Taxation
IL	Inkomstskattelagen
OECD	Organisation of Economic Cooperation and Development
OJ	Official Journal
SN	Skattenytt

1 EG-rätten och den direkta beskattningen

1.1 Inledning

Statsmakten är helt beroende av finansiering genom beskattning. Rätten att beskatta är således av helt avgörande betydelse för suveräniteten. Förutom det primära målet att finansiera den offentliga verksamheten har beskattningen även andra syften. Det kan röra sig om fördelningspolitiska syften, till exempel fördelning mellan individer eller mellan regioner. Det kan också vara fråga om olika former av beteendestyrning, till exempel påverkan av konsumtionen, förhindrande av miljöskadlig verksamhet eller någon annan företeelse staten vill uppmuntra eller förhindra. Beskattningen kan alltså användas för politiska ändamål. Det är inte förvånande att EU:s medlemsstater varit ytterst ovilliga att lämna från sig makt på detta område. Å andra sidan är det alldeles uppenbart att medlemsstaternas skilda skattesystem och brist på samarbete rörande beskattningen försvårar den fria rörligheten och den öppna konkurrensen inom EU och därmed utgör en hämsko för ekonomisk effektivitet och tillväxt. Detta har dock i de flesta medlemsstaters ögon vägt lätt i jämförelse med utsikten att behöva lämna ifrån sig bestämmanderätt över beskattningen och därmed avstå viktiga delar av suveräniteten till gemenskapens institutioner.

Frånsett vad som skett på den indirekta beskattningens område har de gemensamma åtgärderna varit blygsamma. På grund av medlemsstaternas motvilja har inte heller gemenskapens institutioner givits någon specifik kompetens att lagstifta på den direkta beskattningens område. De senaste åren har dock medlemsstaternas frihet på den direkta beskattningens område kommit att inskränkas betydligt på ett sätt som få förväntat sig. Domstolen har börjat tillämpa de allmänna principer som anges i EG-fördraget, främst förbudet mot diskriminering, även i mål rörande direkt beskattning. På detta sätt har den direkta beskattningen ”bakvägen” dragits in i integrationsprocessen.

EG-domstolens allt mer omfattande praxis inom den direkta beskattningen har kommit att stå i skarp kontrast till den ytterst begränsade harmoniseringen på området. EG-domstolen har

makten att underkänna nationell lagstiftning och slå fast generella principer, men kan naturligtvis inte ersätta den underkända lagstiftningen med ny. Förr eller senare kommer medlemsstaterna tvingas att agera och på allvar påbörja harmoniseringsarbetet på detta område.

Ännu så länge går harmoniseringsarbetet mycket trögt, vilket ger EG-domstolens praxis än större vikt. De principer som slås fast i domstolen kommer troligtvis ha stor betydelse i många år framöver.

De hänvisningar till bestämmelser i EG-fördraget som lämnas i uppsatsen syftar på den reviderade version som går under benämningen Amsterdamfördraget. Detta undertecknades i oktober 1997 och trädde i kraft 1 maj 1999. Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i den version av fördraget som kallas Maastrichtfördraget, vilket trädde i kraft 1 november 1993. På ett flertal ställen i texten anges inom parentes vilket artikelnummer bestämmelsen hade i denna äldre version av EG-fördraget.

1.2 Syfte

I uppsatsen behandlas EG-rättens förbud mot diskriminering och dess betydelse för den direkta beskattningen. Syftet är att göra en analys av EG-domstolens metod och dess bedömningskriterier inom detta område. Med den mängd rättsfall rörande direkt beskattning som domstolen avgjort under de senaste åren kan man tala om en relativt etablerad praxis, även om gradvisa förändringar sker kontinuerligt.

Avsikten är att uppsatsen ska vara övergripande och ge en bild av rättsläget. Däremot görs inga anspråk på att uppsatsen ska vara heltäckande. Målsättningen är ändå att ge en överblick över EG-domstolens synsätt på diskrimineringsförbudet och att ge en antydning om vilken betydelse detta kan ha i framtiden. I någon mån behandlas också den inverkan EG-rätten har fått, och kommer att få, på den svenska skatterätten.

1.3 Metod

Eftersom detta är en studie av EG-domstolens bedömningsgrunder avseende förbudet mot diskriminering är den främsta rättskällan domstolens avgöranden. Under de senaste åren har en mängd rättsfall avgjorts i EG-domstolen som har relevans för den direkta beskattningen. Av naturliga skäl kan bara ett urval behandlas i denna uppsats. Centrala är också de bestämmelser i EG-fördraget som domstolen baserar sina avgöranden på. I någon mån berörs den ytterst begränsade gemenskapsrättsliga lagstiftningen på området, det vill säga de direktiv som utfärdats rörande direkt beskattning. Även några svenska rättsfall behandlas, eftersom Regeringsrätten börjat använda EG-rätten och EG-domstolens praxis som grund för avgöranden i mål om direkt beskattning.

Till hjälp används EG-rättslig litteratur och artiklar i facktidskrifter. Svensk litteratur och svenska artiklar på området som är mer djuplodande saknas ännu. Mängder av kommentarer och analyser står däremot att finna i engelskspråkiga tidskrifter, främst i *EC Tax Review*, *European Taxation* och *Common Market Law Review*. Naturligtvis finns det mycket skrivet också i andra europeiska tidskrifter, men att ta del av alla dessa skulle vara mycket tidskrävande och materialet skulle bli allt för omfattande.

1.4 Avgränsning och disposition

Uppsatsen behandlar EG-rättens diskrimineringsförbud och dess inverkan på den nationella skatterätten. Det görs genom att försöka utröna EG-domstolens generella bedömningskriterier i mål inom detta område. Någon specifik analys av den svenska skatterätten och dess kompatibilitet med EG-rättens diskrimineringsförbud ryms inte inom ramen för uppsatsen, även om detta är ett mycket intressant område som lär röna en hel del uppmärksamhet under de närmaste åren. Inte heller kommer dubbelbeskattningsavtalsrätten att diskuteras mer än i förbigående, och då i samband med EG-domstolens domar. Detta innebär exempelvis att förhållandet mellan diskrimineringsförbud i dubbelbeskattningsavtal och diskrimineringsförbudet i EG-rätten inte behandlas. Inte heller görs någon jämförelse mellan de olika diskrimineringsförbudens räckvidd. Min uppfattning är dock att EG-rättens

bestämmelser kommer att få en långt större inverkan på den svenska skatterätten än dubbelbeskattningsavtalens diskrimineringsförbud.

Vad gäller dispositionen är tanken att den ska vara problemorienterad. Istället för att behandla EG-domstolens avgöranden var för sig har jag försökt att med hjälp av EG-domstolens praxis och med hjälp av litteratur och tidningsartiklar precisera ett antal bedömningskriterier som EG-domstolen använder sig av och i någon mån analysera dessa. Detta medför att varje enskilt rättsfall kan komma att behandlas på flera ställen, eftersom domstolen använder sig av flera bedömningskriterier i samma mål. Även om detta kan innebära en viss upprepning tror jag att upplägget underlättar förståelsen av sambanden mellan de olika rättsfallen.

1.5 Rättsakter på gemenskapsnivå

Inom den indirekta beskattningen har sedan slutet av 60-talet skett en omfattande harmonisering. Vad gäller den direkta beskattningen befinner sig harmoniseringsarbetet emellertid ännu i sin linda, bland annat på grund av subsidiaritetsprincipen och på grund av att det saknas specifik lagstiftningskompetens. I EG-fördraget behandlas direkt beskattning endast i artikel 293 (tidigare artikel 220). Enligt denna artikel ska medlemsstaterna inleda förhandlingar för avskaffandet av dubbelbeskattning. Bestämmelsen är dock inte speciellt kraftfullt formulerad. Förhandlingar ska endast inledas ”i den utsträckning det är nödvändigt”. Dessutom är bestämmelsen adresserad till medlemsstaterna, inte till gemenskapens institutioner. Det har också visat sig att denna artikel inte har direkt effekt, det vill säga att den inte kan åberopas i nationell domstol.¹

Endast två direktiv har antagits som behandlar de materiella reglerna rörande direkt beskattning, fusiondirektivet² och moder-dotterbolagsdirektivet³. Dessa båda direktiv grundas på beslut av ministerrådet enligt artikel 94 i EG-fördraget. Denna bestämmelse ställer krav på

¹ C-336/97 Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin ECR [1998] I-2793.

² Rådets Direktiv 90/434/EEG OJ 1990 L 225/1.

att beslut fattas med enhällighet. Alla beslut rörande skatter och avgifter måste fattas på denna kompetensgrund.

Fusionsdirektivet syftar till att ta bort skattehinder som försvårar förbindelser mellan företag över medlemsstaternas gränser. Exempelvis ska fusioner och andra omstruktureringar kunna ske mellan företag i olika medlemsstater utan skattekonsekvenser. Uppnåendet av direktivets syfte förhindras dock av att det bolagsrättsliga samarbetet mellan medlemsstaterna ännu inte kommit att omfatta alla de situationer som regleras i direktivet.

Syftet med moder-dotterbolagsdirektivet är att eliminera de nackdelar som uppstår då moder- och dotterbolag hör hemma i olika medlemsstater. Det kan till exempel handla om möjligheten att skattefritt lämna utdelning från ett dotterbolag i ett medlemsland till ett moderbolag i ett annat. Direktivet är begränsat på olika sätt. För det första är det bara tillämpligt om moderbolaget har en ägarandel i dotterbolaget omfattande minst 25 %. För det andra finns undantag för nationella regler som syftar till att hindra bedrägeri och missbruk. För det tredje är direktivet tillämpligt endast för de företagsformer som är listade i direktivet. För det fjärde måste alla berörda företag ha hemvist i en medlemsstat både enligt nationell rätt och enligt dubbelbeskattningsavtal för att få tillämpa reglerna.⁴

Det finns också ett direktiv (Direktiv 77/799/EEG⁵) som inte behandlar den materiella skatterätten, men som ändå är av betydelse för skattefrågor, då det behandlar informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. Direktivet ställer inget krav på automatiskt uppgiftslämnande. Istället måste information efterfrågas av den skattemyndighet som vill ha upplysningar. För att skyldighet att lämna information ska föreligga måste en rad krav vara uppfyllda. Bland annat måste myndigheterna i den stat som efterfrågar information uttömt alla egna möjligheter att få tag på uppgifterna. Överlämnande av information kan också vägras om det rör sig om företagshemligheter eller om den mottagande medlemsstatens lagstiftning inte skyddar den lämnade informationen på ett sätt som motsvarar

³ Rådets Direktiv 90/435/EEG OJ 1990 L 225/6.

⁴ Williams, D, EC Tax Law s 143 ff.

⁵ Rådets Direktiv 77/799/EEG, OJ 1977 L 336/15.

vad som gäller i den uppgiftslämnande staten. Vidare kan överlämnande vägras om den mottagande medlemsstaten, på grund av omständigheter de facto eller de jure, inte kan lämna likvärdig information. Följden av de uppställda kraven blir att processen för att få information utlämnad är tungrodd och tar betydande tid. Informationsöverföringen mellan medlemsstaternas skattemyndigheter kan knappast sägas vara effektiv.⁶

⁶ Caamaño Anido, MA och Calderón Carrero, JM, Accounting, the permanent establishment and EC law: the Futura Participation case, ECTR 1999-1 s 35.

2 Diskrimineringsförbudet inom EG-rätten

2.1 Diskrimineringsförbudets funktioner

EG-fördragets förbud mot diskriminering kan sägas ha flera funktioner. Framför allt har diskrimineringsförbudet inom EG-rätten en ekonomisk funktion som hänger samman med upprättandet av den inre marknaden. Diskriminering strider mot den fundamentala princip som slås fast i EG-fördragets artikel 4 om att den inre marknaden ska bygga på ”en öppen marknadsekonomi med fri konkurrens”. Följden av diskriminering blir att konkurrensen snedvrids och att etablering i ett annat medlemsland försvåras, att arbetskraftens rörlighet över gränserna hämmas samt att hinder uppstår för ett ökat handelsutbyte mellan medlemsstaterna.

Medlen för att förverkliga en inre marknad kan delas in i två kategorier. Den första kan benämnas ”positiv integration” och kräver att man kontinuerligt fattar gemensamma beslut. Denna kategori innefattar politiskt samarbete såsom införande av direktiv och förordningar i syfte att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning.

Integration kan också uppnås genom införande av förbud, så kallad negativ integration. Detta medel spelar en väl så viktig roll för marknadsintegrationen. EG-fördraget i dess senare versioner innehåller flera grundläggande principer som begränsar medlemsstaternas frihet att lagstifta. Bland annat finns ett förbud för medlemsstaterna att handla illojalt mot varandra. Förbudet att diskriminera på grundval av nationalitet är också ett exempel på en sådan allmänt formulerad grundläggande princip. Detta förbud har särskilt stor betydelse för den direkta beskattningen eftersom nationella skattesystem i lägre eller högre grad gör åtskillnad mellan inkomster som härrör från det egna landet och inkomster från utlandet. Vidare görs åtskillnad mellan personer med hemvist i det egna landet och personer med hemvist utomlands. Detta kan ofta kollidera med EG-rättens förbud mot diskriminering på grund av nationalitet.⁷

⁷ Terra/Wattel, European Tax Law, s 1 f och 19 f.

Ett förbud mot särbehandling, åtminstone på grund av nationalitet eller kön, har också kommit att ses som en grundläggande mänsklig rättighet. Förbudet kan sägas grundas på ett moralisk ställningstagande och en uppfattning om vad som är rättvist. Det är inte enbart fråga om ekonomisk rättvisa, såsom lika lön för lika arbete, utan också en rättvis tillgång till icke-ekonomiska rättigheter. Diskrimineringsförbudet kan således sägas ha både en social och en socioekonomisk funktion.⁸

2.2 Allmänt om diskriminering

2.2.1 När föreligger diskriminering?

Det finns ingen allmängiltig definition för när diskriminering föreligger. Enligt EG-domstolen föreligger diskriminering om man tillämpar olika regler på jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas i olika situationer utan att detta objektivt kan rättfärdigas.⁹ EG-domstolens definition av diskriminering behandlas i kapitel 4.

2.2.2 Direkt och indirekt diskriminering

En lagregel kan vara diskriminerande i den meningen att den explicit förfördelar en grupp människor, till exempel personer av viss nationalitet i förhållande till personer av annan nationalitet eller kvinnor i förhållande till män. Det är då fråga om så kallad direkt (även kallad öppen) diskriminering.

I många rättsordningar, exempelvis inom EG-rätten, är också indirekt (även kallad dold) diskriminering förbjuden. Indirekt diskriminering kan uppstå om en lagregel gör åtskillnad mellan människor på andra grunder än vad som uttryckligen är förbjudet, men ändå får motsvarande konsekvenser. Exempelvis kan en lag som innebär nackdelar för deltidsarbetande ses som könsdiskriminerande, trots att deltidsarbetande arbetstagare i sig inte utgör en

⁸ Wouters, J, The principle of non-discrimination in European Community law, ECTR 1999-2, s 102.

skyddad grupp. Detta beror på att fler kvinnor än män deltidsarbetar och att kvinnor således typiskt sett drabbas hårdare än män av lagregeln. Vid denna bedömning ser man alltså till den faktiska effekten och bortser från att en lagregel rent språkligt förhåller sig neutral till den diskriminerade gruppen.¹⁰

Att EG-rättens diskrimineringsförbud även omfattar indirekt diskriminering framgår klart av EG-domstolens avgöranden. Redan i *Sotgiu*¹¹ slogs det fast att ”the rules regarding equality of treatment between nationals and non-nationals forbid not only overt discrimination but also all forms of covert discrimination, which by the application of other criteria of differentiation, lead to the same result”.

2.2.3 Formell och materiell diskriminering

EG-domstolen definierade tidigt begreppet diskriminering. I dessa tidiga rättsfall gjorde EG-domstolens också åtskillnad mellan två olika former av diskriminering. Formell diskriminering (eng. formal discrimination) föreligger om man behandlar jämförbara situationer olika utan att detta objektivt kan rättfärdigas. Det är dessa situationer diskrimineringsförbud i lagtext, exempelvis i EG-fördraget, enligt sina ordalydelser omfattar och det är också dessa situationer som kommit att bedömas i EG-domstolens praxis. Diskriminering kan också föreligga om man behandlar olika fall lika utan att detta objektivt kan rättfärdigas, så kallad materiell diskriminering (eng. substantive discrimination). I detta fall medför diskrimineringsförbudet en skyldighet att behandla situationerna olika. Distinktionen mellan formell och materiell diskriminering tar sikte på jämförbarheten i olika situationer, det vill säga frågan om det finns eller inte finns omständigheter som förenar de situationer som jämförs.¹²

⁹ Case 117/76 och 16/77 Ruckdeschel [1977] ECR 1753 punkt 7.

¹⁰ Wouters, J, The principle of non-discrimination in European Community law, ECTR 1999-2, s 103-104.

¹¹ Case 152/73 Sotgiu [1974] ECR 153, st 11, Steiner, Textbook on EC Law, s 269-270.

¹² Wouters, J, The principle of non-discrimination in European Community law, ECTR 1999-2, s 104.

2.2.4 Omvänd diskriminering

Termen omvänd diskriminering (eng. reverse discrimination) syftar på det fallet att en stat behandlar det egna landets medborgare sämre än andra länders medborgare. Denna situation träffas normalt inte av EG-rättens diskrimineringsförbud. Eftersom omvänd diskriminering inte utgör något hinder för handelsutbytet mellan medlemsstaterna finns inget starkt incitament för EG-domstolen att stävja den, även om den i och för sig innebär en snedvridning av konkurrensen. Det kan dock tänkas att diskriminering av det egna landets medborgare kommer i konflikt med diskrimineringsförbud i nationell rätt.

I vissa fall påverkar diskriminering av det egna landets medborgare frågor om fri rörlighet inom EU och EG-rätten kan då bli tillämplig (se avsnitt 4.4.2 nedan om interna situationer). Om de fria rörligheterna tolkas som restriktionsförbud (se avsnitt 3.6) innebär detta att även särbehandling av de egna landets medborgare ofta kommer att ses som stridande mot EG-rätten.

3 EG-rättsliga principer

3.1 Direkt effekt

EG-rättens allt större inflytande på medlemsstaternas lagstiftning beror på att många bestämmelser har direkt effekt och på EG-rättens företräde. Att en EG-rättslig bestämmelse har direkt effekt innebär att den kan åberopas i nationell domstol. Följden blir att den nationella lagstiftningens giltighet i förhållande till EG-rätten kan komma att prövas. Både artiklar i fördraget, förordningar och direktiv kan ha direkt effekt förutsatt att de är tillräckligt klara och precisa samt att de är ovillkorliga (eng. sufficiently clear and precise, unconditional, leaving no room for discretion in implementation). Den närmare innebörden av detta är mycket komplicerad och ska inte behandlas närmare i denna uppsats.¹³ Det viktiga är att man kan konstatera att alla grundläggande bestämmelser rörande diskriminering på grundval av

¹³ För en mycket utförlig diskussion, se Prechal, S, Directives in European Community Law.

nationalitet i samband med fri rörlighet för varor, tjänster, arbetskraft och kapital anses ha direkt effekt.¹⁴ Med andra ord kan dessa EG-rättsliga bestämmelser åberopas i nationella domstolsprocesser, exempelvis i skattemål.

Artikel 293 som kan sägas vara en uppmaning till medlemsländerna att sluta dubbelbeskattningsavtal har däremot inte direkt effekt.¹⁵ En EU-medborgare som drabbas av dubbelbeskattning kan alltså inte åberopa denna bestämmelse i nationell domstol för att undvika att beskattas två gånger. Om det däremot föreligger diskriminering i förhållande till andra EU-medborgare skulle han möjligen kunna förlita sig på bestämmelserna om fri rörlighet för att undgå dubbelbeskattning.

3.2 EG-rättens företräde

Att EG-rättsliga regler kan ha direkt effekt skulle inte haft någon betydelse om EG-domstolen inte dessutom slagit fast att EG-rätten har ett ovillkorligt företräde framför nationell rätt, oavsett den nationella rättens konstitutionella valör.¹⁶ Detta synsätt har också efter hand i stort kommit att accepteras av de nationella domstolarna.¹⁷ Enligt svensk rätt kan en lagregel enligt 11 kap 14 § Regeringsformen endast åsidosättas om den uppenbart strider mot grundlagen. Något sådant uppenbarhetsrequisit finns inte i den kontinentala rättstraditionen, där författningsdomstolar spelar en stor roll, och följaktligen inte heller inom EG-rätten, där EG-domstolen kan sägas ha som en av sina funktioner att agera författningsdomstol. Det är i och för sig de nationella domstolarna som i de flesta fall avgör frågorna i sak, men EG-domstolens synsätt faller ändå avgörandet genom att de nationella domstolarna har en omfattande skyldighet att begära tolkningsbesked från EG-domstolen och att sedan följa tolkningsbeskedet. Principen om EG-rättens företräde liksom skyldigheten för de nationella domstolarna att följa EG-domstolens tolkningsbesked baseras på den lojalitetsplikt som slås

¹⁴ Se bland annat case 26/62 Van Gend en Loos [1963] ECR 1, case C-76/90 Säger v Dennemeyer and Co. Ltd. [1991] ECR I-421, C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 och C-484/93 Svensson and Gustavsson [1995] ECR I-3955.

¹⁵ C-336/97 Gilly ECR [1998] I-2793.

¹⁶ Se bland annat case 6/64 Costa v ENEL [1964] ECR 585.

¹⁷ Steiner, Textbook on EC Law, s 76-96.

fast i EG-fördragets artikel 10 (tidigare artikel 5). Det är principen om gemenskapsrättens företräde som gör att EG-rätten skiljer sig från annan folkrätt. EG-rätten får en överstatlig karaktär istället för att vara mellanstatlig, vilket folkrätt normalt är.

3.3 Principen om spärrverkan

Så länge inga gemensamma regler införts på ett rättsområde, det vill säga så länge ingen positiv integration skett, står det medlemsstaterna själva fritt att lagstifta på området (med undantag för den gemensamma handelspolitiken där EU har ensamrätt att reglera). Denna frihet begränsas dock av den negativa integrationen, exempelvis förbudet mot diskriminering. Den direkta beskattningen är, med ett fåtal undantag som nämnts i de inledande kapitlen, oreglerad på gemenskapsnivå. Följden är att medlemsstaterna är oförhindrade att lagstifta inom detta område förutsatt att de förbud som uppställts inom EG-rätten iakttas. I *Schumacker*-målet uttryckte EG-domstolen detta på följande sätt: ”Although, as Community law stands at present, direct taxation does not as such fall within the purview of the Community, the powers retained by the Member States must nevertheless be exercised consistently with Community law.”¹⁸

3.4 Det generella diskrimineringsförbudet i artikel 12

Artikel 12 i EG-fördraget stadgar ett generellt förbud mot diskriminering på grundval av nationalitet. Förbudet gäller dock endast om det ej ”påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget”. Detta innebär att om andra bestämmelser i fördraget kan bli tillämpliga ska dessa i första hand tillämpas.¹⁹ Principen om förbud mot diskriminering genomsyrar hela EG-fördraget och återfinns i en mängd artiklar med olika tillämpningsområden. Inom de flesta områden av betydelse finns så gott som alltid andra

¹⁸ Case C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-249 punkt 21.

¹⁹ Se till exempel C-336/97 *Gilly* ECR [1998] I-2793 p 37.

bestämmelser i fördraget som kan tillämpas, så utrymmet för tillämpning av artikel 12 är mycket litet.²⁰

3.5 Den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital

De artiklar som framför allt kommit att tillämpas när det är fråga om skatter med diskriminerande effekt är de artiklar som rör de fyra friheterna: Fri rörlighet för varor (art 23-31), tjänster (art 49-55), personer (art 39-48) och kapital (art 56-60).²¹ De artiklar som mer specifikt ger uttryck för ett diskrimineringsförbud och som är av betydelse för den direkta beskattningen är artiklarna 39, 43, 48, 49, 54 och 56. De fria rörligheterna är av fundamental betydelse för upprättandet av den inre marknaden. En inre marknad kännetecknas enligt EG-fördraget artikel 3c. av att hindren för rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital avskaffas mellan medlemsstaterna. EG-domstolen har uttryckt detta som att man måste genomföra ”the elimination of all obstacles to intra-Community trade in order to merge the national markets into a single market bringing about conditions as close as possible to those of a genuine internal market”²²

3.5.1 Fri rörlighet för varor

Fri rörlighet för varor har betydelse framför allt för den indirekta beskattningen, det vill säga skatter som inte är avsedda att i slutändan lasta den som erlägger skatten. Exempel på indirekta skatter är moms, importtullar och olika punktskatter. De principer som slagits fast rörande fri rörlighet för varor har relevans även för de övriga fria rörligheterna, vilka har större betydelse för den direkta beskattningen, även om utvecklingen inte kommit lika långt på dessa områden. Av den anledningen är det av intresse att göra en kort sammanfattning av vad som gäller angående fri rörlighet för varor.

²⁰ Wouters, J, The principle of non-discrimination in European Community law, ECTR, 1999-2, s 98-100 och Bergstöm, S, Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, SN 1998 s 580.

²¹ Terra/Wattel, European Tax Law, s 20.

²² Case 15/81 Gaston Schul [1982] ECR 1409.

Av EG-fördraget artikel 25 följer att tullar på import och export samt alla avgifter med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Enligt artikel 90 får medlemsstaterna inte heller pålägga interna skatter eller avgifter på varor från andra medlemsstater. Detta är ett viktigt uttryck för diskrimineringsförbudet. Att dessa bestämmelser har direkt effekt slogs fast långt före EG-domstolen började döma i mål rörande direkt beskattning.²³

Av artiklarna 29 och 30 följer att även andra former av kvantitativa import- och exportrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan är förbjudna mellan medlemsstaterna, exempelvis importkvoter och importlicenser. Även dessa bestämmelser har direkt effekt. I *Dassonville*-målet²⁴ slog EG-domstolen fast att med begreppet ”åtgärder med motsvarande verkan” menas alla bestämmelser som direkt eller indirekt, faktiskt eller potentiellt kan hindra handeln inom gemenskapen. Detta är en mycket vid definition som inkluderar alla möjliga former av indirekt diskriminering.

Det finns två möjligheter till undantag från bestämmelserna om fri rörlighet för varor: undantag enligt artikel 30 och undantag enligt ”the Rule of Reason”. I och med att fri rörlighet för varor kom att utsträckas till att också inkludera ett förbud mot indirekt diskriminering, och efter hand också ett förbud mot icke-diskriminerande restriktioner, ansåg domstolen det nödvändigt att medge undantag utöver de som fanns stadgade i fördraget. ”The Rule of Reason” kan således sägas utgöra en extra säkerhetsventil som möjliggör undantag från den vida tillämpningen av de fria rörligheterna.

3.5.1.1 Undantag enligt artikel 30

Av artikel 30 följer att förbud och restriktioner kan tillåtas, trots att de strider mot artikel 28 och 29, bland annat om de grundas på skyddet för allmän ordning, allmän säkerhet eller intresset av att skydda människors och djurs hälsa och liv eller industriell och kommersiell

²³ Case 57/65 Lütticke [1966] ECR 205.

äganderätt. Detta förutsätter dock att det inte finns några gemenskapsrättsliga regler på området ifråga. I sådana fall anses skyddsintresset redan tillgodosett. Förbudet eller restriktionen får inte heller utgöra ett medel för godtycklig diskriminering, det vill säga förbudet/restriktionen måste vara direkt relaterat till skyddsbehovet. Vidare måste ett krav på proportionalitet vara uppfyllt. Om samma mål kan uppnås med en mindre ingripande åtgärd ska denna istället tillämpas. Artikel 30 har tolkats mycket restriktivt. Undantag har till exempel inte medgivits med ekonomiska argument som grund.

3.5.1.2 *Rule of Reason*

Undantag kan också medges enligt ”Rule of Reason”, vilket är en kategori undantagsgrunder som domstolen skapat i och med *Cassis de Dijon*-målet²⁵. Detta ger möjlighet för medlemsstaterna att använda sig av undantagsgrunder som inte är uppräknade i artikel 30, exempelvis hänsyn till sociala frågor eller till miljön. ”Rule of Reason”-resonemanget kan också tillämpas på de övriga fria rörligheterna. Det ska vara fråga om ”tvingande hänsyn av allmänintresse” (eng. mandatory requirements of public interest). Direkt diskriminering kan dock aldrig rättfärdigas enligt ”Rule of Reason”. Det vore ologiskt om varor som är identiska eller liknande de som kommer från det egna landet kunde behandlas sämre enbart med hänvisning till att de kommer från ett annat medlemsland. Istället måste distinktionen göras utifrån skyddsintresset, exempelvis att varor som skadar miljön är förbjudna.²⁶ Bedömningen av när undantag är tillåtna är mycket restriktiv. Ett flertal krav måste vara uppfyllda. *Terra/Wattel*²⁷ beskriver schematiskt dessa genom att ställa upp fem frågor som ska besvaras:

1. Görs åtskillnad mellan inhemska och importerade varor? I sådana fall är åtgärden otillåten (möjligen tillåtet undantag enligt artikel 30, men troligtvis bedöms det som godtycklig diskriminering).

²⁴ Case 8/74 *Dassonville* [1974] ECR 837.

²⁵ Case 120/79 *Cassis de Dijon* [1979] ECR 649.

²⁶ *Terra/Wattel*, *European Tax Law* s 23 och *Bizioli*, G, *Impact of the freedom of establishment on tax law*, ECTR 1998-4 s 245.

²⁷ *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, s 24.

2. Finns gemenskapsrättslig reglering? Även vad gäller undantag enligt "Rule of Reason" är en förutsättning att det inte finns gemenskapsrättslig reglering på området. Om sådan tillkommer senare är undantaget inte längre tillåtet.
3. Ger lagstiftningen i varans ursprungsland ett tillräckligt skydd? I sådana fall får hinder för import inte ställas upp.
4. Är det fråga om ett särskilt skyddsvärt intresse ("tvingande hänsyn av allmänintresse") som väger tyngre än den fria rörligheten för varor? Ännu så länge har domstolen ansett följande intressen tillräckligt skyddsvärda:
 - konsumentskydd
 - skyddande av den fria konkurrensen
 - miljöskydd
 - förbättrade arbetsförhållanden
 - skydd för allmänhetens hälsa
 - produktsäkerhet
 - kulturfrämjande åtgärderAv intresse för den direkta beskattningen:
 - effektiv skattekontroll (se avsnitt 4.6.2.1)
 - skattesystemets inre sammanhang (se avsnitt 4.6.2.6)
5. Är åtgärden relaterad till skyddsintresset (eng. appropriate measure) och står den i proportion till skyddsbehovet (eng. proportionate restrictive effect)? Om skyddsintresset kan tillgodoses med en för den gemenskapsinterna handeln mindre ingripande åtgärd ska den tillämpas istället. Ofta faller undantaget på att diskrimineringen/restriktionen inte anses uppfylla kravet på proportionalitet.

3.5.2 Fri rörlighet för tjänster

Försäljning av tjänster har fått allt större betydelse och betydelsen ökar allt mer i informationssamhället. Exempel på tjänster är olika bank- och försäkringstjänster, turism, överföring över internet av dataprogram, film, musik och annan information, posttjänster med mera. Gränsdragningen mot varor kan ofta vara svår. Även gränsdragningen mot fri

etableringsrätt och fri rörlighet för kapital kan vara svår. Av EG-fördraget artikel 50 följer att vad som ska klassificeras som tjänst är negativt bestämt. Som tjänster anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.

3.5.3 Fri rörlighet för personer

Den fria rörligheten för personer innefattar både fri rörlighet för arbetstagare och fri etableringsrätt för företag. Med företag avses både egenföretagare och juridiska personer.

Att fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom gemenskapen följer av artikel 39. Denna bestämmelse har prövats i en rad mål rörande direkt beskattning, bland annat i *Schumacker*²⁸ (se avsnitt 4.5).

Enligt EG-fördragets artikel 43 första stycket skall inskränkningar för medborgare att fritt etablera sig i en annan medlemsstat förbjudas. Denna etableringsrätt innefattar enligt andra stycket rätt att utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som etableringslandets egna medborgare. Rätten att sätta upp en agentur, ett kontor eller bilda ett dotterbolag i ett annat medlemsland (sekundär etableringsrätt) skyddas. Däremot skyddas enligt EG-domstolens praxis inte rätten att starta ett helt nytt företag i ett annat medlemsland (primär etableringsrätt). Någon rätt till fri rörlighet, jämförbar med den som fysiska personer har, finns inte för juridiska personer.²⁹

Enligt artikel 48 första stycket ska den fria rörligheten för personer också tillämpas på bolag. Enligt andra stycket gäller detta oavsett om bolagen är juridiska personer eller ej. Även andra offentligrättsliga eller privaträttsliga subjekt inkluderas, men då förutsätts att de är juridiska

²⁸ C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-249.

²⁹ Bizioli, G, Impact of the freedom of establishment on tax law, ECTR 1998-4 s 240 och van den Hurk, H, The European Court of Justice knows its limits, ECTR 1999-4 s 221.

personer som drivs med vinstsyfte. Som nämnts ovan är det i praktiken endast sekundär etableringsrätt som skyddas.

Fri rörlighet för arbetstagare och fri etableringsrätt är de friheter som haft störst betydelse för den direkta beskattningen. Det är framför allt dessa som kommit i konflikt med distinktionen mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga, vilken är grundläggande inom den internationella skatterätten.

3.5.4 Fri rörlighet för kapital

Fri rörlighet för kapital är ett viktigt komplement till de övriga friheterna.³⁰ För att de övriga fria rörligheterna ska kunna fungera krävs också fri rörlighet för kapital. Exempelvis förutsätter etablering av ett företag i ett annat medlemsland ofta att kapital fritt kan föras över gränsen. Dessutom är det av största vikt att betalning av ränta, utdelning med mera utan problem kan göras till annat medlemsland. Likaså är det viktigt för en gränsarbetare att fritt kunna föra över lön till sitt hemland. Den ekonomiska effektiviteten ökar sannolikt också om investerare kan placera sina pengar där det är mest lönsamt. Även skattekonkurrensen ökar, vilket kan leda till att medlemsstaternas skatteunderlag eroderar. Försvaret mot detta är att gemensamt komma överens om miniminivåer och informationsutbyte, något som hittills visat sig vara svårt, särskilt som beslut i ministerrådet rörande direkt beskattning enligt EG-fördragets artiklar 94 och 95 punkt 2 måste fattas med enhällighet.

3.6 Distinktion mellan diskriminering och restriktion

Det är viktigt att påpeka att det finns en skillnad mellan diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner. Vad gäller fri rörlighet för varor, tjänster och kapital är diskriminering förbjuden, men dessutom är det förbjudet med restriktioner som inte objektivt kan rättfärdigas även om dessa inte innebär någon diskriminering. Att exempelvis införa en

³⁰ Terra/Wattel, European Tax Law, s 28f.

avgift på varor vid gränsen för att bekosta statistikupptagning innebär en restriktion och är förbjuden, också om avgift tas ut både vid import och export och alltså inte är diskriminerande. Avgiften skulle ändå utgöra en otillåten restriktion, eftersom den utgör ett hinder för den fria rörligheten för varor.

Den fria rörligheten för personer, som i praktiken innefattar fri rörlighet för arbetskraft och fri etableringsrätt, innebar tidigare i princip endast ett förbud mot diskriminering. Artikel 39 i det nya EG-fördraget som behandlar fri rörlighet för arbetskraft stadgar enligt sin ordalydelse ett krav på nationell likabehandling, men fortfarande inget förbud mot icke-diskriminerande restriktioner. Artikel 43, som behandlar fri etableringsrätt, är inte lika tydlig på denna punkt, men förefaller enligt EG-domstolens praxis numera innefatta ett förbud mot restriktioner.³¹

Futura-målet³² (se avsnitt 4.4.3), och även annan senare rättspraxis³³, tyder på att EG-domstolen också utvidgat den fria etableringsrätten till ett restriktionsförbud. Dels använde sig domstolen av termen restriktion, men framför allt pekar omständigheterna i målet på detta. I målet ställde den Luxemburgska lagstiftningen krav på att begränsat skattskyldiga som etablerat sig i Luxemburg genom ett fast driftställe måste bokföra enligt Luxemburgsk lag för att kunna föra fram förluster till följande år och kvitta mot vinst. Kravet på bokföring enligt Luxemburgsk lag ställdes av naturliga skäl också på obegränsat skattskyldiga. Eftersom begränsat och obegränsat skattskyldiga i detta hänseende behandlades lika är det svårt att hävda att diskriminering förelåg. Möjligen kan man se det som att skyldigheten för ett begränsat skattskyldigt bolag att föra en extra bokföring för det fasta driftstället innebär diskriminering. Dessutom befinner sig troligen inte ett företag med hemvist i ett annat medlemsland och ett bolag med hemvist i Luxemburg i jämförbara situationer, vilket är en nödvändighet för att diskriminering ska anses vara för handen. Domstolen redovisade inte någon analys av jämförbarheten. Ett fast driftställe har normalt inte någon egen separat bokföring utan förlitar sig på ”moderföretagets” bokföring. Kravet försvårar alltså etablering

³¹ Bizioli, G, Impact of the freedom of establishment on tax law, ECTR 1998-4 s 240.

³² C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471.

³³ Se bland annat C-264/96 ICI [1998] ECR I-4695.
p 21 och C-200/98 X AB and Y AB [1999] I-8261 p 26.

genom fast driftställe och kan således sägas utgöra en restriktion mot den fria etableringsrätten. Domstolen godtog inte det uppställda villkoret, utan ansåg det stå i strid med gemenskapsrätten.³⁴

Tolkningen av de fria rörligheterna som renodlade diskrimineringsförbud eller som restriktionsförbud har stor betydelse för så kallade *exit taxes*, som kan utgöra exempel på icke-diskriminerande restriktioner. En sådan skatt tas ut då en fysisk eller juridisk person flyttar från landet. Ett exempel är den avskattning som sker enligt 25 kap 19 § IL om ett företag fått uppskov med beskattning av kapitalvinst vid koncernintern försäljning enligt 25 kap IL, men sedan flyttar utomlands och enligt dubbelbeskattningsavtal får hemvist där. Ytterligare ett exempel är den återföring av avdrag för periodiseringsfonder som ska ske enligt 30 kap 8 § 4 p, 9 § 3 p eller 10 § 4 p IL då svensk hemvist upphör enligt dubbelbeskattningsavtal. Detsamma gäller återföring av andra skatteavdrag, såsom avdrag för pensionspremier, på grund av att man inte kan säkerställa beskattning av en senare utfallande förmån och avskattning av andra former av latent skatter, exempelvis på grund av dolda reserver i inventarier.

Detta slags *exit taxes* är inte direkt diskriminerande, eftersom de tillämpas på alla obegränsat skattskyldiga som vill emigrera, oavsett deras nationalitet. Antagligen är de inte heller indirekt diskriminerande, eftersom troligen fler av den egna statens medborgare drabbas av sådana skatter än utländska medborgare. De utgör däremot tveklöst restriktioner för den fria rörligheten för personer. Vad gäller fri rörlighet för arbetskraft kan dessa restriktioner möjligen vara tillåtna, men det finns de som hävdar att EG-domstolen även på detta område gradvis utvidgar diskrimineringsförbudet till ett restriktionsförbud.³⁵ Domstolens praxis på andra områden än beskattning tyder på det.³⁶ Även om restriktioner för den fria rörligheten ofta står i strid med EG-fördraget, kan de ändå komma att tillåtas med hänvisning till ”Rule of Reason”.

³⁴ Caamaño Anido, MA och Calderón Carrero, JM, Accounting, the permanent establishment and EC law: the Futura Participation case, ECTR 1999-1 s 27ff och Lehner, M, Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty, ECTR 2000-1 s 10.

³⁵ Terra/Wattel, European Tax Law s 22 och 30 f.

³⁶ Se bland annat C-415/93 Bosman [1995] ECR I-4921.

Så länge EG-domstolen tolkar de fria rörligheterna som diskrimineringsförbud blir inverkan på medlemsstaternas lagstiftning begränsad, även om den inte blir obetydlig. Om domstolen däremot ser de fria rörligheterna som restriktionsförbud blir inverkan på medlemsstaternas skattesystem mycket omfattande. Medlemsstaternas frihet att lagstifta på den direkta beskattningens område bli starkt beskuren. Alla regler som direkt eller indirekt innebär hinder för utövandet av de fria rörligheterna kan komma att ses som stridande mot gemenskapsrätten. Om inte diskriminering behöver fastställas behöver inte heller en bedömning av jämförbarheten i en diskriminerad och en icke diskriminerad parts situationer göras, vilket innebär en stor utvidgning av tillämpningsområdet. Dessutom blir möjligheterna för EU-medborgare större att gentemot den egna medlemsstaten hävda att de nationella reglerna står i strid med de fria rörligheterna. Förbudet mot diskriminering är enligt EG-domstolen praxis som huvudregel inte tillämpligt på diskriminering av en medlemsstats egna medborgare, däremot kan den diskriminerande regeln utgöra en otillåten restriktion.

4 EG-domstolens bedömningskriterier i diskrimineringsmål rörande direkt beskattning

4.1 Avvägning mellan nationell suveränitet och integration

I princip medför alla skillnader i medlemsstaternas skattelagstiftning en snedvridning av konkurrensen och utgör därmed hinder för den fria rörligheten. EG-domstolen har dock inte gått så långt att man sett alla olikheter som stridande mot diskrimineringsförbudet eller restriktionsförbudet. Exempelvis anses medlemsstaternas skilda skattesatser i sig inte diskriminerande, trots att de säkerligen stör marknadsintegrationen. Ett krav på fullständig harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning skulle vara förödande för det politiska samarbetet inom EU. Istället gör EG-domstolen en avvägning mellan å ena sidan vikten av ökad harmonisering och fördjupad integration och å andra sidan de enskilda medlemsstaternas krav på suveränitet.

4.2 EG-domstolens metod

EG-domstolen har efter hand kommit fram till ett tillvägagångssätt för att bedöma om diskriminering föreligger. Lenz har schematiskt beskrivit EG-domstolens metod genom att ange två frågor som domstolen ställer sig. Den första frågan är om en situation som står i strid med någon av de fria rörligheterna föreligger på grund av diskriminering eller en icke-diskriminerande restriktion (Lenz behandlar fri etableringsrätt, men samma metod bör gälla för alla fria rörligheter). Om så är fallet frågar domstolen sig om detta brott mot fördraget i det föreliggande fallet kan rättfärdigas.³⁷ Den första frågan innehåller egentligen två moment. Dels frågan om diskrimineringsförbudet i någon av EG-fördragets bestämmelser är tillämpligt på grund av att direkt eller indirekt diskriminerande behandling eller annan otillåten restriktion föreligger, dels bedömningen av jämförbarheten. För att EG-rätten ska vara tillämplig krävs bland annat att situationen berör mer än en medlemsstat (se avsnitt 4.4.2). Jämförbarheten gäller frågan om situationen är jämförbar med en situation där den diskriminerande behandlingen inte tillämpas eller om motsvarande behandling tillämpas i en olik situation. I annat fall föreligger inte diskriminering enligt EG-domstolens definition (se avsnitt 4.5).³⁸

4.3 EG-domstolens tolkning

Förbudet mot diskriminering har både en funktion som ett skydd för de fria rörligheterna och som en grundläggande mänsklig rättighet. När förbudet har som funktion att skydda fri rörlighet fokuserar EG-domstolen på vilken inverkan situationen har på den gemenskapsinterna handeln.³⁹ Ett tecken på att marknadsintegrationen verkar ha stor betydelse för domstolens tolkning är att den fria etableringsrätten allt mer kommit att ses som ett restriktionsförbud istället för ett rent diskrimineringsförbud. Denna utveckling startade redan innan Amsterdamfördraget trädde i kraft. Med en tolkning enbart efter ordalydelsen, särskilt efter den ordalydelse artikeln om fri etableringsrätt tidigare hade, är detta inte något

³⁷ Lenz, C-O, The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters, ECTR 1997-2 s 80.

³⁸ Bizioli, G, Impact of the freedom of establishment on tax law, ECTR 1998-4 s 242.

³⁹ Bizioli, G, Impact of the freedom of establishment on tax law, ECTR 1998-4 s 241.

självkärlt resultat. För EG-domstolen är dock ändamålet med de fria rörligheterna högst väsentliga vid tolkningen.⁴⁰

4.4 EG-rättens tillämplighet på diskriminerande situationer

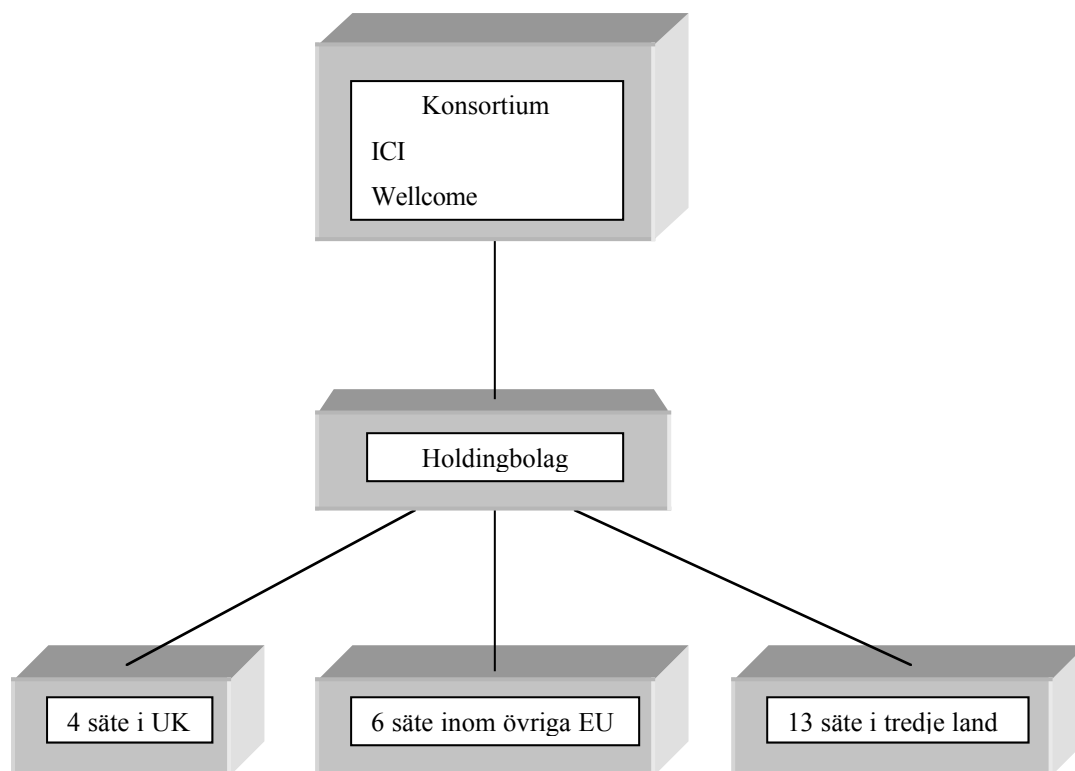
4.4.1 Förhållandet till tredje land

De fria rörligheterna syftar till att främja ekonomisk aktivitet såsom handel med varor, erbjudande av tjänster, företagsetablering med mera mellan medlemsstaterna. EG-rätten kan därför enbart åberopas av en person som på något sätt utövar ekonomisk aktivitet över en nationsgräns. Eftersom kravet på ekonomisk aktivitet över en nationsgräns hänger samman med marknadsintegrationen skyddas enbart aktivitet inom EU. Förhållandet till stater som inte är EU-medlemmar regleras därmed i princip inte av EG-rätten. Ett exempel på ett fall där EG-domstolen visserligen tog upp frågan till prövning, men ansåg att EG-rätten inte kunde tillämpas, eftersom det rörde sig om förhållandet till tredje land, är *ICI*-målet⁴¹.

Omständigheterna i målet var följande. Imperial Chemical Industries plc bildade tillsammans med Wellcome Foundation Ltd ett konsortium som ägde ett holdingbolag. ICI ägde 49 procent av holdingbolaget och Wellcome ägde resterande 51 procent. Holdingbolaget ägde i sin tur ett flertal dotterbolag. Av dessa hade 4 säte i United Kingdom (det vill säga England, Wales, Skottland och Nordirland), 6 hade säte i andra medlemsstater och 13 hade säte i tredje land.

⁴⁰ Daniels, T, The freedom of establishment: some comments on the ICI decision, ECTR 1999-1 s 41.

⁴¹ C-264/96 ICI [1998] ECR I-4695.



Enligt brittisk lag hade ICI rätt att dra av de förluster som uppstått i holdingbolaget. Förutsättningen var dock att en majoritet av holdingbolagets dotterbolag hade säte i United Kingdom. ICI ansåg att detta stred mot den fria etableringsrätten och fick medhåll av domstolen. Domstolen påpekade dock att EG-rätten inte uppställde något förbud mot diskriminering i de fall förhållandet till tredje land berördes: ”Det skall i detta hänseende framhållas att olika behandling beroende på om verksamheten vid det holdingbolag som ägs av konsortiet uteslutande eller huvudsakligen består i att inneha andelar i dotterbolag som har eller inte har säte i tredje land inte faller inom gemenskapsrättens tillämpningsområde.”⁴² Ekonomisk aktivitet utanför EU:s gränser skyddas alltså inte av EG-rätten. Vid diskriminering i sådana fall kan man möjligen använda sig av de diskrimineringsförbud som finns i dubbelbeskattningsavtal baserade på OECD:s modellavtal. Dessa har dock betydligt mindre räckvidd än EG-rättens diskrimineringsförbud.

⁴² C-264/96 ICI [1998] ECR I-4695 p 32.

4.4.2 Intern situation

Eftersom de fria rörligheterna syftar till att främja ekonomisk aktivitet över medlemsstaternas nationsgränser, kan de inte åberopas om det är fråga om handlande vars inverkan helt begränsar sig till en medlemsstat, en så kallad intern situation. Konsekvensen av detta är att en medlemsstats medborgare inte kan åberopa EG-rätten gentemot den egna statens lagstiftning om han eller hon anser att sig diskriminerad, om inte omständigheterna i fallet har anknytning till någon gränsöverskridande verksamhet. Omvänd diskriminering är alltså som huvudregel tillåten. Företeelser som på ytan verkar vara interna kan dock ofta ha inverkan över statsgränserna och EG-rätten måste då beaktas. Exempel på situationer då en medlemsstats medborgare kan få den egna medlemsstatens lagstiftning prövad mot EG-rätten är att utbildning skett i en annan medlemsstat och inte erkänns i den egna staten eller att medborgaren driver ett företag och vill etablera sig i ett annat medlemsland, men hindras av det egna landets lagstiftning.⁴³

Som exempel på en intern situation där EG-rätten inte ansågs tillämplig kan nämnas *Esso Española*-målet⁴⁴. *Esso Española* var ett bolag registrerat i Spanien. Bolagets säte fanns i Madrid. Enligt en spansk lagregel var bolaget förhindrat att etablera sig på Kanarieöarna, vilket bolaget ansåg stå i strid med den fria etableringsrätten. EG-domstolen ansåg inte att EG-rätten var tillämplig, eftersom de juridiska omständigheterna begränsade sig till ett enda rättssystem.

Det är inte alltid omständigheterna är så renodlade som i *Esso Española*-målet. I vissa fall anses EG-rätten inte tillämplig trots att det finns någon form av internationell anknytning. Så var fallet i *Werner*-målet⁴⁵. Anledningen till att de fria rörligheterna inte kunde tillämpas var inte att det var fråga om en rent intern situation, utan att den enda internationella faktorn i målet var icke-ekonomisk. *Werner* var tysk medborgare. Han var egenföretagare och arbetade som tandläkare i Tyskland, men var bosatt med sin familj i Nederländerna. *Werner* var utbildad

⁴³ Wouters, J, The principle of non-discrimination in European Community law, ECTR 1999-2, s 105-106.

⁴⁴ C-134/94 *Esso Española* [1995] ECR I-4223.

⁴⁵ C-112/91 *Werner* [1993] ECR I-449.

i Tyskland och hade arbetat där sedan han avslutade sin utbildning. På grund av att han var bosatt i Nederländerna ansågs han vara begränsat skattskyldig i Tyskland. Följaktligen nekades han personliga avdrag och rätten till sambeskattnig med sin hustru, så kallad ”splitting regime”, vilken har till effekt att mildra progressiviteten i beskattningen om ena maken har hög inkomst och andra låg. Werner ansåg sig diskriminerad och hänvisade till den fria etableringsrätten (numera artikel 43 i EG-fördraget), eftersom den enda skillnaden mellan honom och en obegränsat skattskyldig var att han var bosatt på andra sidan gränsen.

EG-domstolen ansåg inte att gemenskapsrätten var tillämplig på fallet. Werner var tysk medborgare, utbildad i Tyskland och hade alltid utövat sitt yrke där. Den enda omständigheten i målet som innebar ett gränsöverskridande var att Werner var bosatt i Nederländerna. Bosättning är dock ingen ekonomisk aktivitet och skyddas följaktligen inte av de fria rörligheterna. Werner särbehandlades inte i sin egenskap av anställd eller egenföretagare, utan endast som privatperson på grund av sin hemvist.

Werner åberopade också det allmänna diskrimineringsförbudet i fördraget (numera artikel 12). Reglerna om fri etableringsrätt sågs dock som *lex specialis* i förhållande till det allmänna diskrimineringsförbudet, vilket blir tillämpligt endast på de områden där fördraget inte stadgar något specifikt förbud mot diskriminering (se avsnitt 3.4). Eftersom de nationella bestämmelserna ansågs stå i överensstämmelse med den fria etableringsrätten ansågs de med automatik stå i överensstämmelse med det allmänna diskrimineringsförbudet, som inte självständigt kunde tillämpas på icke-ekonomiskt handlande. Avgörandet avsåg EG-fördraget i dess lydelse innan Maastrichtfördraget trädde i kraft. Efter att Maastrichtfördraget trätt i kraft och reglerna om unionsmedborgarskap införts kan det allmänna diskrimineringsförbudet tänkas vara tillämpligt även på annat gränsöverskridande handlande än ekonomisk aktivitet. Vid en ny prövning kommer kanske EG-rätten att anses tillämplig även i ett fall som detta.⁴⁶

⁴⁶ Terra/Wattel, *European Tax law* s 47-49.

EG-domstolen har i Asscher-målet⁴⁷ (se även avsnitt 4.5) uttalat att EG-rätten kan åberopas mot den egna medlemsstaten om medborgaren befinner sig i en likvärdig situation med andra personer som åtnjuter rättigheter och friheter enligt fördraget. Asscher var Nederländsk medborgare. Han ägde och ledde ett aktiebolag i Nederländerna. Han var också anställd som chef för ett Belgiskt bolag och arbetade hela sin tid i Belgien. Asscher flyttade från Nederländerna till Belgien, men fortsatte att arbeta som han gjort tidigare. När Asscher flyttade gick han över till det belgiska socialförsäkringssystemet och behövde därför inte längre betala sociala avgifter på sin inkomst i Nederländerna. Nederländerna påförde begränsat skattskyldiga som inte behövde betala sociala avgifter en högre skatt som ”kompensation”. Asscher, som fortfarande var Nederländsk medborgare, förde talan mot Nederländska staten, eftersom han ansåg att detta stred mot den fria rörligheten för arbetstagare (numera artikel 39 i EG-fördraget). EG-domstolen gick på Asschers linje.

Att Asscher flyttade och därmed blev begränsat skattskyldig i Nederländerna var inte föranlett av anställningen i Belgien. Asscher arbetade i Belgien redan innan han flyttade. Att den skattskyldige bedrev ekonomisk aktivitet på andra sidan gränsen ansåg domstolen dock vara tillräckligt och bedömde inte detta som en intern situation. Det som skiljer Asscher- och Werner-målen åt är alltså troligen att Asscher bedrev ekonomisk aktivitet utanför sitt eget medlemsland, men skillnaden är i praktiken väldigt liten. Werner hade bott i Nederländerna i 20 år och arbetade i Tyskland där han var medborgare. Asscher flyttade till andra sidan gränsen och fortsatte att bedriva en verksamhet han redan tidigare bedrivit. Man kan tycka att Werners situation är väl så skyddsvärd som Asschers.

Även om skillnaden kan förefalla liten finns det emellertid en logik i domstolens avgöranden, eftersom de fria rörligheterna avser att skydda ekonomisk aktivitet och inte rätten till fri rörlighet inom EU i allmänhet.

Om man tolkar EG-fördragets bestämmelser som restriktionsförbud istället för diskrimineringsförbud (se avsnitt 3.6) blir möjligheterna att åberopa EG-rätten gentemot den

⁴⁷ C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089.

egna staten mycket större. Ett exempel på detta är *ICI-målet*⁴⁸, där ett brittiskt företag med stöd av gemenskapsrätten lyckades få underkänd brittisk lagstiftning som hindrade det att göra vissa avdrag på grund av att inte tillräckligt stor andel av dess dotterföretag var brittiska (ICI förlorade dock målet, eftersom det rörde förhållande till tredje land på vilket EG-rätten ej var tillämplig, se avsnitt 4.4.1).

Med en tillämpning av diskrimineringsförbudet enligt tidigare rådande praxis hade gemenskapsrätten inte ansetts tillämplig, eftersom målet gällde den brittiska lagstiftningens behandling av ett brittiskt företag. Domstolen såg emellertid nekandet av avdraget som en otillåten restriktion, eftersom det utgjorde ett hinder för etablerandet av dotterbolag i andra medlemsländer.⁴⁹ Därmed fanns inget hinder att åberopa EG-rätten gentemot den egna medlemsstaten.

4.4.3 Processuell diskriminering och processuella restriktioner

Särbehandling vad gäller de materiella bestämmelserna kan naturligtvis konstituera diskriminering i strid med gemenskapsrätten, men EG-domstolen har ett vidare synsätt än så. EG-rättens diskrimineringsförbud kan bli tillämpligt även när det är fråga om processuella regler som innebär särbehandling. Detta är en nödvändighet för att undanröja diskriminering och icke-diskriminerande restriktioner i praktiken. Att detta även gäller på den direkta beskattningens område kunde utläsas av *Schumacker-målet*: ”It follows that article 48 of the Treaty [fri rörlighet för arbetstagare, numera artikel 39] requires equal treatment at procedural level for non-resident Community nationals and resident nationals.”⁵⁰ Domstolen framförde inte någon motivering av sitt uttalande. EG-domstolen brukar dock inte döma speciellt formalistiskt, utan brukar istället betona *effet utile*, det vill säga gemenskapsrättens genomslag i praktiken och för denna är de processuella reglerna lika viktiga som de materiella.

⁴⁸ C-264/96 ICI [1998] ECR I-4695.

⁴⁹ Daniels, T, The freedom of establishment: some comments on the ICI decision, ECTR 1999-1 s 40.

⁵⁰ C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 p 58.

Ett mycket intressant mål som bland annat behandlar denna fråga är *Futura*⁵¹. Det franska företaget Futura Participations SA hade etablerat sig i Luxemburg med en filial. Det var alltså fråga om etablering med ett fast driftställe istället för att registrera ett dotterbolag i Luxemburg. I Luxemburg hade både obegränsat och begränsat skattskyldiga företag rätt att föra fram förluster från föregående år för att kunna kvitta mot vinst. En förutsättning var dock att företagen kunde redovisa en godkänd bokföring från förluståret. För begränsat skattskyldiga gällde vidare ett krav på att förlusterna har anknytning till inkomst hänförlig till det fasta driftstället och att bokföringen förs inom landet.⁵²

Ett vanligt sätt att beräkna vilken inkomst som ska hänföras till det fasta driftstället är att en viss andel av ”moderföretagets” vinst fördelas på det fasta driftstället. Hur stor andelen ska vara bestäms efter vissa fastlagda kriterier, exempelvis med omsättning som beräkningsgrund. Denna möjlighet stod också till buds i Luxemburg vid fastställande av det fasta driftställets skattepliktiga vinst. Det fanns alltså ingen absolut skyldighet att bokföra i Luxemburg.⁵³ En förlust beräknad enligt denna metod kunde dock inte föras framåt till efterföljande år för kvittning mot vinst. Följden av detta blir att ett företag som etablerar sig genom ett fast driftställe måste bokföra både i hemstaten enligt det landets lagar och i etableringsstaten enligt dess lagar för att ha möjlighet att kvitta vinst mot förlust. Futura Participations SA ansåg att detta stod i strid med den fria etableringsrätten för bolag (numera artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget) som innebär en rätt att fritt välja lämplig etableringsform.

Domstolen delade upp bedömningen i två delar. Den första delen gällde kravet på anknytning mellan förlusterna och inkomst hänförlig till det fasta driftstället. Den andra delen gällde kravet på att en godkänd bokföring fördes inom landet. Den första delen gäller den materiella regeln som handlar om beräkningen av förlusten, den andra tar itu med vad som snarast är en processuell regel, eftersom det är fråga om vilket krav på bevisning som ställs för att styrka förlusten.

⁵¹ C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471.

⁵² C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471 p 6 och 9.

⁵³ C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471 p 8.

Den materiella regeln ansågs inte stå i strid med den fria etableringsrätten. Motiveringen var kortfattad. Domstolen uttalade helt kort att ett sådant krav är i överensstämmelse med den skatterättsliga territorialitetsprincipen och därför inte kan innebära diskriminering. Det är rimligt att om man endast skattar för inkomst hänförlig till det fasta driftstället, det vill säga hänförlig till Luxemburg, får man bara dra av förluster med motsvarande anknytning. Det är dock oklart vad slutsatsen hade för juridisk grund.. Domstolen redovisade ingen analys om EG-rättens tillämplighet eller om jämförbarheten i olika situationer. Tydligt var slutsatsen så självklar och principen så grundläggande att en juridisk diskussion inte ansågs nödvändig.⁵⁴

Resonemanget kring de processuella kraven är mer komplicerat. Den Luxemburgska regeringens motiv för kravet på en separat bokföring enligt Luxemburgska regler var:

1. Att kunna säkerställa att förlusten är hänförlig till det fasta driftställets verksamhet.
2. Att förlusten är korrekt beräknad enligt Luxemburgska regler.

Kravet att bokföringen ska finnas i Luxemburg är till för att den lokala skattemyndigheten ska ha möjlighet att genomföra inspektion av bokföringen.

Villkoret att godkänd bokföring ska föras och att detta ska ske inom landet innebär i praktiken ett krav på att begränsat skattskyldiga har bokföring både i bolagets hemviststat enligt den statens regler och i den stat det fasta driftstället etablerats, enligt den statens regler. Detta ansåg domstolen i princip vara förbjudet enligt den fria etableringsrätten.⁵⁵ Domstolen undersökte sedan om villkoret kunde rättfärdigas med hänsyn till en effektiv skattekontroll, vilket skulle vara ett undantag enligt ”Rule of Reason”.

Domstolen menade att om den Luxemburgska skattemyndigheten var tvungen att förlita sig enbart på bokföring förd enligt en annan medlemsstats lagstiftning kan förlusten inte beräknas på ett riktigt sätt, eftersom det ännu inte fanns några gemensamma regler för beräkning av skatteunderlaget. Villkoret var därför relaterat till skyddsbehovet.⁵⁶

⁵⁴ C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471 p 22 och Hatzopoulos, V, Case C-250/95 Futura, CMLR nr. 35 s 501f.

⁵⁵ C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471 p 25 och 26.

⁵⁶ C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471 p 32-35.

Därefter gick domstolen över till att undersöka om det uppställda villkoret var proportionellt i förhållande till det mål man ville uppnå. Motivet för att bokföringen skulle föras i Luxemburg underkändes. Eftersom Luxemburgsk lag inte ställde något generellt krav på begränsat skattskyldiga att ha bokföring tillgänglig för inspektion i Luxemburg kunde detta krav inte ställas upp specifikt för rätten att föra fram och kvitta förluster. Domstolen uttalade att vad de Luxemburgska myndigheterna vill uppnå är att den förlust som ska föras framåt motsvarar den verkliga förlusten hänförlig till det fasta driftstället i Luxemburg. Förutsatt att den skattskyldige klart och tydligt visar sin förlust kan han inte nekas att föra den framåt på grund av att han inte fört godkänd bokföring i Luxemburg. Domstolen ansåg alltså inte att kravet på proportionalitet var uppfyllt: ”it is not essential that the means by which the non-resident taxpayer may demonstrate the amount of the losses he seeks to carry forward be limited to those provided for by Luxembourg law.”⁵⁷

Domstolen ansåg dock inte att Luxemburg var skyldig att acceptera en metod baserad på fördelning efter omsättning som grund för beräkningen av den kvittningsbara förlusten. Detta är naturligt eftersom fördelningsmetoden egentligen inte är en metod för korrekt beräkning av resultatet utan en modell för fördelning av beskattningsbar inkomst mellan stater.⁵⁸ Däremot ansåg domstolen att med hjälp av de möjligheter som Direktiv 77/799⁵⁹ erbjöd kan de Luxemburgska myndigheterna göra en korrekt beräkning av förlusten utan att kravet på bokföring enligt Luxemburgsk lag upprätthålls. De processuella reglerna ansågs alltså stå i strid med den fria etableringsrätten. Varken kravet på att bokföring ska föras i Luxemburg eller kravet på en för det fasta driftstället separat bokföring enligt Luxemburgska regler accepterades.

Det räcker inte med att den skattskyldige har tillgång till ett processuellt förfarande för korrigerande av diskrimineringen om han ändå är utlämnad till myndigheternas godtycke. I *Biehl*-målet nekades skattskyldiga som endast varit bosatta i Luxemburg under en del av året

⁵⁷ C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471 p 36-40.

⁵⁸ Caamaño Anido, MA och Calderón Carrero, JM, Accounting, the permanent establishment and EC law: the Futura Participation case, ECTR 1999-1 s 25.

⁵⁹ Council Directive 77/799 of 19 Dec. 1977, concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ 1977, L 336/15.

återbetalning av överskjutande skatt. Återbetalning kunde dock erhållas genom att den skattskyldige i ett förfarande för frivillig rättsvård (*procédure gracieuse*) visade att de luxemburgska skattereglerna medfört oskäligen konsekvenser för honom. Domstolen ansåg ändå att diskriminering förelåg, eftersom de Luxemburgska skattemyndigheterna inte var skyldiga att i varje enskilt fall åtgärda den diskriminering som blev följden av den nationella skatteregeln.⁶⁰

4.4.4 Diskriminering grundad på villkor i dubbelbeskattningsavtal

En fråga i sig är om diskriminering enligt EG-rätten föreligger då särbehandlingen grundas på villkor i ett dubbelbeskattningsavtal. Har gemenskapsrätten företräde framför dubbelbeskattningsavtalet eller är dubbelbeskattningsavtalet något som ligger vid sidan av EG-rätt och nationell rätt?

EG-rättens förhållande till internationella avtal med stater som inte är EU-medlemmar regleras i artikel 307 EG-fördraget. Av denna bestämmelse följer att avtal med tredje land slutna före tidpunkten för anslutning till EU inte påverkas av EG-rätten. Av bestämmelsen följer dock en skyldighet för medlemsländerna att vidta alla lämpliga åtgärder för att undanröja det som är oförenligt med fördraget. Vad gäller nya avtal med tredje land är medlemsstaterna i enlighet med den lojalitetsplikt som följer av artikel 10 EG-fördraget förpliktade att se till att avtalen är förenliga med gemenskapsrätten. Om ett avtal ändå visar sig strida mot EG-rätten är det oklart vad som gäller, men avtalet i sig är troligtvis giltigt. Däremot är de bestämmelser som strider mot EG-rätten antagligen inte tillämpliga i medlemsstaten. Medlemsstaten är skyldig att åtgärda bristen.⁶¹

Frågan om diskriminering i strid med EG-rätten grundas dock vanligtvis på dubbelbeskattningsavtal slutna mellan medlemsländer. Det första fall där domstolen behandlade förhållandet mellan gemenskapsrätt och dubbelbeskattningsavtal var *Avoir*

⁶⁰ C-175/88 Biehl v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg [1990] ECR I-1779.

⁶¹ Eicker, K, Tax Treaties and EC Law: Comment on the Gilly Case, ET 1998 s 322.

*Fiscal*⁶². Där slogs fast att den fria etableringsrätten är ovillkorlig och inte fick göras avhängig av bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal. Den fria etableringsrätten måste alltså följa av den nationella lagstiftningen. Domstolen berörde dock inte frågan om en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal som står i strid med gemenskapsrätten kan tillämpas.

Det betydligt senare *Gilly*-målet⁶³ har inneburit en del klargöranden. I målet granskade domstolen bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal i ljuset av EG-rätten, vilket starkt tyder på att det är domstolens uppfattning att dubbelbeskattningsavtal inte får strida mot gemenskapsrätten.⁶⁴ Detta innebär att EG-rätten är tillämplig på dubbelbeskattningsavtalen och att otillåten diskriminering kan föreligga på grund av villkor i dubbelbeskattningsavtal. Detta ligger i linje med domstolens syn på dubbelbeskattningsavtal i andra mål. Dubbelbeskattningsavtalen ses som en del av medlemsstatens nationella rätt. Liksom för annan nationell rätt följer då av medlemsstaternas lojalitetsplikt enligt artikel 10 EG-fördraget att EG-rätten har företräde. Andra exempel på fall där dubbelbeskattningsavtal beaktats vid bedömningen av om diskriminering föreligger är *Wielockxs*⁶⁵ (se avsnitt 4.6.2.6) och *Saint-Gobain*⁶⁶ (se avsnitt 4.5). Argument mot att EG-domstolen ska befatta sig med dubbelbeskattningsavtal har dock framförts av flera författare⁶⁷.

Vid bedömningen om diskriminering föreligger behandlas dubbelbeskattningsavtal alltså precis som annan nationell rätt. Generaladvokat Lenz har uttryckt det på följande sätt: "Like other provisions of domestic law, double-taxation conventions as elements of domestic law must not contravene the requirements of EC law."⁶⁸ Medlemsstaterna är alltså fria att utforma sina dubbelbeskattningsavtal, liksom den nationella rätten, så länge de inte står i strid med EG-rätten.

⁶² 270/83 Kommissionen v Frankrike ("Avoir Fiscal") [1986] ECR 273.

⁶³ C-336/97 *Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* ECR [1998] I-2793.

⁶⁴ Eicker, K, *Tax Treaties and EC Law: Comment on the Gilly Case*, ET 1998 s 324.

⁶⁵ C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493.

⁶⁶ C-307/97 *Saint-Gobain* [1999] ECR I-6161.

⁶⁷ Hatzopoulos, V, *Case C-250/95 Futura*, CMLR nr. 35 s 495f.

⁶⁸ Advocate General's Opinion in *Case C-250/95 Futura* [1997] ECR I-2471 p 74.

4.4.5 Indirekt diskriminering

Av EG-domstolens praxis framgår att indirekt diskriminering omfattas av EG-rättens diskrimineringsförbud. Inom den internationella skatterätten används ofta distinktionen begränsat respektive obegränsat skattskyldig för att avgöra för vilka inkomster en fysisk eller juridisk person är skattskyldig. Denna distinktion är formellt neutral, eftersom den inte direkt relaterar till nationalitet. Exempelvis kan en person anses obegränsat skattskyldig i ett medlemsland trots att han inte är medborgare i där. Regler som gör åtskillnad mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga kan dock vara indirekt diskriminerande. Typiskt sett är en nations medborgare obegränsat skattskyldiga i staten medan andra nationers medborgare är begränsat skattskyldiga. En lagregel som verkar till nackdel för begränsat skattskyldiga har därför ofta en diskriminerande effekt.⁶⁹

4.5 Jämförbarhetskriteriet

Det är naturligt att särbehandling endast utgör diskriminering om de situationer som jämförs har förenande omständigheter. Diskriminering uppstår naturligtvis inte genom att man behandlar två helt olika situationer olika. I sådana fall skulle allt handlande konstituera diskriminering. En grundläggande uppgift för domstolen är alltså att ställa en situation som särbehandlas mot andra situationer som inte särbehandlas för att se om diskriminering föreligger.

Det första mål EG-domstolen avgjort som rörde direkt beskattning är det nu snarast klassiska *Avoir Fiscal*. Målet gällde det imputationssystem som Frankrike tillämpade för att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen (beskattning på bolagsnivå och på aktieägarnivå). Mottagaren av utdelning från ett franskt bolag fick avräkna bolagsskatt som det utdelande företaget erlagt från sin skatt på utdelningen. För att vara berättigad till avräkningen skulle mottagaren antingen vara bosatt i Frankrike eller, vad gäller företag, vara registrerat i Frankrike. Kommissionen fick in många klagomål från försäkringsbolag, eftersom icke franska företag inom denna bransch

⁶⁹ Se bland annat C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779 p 13-14, C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249 p 8-9 och C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 p 28.

drabbades extra hårt. Försäkringsbolagen var nämligen skyldiga att bygga upp så kallade ”tekniska reserver” bestående av tillgångar i det land de hade verksamhet. I praktiken innebar detta ett krav på innehav av aktier i franska företag. Om etablering skedde utan att ett bolag registrerades, till exempel i form av ett kontor eller en filial kunde försäkringsbolaget inte använda sig av rätten att avräkna, eftersom företaget inte var registrerat i Frankrike. Enda möjligheten att ta del av avräkningssystemet var att bilda ett dotterbolag registrerat i Frankrike. Frågan var om detta kunde anses strida mot den fria etableringsrätten (numera art 43 i EG-fördraget), som också innefattar en frihet i val av etableringsform. Ett av den franska regeringens motargument var att ett företag registrerat i Frankrike och en filial eller ett kontor tillhörande ett företag registrerat i ett annat medlemsland befinner sig i objektivt skilda situationer. Skillnaden är baserad på den internationellt accepterade uppdelningen i begränsat och obegränsat skattskyldiga, vilken är en distinktion som återfinns i alla nationella skattesystem. Att behandla begränsat och obegränsat skattskyldiga kunde alltså enligt Frankrikes regering inte utgöra diskriminering, eftersom dessa inte befinner sig i jämförbara situationer. Om domstolen hade accepterat argumentet att begränsat och obegränsat skattskyldiga aldrig kan finnas i jämförbara situationer hade diskrimineringsförbudet fått mycket liten räckvidd, men domstolen analyserade istället omständigheterna i det enskilda fallet. Eftersom syftet med ett imputationssystem är att lindra eller eliminera den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst, vore det rimligt att endast neka företag som inte betalar bolagsskatt avräkning. I Frankrike beskattades vinsten exakt likadant hos bolag registrerade i Frankrike och utländska bolag som etablerat sig genom en filial eller motsvarande. I och med att vinst beskattades lika för de två olika etableringsformerna, ansågs Frankrike ha medgett att det inte fanns någon objektiv skillnad vad gäller beskattningen. Särbehandling innebar därför diskriminering i strid med den fria etableringsrätten.⁷⁰

I *Schumacker*-målet använde sig EG-domstolen av den väletablerade doktrin som säger att diskriminering endast föreligger om man behandlar jämförbara situationer olika eller om man behandlar icke jämförbara situationer lika.⁷¹ Det var första gången domstolen hänvisade till

⁷⁰ 270/83 Avoir Fiscal [1986] ECR 273 p 20.

⁷¹ C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 punkt 30.

denna doktrin i ett mål rörande direkt beskattning, men i efterföljande domar verkar domstolen konsekvent ha använt sig av den. Domstolen uttalade också att vad gäller direkt beskattning befinner sig begränsat skattskyldiga och obegränsat skattskyldiga som huvudregel inte i jämförbara situationer.

Schumacker var belgisk medborgare och bosatt i Belgien. Han arbetade däremot i Tyskland och uppehöll hela sin förvärvsinkomst därifrån. Eftersom han var bosatt i Belgien och alltså bedömdes som obegränsat skattskyldig där hade han rätt till de belgiska personliga skatteavdragen: grundavdrag och avdrag för vissa familjeförhållanden. Dessa kunde han dock inte utnyttja, eftersom hans inkomst i Belgien var så pass låg. Inte heller fick han tillgång till de tyska personliga skatteavdragen, eftersom han inte bedömdes som obegränsat skattskyldig i Tyskland. Det var dels fråga om olika personliga avdrag, dels uppdelning av inkomst mellan makar, så kallad ”splitting regime”, vilken har som effekt att minska progressiviteten i beskattningen om den ena maken har hög inkomst och den andra låg.

Normalt sett erhåller en skattskyldig endast en del av sin inkomst från en medlemsstat där han är begränsat skattskyldig. Huvuddelen härrör vanligen från den medlemsstat där han är obegränsat skattskyldig. Det är också i allmänhet lättare för den medlemsstat där han är obegränsat skattskyldig att bestämma den skattskyldiges betalningsförmåga med hänsyn till familjeförhållanden och andra personliga förhållanden, eftersom hans personliga och finansiella intressen vanligtvis är koncentrerade där. Domstolen påpekade därför att begränsat och obegränsat skattskyldiga i allmänhet inte anses befinna sig i jämförbara situationer och därför kan behandlas olika.⁷²

Trots att begränsat och obegränsat skattskyldiga som huvudregel inte anses befinna sig i jämförbara situationer ansågs Schumacker, som var begränsat skattskyldig i Tyskland, befinna sig i en situation jämförbar med den en obegränsat skattskyldig befinner sig i. Detta motiverades med att han erhöll största delen av sin inkomst från Tyskland, men ingen inkomst

⁷² Case C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225 punkt 31-35.

av betydelse från Belgien där han var obegränsat skattskyldig.⁷³ Schumacker hade för liten inkomst i Belgien för att där kunna ta del av tillgängliga personliga skatteavdrag. Om han inte heller kunnat ta del av de avdragsmöjligheter (egentligen inte bara avdrag utan även ovan nämnda ”splitting regime”) som fanns i Tyskland för obegränsat skattskyldiga hade diskriminering förelegat. Normalt sett är det den stat där den skattskyldige är obegränsat skattskyldig som ska ta hänsyn till personliga omständigheter, till exempel familjeförhållanden, men om detta inte är möjligt måste således den stat där den skattskyldige har sin arbetsinkomst istället göra det. Tysklands försvarsargument var att administrativa svårigheter hindrar den stat där den begränsat skattskyldige arbetar från att göra en helhetsbedömning av betalningsförmågan. Endast den stat där den skattskyldige är bosatt har förutsättningar att göra det. Domstolen underkände argumentet och hänvisade till ett direktiv rörande informationsutbyte mellan skattemyndigheterna,⁷⁴ som ger möjlighet för den tyska skattemyndigheten att inhämta information från sin belgiska motsvarighet (en annan sak är att detta knappast fungerar i praktiken ännu, men det såg domstolen som medlemsstaternas problem att lösa).

Som framgår av *Schumacker* accepterar alltså EG-domstolen som huvudregel att åtskillnad görs mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga. Denna distinktion är central i den internationella skatterätten, men att göra en sådan åtskillnad föreföll tidigare stå i konflikt med EG-rättens diskrimineringsförbud. Genom *Schumacker*-målet lyckades domstolen få dessa båda synsätt att gå ihop.⁷⁵ Avgörandet innebär en begränsning av tillämpligheten av diskrimineringsförbudet, eftersom det innebär att en medlemsstat i många situationer kan behandla begränsat och obegränsat skattskyldiga olika. Exempelvis kan obegränsat skattskyldiga medges avdrag som inte medges begränsat skattskyldiga. Det bör dock noteras att EG-domstolen ännu inte avgjort något fall där diskriminering *inte* förelegat på grund av den begränsat skattskyldiges och den obegränsat skattskyldiges situationer inte ansetts jämförbara.⁷⁶

⁷³ Case C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225 punkt 36-38.

⁷⁴ Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (OJ 1977 L 336 p 15).

⁷⁵ Lenz, C-O, *The Jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters*, ECTR s 82.

⁷⁶ Ståhl, K, *EG-domstolen och den internationella skatterätten*, SN 1997 s 766 och efterföljande praxis.

I *Schumacker*-målet erhöill den skattskyldige i stort sett hela inkomsten ("almost all of his worldwide income") från den stat där han var begränsat skattskyldig. Hans situation var därmed jämförbar med en obegränsat skattskyldigs. Frågan är hur stor del av inkomsten som måste erhållas i denna stat för att hänsyn där ska tas till personliga förhållanden. Om en skattskyldig exempelvis erhöill sin inkomst från en rad olika medlemsstater är det oklart var hänsyn till personliga förhållanden ska tas och om det skulle vara fråga om diskriminering om detta inte görs.⁷⁷

Många svårigheter och oklarheter följer av *Schumacker*-avgörandet. Mellan Tyskland och Belgien tillämpades exemption-metoden. Om istället credit-metoden tillämpats hade domstolen varit tvungen att finna en annan lösning. Avdrag som i enlighet med *Schumacker*-målet medges i den stat där den skattskyldige är begränsat skattskyldig påverkar i detta fall inte den totala skattebördan, utan medför endast att avräkningen mot hemviststatens skatt blir mindre. Det är också oklart vad *Schumacker*-målet har för bäring på juridiska personer, eftersom det finns grundläggande skillnader vid bedömningen av om de är begränsat eller obegränsat skattskyldiga. Istället för bosättning tillämpas registrering eller verklig ledning som anknytningspunkt. Att samma principer gäller även egenföretagare slogs dock fast i *Wielockx*⁷⁸. Om en egenföretagare tjänar för lite för att kunna ta del av personliga skatteavdrag i den stat där han är obegränsat skattskyldig, måste han istället medges avdrag i den stat där han får sin inkomst.

Ett mål där jämförbarheten mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga juridiska personer bedömdes är *Saint-Gobain*⁷⁹. Ett franskt företag hade etablerat ett fast driftställe i Tyskland under namnet Saint-Gobain Deutschland. Det fasta driftstället nekades skattefördelar som obegränsat skattskyldiga i Tyskland hade rätt till. Bland annat hade obegränsat skattskyldiga på grund av ett dubbelbeskattningsavtal rätt till skattefri utdelning från ett icke medlemsland, vilket begränsat skattskyldiga nekades. Frågan gällde om detta stred mot rätten att fritt välja etableringsform, vilken följer av den fria etableringsrätten i artikel 43 EG-fördraget. Den tyska

⁷⁷ Lenz, C-O, The Jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters, ECTR s 84.

⁷⁸ C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493.

⁷⁹ C-307/97 *Saint-Gobain* [1999] ECR I-6161.

regeringen menade att begränsat och obegränsat skattskyldiga normalt inte befinner sig i jämförbara situationer (jämför med EG-domstolens resonemang i *Schumacker*-målet). EG-domstolen ansåg dock att vad gäller skyldigheten att skatta för innehav och utdelning på aktier i dotterbolag i land utanför EU befinner sig begränsat skattskyldiga med ett fast driftställe i Tyskland och obegränsat skattskyldiga i jämförbara situationer. Om det begränsat skattskyldiga bolaget erhåller utdelning genom sitt fasta driftställe är det, liksom ett inhemskt bolag, enligt tysk rätt skattskyldigt för utdelningen. Innehav av aktier i dotterbolag utanför EU beskattas också oavsett om de innehas av ett obegränsat skattskyldigt bolag eller genom ett fast driftställe i Tyskland. Slutsatsen var att det inte fanns några avgörande skillnader mellan begränsat skattskyldiga och obegränsat skattskyldiga i detta hänseende. De befann sig därför i jämförbara situationer och diskriminering ansågs föreligga.

Att dubbelbeskattningsavtal ska beaktas vid bedömning av jämförbarheten framgår av *Asscher*-målet⁸⁰ (se även avsnitt 4.4.2). I målet påfördes Asscher, som var bosatt i Belgien och begränsat skattskyldig i Nederländerna, en högre skatt. Detta var en slags kompenserande skatt som påfördes begränsat skattskyldiga som inte erlade några sociala avgifter i Nederländerna. Domstolen ansåg att den högre skattesatsen stred mot den fria rörligheten för arbetskraft (numera artikel 39 EG-fördraget). Den Nederländska regeringen försökte motivera den högre skatten med att den skattskyldige undvek progressiviteten i skattesystemet, eftersom den skattskyldiges inkomst beskattades i två stater. EG-domstolen accepterade inte argumentet. Enligt Nederländernas dubbelbeskattningsavtal med Belgien kunde nämligen bosättningsstaten, det vill säga Belgien, även ta med inkomst i den andra staten vid bedömning av vilken skattesats som ska tillämpas. Därmed kan den skattskyldige inte undvika progressiv beskattning och befinner sig följaktligen i en situation jämförbar med den en obegränsat skattskyldig befinner sig i.⁸¹

⁸⁰ C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089.

⁸¹ Lenz, C-O, The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters, ECTR 1997-2 s 84f.

4.6 Rättfärdigande av olikabehandling

4.6.1 Undantag tillåtna i EG-fördraget

I fördraget medges ett antal grunder för undantag från de fria rörligheterna. Direkt diskriminering kan endast rättfärdigas enligt dessa grunder. Direkt diskriminering kan enligt EG-domstolens praxis inte rättfärdigas enligt "Rule of Reason". Det är svårt att säga i vilken omfattning dessa bestämmelser kan komma ifråga när det gäller direkt beskattning. Det är dock fråga om en typ av undantagsgrunder som man normalt inte förknippar med beskattning. Det är exempelvis svårt att föreställa sig en situation där det är befogat att diskriminera utländska företag för att skydda allmänhetens hälsa. En sådan diskriminering skulle inte vara direkt relaterad till skyddsbehovet. Om det utländska företaget exempelvis säljer en produkt som innehåller ett hälsovådligt ämne vore det rimligare att till exempel förbjuda sådana produkter.

4.6.1.1 Artikel 39 p 3 och artikel 46

Undantag från den fria rörligheten för arbetstagare och den fria etableringsrätten kan enligt artikel 39 p 3 respektive artikel 46 EG-fördraget grundas på allmän ordning, säkerhet och hälsa. Dessa undantagsgrunder gäller enligt artikel 55 även fri rörlighet för tjänster. Detta är en typ av undantagsgrunder som mig veterligen ännu inte varit aktuella för prövning av EG-domstolen i mål rörande direkt beskattning.

Undantagsgrunderna är inte absoluta. De förändras med tiden och dessutom kan de skilja sig något åt beroende på de enskilda medlemsstaternas särdrag.⁸² Undantagsgrunderna tolkas restriktivt och kan enligt domstolens praxis inte anses inkludera ekonomiska överväganden.⁸³ Ett annat exempel på den restriktiva tolkningen är att undantag grundade på allmän ordning

⁸² 41/74 Van Duyn [1974] ECR 1337.

⁸³ C-484/93 Svensson and Gustavsson [1995] ECR I-3955 p 15.

endast medges om det är fråga om ett verkligt och allvarligt hot mot ett av samhällets grundläggande intressen.⁸⁴

4.6.1.2 Artikel 58

I och med Maastrichtfördraget undertecknande 1992 infördes artikel art 73d (numera art 58) i EG-fördraget som stadgar att medlemsstaterna, trots kravet på fri kapitalrörlighet, har rätt att ”tillämpa sådana bestämmelser i skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”. Stadgandets vidd begränsas och görs något tvetydigt genom tredje punkten i artikeln som anger att detta inte får utgöra ”ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar”. I *Verkooijen*⁸⁵-målet prövades en motsvarande bestämmelse som fanns redan innan Maastrichtfördraget. Domstolen förefaller i detta mål göra precis samma prövning som i diskrimineringsmål rörande de övriga fria rörligheterna. Det är alltså tveksamt om denna undantagsgrund överhuvudtaget har någon räckvidd utöver de andra fria rörligheternas undantagsgrunder enligt fördraget.

I likhet med ovan nämnda artiklar anger artikel 58 även allmän säkerhet och ordning som undantagsgrunder.

4.6.2 Rule of Reason

För att undantag enligt denna doktrin ska vara tillåtna krävs att kraven i avsnitt 3.5.1.2 är uppfyllda. Undantag medges aldrig från direkt diskriminering. ”Rule of Reason” kan bara komma ifråga när indirekt diskriminering eller en otillåten restriktion föreligger. Det måste vara fråga om ett särskilt skyddsvärt intresse. Undantaget får endast innebära att man tillåter en åtgärd som är direkt relaterad till skyddsbehovet och som inte är mer ingripande än vad som är nödvändigt.

⁸⁴ Case 30/77 Bouchereau [1977] ECR 1999.

⁸⁵ C-35/98 Verkooijen [2000] (ECR-nummer saknas ännu) se särskilt p 42-46.

Nedan följer en översikt över de viktigaste grunder som anförts som undantag från diskrimineringsförbudet i mål om direkt beskattning.

4.6.2.1 Effektiv skattekontroll

Detta var en av de möjliga grunder för rättfärdigande av undantag som angavs i *Cassis de Dijon*-målet.⁸⁶ Denna grund har åberopats i många fall, men mig veterligen aldrig tillämpats, så dess räckvidd är oklar. I *Bachmann*-målet⁸⁷ (se avsnitt 4.6.2.6), liksom i flera följande mål, har domstolen avvisat denna grund med hänvisning till att det redan finns gemenskapsrättslig lagstiftning som möjliggör en effektiv skattekontroll utan särbehandling av begränsat skattskyldiga. Den gemenskapsrättsliga lagstiftning som domstolen hänvisar till är ett direktiv rörande utbyte av information mellan medlemsstaternas skattemyndigheter.⁸⁸ *Futura*⁸⁹ (se avsnitt 4.4.3) är det första fall rörande direkt beskattning där domstolen antyder att införandet av detta direktiv kanske inte helt utesluter tillämpning av undantagsgrunden effektiv skattekontroll.⁹⁰

4.6.2.2 Bevarande av skatteinkomster

Bevarande av skatteinkomster har aldrig accepterats som en grund för undantag från de fria rörligheterna.⁹¹ Anledningen till detta uttrycks mycket tydligt i *ICI*-målet⁹² (se avsnitt 4.4.1). Där betonas att detta inte är ett av de undantag från den fria etableringsrätten som anges i fördraget (numera artikel 46) och att det inte heller kan ses som tvingande hänsyn av

⁸⁶ Case 120/78 *Cassis de Dijon* [1979] ECR 648.

⁸⁷ C-204/90 *Bachmann* p 17-20.

⁸⁸ Council Directive 77/799 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ 1977, L 336/15.

⁸⁹ C-250/95 *Futura Participation SA & Singer v Administration des Contributions (Luxembourg)* [1997] ECR I-2471.

⁹⁰ Hatzopoulos, V, CMLR 1998 nr 35 s 514.

⁹¹ Se bland annat 270/83 *Avoir Fiscal* [1986] ECR 273 p 25 och C-307/97 *Saint-Gobain* [1999] ECR I-6161 p 49-50.

⁹² C-264/96 *ICI* [1998] ECR I-4695 p 28.

samhällsintresse, det vill säga utgöra en grund för undantag enligt ”Rule of Reason”. Möjligen kan ren skatteflyktslagstiftning komma att accepteras, men bland annat kraven på att åtgärden är relaterad till skyddsbehovet och att åtgärden inte är mer omfattande än nödvändigt är högt ställda.

4.6.2.3 Bristande harmonisering

Den omständigheten att det saknas specifik gemenskapsrättslig lagstiftning kan aldrig i sig utgöra ett skäl för att tillåta diskriminering. Detta slogs fast redan i det första målet rörande direkt beskattning som EG-domstolen avgjort, *Avoir Fiscal*⁹³. Diskrimineringsförbudet grundas på bestämmelser i EG-fördraget som enligt principen om EG-rättens företräde står över nationell rätt. Domstolen uttryckte detta klart och tydligt i målet: ”Although it is true that in the absence of such harmonization, a company’s tax position depends on the national law applied to it, Article 52 [numera artikel 43] of the EEC Treaty prohibits the Member States from laying down in their laws conditions for the pursuit of activities by persons exercising their right of establishment which differ from those laid down for its own nationals.”⁹⁴

Samma argument fördes fram i *Bachmann*-målet. Domstolen bemötte argumentet på samma sätt med den enda skillnaden att man i detta fall hänvisade till den fria rörligheten för arbetskraft (numera artikel 39 i EG-fördraget) istället för till den fria etableringsrätten⁹⁵.

Man kan nog vara tämligen säker på att bristande harmonisering är en undantagsgrund som EG-domstolen aldrig kommer att acceptera. Anledningen till detta är att diskrimineringsförbudet i sig är fastslaget i gemenskapsrätten och att det därmed, på grund av EG-rättens företräde, inte spelar någon roll att medlemsstaterna ej harmoniserat sina nationella lagstiftningar. Däremot kan den bristande harmoniseringen medföra att åtgärder måste vidtas som innebär särbehandling eller införande av restriktioner. Dessa åtgärder kan i sig utgöra

⁹³ 270/83 *Avoir Fiscal* [1986] ECR 273.

⁹⁴ 270/83 *Avoir Fiscal* [1986] ECR 273 p 24.

⁹⁵ C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249 p 10-11.

tillåtna undantagsgrunder. I *Futura*-målet (se avsnitt 4.4.3) förde EG-domstolen ett resonemang om att undantag kan göras för att tillgodose effektiv skattekontroll som annars inte kan säkerställas på grund av bristande harmonisering inom medlemsstaternas regler för bokföring.⁹⁶

4.6.2.4 Kompenserande fördelar

Ett argument som framförts för att rättfärdiga diskriminering är att de nackdelar som drabbar den skattskyldige kompenseras av andra fördelar. Detta argument har prövats i flera fall, men har aldrig accepterats av EG-domstolen. Rättfärdigande grunden finns inte uppräknad i fördragstexten. Inte heller kan detta ses som ett tvingande hänsyn av samhällsintresse. Att så är fallet slogs fast redan i *Avoir Fiscal*-målet (se avsnitt 4.5).⁹⁷ Argumentet har också framförts i det betydligt senare *Saint-Gobain*-målet (se avsnitt 4.5), men med samma resultat: ”the difference in tax treatment between resident companies and branches cannot, however, be justified by other advantages which branches enjoy in comparison with resident companies”.⁹⁸

Också i *Biehl*-målet⁹⁹ framfördes motsvarande argument. Fallet gällde en Luxemburgsk lag som ställde krav på stadigvarande bosättning för att erhålla återbetalning av överskjutande skatt. En skattskyldig som endast varit bosatt i Luxemburg under en del av året saknade rätt till återbetalning. Lagen riktade sig alltså inte direkt mot medborgare i andra medlemsstater, men ansågs indirekt diskriminerande, eftersom det ofta är andra medlemsstaters medborgare som under året lämnar eller bosätter sig i landet. Som försvarsargument framhöll den Luxemburgska skattemyndigheten att en tillfälligt bosatt skattskyldig fördelar sina inkomster mellan minst två stater och därmed erhåller en skattesats som är förmånligare än den som tillämpas på en skattskyldig som är stadigvarande bosatt i Luxemburg. Domstolen ansåg dock att lagregeln inte var relaterad till skyddsbehovet. Den drabbar nämligen även en tillfälligt bosatt skattskyldig

⁹⁶ C-250/95 *Futura* [1997] ECR I-2471 p 31-35.

⁹⁷ 270/83 *Avoir Fiscal* [1986] ECR 273 p 21.

⁹⁸ C-307/97 *Saint-Gobain* [1999] ECR I-6161 p 53.

som inte har några inkomster i det land som han lämnat eller i det land han bosatt sig i. I en sådan situation innebär lagregeln en nackdel för den tillfälligt bosatte, eftersom han förlorar den rätt till återbetalning av överskjutande skatt som en stadigvarande bosatt skattskyldig alltid har rätt till.

Enligt min bedömning är domstolens metod i detta mål bakvänd. Domstolen gör ingen bedömning av om det är fråga om tvingande hänsyn av allmänintresse, det vill säga om ett undantag enligt ”Rule of Reason” överhuvudtaget är möjligt. Istället går domstolen direkt över till en analys av om åtgärden är direkt relaterad till skyddsbehovet. Slutresultatet blir emellertid detsamma. Det är kanske därför domstolen inte är så noga med metoden.

4.6.2.5 Konsumentskydd

Skydd av konsumenter som rättfärdigandegrund har prövats i *Bachmann*-målet (se avsnitt 4.6.2.6). Detta är en intressant undantagsgrund, eftersom den på andra områden än inom den direkta beskattningen ansetts utgöra ”tvingande hänsyn av allmänintresse”, och därmed kunnat utgöra grund för undantag enligt ”Rule of Reason”. Å andra sidan är det kanske svårt att föreställa sig att en skatteregel skulle vara det mest ändamålsenliga sättet att skydda konsumenter. Detta var också anledningen till att domstolen underkände denna grund i *Bachmann*-målet¹⁰⁰. Belgien vägrade avdrag för betalning av pensionspremier till försäkringsbolag utanför Belgien. Den tyska regeringen framförde ett argument till stöd för Belgiens sak och anförde att domstolens praxis tydde på att medlemsstater får göra slutandet av försäkringsavtal med försäkringsgivare i andra stater beroende av statligt godkännande för att skydda konsumenter som är försäkringstagare. Om medlemsstater inte är skyldiga att tillåta slutande av försäkringsavtal som uppfyller vissa villkor är de inte heller skyldiga att medge avdrag för betalning av premier avseende sådana avtal. Domstolen underkände argumentet: ”Whilst in the absence of Community harmonization measures Member States are able, with a view to ensuring the protection, as consumers, of insured persons and policy-

⁹⁹ C-175/88 Biehl [1990] ECR I-1779.

holders, to make the conclusion of certain insurance contracts conditional upon the insurer being officially approved, no such public interest may be invoked as a ground for refusing to recognize the existence of insurance contracts concluded with insurers established in another Member State at the time when the policy-holder was resident there.” Konsumentskydd kunde alltså inte åberopas för att vägra avdrag för premier enligt försäkringsavtal som tidigare slutits i andra länder. Att vägra avdrag var således en åtgärd som inte är direkt relaterad till skyddsbehovet och konsumentskydd kunde därmed inte i detta fall utgöra en undantagsgrund enligt ”Rule of Reason”.¹⁰¹

4.6.2.6 Skattesystemets inre sammanhang

Begreppet skattesystemets inre sammanhang¹⁰² (eng. fiscal cohesion) syftar på en medlemsstats rätt att försäkra sig om att beskattning sker av en skattskyldig som erhållit en skattefördel om det i skattesystemet finns ett samband mellan skattefördelen och beskattningen.¹⁰³ Ett exempel är att om avdrag medges för inbetalning av pensionspremier ska den medlemsstat som medger avdrag också kunna säkerställa att utfallande pensionsbetalningar beskattas.

Kristina Ståhl förespråkar en utökad tillämpning av denna undantagsgrund som alternativ till domstolens resonemang om jämförbarhet. Enligt Ståhl bör alla skatteregler som gör skillnad mellan personer med och utan hemvist i landet anses stå i strid med EG-rättens diskrimineringsförbud då reglerna medför nackdelar för de som har hemvist utom landet. Bedömningen i det enskilda fallet bör sedan ta sin utgångspunkt i ett resonemang om skattesystemets inre sammanhang.¹⁰⁴

¹⁰⁰ C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249 p 14-16.

¹⁰¹ Terra/Wattel, European Tax Law s 38.

¹⁰² Den svenska översättningen används av Kristina Ståhl i artikeln ”EG-domstolen och den internationella skatterätten”, SN 1997 s 762-771.

¹⁰³ Farmer, P, EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?, ECTR 1998-1 s 13.

¹⁰⁴ Ståhl, K, EG-domstolen och den internationella skatterätten, Skattenytt 1997 s 769f.

Skattesystemets inre sammanhang som grund för undantag från de fria rörligheterna tillämpades första gången i *Bachmann*-målet¹⁰⁵. Bachmann var tysk medborgare, men flyttade till Belgien. Han yrkade där avdrag för försäkringspremier som han betalat i Tyskland innan han flyttade. För liv- och pensionsförsäkringar medgav den belgiska lagen dock endast avdrag för premier betalade till företag i Belgien. Även om reglerna inte direkt gjorde åtskillnad mellan belgiska medborgare och medborgare i andra medlemsstater ansåg EG-domstolen att det indirekt var fråga om diskriminering, eftersom medborgare i andra medlemsstater typiskt sett slutit försäkringsavtal med företag i sina hemländer. Den belgiska regeringen menade att en arbetstagare som vill flytta till Belgien lätt kan avsluta sitt försäkringsavtal och sluta ett nytt avtal i Belgien. Domstolen ansåg dock att detta skulle medföra både kostnader och besvär för försäkringstagaren och därmed utgöra ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare (numera artikel 39 i EG-fördraget).

Trots detta ansåg domstolen att de belgiska reglerna var tillåtna. Med avseende på liv- och pensionsförsäkringar uttalade domstolen: ”The cohesion of such a tax system, the formulation of which is a matter for each Member State, therefore presupposes that, in the event of a State being obliged to allow the deduction of life insurance contributions paid in another Member State, it should be able to tax sums payable by insurers.”¹⁰⁶ Därefter förde domstolen ett proportionalitetsresonemang och prövade olika alternativa lösningar. Den kom dock fram till att det inte fanns någon mindre ingripande åtgärd, exempelvis ett åtagande från försäkringsgivaren att betala skatt, eventuellt förenat med lämnande av deposition, som kunde tillämpas för att säkerställa beskattning.¹⁰⁷

I *Bachmann*-målet bortsåg domstolen från att Belgien hade slutit ett dubbelbeskattningsavtal med Tyskland med den innebörden att pension som har sin grund i enskild tjänst beskattas i det land den skattskyldige har sin hemvist, oavsett om avdrag medgivits där. Därmed hade, ansåg många kritiker, Belgien frivilligt brutit skattesystemets inre sammanhang i förhållande till Tyskland och borde inte kunna åberopa denna grund för rättfärdigande. Efterföljande rättsfall

¹⁰⁵ C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249.

¹⁰⁶ C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249 p 23.

¹⁰⁷ C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249 p 24-25 och 27.

kan nog sägas ha gett kritikerna rätt. I *Wielockx*-målet¹⁰⁸ ansåg domstolen att dubbelbeskattningsavtal skulle beaktas vid bedömningen av om skattesystemets inre sammanhang hotades.¹⁰⁹ Målet gällde en sjukgymnast som var egenföretagare. Han verkade och erhöll hela sin inkomst i Nederländerna, men var bosatt i Belgien. I Nederländerna fick egenföretagare som var obegränsat skattskyldiga göra avdragsgilla avsättningar till en reserv som upplöstes och beskattades först då egenföretagaren gick i pension. Avsikten var att egenföretagare som vill trygga sin pension skulle få ett avdrag motsvarande vad anställda som betalar premier till en pensionsfond får, samtidigt som pengarna kan stanna kvar i rörelsen. Avdraget till pensionsreserven medgavs endast till obegränsat skattskyldiga, eftersom Nederländerna då kunde beskatta det medgivna avdraget om den skattskyldige bytte hemvist. Motsvarande möjlighet till avdrag fanns inte för begränsat skattskyldiga. Nederländerna hade genom dubbelbeskattningsavtal med Belgien (i överensstämmelse med OECD:s modellavtal) avtalat att alla pensioner utbetalda till obegränsat skattskyldiga ska beskattas i hemviststaten oavsett var premierna inbetalats. Om *Wielockx* medgavs avdrag fanns det alltså ingen möjlighet att säkerställa senare beskattning, eftersom han enligt dubbelbeskattningsavtalet skulle beskattas för utfallande pension i Belgien. Prövningen gällde om det stred mot den fria etableringsrätten (numera artikel 43 i EG-fördraget) att neka avdrag. Att medge avdrag till begränsat skattskyldiga skulle innebära att ett definitivt avdrag medgavs, eftersom någon möjlighet till en beskattning motsvarande avdraget inte fanns. Nederländerna hänvisade därför till undantagsgrunden ”skattesystemets inre sammanhang”.

EG-domstolen ansåg inte att skäl att medge undantag fanns. Anledningen var att Nederländerna genom dubbelbeskattningsavtalet med Belgien frivilligt gett upp sambandet mellan avdrag och beskattning för den enskilda personen, i utbyte mot ett samband på mellanstatlig nivå. *Wielocks*-målet begränsar alltså undantagsgrundens tillämplighet på det sättet att skattesystemet inre sammanhang endast kan åberopas om medlemsstaten inte ingått ett dubbelbeskattningsavtal där man frivilligt gett upp det inre sammanhanget mellan avdrag och beskattningsrätt på individnivå.¹¹⁰

¹⁰⁸ C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493.

¹⁰⁹ Farmer, P, EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?, ECTR 1998-1 s 23.

¹¹⁰ C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493 p 24-25.

Mycket tyder på att EG-domstolen egentligen missförstod tolkningen av dubbelbeskattningsavtalet, även om detta inte påverkar vad som slagits fast i målet i och för sig.¹¹¹ Däremot visar det på hur lätt missförstånd uppstår när mycket komplicerade förhållanden innefattande både nationell rätt och dubbelbeskattningsavtal ska tolkas av domare som inte kan ha några ingående kunskaper om alla medlemsstaters skattesystem. Det visar också på vikten av att parterna oerhört noggrant redogör för innehållet i nationell rätt.

Innebörden av begreppet skattesystemets inre sammanhang klargjordes ytterligare i *Svensson/Gustavsson*-målet¹¹², som i och för sig inte var ett rent skattemål. Omständigheterna var de att Luxemburg gav stöd till betalning av ränta på lån för uppförande av hus, förutsatt att lånet tagits ut i ett Luxemburgsk kreditinstitut. Paret Svensson/Gustavsson var bosatt i Luxemburg, men hade tagit ut ett lån i en Belgisk bank och nekades följaktligen stödet. Regeringen i Luxemburg motiverade detta med att det fanns ett samband mellan stödet och villkoret att det skulle vara ett Luxemburgskt kreditinstitut, eftersom stödet finansierades med den bolagsskatt som belastade de Luxemburgska långivarna. EG-domstolen underkände detta. Det fanns ingen direkt länk mellan bolagsskatten och stödet. Stödet betalades med allmänna skatteinkomster. Undantagsgrunden ”skattesystemets inre sammanhang” kunde därför inte tillämpas. Det förefaller som om kravet på samband mellan den erhållna fördelen och senare skyldighet att erlägga skatt måste vara mycket klarare, kanske rentav kopplat till en och samma person.¹¹³

Även i *Asscher*-målet¹¹⁴ togs frågan om skattesystemets inre sammanhang upp. Målet gällde frågan om den omständigheten att en i Nederländerna begränsat skattskyldig inte tillhörde socialförsäkringssystemet och därmed inte behövde erlägga sociala avgifter innebar att han kunde påföras en högre skatt som kompensation. Den högre skatten bedömdes som diskriminerande (se avsnitt 4.5 om jämförbarhet). Domstolen ansåg inte att någon

¹¹¹ Farmer, P, EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?, ECTR s 21.

¹¹² C-484/93 Svensson and Gustavsson [1995] ECR I-3955.

¹¹³ Terra/Wattel, European Tax Law s 42.

¹¹⁴ C-107/94 Asscher [1996] ECR I-3089.

undantagsgrund förelåg. Det fanns ingen direkt koppling mellan tillämpningen av en högre skattesats och det faktum att den skattskyldige inte behövde betala sociala avgifter. För det första innebar den högre skattesatsen inte att man erhöll något socialförsäkringsskydd. För det andra byggde det förhållandet att vissa begränsat skattskyldiga inte tillhörde det Nederländska socialförsäkringssystemet och inte behövde betala sociala avgifter på gemenskapsrättslig lagstiftning¹¹⁵. En medlemsstat kunde därmed inte på eget bevåg påföra högre skatt som kompensation. Även *Asscher*-målet visar på kravet att det ska vara fråga om en direkt koppling mellan skattefördelen (i detta fall friheten från att erlägga avgifter) och påförandet av skatt för att undantag ska kunna medges. Avgörandet har dock kritiserats, eftersom det i Nederländerna (liksom i Sverige) inte finns någon klar skiljelinje mellan sociala avgifter och skatter. En del av de sociala avgifterna är i praktiken skatter eftersom avgiften inte är direkt förbunden med att någon förmån erhålls. Med denna argumentation vore det inte felaktigt att påföra begränsat skattskyldiga som inte betalar sociala avgifter en högre skatt som kompensation för skattedelen av de sociala avgifterna.¹¹⁶ Å andra sidan förutsätter den gemenskapsrättsliga lagstiftning som delar upp ansvaret för socialförsäkringar mellan medlemsstaterna en klar åtskillnad mellan skatt och avgifter. Inte heller argumenterade den Nederländska regeringen för att en del av de sociala avgifterna egentligen var en skatt.¹¹⁷

Det är tänkbart att denna rättfärdigandegrund kommer att få särskilt stor betydelse för så kallade *exit taxes* (se avsnitt 4.4.3). I dessa fall har ett skatteavdrag eller ett skatteuppskov medgetts. Avskattning sker då den skattskyldige lämnar landet just på grund av att en efterföljande beskattning inte kan säkerställas. Det finns således ett tydligt samband mellan skatteavdraget/uppskovet och den efterföljande beskattningen. Skattesystemets inre sammanhang kan kanske vara en möjlig grund för att rättfärdiga den restriktion för de fria rörligheterna som avskattningen troligen innebär.¹¹⁸

¹¹⁵ Förordning 1408/71.

¹¹⁶ Williams, D, *Asscher: the European Court and the power to destroy*, ECTR 1997-1.

¹¹⁷ Farmer, P, *EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?*, ECTR 1998-1 s 25.

¹¹⁸ Terra/Wattel, *European Tax Law* s 39.

5 Svensk lagstiftning i strid med diskrimineringsförbudet?

5.1 Ds 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget

En intressant fråga som säkerligen kommer att röna mycket uppmärksamhet under de närmaste åren är i vilken mån EG-rätten kommer att påverka den svenska skatterätten. Den svenska lagstiftaren har först nyligen på allvar börjat uppmärksamma att Anpassningar av den svenska skattelagstiftningen måste ske. Finansdepartementet har lämnat en promemoria med förslag på ändringar inom företagsskatteområdet som behöver göras för att dessa regler inte ska stå i strid med EG-rätten.¹¹⁹ Förslagen berör sex områden.

5.1.1 Utdelning på näringsbetingade andelar som innehas av fast driftställe

Det första förslaget i promemorian gäller skattskyldighet för utdelning på andelar. Enligt förslaget skall utdelning på näringsbetingade andelar som ett utländskt bolag innehar i Sverige och som hänför sig till ett fast driftställe vara skattefria, i likhet med vad som gäller för svenska företag som mottar utdelning. En förutsättning är att bolaget hör hemma i en stat inom EES.

5.1.2 Lex Asea

Det andra området där ändring föreslås gäller den så kallade Lex Asea, vilken ger svenska företag möjlighet att dela upp sin verksamhet i mindre enheter genom att dela ut samtliga aktier i ett dotterbolag, utan att mottagarna blir beskattade. Enligt förslaget skall motsvarande gälla för ett utländskt bolag som delar ut andelar i ett dotterbolag. I ett mål som avgjordes av Regeringsrätten i augusti 2000 behandlades just denna fråga.¹²⁰ Omständigheterna var följande. Det brittiska bolaget Astra Zeneca plc planerade att dela ut andelarna i ett dotterbolag. En person som var mottagare av utdelning från det brittiska bolaget önskade besked från regeringsrätten om han var befriad från skatt enligt Lex Asea. Enligt svensk lagstiftning och dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och United Kingdom skulle utdelningen beskattas i

¹¹⁹ Ds 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget.

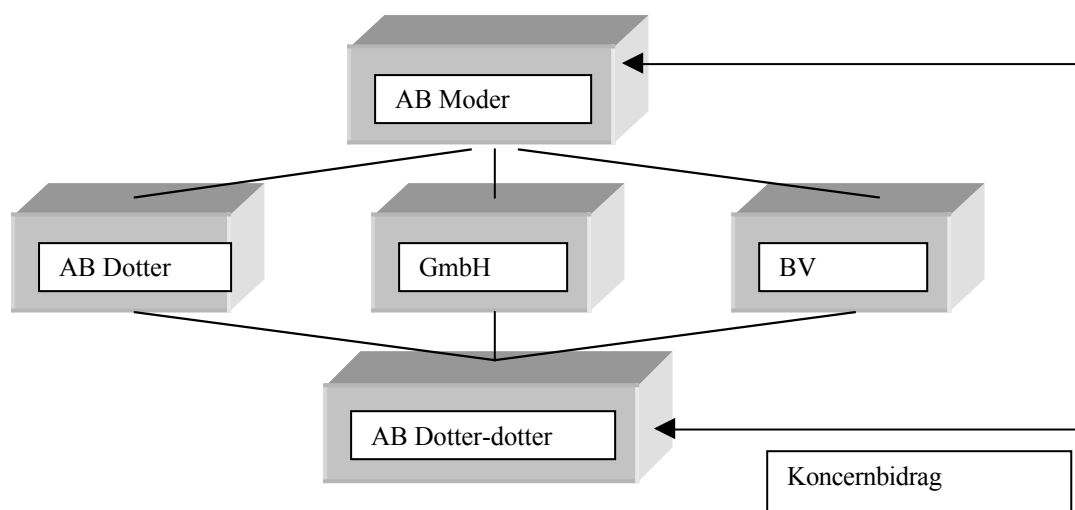
¹²⁰ Regeringsrättens dom i mål nr 7761-1999.

Sverige. Enligt hans mening stred det mot den fria rörligheten för kapital att inte tillämpa Lex Asea enbart av den anledningen att det utdelande bolaget ej var svenskt. Regeringsrätten fann att kravet att det utdelande bolaget måste vara svenskt för att utdelningen ska vara skattefri utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital. Lex Asea-reglerna ansågs således tillämpliga trots att det utdelande bolaget ej är svenskt. Det förslag som lagts fram i promemorian är därmed i praktiken redan gällande rätt.

5.1.3 Koncernbidrag

Enligt de svenska reglerna kan koncernbidrag lämnas mellan svenska företag i en koncern. En förutsättning är att det rör sig om en svensk koncern, det vill säga moderföretaget skall vara svenskt och dotterföretagen skall vara svenska aktiebolag som ägs till mer än 90 %, direkt eller indirekt. Syftet med reglerna är att möjliggöra resultatutjämnning inom en koncern så att skattebelastningen inte skall bli större om en verksamhet bedrivs av flera företag inom en koncern än om den bedrivs av ett enda företag. Redan idag finns det enligt praxis möjlighet att lämna koncernbidrag mellan svenska företag i en koncern även om det i koncernen finns utländska mellanliggande företag.

I ett mål om förhandsbesked önskade ett bolag få reda på om koncernbidrag kunde lämnas mellan ett moderbolag och dess dotter-dotterbolag. Bolaget ägde 99,8 procent i dotter-dotterbolaget. 58 procent ägdes direkt och återstoden ägdes via flera helägda dotterbolag.



Enligt regeringsrättens tidigare avgörande tillåts koncernbidrag även om dotter-dotterbolaget delvis ägs via ett utländskt dotterbolag. Detta grundar sig på tillämpning av det diskrimineringsförbud som finns i dubbelbeskattningsavtalen mellan Sverige och de flesta andra länder. Däremot medges inte avdrag om dotter-dotterbolaget ägs via flera utländska dotterbolag med säte i olika länder, eftersom regeringsrätten inte anser det vara möjligt att tillämpa flera dubbelbeskattningsavtal på en gång. Frågan gällde om detta står i strid med EG-rätten i det fall dotter-dotterbolaget ägs via flera dotterbolag med säte i olika länder inom EU. För att besvara denna fråga ställde regeringsrätten en tolkningsfråga till EG-domstolen¹²¹. EG-domstolen kom fram till att det skulle strida mot den fria etableringsrätten att inte tillåta koncernbidrag i en sådan situation.

Som en anpassning till denna praxis föreslås i promemorian att utländska bolag som hör hemma inom en stat inom EES skall jämföras med motsvarande svenska företag om:

- både givare och mottagare är skattskyldiga för näringsverksamhet i Sverige
- koncernbidraget skall tas upp som en intäkt i näringsverksamhet som bedrivs i Sverige och

¹²¹ C-200/98 X AB och Y AB ECR [1999] I-8261.

- näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning Sverige på grund av dubbelbeskattningsavtal

Ändringen skulle innebära att koncernbidrag kan lämnas mellan två systerföretag med ett utländskt moderföretag. Redan i dag är detta möjligt i enlighet med resonemanget ovan. Enligt förslaget skulle det vara möjligt även utan tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, vilket dels torde innebära en förenkling och ett klagörande av vad som gäller, dels skulle innebära att bidrag kan lämnas även när stater Sverige inte slutit dubbelbeskattningsavtal med är inblandade. Av EU-medlemmarna är det endast Portugal som Sverige inte har avtal med.

Vidare föreslås att utlandsägda fasta driftställen i Sverige bör kunna ge och ta emot koncernbidrag om verksamheten bedrivs av ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och övriga villkor är uppfyllda. I denna del har finansdepartementet tagit intryck av EG-domstolens dom i *Saint-Gobain*¹²², vilken visar på att det kan strida mot den fria etableringsrätten att behandla utlandsägda fasta driftställen annorlunda än inhemska företag.

Enligt förslaget skall koncernbidrag exempelvis kunna lämnas till ett utländskt företags filial i Sverige om det utländska företaget tillhör samma koncern som givaren och övriga krav på ägarandel med mera är uppfyllda. Förslaget innebär att det till och med blir möjligt att lämna koncernbidrag mellan två utlandsägda fasta driftställen i Sverige om ett utländskt moderbolag och dess utlandsägda dotterbolag bedriver näringsverksamhet vid fasta driftställen här.

5.1.4 Övriga förslag

I promemorian lämnas också förslag om att begränsat skattskyldiga ska få tillämpa avräkningslagen samt att bestämmelserna rörande kommissionärsföretag skall utvidgas till att även omfatta utländska bolag med hemvist inom EES som bedriver verksamhet i Sverige genom fast driftställe. Dessutom föreslås att utskiftning från utländska ekonomiska föreningar som

¹²² C-307/97 Saint-Gobain [1999] ECR I-6161.

hör hemma inom EES, i likhet med vad som gäller utskiftning från svenska ekonomiska föreningar, skall beskattas som utdelning istället för som kapitalvinst.

5.2 Aktuella rättsfall i Regeringsrätten

Förutom det fall rörande Lex Asea som redogjorts för ovan har regeringsrätten under augusti 2000 haft ytterligare fyra mål inför avgörande som behandlar frågan om svensk lagstiftning står i strid med EG-rättens diskrimineringsförbud. Tre av dessa avgjordes den 17 augusti. Domstolen har avvaktat med att avgöra det femte målet, vilket kan tyda på att förhandsbesked ska inhämtas från EG-domstolen.

I ett av de avgjorda fallen¹²³ gavs ett intressant exempel på vilken betydelse EG-rätten kan ha för de svenska skattereglerna. Målet gällde ett fåmansbolag med dotterbolag i Tyskland. I fåmansbolag ska utdelning överstigande en viss nivå tas upp som inkomst av tjänst istället för inkomst av kapital, vilket innebär en högre beskattning. Vid beräkning av hur högt belopp som får tas ut till den lägre beskattningen är det enligt IL 43 kap 12-16 §§ och 57 kap 7-8 §§ av betydelse hur mycket lön till anställda som betalas ut i fåmansbolaget och i dess dotterbolag. Enligt den svenska lagen fick endast lön som ingår i underlag för beräkning av sociala avgifter och särskild löneskatt tas med. Detta innebar i praktiken att endast lön till personal som arbetar i Sverige fick beaktas vid beräkningen.

Frågan var om detta kunde anses strida mot EG-rätten, eftersom det kan ses som ett hinder mot att etablera sig i andra medlemsstater. Regeringsrätten ansåg inte att det fanns några omständigheter som gjorde löneregelns koppling till svenska arbetsgivaravgifter berättigad. Domstolen underkände alltså den svenska lagregeln och tillät att löner utbetalda i det tyska dotterbolaget medtogs vid beräkning av hur stort belopp som ska beskattas som inkomst av kapital. Regeringsrätten tolkade alltså den fria etableringsrätten som ett restriktionsförbud, vilket står i överensstämmelse med EG-domstolens senare praxis (se avsnitt 3.6).

För de företag som under de senaste åren på grund av de svenska lagreglerna inte kunnat beakta löner i utländska dotterbolag bör justering nu kunna ske. Om det rör sig om flera år kan den samlade effekten bli stor.

5.3 Framtiden

Under de närmaste åren kan man förvänta sig en prövning av en lång rad regler inom den svenska skatterätten, dels direkt av regeringsrätten, dels genom förhandsbesked från EG-domstolen. Hur många svenska lagregler som kommer att underkännas är förstås omöjligt att svara på. Dels beror det på i vilken mån den svenska lagstiftaren frivilligt kommer att anpassa den svenska skatterätten, dels beror det på den fortsatta utvecklingen av EG-domstolens praxis. Det är ingen djärv gissning att de förslag som framförts i ovan nämnda departementspromemoria är otillräckliga.

Den svenska skatterätten kan också komma att anpassas till EG-rätten genom harmoniseringsåtgärder inom EU. Ännu så länge har medlemsstaterna visat sig ovilliga att komma överens om någon mer omfattande harmonisering, men förr eller senare leder troligen EG-domstolens avgöranden till att harmonisering blir nödvändig. De principer som domstolen ställer upp kan i längden inte ersätta positiva lagstiftningsåtgärder. Vanistandael har uttryckt detta på följande sätt vad gäller skatteregler för pensioner, men det torde gälla alla områden inom beskattningen: "The Court can only decide what is against the Treaty. It cannot dictate what should be done to be in conformity with the Treaty. It needs legislative help to apply the non-discrimination principle in a sensible way and this help is needed not at the level of the national parliaments but at the European level"¹²⁴

.

¹²³ Regeringsrättens dom i mål nr 5134-1998.

¹²⁴ Vanistandael, F, Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination, ET 2000 s 6.

Källförteckning

Litteratur

Bergstöm, S, Något om EG-domstolens tolkningsprinciper, med särskild inriktning på inkomstskatterätten, Skattenytt 1998 s 577-587

Bizioli, G, Impact of the freedom of establishment on tax law, EC Tax Review 1998-4 s 239-247

Caamaño Anido, MA och Calderón Carrero, JM, Accounting, the permanent establishment and EC law: the Futura Participation case, EC Tax Review 1999-1 s 24-38

Daniels, T, The freedom of establishment: some comments on the ICI decision, EC Tax Review 1999-1 s 39-42

Eicker, K, Tax Treaties and EC Law: Comment on the Gilly Case, European Taxation 1998 s 322-327

Farmer, P, EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?, EC Tax Review 1998-1 s 13-29

Hatzopoulos, V, Case C-250/95 Futura, Common Market Law Review 1998 (nr 35) s 493-518

van den Hurk, H, The European Court of Justice knows its limits, EC Tax Review 1999-4 s 211-223

Lehner, M, Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty, EC Tax Review 2000-1 s 5-15

Lenz, C-O, The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters, EC Tax Review 1997-2 s 80-85

Prechal, S, Directives in European Community Law, Clarendon Press, 1995

Steiner, S/Woods, L, Textbook on EC Law, Blackstone Press Ltd, sixth edition, 1998

Ståhl, K, EG-domstolen och den internationella skatterätten, Skattenytt 1997 s 762-771

Vanistendael, F, Tax Revolution in Europe: The Impact of Non-Discrimination, ET 2000 s 6

Williams, D, Asscher: the European Court and the power to destroy, EC Tax Review 1997-1 s 4-10

Williams, D, EC Tax Law, Addison Wesley Longman Ltd 1998

Wouters, J, The principle of non-discrimination in European Community law, EC Tax Review 1999-2 s 98-106

Gemenskapsrättslig lagstiftning

Council Directive 90/434/EEC on the Common System of Taxation applicable to Mergers, Divisions, Transfers of Assets and Exchanges of Shares concerning Companies in different Member States, OJ 1990 L 225/1

Council Directive 90/435/EEC on the Common System of Taxation applicable in the case of Parent Companies and Subsidiaries of different Member States, OJ 1990 L 225/6

Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ 1977 L 336/15

Offentligt tryck

Ds 2000:28 Anpassningar på företagsskatteområdet till EG-fördraget

Rättsfall från EG-domstolen

26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming Van Gend en Loos v Nederlandse Administratie der Belastingen [1963] ECR 1

6/64 Costa v ENEL [1964] ECR 585

57/65 Alfons Lütticke GmbH v Hauptzollamt Saarlois [1966] ECR 205

152/73 Sotgiu v Deutsche Bundespost [1974] ECR 153

41/74 Van Duyn v Home Office [1974] ECR 1337

- 117/76 och 16/77 Firma Albert Ruckdeschel & Co. v Hauptzollamt Hamburg-St. Annen, [1977] ECR 1753
- 30/77 R v Bouchereau [1977] ECR 1999
- 120/78 REWE-Zentral ("Cassis de Dijon") [1979] ECR 648
- 15/81 Gaston Schul [1982] ECR 1409
- 270/83 Kommissionen v Frankrike ("Avoir Fiscal") [1986] ECR 273
- C-175/88 Biehl v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg [1990] ECR I-1779
- C-76/90 Säger v Dennemeyer and Co. Ltd [1991] ECR I-421
- C-204/90 Bachmann v Belgien [1992] ECR I-249
- C-112/91 Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt [1993] ECR I-449
- C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker [1995] ECR I-249
- C-415/93 Union Royale Belge des Sociétés de Football Association v Bosman [1995] ECR I-4921
- C-484/93 Svensson and Gustavsson v Administration des Contributions du Grand-Duché de Luxembourg [1995] ECR I-3955
- C-80/94 Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen [1995] ECR I-2493
- C-107/94 Asscher v Staatssecretaris van Financiën [1996] ECR I-3089
- C-134/94 Esso Española SA v Comunidad Autonoma de Canarias [1995] ECR I-4223
- C-250/95 Futura Participation SA & Singer v Administration des Contributions (Luxembourg) [1997] ECR I-2471
- Advocate General's Opinion in Case C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471
- C-264/96 Imperial Chemical Industries plc v Her Majesty's Inspector of Taxes [1998] ECR I-4695
- C-307/97 Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt [1999] ECR I-6161
- C-336/97 Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin [1998] ECR I-2793
- C-35/98 Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen [2000] ECR-nummer saknas ännu
- C-200/98 X AB and Y AB v Riksskatteverket ECR [1999] I-8261

Rättsfall från Regeringsrätten

Regeringsrättens dom i mål nr 5134-1998

Regeringsrättens dom i mål nr 7761-1999

Appendix - utdrag ur EG-fördraget

Artikel 12 (f.d. artikel 6)

Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.

Rådet kan enligt förfarandet i artikel 251 anta bestämmelser i syfte att förbjuda sådan diskriminering.

Artikel 39 (f.d. artikel 48) - Fri rörlighet för arbetstagare

1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen.
2. Denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.
3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att
 - a) anta faktiska erbjudanden om anställning,
 - b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,
 - c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,
 - d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter.
4. Bestämmelserna i denna artikel skall inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

Artikel 43 (f.d. artikel 52) - Etableringsrätt

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Lydelse innan Amsterdamfördraget (dåvarande art 52)

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för en medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium gradvis avvecklas under övergångstiden. Denna gradvisa avveckling skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som definieras i artikel 58 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Artikel 46 (f.d. artikel 56)

1. Bestämmelserna i detta kapitel och åtgärder som vidtagits med stöd av dessa skall inte hindra tillämpning av bestämmelser i lagar och andra författningar som föreskriver särskild behandling av utländska medborgare och som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.
2. Rådet skall enligt förfarandet i artikel 251 utfärda direktiv för samordning av de ovan nämnda bestämmelserna.

Artikel 48 (f.d. artikel 58)

Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen skall vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med ”bolag” förstås bolag enligt civil eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offenkäntsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

Artikel 49 (f.d. artikel 59)

Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen förbjudas beträffande medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten.

Rådet får med kvalificerad majoritet på förslag från kommissionen besluta att bestämmelserna i detta kapitel skall tillämpas även på medborgare i tredje land som tillhandahåller tjänster och som har etablerat sig inom gemenskapen.

Artikel 56 (f.d. artikel 73b) - **Kapital och betalningar**

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

Artikel 58 (f.d. artikel 73d)

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 överträdelse 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.