



**UNIVERSITY OF GOTHENBURG**  
**SCHOOL OF BUSINESS, ECONOMICS AND LAW**

**Innebörden av rättfärdigandegrunden en väl avvägd fördelning  
av beskattningsrätten**

En analys av dess tillämpningsområde och förhållande till angränsande  
rättfärdigandegrunder

*Anna-Maria Elisabeth Zizanis*

**Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet**

**Juridiska Institutionen**

HT 2020

Examensarbete, 30 hp.

Handledare: Patrik Emblad

EU-skatterätt



# Innehållsförteckning

1. Inledning .....	1
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Syfte och frågeställningar .....	2
1.3 Metod och material .....	3
1.4 Avgränsningar .....	5
1.5 Disposition .....	6
2. EU-rätten och de grundläggande friheterna .....	8
2.1 Inledning .....	8
2.2 EU-domstolens roll och den direkta beskattningen .....	8
2.3 De grundläggande friheterna .....	9
2.4 Hinder mot de grundläggande friheterna .....	10
2.5 Sammanfattning .....	10
3. Rättfärdigande av begränsningar av de grundläggande friheterna .....	12
3.1 Inledning .....	12
3.2 Rättfärdigande enligt EUF-fördraget .....	12
3.3 Rättfärdigande enligt EU-domstolens praxis .....	13
3.4 Två rättfärdigandegrunder med en nära koppling till <i>den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten</i> .....	15
3.5 Sammanfattning .....	18
4. Den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten .....	20
4.1 Inledning .....	20
4.2 Genomgång av praxis .....	21
4.2.1 Marks & Spencer .....	21
4.2.2 Rewe Zentralfinanz .....	22
4.2.3 Lidl Belgium .....	23
4.2.4 X Holding .....	24
4.2.5 National Grid Indus .....	24
4.2.6 A Oy .....	25
4.2.7 Holmen .....	25
4.3 Vad innebär en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten? .....	26
4.4 Slutsatser -när kan den <i>väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten</i> med framgång åberopas för att rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser? .....	30
5. Överlappande rättfärdigandegrunder? .....	32
5.1 Inledning .....	32
5.2 Genomgång av praxis .....	32

5.2.1 Exitbeskattning.....	32
5.2.2 Symmetrihänsyn .....	34
5.2.3 Resultatutjämnning och liknande situationer .....	36
5.3 Uttalanden i doktrin rörande gränsdragningen mellan rättfärdigandegraderna .....	38
5.4 Slutsatser - en rättfärdigandegrad eller flera? .....	42
6. Sammanfattande slutsatser.....	47
Käll- och litteraturförteckning.....	52
Rättsfallsförteckning.....	55
Övrigt källor.....	56

## Summary

The area of direct taxation has been affected by the membership of the EU despite it being a competence which belongs to the Member States. It is upon each Member State to freely legislate on provisions regarding income tax given that such provisions do not restrict the freedoms regulated in the Treaty of the Functioning of the European Union. An infringement of the fundamental freedoms exists if a cross-border situation leads to a negative treatment in comparison to a comparable domestic situation. Although a national income tax law rule is in conflict with EU law, the European Court of Justice (ECJ) has established that it could be justified under certain conditions which are to be found under the rule of reason-doctrine. One condition holds that the provision must be motivated by imperative reasons in the public interest. By its case law the ECJ has developed several grounds for justifications that have been deemed to serve this purpose and thus, been able to justify a restrictive income tax rule.

The thesis focuses on three of the justification grounds accepted by the ECJ. The first ground for justification to be analysed is the protection of the balanced allocation of taxing power between Member States which was introduced 2005 in the case *Marks & Spencer*. Since then, many have considered the ground to be of most significance for Member States. A selection of the ECJ's case law where the ground has been invoked or discussed have been analysed in order to assess its scope of application and meaning based on the selected case law.

In the next part of the thesis, the ground for justification, the balanced allocation of taxing powers between Member States, are analyzed together with the fiscal principle of territoriality and the preservation of fiscal cohesion, in order to clarify the relationship between them and whether their legal content differs or not. Here too, the analysis is based on a selection of case law divided under three sections.

Based on the selection of case law which have been analyzed and discussions in doctrine, the thesis conclusions are reached and presented in the final section. With regard to the scope of application for the ground of justification named the balanced allocation of taxing powers between Member States, it appears to be successfully invoked by Member States in primarily two cross-border situations and consequently, may prevent taxable amounts from leaving the territory. The problem with defining the boundaries between the three grounds for justification

are noticeable, however, the thesis concludes that the three grounds do not have an identical meaning nor an identical area of application.

## Sammanfattning

Området för den direkta beskattningen har påverkats av medlemskapet i EU trots att det är en kompetens som åvilar medlemsstaterna. Det står varje medlemsstat fritt att själv lagstifta kring regler rörande inkomstskatterätten under förutsättning att sådana bestämmelser inte strider mot de fria rörligheterna stadgade i EUF-fördraget. En kränkning av de grundläggande friheterna föreligger om en gränsöverskridande situation negativt särbehandlas i jämförelse med en jämförlig inhemsk situation. Trots att en nationell inkomstskatteregel strider mot EU-rätten har EU-domstolen slagit fast att den kan accepteras under vissa förutsättningar vilka återfinns i rule of reason-doktrinen. En sådan förutsättning är att bestämmelsen är motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse. Genom sin praxis har EU-domstolen utvecklat ett flertal rättfärdigande grunder vilka ansetts kunna tjäna detta syfte och således kunna rättfärdiga en inskränkande nationell inkomstskatteregel.

Uppsatsen behandlar tre utav de rättfärdigande grunder EU-domstolen accepterat. Den första rättfärdigande grunden som analyseras är behovet av att bevara *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* vilken introducerades 2005 i målet *Marks & Spencer*. Sedan dess har ett flertal ansett grunden vara den som är av störst betydelse för medlemsstater. Ett urval av rättsfall där rättfärdigande grunden åberopats eller diskuterats har analyserats för att kunna fastställa dess tillämpningsområde och innebörd baserat på den utvalda praxis.

I uppsatsens nästa del analyseras rättfärdigande grunden, *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* tillsammans med *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* och *skattesystemets inre sammanhang*, för att klargöra förhållandet dem emellan och huruvida deras rättsliga innehåll skiljer sig åt eller inte. Även här sker analysen utifrån ett urval av rättsfall vilka är uppdelade under tre avsnitt.

Baserat på det urval av praxis som analyserats och diskussioner i doktrin nås uppsatsens slutsatser och presenteras i det avslutande avsnittet. Vad gäller tillämpningsområdet för rättfärdigande grunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* synes det vara i främst två gränsöverskridande situationer grunden med framgång kan åberopas av medlemsstater och följaktligen förhindra att beskattningsunderlag förflyttas ut från territoriet. Gränsdragningsproblematiken mellan de tre rättfärdigande grunderna är märkbar men

uppsatsen landar emellertid i slutsatsen att de tre grunderna inte har identisk innebörd respektive ett identiskt tillämpningsområde.



## Förkortningar

Art.	Artikel
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
uppl.	upplaga

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

För de länder som valt att ansluta sig till EU har medlemskapet inneburit inskränkningar av suveräniteten på den direkta beskattningens område. Trots att medlemsländer inte lämnat sin kompetens till EU utan behållit den såsom sin exklusiva har harmonisering likväl varit ett faktum. Den negativa harmoniseringen som tagit fart till följd av EU-domstolens domar är av stor betydelse för nationella inkomstskattelagstiftningar eftersom dessa inte får strida mot de bestämmelser om de grundläggande friheterna som finns uttryckta i EUF-fördraget. För att åstadkomma en fungerande inre marknad behöver hinder röjas som kan verka hindrande för de fria rörligheterna. Fastän medlemsstaters inkomstskatteregler ansetts utgöra sådana hinder har EU-domstolen öppnat upp för möjligheten till rättfärdigande av dessa genom rule of reason-doktrinen vilken uppställer ett flertal villkor.<sup>1</sup> Medlemsstaternas intressen har gång på gång ställts inför EU:s intressen genom rättfärdigandeprövningar hos EU-domstolen. En utav de mest betydelsefulla rättfärdigandegrunderna EU-domstolen accepterat är behovet av att bevara *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten*.

I och med introduktionen av nyss nämnda grund 2005 genom målet *Marks & Spencer* skedde en stor förändring i EU-domstolens praxis. Den utveckling som tagit fart kan sägas tjäna medlemsstaternas intressen vilka enklare kan hävda fördragsstridiga nationella skatteregler som konforma med de grundläggande friheterna.<sup>2</sup> Behovet av att bevara *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* är en rättfärdigandegrund som återkommer i EU-domstolens praxis vilket gör den aktuell än idag. Vidare är den troligtvis den mest accepterade grund för att rättfärdiga kränkningar av den fria rörligheten på senare år varför den är av stor betydelse för medlemsstater.<sup>3</sup> Uttrycket “*en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten*” är dock inte alldeles klart, varför det finns anledning att fråga sig vad detta närmare innebär och i vilka skatterättsliga situationer den med framgång kan åberopas.

---

<sup>1</sup> Mål C-55/94 *Gebhard*.

<sup>2</sup> Lang, 2005 - *en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna*, SvSKT, 2010, s. 955.

<sup>3</sup> Se t.ex. mål C-388/14 *Timac Agro*, mål C-292/16 *A Oy*, mål C-650/16 *Bevola*, mål C-575/17 *Sofina* och mål C-608/17 *Holmen*.

Ytterligare två rättfärdigandegrunder EU-domstolen accepterat är *skattesystemets inre sammanhang* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* som, tillsammans med *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, i fleras ögon<sup>4</sup> är olika uttryck för samma sak. Av den orsaken blir det intressant att närmare titta på vad, eller om, det är något som skiljer den senare åt från de två tidigare. Rättsläget är något oklart och meningsskiljaktigheterna omfattande.<sup>5</sup> Ett par oklarheter består i huruvida det går att urskilja specifika tillämpningsområden för respektive rättfärdigandegrund och under vilka omständigheter de kan accepteras av EU-domstolen.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Det huvudsakliga syftet med uppsatsen är att analysera EU-domstolens rättfärdigandegrund *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* inom området för den direkta beskattningen samt hur denna står i förhållande till två närliggande rättfärdigandegrunder, *skattesystemets inre sammanhang* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*. Fokus i uppsatsens analys kommer att ligga på att undersöka de aspekter som är av störst betydelse för tillämpandet av rättfärdigandegrunden för att på så sätt försöka fastställa dess rättsliga innebörd. Mot bakgrund av detta avser jag att besvara följande frågeställningar:

- Vad innebär rättfärdigandegrunden *en väl avvägd fördelningen av beskattningsrätten*, såsom denna har kommit att uttryckas av EU-domstolen, utifrån de mest centrala EU-rättsliga avgöranden samt mer sentida sådana? I vilka situationer kan grunden med framgång åberopas för att rättfärdiga nationell skattelagstiftning?
- Hur förhåller sig *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* till de två närliggande rättfärdigandegrunderna *skattesystemets inre sammanhang* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*? Är de uttryck för en och samma rättfärdigandegrund eller utgör de separata grunder?

---

<sup>4</sup> Se t.ex. Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 689 och Ståhl, *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, 2007, s. 588.

<sup>5</sup> Se vidare avsnitt 5.

### 1.3 Metod och material

Uppsatsen grundar sig i en rättsdogmatisk metod som går ut på att klargöra gällande rätt med hjälp av relevanta rättskällor. Eftersom uppsatsen bygger på EU-rätten är det EU-rättsliga källor som står i fokus. De rättskällor som främst behandlas är EUF-fördraget, EU-domstolens praxis och doktrin. Både inom den svenska rättsordningen och EU-rätten tillmäts rättspraxis från de högsta instanserna stor betydelse i rättstillämpningen. Den stora skillnaden mellan de två utgörs av förhållandet mellan å ena sidan, regler skapade av lagstiftaren och å andra sidan, regler skapade i praxis. Inom EU-rätten återfinns gällande rätt i ett flertal fall och inom vissa områden i rättspraxis skapad av EU-domstolen, i kontrast till svensk rätt där rättsordningen mestadels utgörs av skriven rätt, det vill säga gällande rätt går att finna i lag.<sup>6</sup>

Styrkan i den valda metoden är dess ändamålsenlighet sett till syftena med uppsatsen, att tydliggöra gällande rätt, med andra ord tillämpningsområdet för rättfärdigandegrunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* och dess förhållande till två närliggande grunder. Vidare är metoden väl beprövad både inom vetenskapen såväl som bland praktiskt verksamma jurister.<sup>7</sup> En kritik som framförts avseende rättsdogmatisk metod är att den är obestämd och kan innebära olika saker.<sup>8</sup> För uppsatsens del innebär metoden att ett urval av rättsfall har studerats i syfte att finna tillämpningsområden baserat på dessa rättsfall samt avgränsa det som kallas *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten, skattesystemets inre sammanhang och den skatterättsliga territorialitetsprincipen*.

Det finns ett stort antal rättsfall där rättfärdigandegrunden bevarandet av *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* åberopats av medlemsstater. På grund av detta har en avgränsning vara nödvändig att göra vilket har fått betydelse för de slutsatser som presenterats i analysen. Vid val av äldre rättsfall har hänsyn tagits till sådana som nämnts i högre grad i juridisk doktrin och alltså ansetts vara de mest centrala EU-rättsliga avgörandena på området. På så sätt har litteraturen mycket styrt valet av avgöranden. Även nyare rättsfall har tagits i beaktande för att ge en så uppdaterad bild som möjligt av rättsläget och den databas som använts vid sökandet av senare rättsfall är EU-domstolens egna, curia,<sup>9</sup> likväl som hänsyn tagits till diskussioner i litteratur även kring dessa nyare rättsfall. Liknande tillvägagångssätt har

---

<sup>6</sup> Hettne och Otken Eriksson, *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2011, s. 40 f.

<sup>7</sup> Nääv och Zamboni, *Juridisk metodlära*, 2019, s. 45.

<sup>8</sup> Nääv och Zamboni, *Juridisk metodlära*, 2019, s. 21.

<sup>9</sup> Se [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

tillämpats vid val av rättsfall för jämförelsen mellan *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten, skattesystemets inre sammanhang och den skatterättsliga territorialitetsprincipen*. Med hjälp av EU-domstolens praxis har målet varit att finna något samband i de utvalda avgöranden för att kunna dra slutsatser om gällande rätt. Även rättsfall där brist på samband funnits har behandlats för att påtala denna brist. Valet att inte göra en heltäckande rättsfallsgenomgång kan möta kritik då rättsfall som skulle kunna få betydelse för de slutsatser uppsatsen drar inte inkluderas. Därför kan det inte nog understrykas att slutsatserna är baserade på uppsatsens urval av rättsfall. Avgränsningen till de mest centrala EU-rättsliga avgörandena, beaktat både äldre och nyare sådana, beror på uppsatsens begränsade omfång. Det vore inte möjligt att inrymma alla rättsfall där grunden åberopats då utrymme inte finns och uppsatsen skulle riskera att bli alltför omfattande. Istället har ett medvetet val företagits att begränsa uppsatsen till ett urval av rättsfall för att kunna gå djupare in på dessa.

EU-domstolens avgöranden är emellanåt avfattade på ett kortfattat sätt som inte ger någon närmare rättslig analys med för- och nackdelar avseende den valda lösningen. Domarna i EU-domstolen får dessutom inte avge avvikande meningar vilket kan leda till otydliga och motsägelsefulla domar.<sup>10</sup> Mot bakgrund av detta kan generaladvokatens förslag till avgörande vara till hjälp för att förstå EU-domstolens resonemang då dennes yttrande är utförligt skrivet och kan liknas vid en rättsutredning.<sup>11</sup> I uppsatsen har generaladvokatens förslag till avgörande studerats i vissa fall för att öka förståelsen för EU-domstolens domskäl eller för innebörden av en specifik grund. Viktigt att uppmärksamma är att generaladvokatens yttrande inte utgör bindande rätt såvida inte EU-domstolen hänvisar till dennes förslag eller det tydligt framgår att EU-domstolen följer dennes argumentation vilket då gör att den tilläts direkt rättskällevärde.<sup>12</sup> I de fall generaladvokatens argumentation bedömts vara stark har en större vikt tillmätts dessa förslag, likaså när EU-domstolen hänvisat till förslaget i sitt avgörande. Både EU-domstolens avgöranden såväl som generaladvokatens förslag till avgöranden har analyserats utifrån de svenska versionerna vilka kan skilja sig från andra versioner utifrån betoning på ord och meningsbyggnad. Alla språkversioner äger dock lika mycket giltighet.<sup>13</sup> Det skulle sannolikt vara möjligt att få mer ledning kring rättsfallen genom att studera fler språkversioner men på grund av att uppsatsens omfång riskerar att bli alltför omfattande har det fått lämnas åt sidan.

---

<sup>10</sup> Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, 2011, s. 40.

<sup>11</sup> Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, 2011, s. 40.

<sup>12</sup> Hettne och Otken Eriksson, *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2011, s. 117 f.

<sup>13</sup> Mål C-283/81 *CILFIT*.

Vidare, vid författandet av uppsatsen har EU-rättslig doktrin studerats för att få en djupare förståelse för problematiken kring rättfärdigandegrunderna och för att ta del av hur andra tolkat, den i uppsatsen, aktuella praxis. Doktrin har varit svårt att finna för de senare rättsfall som behandlas i uppsatsen varför analysen kring dessa kan synas vara något begränsad. En förklaring skulle kunna vara att rättsläget inte har ändrats avsevärt mycket under senare år på så sätt att det genererat åtskilliga meningar i doktrin.

## 1.4 Avgränsningar

Inom ramen för uppsatsen avser jag att fokusera på rättfärdigandebedömningen och går inte närmare in på restriktionsprövningen, det vill säga huruvida situationerna mellan skattesubjekt är att anse som objektivt jämförbara eller inte. Utgångspunkten i uppsatsen är följaktligen att ett hinder enligt EUF-fördraget föreligger. Vidare, trots att ett syfte med uppsatsen är att klargöra tillämpningsområdet för rättfärdigande grunden en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* samt närliggande två grunder, är det viktigt att påpeka att uppsatsen inte vidare behandlar proportionalitetsbedömningen. För att en fördragsstridig nationell bestämmelse ska kunna rättfärdigas enligt rule of reason-doktrinen och anses vara i linje med de grundläggande friheterna behöver den likväl uppfylla kravet på proportionalitet. Det betyder att bestämmelsen i fråga ska vara utformad på sådant sätt som säkerställer det eftersträvade ändamålet men inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta.<sup>14</sup> I den praxis som presenterats i uppsatsen har inte alltid den nationella lagstiftningen ansetts uppfylla det sista kravet i doktrinen.

Fortsättningsvis, i uppsatsen behandlas endast den direkta beskattningen och lämnar således området för den indirekta beskattningen därhän. Det senare är harmoniserat inom EU där medlemsstaterna givit sin kompetens till unionen varför påverkan från EU skiljer sig åt i jämförelse med inkomstskatterätten som tillhör medlemsstaternas exklusiva kompetensområde. Ett mål rörande stämpelskatt kommer att redogöras för då EU-domstolen uttalat att, i brist på harmoniserade bestämmelser, sådan skatt är föremål för samma prövning som den direkta beskattningen varför detta rättsfall inkluderas. Uppsatsen avser att analysera gällande rätt inom EU och är därav avgränsad till att endast beröra EU:s medlemsstater. Hur

---

<sup>14</sup> Ståhl m.fl, *EU-skatterätt*, 2011, s. 150 och Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 201.

urval av praxis gjorts har redogjorts för i tidigare avsnitt.<sup>15</sup> Målsättningen med uppsatsen är inte att ge en heltäckande redogörelse av rättsläget utan istället att, på ett djupare plan, analysera de utvalda rättsfallen för att baserat på dessa kunna dra några slutsatser om respektive grundns innebörd och tillämpningsområde. Som utvecklat under metod och material är urvalet av rättsfall en invändning som kan riktas mot uppsatsen.

Rörande uppsatsens andra frågeställning undersöks endast *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* i förhållande till *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* samt *skattesystemets inre sammanhang*. Trots att grunden *förhindrandet av skatteflykt* likväl står *fördelningen av beskattningsrätten* nära kommer en närmare analys i förhållande till denna inte att göras då uppsatsen skulle riskera att bli alltför omfattande. En avgränsning har därför varit nödvändig att göra. Vidare, trots att det i ett flertal mål har åberopats ytterligare grunder kommer inte en analys avseende förutsättningarna för dessa att inkluderas.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen består av 6 avsnitt och är disponerad på följande sätt. Inledningsvis redogörs i avsnitt 2 för en grundläggande beskrivning av EU-rätten och de delar som är av betydelse för förståelsen av uppsatsens ämne och framställning. Därefter följer i avsnitt 3 en genomgång av begreppet rättfärdigande av de grundläggande friheterna och vilka möjligheter medlemsstater har att få nationella inkomstskatteregler accepterade, dels genom fördragen men också genom den så kallade rule of reason-doktrinen EU-domstolen utvecklat i sin praxis.

Avsnitt 4 och 5 utgör uppsatsens centrala delar. I avsnitt 4 följer en analys av rättfärdigandegrunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* vilken tar avstamp i praxis utvecklad av EU-domstolen. Därefter återges åsikter i doktrin rörande grunden och dess innebörd. Avsnittet avslutas med slutsatser rörande rättfärdigandegrundens tillämpningsområde baserat på analysen. I efterföljande avsnitt 5 behandlas den tidigare analyserade rättfärdigandegrunden tillsammans med ytterligare två, *skattesystemets inre sammanhang* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*. Även i denna del utgår analysen och jämförelsen mellan de tre grunderna från EU-domstolens praxis vilken sedan fortsätter med diskussioner i doktrin. Till sist följer en summering kring huruvida rättfärdigandegrunderna är att anse som en och samma eller skilda.

---

<sup>15</sup> Se avsnitt 1.3 Metod och material.

Avslutningsvis följer sammanfattande slutsatser i avsnitt 6 vilka besvarar uppsatsens frågeställningar. De slutsatser som presenteras i detta avsnitt är delvis rekapitulationer av tidigare sammanfattningar från avsnitt 4 och 5.



## 2. EU-rätten och de grundläggande friheterna

### 2.1 Inledning

Syftet med detta inledande kapitel är att ge läsaren en översiktlig bild över EU-rätten och dess förhållande till nationell rätt inom det inkomstskatterättsliga området. Avsikten är att underlätta förståelsen av efterföljande kapitel genom att presentera en EU-rättslig bakgrund. Inledningsvis ges en introduktion till EU-domstolens roll och harmoniseringen av den direkta beskattningen för att tydliggöra att medlemsländerna har skyldigheter även inom detta område. Vidare presenteras de grundläggande friheterna som finns stadgade i EUF-fördraget följt av vad som anses utgöra hinder av dessa grundläggande friheter.

### 2.2 EU-domstolens roll och den direkta beskattningen

EU-domstolen har till uppdrag att tolka EU:s lagstiftning och säkerställa att denna tolkas konformt i medlemsstaterna.<sup>16</sup> En viktig mekanism för att tillförsäkra en enhetlig tolkning av EU-rätten är EU-domstolens möjlighet att lämna förhandsavgöranden. Nationella domstolar får hänskjuta frågor till EU-domstolen avseende tolkning av fördragen samt rättsakter om de är osäkra hur dessa ska tolkas. I de fall ett mål har nått högsta instans har den nationella domstolen en skyldighet att begära ett förhandsavgörande om frågan är oklar.<sup>17</sup> EU-domstolens roll avseende förhandsavgöranden är att tolka nationella bestämmelser i ljuset av EU-rätten, den levererar inte ett slutligt avgörande i målet utan det är den nationella domstolens uppgift att göra i nästa skede.<sup>18</sup> Varje år levererar EU-domstolen flera avgöranden rörande direkt beskattning.<sup>19</sup>

Trots att området för den direkta beskattningen hör till medlemsstaternas exklusiva kompetensområde<sup>20</sup> har EU-medlemskapet likväl fått betydande återverkningar på medlemsstaternas suveränitet. Harmoniseringen på det inkomstskatterättsliga området har tagit fart genom två utvecklingslinjer.<sup>21</sup> För det första genom direktiv på inkomstskatterättsens område, exempelvis moder-/dotterbolagsdirektivet och skatteflyktsdirektivet. För att fatta

---

<sup>16</sup> Art. 263 och 267 EUF-fördraget.

<sup>17</sup> Art. 267 EUF-fördraget.

<sup>18</sup> Schütze, *European Union Law*, 2015, s. 377 f.

<sup>19</sup> Helminen, *EU Tax Law Direct Taxation*, 2015, s. 395.

<sup>20</sup> I första avdelningen i EUF-fördragen tilldelas inte unionen någon befogenhet avseende inkomstbeskattningen vilket betyder att denna fortfarande tillhör EU:s medlemsstater.

<sup>21</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 372.

sådana sekundära rättsakter inom skatteområdet krävs enhällighet i rådet,<sup>22</sup> vilket har resulterat i en svårighet att nå gemensamma beslut och anta direktiv.<sup>23</sup> Medlemsstaters suveräna rätt på den direkta beskattningens område kan således begränsas om bindande direktiv antas. Kommissionen har nyligen lämnat ett förslag om att, på skatteområdet, frångå kravet på enhällighet för att istället övergå till kvalificerad majoritet.<sup>24</sup>

För det andra har en utvecklingslinje tagit fart som berör EU-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna och förbudet mot icke-diskriminering i EUF-fördraget. Trots medlemsstaternas exklusiva kompetens på inkomstskatterättens område får nationella bestämmelser inte strida mot fördragen. EU-domstolens tolkning av de grundläggande friheterna har resulterat i att interna rättsregler ansetts vara oförenliga med dessa vilket medfört att medlemsländer varit tvungna att ändra intern skattelagstiftning.<sup>25</sup> Harmonisering har på så sätt även skett indirekt genom EU-domstolens domar.

## 2.3 De grundläggande friheterna

När det europeiska samarbetet bildades fanns ett mål om att skapa en inre marknad utan några inre gränser där varor, tjänster, personer och kapital kunde röra sig fritt.<sup>26</sup> EUF-fördraget garanterar dessa grundläggande friheter och förbjuder restriktioner mot den fria rörligheten för varor<sup>27</sup>, tjänster<sup>28</sup>, arbetstagare<sup>29</sup>, etablering<sup>30</sup> och kapital<sup>31</sup>. Fördragsfriheterna gäller även inom området för direkt beskattning trots att det inte uttryckligen finns stadgat i fördragen. EU-domstolen har tydliggjort att så är fallet i sin praxis.<sup>32</sup> Det betyder att medlemsstater måste respektera friheterna i nationell lagstiftning då förbud mot hinder av dessa råder. Eftersom fördragsbestämmelser åtnjuter direkt effekt betyder det att de ska tillämpas direkt inför

---

<sup>22</sup> Art. 115 EUF-fördraget.

<sup>23</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 372.

<sup>24</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, *Towards a more efficient and democratic decision making in the EU tax policy*, COM(2019) 8 final, Strasbourg, 15.1.2019.

<sup>25</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 373.

<sup>26</sup> Schütze, *European Union Law*, 2015, s. 474 f.

<sup>27</sup> Art. 30, 34 och 110 EUF-fördraget.

<sup>28</sup> Art. 56 EUF-fördraget.

<sup>29</sup> Art. 45 EUF-fördraget.

<sup>30</sup> Art. 49 EUF-fördraget.

<sup>31</sup> Art. 63 EUF-fördraget. Viktigt att notera är att restriktionsförbudet mot den fria rörligheten för kapital, i kontrast till andra fördragsfriheter, också gäller gentemot tredje land.

<sup>32</sup> Mål C-270/83 *avoir fiscal*.

nationella domstolar vilka ska åsidosätta nationella bestämmelser som utgör hinder mot friheterna.<sup>33</sup>

## 2.4 Hinder mot de grundläggande friheterna

EU-domstolen har i ett stort antal avgöranden framhållit att bestämmelser i nationell lagstiftning varit oförenliga med EU-rättens grundläggande friheter vilket medfört att medlemsländer blivit tvungna att justera sin skattelagstiftning.<sup>34</sup> Detta betyder inte att det finns ett krav på harmoniserade regler medlemsländerna emellan eftersom fördraget inte tilldelar EU någon befogenhet inom inkomstbeskattningen.<sup>35</sup> Däremot blir området unionens angelägenhet i de fall det förekommer hinder mot den fria rörligheten. För att ett sådant hinder ska föreligga och för att reglerna ska bli tillämpliga krävs att det rör sig om en gränsöverskridande situation<sup>36</sup> eftersom negativ särbehandling existerar när en sådan situation behandlas sämre än motsvarande inhemsk situation. På rent interna förhållanden i en medlemsstat är inte fördragsfriheterna tillämpliga och det utgör därför inte ett hinder att ha mindre förmånliga regler för egna medborgare som inte utnyttjat en fördragsfrihet.<sup>37</sup>

Huvudregeln vid bedömningen av om en negativ särbehandling föreligger är att den nationella regeln bedöms enskilt.<sup>38</sup> En sådan negativ särbehandling kan inte kompenseras genom positiv särbehandling i annat avseende.<sup>39</sup> Undantag från huvudregeln kan göras i de fall en bestämmelse i ett skatteavtal neutraliserar den negativa särbehandlingen.<sup>40</sup>

## 2.5 Sammanfattning

En viktig roll som åvilar EU-domstolen är att tolka EU-rätten och se till att denna tolkas konformt i respektive medlemsstat. Medlemsstater kan, och har under vissa omständigheter en skyldighet, att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen, med andra ord hänföra frågor avseende hur EU:s lagstiftning bör tolkas. Trots att området för den direkta beskattningen inte är en kompetens beviljad EU får inte medlemsstaternas nationella inkomstskatteregler strida

---

<sup>33</sup> Mål C-26/62 *Van Gend en Loos* och *Ståhl m.fl.*, *EU-skatte rätt*, 2011, s. 71

<sup>34</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 372 f.

<sup>35</sup> Avdelning 1 i EUF-fördraget.

<sup>36</sup> Mål C-107/94 *Asscher*, p. 32.

<sup>37</sup> *Ståhl m.fl.*, *EU-skatte rätt*, 2011, s. 72.

<sup>38</sup> *Ståhl m.fl.*, *EU-skatte rätt*, 2011, s. 73.

<sup>39</sup> Se t.ex. mål C-330/91 *Commerzbank*.

<sup>40</sup> Se t.ex. mål C-540/07 *Kommissionen mot Italien*.

mot de grundläggande friheterna. Hinder mot de fria rörligheterna har medfört att medlemsstater blivit tvungna att ändra nationella skattebestämmelser.

EU-domstolens möjlighet att begränsa medlemsstaternas suveränitet genom negativ harmonisering vilar på deras benägenhet att hänskjuta frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande. Vidare är det av betydelse att den nationella domstolen följer den tolkning av EU-rätten förhandsavgörandet lett till då det är den domstolen som dömer ett slut i det aktuella målet. Dessutom, huruvida medlemsstater ändrar eventuell fördragsstridig intern skattelagstiftning åvilar dem själva i slutändan. En förutsättning för att samarbetet i EU ska fungera och att utvecklingen tar steg framåt är således medlemsstaters lojalitet mot fördragen och de skyldigheter som följer med dessa.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Art. 4.3 EUF.

### **3. Rättfärdigande av begränsningar av de grundläggande friheterna**

#### **3.1 Inledning**

I föregående kapitel berördes EU-domstolens roll och att den får betydelse för medlemsstaternas interna inkomstskattelagstiftning trots att området inte är en befogenhet tilldelad EU. Vidare presenterades de fyra friheterna som finns stadgade i EUF-fördraget och när ett hinder av någon av dessa friheter kan anses föreligga. Härnäst kommer möjligheterna till rättfärdigande att behandlas.

Även om nationell lagstiftning skulle komma i konflikt med de grundläggande friheterna och således utgöra en begränsning kan denna accepteras. Det finns två varianter av rättfärdigandegrunder, dels undantag stadgade i EUF-fördraget, dels undantag EU-domstolen utvecklat i sin praxis.<sup>42</sup> I nästkommande avsnitt redogörs kortfattat för vad som menas med rättfärdigande enligt de undantag som finns stadgade i EUF-fördraget samt rättfärdigande enligt EU-domstolens praxis. Härvid beskrivs rule of reason-doktrinen och de rättfärdigandegrunder EU-domstolen accepterat. Därefter redogörs särskilt för två rättfärdigandegrunder som anses ha ett nära samband med *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*.

#### **3.2 Rättfärdigande enligt EUF-fördraget**

EUF-fördraget ger ett visst utrymme för medlemsstater att rättfärdiga nationella bestämmelser som utgör restriktioner beträffande den fria rörligheten. Vad gäller tjänster och personer stadgas i EUF-fördraget att sådana hinder ska kunna motiveras med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa.<sup>43</sup> Endast i undantagsfall torde undantag kunna motiveras av nyss nämnda grunder.<sup>44</sup> Möjligheten att rättfärdiga begränsningar av den fria rörligheten för kapital finns uttryckt i EUF-fördraget men är annorlunda utformad i kontrast till ovanstående två friheter<sup>45</sup> eftersom den även gäller gentemot tredje land. EU-domstolen har tolkat artikeln som en kodifiering av praxis men har inte resulterat i en större eller generösare möjlighet till

---

<sup>42</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 403.

<sup>43</sup> Art. 45, 52 och 62 EUF-fördraget.

<sup>44</sup> Ståhl m.fl, *EU-skatte rätt*, 2011, s. 147.

<sup>45</sup> Art. 65 EUF-fördraget.

rättfärdigande för medlemsstater jämfört med de andra fördragsfriheterna trots att så kan synas vara fallet.<sup>46</sup>

### 3.3 Rättfärdigande enligt EU-domstolens praxis

Utöver möjligheten till rättfärdigande enligt EUF-fördraget har EU-domstolen i sin praxis utformat ett test, den så kallade rule of reason-doktrinen, enligt vilken domstolen kan acceptera vissa begränsningar av de grundläggande friheterna.<sup>47</sup> Till en början utvecklades testet i målen *Dassonville*<sup>48</sup> och *Cassis de Dijon*<sup>49</sup> och då framförallt i anknytning till fri rörlighet för varor. Senare utvecklade EU-domstolen samt fastställde de fyra villkor testet är baserat på och som i sin tur måste vara uppfyllda i mål *Gebhard*.<sup>50</sup> Där sades att för att en fördragsstridig nationell skatteregel ska kunna rättfärdigas med hjälp av doktrinen ska den vara:

1. Tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt.
2. Motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.
3. Ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom de nationella åtgärderna.
4. Inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.<sup>51</sup>

Vad gäller det första rekvisitet finns det stöd i praxis som tyder på att det inte är möjligt att, med hjälp av rule of reason-doktrinen, rättfärdiga en nationell inkomstskatteregel som är direkt diskriminerande, utan en sådan regel kan endast accepteras med stöd av bestämmelser i EUF-fördraget.<sup>52</sup> Det förefaller dock vara som så att indirekt, eller dold, diskriminering kan rättfärdigas med stöd av doktrinen enligt EU-domstolen om det finns tvingande hänsyn till allmänintresset.<sup>53</sup> Med indirekt diskriminering avses att olika fall behandlas som lika och denna behandlingens effekter leder till sådan diskriminering. Indirekt diskriminering gick att urskilja i exempelvis målet *Bachmann* där det särskiljande kriteriet var om försäkringar tagits ut från

---

<sup>46</sup> Ståhl m.fl., *EU-skatte rätt*, 2011, s. 148 f.

<sup>47</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 404 och Ståhl m.fl., *EU-skatte rätt*, 2011, s. 149.

<sup>48</sup> Mål C-8/74 *Dassonville*.

<sup>49</sup> Mål C-120/78 *Cassis de Dijon*.

<sup>50</sup> Mål C-55/94 *Gebhard*.

<sup>51</sup> Mål C-55/94 *Gebhard*, p. 37 och Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 404.

<sup>52</sup> Mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, p. 32.

<sup>53</sup> Se t.ex. mål C-204/90 *Bachmann*, Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 405 och Ståhl m.fl., *EU-skatte rätt*, 2011, s. 150.

ett inhemskt försäkringsbolag eller inte.<sup>54</sup> Värt att poängtera är den omständigheten att EU-domstolen, i senare praxis, inte tycks precisera vilket typ av "hinder" för grundläggande friheter som är för handen och mer sällan använder termen "diskriminering". Istället konstaterar EU-domstolen att en nationell skattebestämmelse utgör ett "hinder" eller en "restriktion" utan att närmare förtydliga om den är indirekt eller direkt diskriminerande.<sup>55</sup> Ett skäl kan vara att EU-domstolen på så sätt blir friare i tillämpningen av rule of reason-doktrinen och fler situationer omfattas av, och kan eventuellt rättfärdigas, enligt denna.<sup>56</sup>

Det andra villkoret stadgar att den nationella skatteregeln ska vara motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse. Här gör EU-domstolen en bedömning om huruvida intresset att behålla den fördragsstridiga nationella skatteregeln väger tyngre än intresset att säkerställa de grundläggande friheterna. Omständigheter som ansetts kunna rättfärdiga restriktioner har varit behovet av att förhindra skatteflykt<sup>57</sup>, bevara skattesystemets inre sammanhang<sup>58</sup>, uppnå effektiv skattekontroll<sup>59</sup>, den skatterättsliga territorialitetsprincipen<sup>60</sup>, risken att förluster beaktas två gånger<sup>61</sup> och behovet av att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.<sup>62</sup> Ytterligare grunder har tidigare åberopats av medlemsstaterna men dessa har EU-domstolen inte erkänt som godtagbara rättfärdigande grunder. Som exempel kan nämnas att förhindra förlust av skatteintäkter samt den uteblivna skatteharmoniseringen.<sup>63</sup> Den förra har EU-domstolen konstaterat inte kan motiveras med hänsyn till ett trängande allmänintresse då ett sådant syfte är av ren ekonomisk karaktär.<sup>64</sup>

Det tredje och fjärde villkoren ger uttryck för kravet på att bestämmelsen ska vara utformad på ett sådant sätt som säkerställer att målet uppnås och är proportionerlig. Den nationella skattebestämmelsen ska vara proportionerlig i förhållande till det eftersträlvade målet och inte innebära ett mer ingripande hinder än nödvändigt av den fria rörligheten.<sup>65</sup>

---

<sup>54</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*. Målet behandlas närmare under avsnitt 3.3.2.

<sup>55</sup> Dahlberg, *EU och svensk företagsbeskattning*, 2019, s. 41.

<sup>56</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 405.

<sup>57</sup> Se t.ex. mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* och mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>58</sup> Se t.ex. mål C-204/90 *Bachmann* och mål C-418/07 *Papillon*.

<sup>59</sup> Se t.ex. mål C-250/95 *Futura Participations*.

<sup>60</sup> Se t.ex. mål C-250/95 *Futura Participations*.

<sup>61</sup> Se t.ex. mål C-446/03 *Marks & Spencer* och mål C-414/06 *Lidl Belgium*.

<sup>62</sup> Se t.ex. mål C-446/03 *Marks & Spencer* och mål C-337/08 *X Holding*.

<sup>63</sup> Se t.ex. mål C-318/07 *Persche*, p. 46, Lang, 2005 - *en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna*, SvSkT, 2010, s. 954 och Ståhl m.fl., *EU-skatteätt*, 2011, s. 151.

<sup>64</sup> Se t.ex. mål C-35/98 *Verkooijen*, p. 48 och mål C-436/00 *X och Y*, p. 50.

<sup>65</sup> Ståhl m.fl., *EU-skatteätt*, 2011, s. 150.

## 3.4 Två rättfärdigande grunder med en nära koppling till *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*

### 3.4.1 Den skatterättsliga territorialitetsprincipen

Den skatterättsliga territorialitetsprincipen kan beskrivas som en medlemsstats rätt att beskatta obegränsat skattskyldiga för deras globalinkomst och vad beträffar begränsat skattskyldiga för den inkomst som har en koppling till medlemsstatens territorium.<sup>66</sup> Enligt min uppfattning kan principen bygga på idén om att nationalstaten är suverän vilket kan spåras tillbaka till den Westfaliska freden.<sup>67</sup> Territoriell integritet blev en viktig händelse i denna folkrättsliga utveckling.

*Territorialitetsprincipen* accepterades för första gången som en rättfärdigande grund i mål *Futura Participations*.<sup>68</sup> Rättsfallet rörde ett bolag med säte i Paris och dess luxemburgska filial. Förluster hade uppkommit där bolaget var hemmahörande och inkomster från verksamheten beskattades där likväl. På grund av detta ville Luxemburg inte medge bolaget någon rätt att rulla fram underskott. Enligt Luxemburgsk lagstiftning fanns krav för möjligheten att rulla fram underskott till senare beskattningsår, i ekonomiskt hänseende skulle underskottet ha ett samband med inkomst som förvärvades i staten.<sup>69</sup> Det fanns följaktligen en möjlighet för skattskyldiga som inte hade hemvist i Luxemburg att rulla underskott från tidigare år framåt under förutsättning, dels att det fanns en ekonomisk länk mellan underskott samt inhemsk inkomst men också att redovisning skett enligt nationella bokföringsregler.<sup>70</sup> Det senare kunde visserligen rättfärdigas men ansågs inte vara proportionerligt.<sup>71</sup>

EU-domstolen fann dock att kravet på ett ekonomiskt samband stod i överensstämmelse med *territorialitetsprincipen* och, trots att den utgjorde ett hinder för etableringsfriheten, kunde accepteras. Huruvida så var fallet på grund av principen som en rättfärdigande grund enligt rule of reason-doktrinen är inte helt tydligt<sup>72</sup> då EU-domstolen inte motiverade på vilket sätt.<sup>73</sup>

---

<sup>66</sup> Helminen, *EU Tax Law Direct Taxation*, 2015, s. 150 och Marres, *The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation*, Intertax, 2011.

<sup>67</sup> Bring, *Om Westfaliska fredens folkrättsliga betydelse: Några anteckningar vid ett 350-årsjubileum*, Svensk Juristtidning, 1998.

<sup>68</sup> Mål C-250/95 *Futura Participations*.

<sup>69</sup> Mål C-250/95 *Futura Participations*, p. 18-21.

<sup>70</sup> Mål C-250/95 *Futura Participations*, p. 9.

<sup>71</sup> Mål C-250/95 *Futura Participations*, p. 32 och 36-42.

<sup>72</sup> Mål C-250/95 *Futura Participations*, p. 22.

<sup>73</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 413 och Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, 2011, s. 161.



Eftersom EU-domstolen i senare mål bedömt om en rättsstridig nationell skatteregel kan rättfärdigas med hjälp av *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* får det anses stå klart att den utgör en rättfärdigandegrund enligt rule of reason-doktrinen.<sup>74</sup>

I *Bosal Holding*<sup>75</sup> prövade EU-domstolen om grunden kunde rättfärdiga rättsstridig nationell lagstiftning men landade i slutsatsen att så inte var möjligt. Målet rörde ett nederländskt bolag vilket nekades avdragsrätt för kostnader för andelsinnehav i dotterbolag hemmahörande utanför Nederländerna. EU-domstolen yttrade att i *Bosal Holding*, i kontrast till *Futura*, rörde det sig om två olika skattesubjekt, moder- och dotterbolag,<sup>76</sup> vilket gjorde att *territorialitetsprincipen* avfärdades såsom den erkänts i *Futura*. Utan någon mer klagörande förklaring i domen synes samma sak gälla för *territorialitetsprincipen* likt bevarandet av *skattesystemets inre sammanhang*.<sup>77</sup> Det vill säga för att med framgång kunna åberopas som rättfärdigandegrund ska en lagstiftning gälla ett skattesubjekt och en och samma beskattning.<sup>78</sup> EU-domstolen har varit återhållsam i sin tillämpning av *territorialitetsprincipen* som den avgörande grunden för att rättfärdiga nationell skattelagstiftning.<sup>79</sup> I doktrin har anförts att principen är identisk med behovet av att säkerställa en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten*.<sup>80</sup> Gränsdragningen kring dessa två kommer närmare att behandlas i avsnitt 5.

### 3.4.2 Skattesystemets inre sammanhang

Ytterligare en rättfärdigandegrund som godtagits av EU-domstolen är behovet av att säkerställa *skattesystemets inre sammanhang* (koherens). Denna grund togs upp för prövning för första gången i *Bachmann*<sup>81</sup> och accepterades jämväl. Målet rörde den belgiska lagstiftningen som endast medgav avdragsrätt för försäkringspremier som betalats till inhemska försäkringsbolag.<sup>82</sup> EU-domstolen konstaterade att lagstiftningen i fråga utgjorde ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare men att denna kunde rättfärdigas med hänsyn till "behovet av att säkerställa sambandet i det skattesystem som de ingår i" eftersom det fanns ett direkt

---

<sup>74</sup> Se t.ex. mål C-168/01 *Bosal Holding*, mål C-470/04 *N mot Inspecteur* och Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 413 f.

<sup>75</sup> Mål C-168/01 *Bosal Holding*.

<sup>76</sup> Mål C-168/01 *Bosal Holding*, p. 32, 38 och 39.

<sup>77</sup> Se efterföljande avsnitt.

<sup>78</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 685.

<sup>79</sup> Helminen, *EU Tax Law Direct Taxation*, 2015, s. 150 f.

<sup>80</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 685 ff.

<sup>81</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*.

<sup>82</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*, p. 2-3.

samband mellan avdragsrätt för försäkringspremier och beskattning av senare utbetalda belopp av dessa.<sup>83</sup> Ett direkt samband mellan en skattefördel och en skattenackdel var för handen.

EU-domstolens dom i *Bachmann* har resulterat i skilda meningar och omfattande kritik i doktrinen rörande tolkningen av den introducerade rättfärdigande grunden.<sup>84</sup> I efterföljande praxis kom EU-domstolen att förtydliga de villkor som ställs för att tillämpa grunden *skattesystemets inre sammanhang*.<sup>85</sup> I *Verkooijen* framgick det tydligt att det inte endast rörde sig om ett krav på ett direkt samband utan likväl ska det direkta sambandet röra ett och samma skattesubjekt inom ramen för en och samma beskattning.<sup>86</sup> De nyss nämnda förutsättningar gällde redan innan framhöll EU-domstolen eftersom i "*Bachmann* [...] förelåg det nämligen ett direkt samband, vad beträffar en och samma skattskyldig, mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel genom ett skatteuttag, inom ramen för samma beskattning".<sup>87</sup> Dessa villkor uttalades inte explicit av EU-domstolen i *Bachmann* men har alltså kommit att bekräftats av EU-domstolen i senare praxis.<sup>88</sup>

Rättfärdigandemöjligheten begränsades ytterligare i *Wielockx*<sup>89</sup> när EU-domstolen tog hänsyn till skatteavtals påverkan på medlemsstaters beskattningsanspråk och uttalade att "kontinuiteten upprätthålls på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal med annan medlemsstat".<sup>90</sup> Skatteavtalet, som var i enlighet med OECD:s modellavtal, tog rättfärdigande grunden till ett annat plan och det hade blivit fråga om ömsesidighet mellan de avtalsslutande staterna vilket medförde att grunden inte kunde återopas till stöd för nekandet av avdrag i det aktuella fallet.<sup>91</sup> I doktrin har påståtts att behovet av att säkerställa *skattesystemets inre sammanhang* blivit nästintill icke-existerande efter *Wielockx*<sup>92</sup> och rättfärdigande grunden återopades av medlemsstater ett flertal gånger utan framgång<sup>93</sup> tills

---

<sup>83</sup> Mål C-204/90 *Bachmann*, p. 22-23 och 28.

<sup>84</sup> Roth, *The Jurisprudence of the European Court of Justice on direct taxation and the rule of reason doctrine: Preserving consistency between the principles of community law and international taxation*, 2007, s. 270 och Vanistendael, *Cohesion: the phoenix rise from his ashes*, EC Tax Review, 2005, s. 210.

<sup>85</sup> Vanistendael, *Cohesion: the phoenix rise from his ashes*, EC Tax Review, 2005, s. 211.

<sup>86</sup> Weber, *An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification*, EC Tax Review, 2015, s. 50.

<sup>87</sup> Mål C-35/98 *Verkooijen*, p. 57.

<sup>88</sup> Se t.ex. mål C-251/98 *Baars*, p. 40, mål C-35/98 *Verkooijen*, p. 57 och mål C-168/01 *Bosal Holding*, p. 30.

<sup>89</sup> Mål C-80/94 *Wielockx*.

<sup>90</sup> Mål C-80/94 *Wielockx*, p. 25.

<sup>91</sup> Mål C-80/94 *Wielockx*, p. 24.

<sup>92</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 681.

<sup>93</sup> Se t.ex. mål C-251/98 *Baars* och mål C-168/01 *Bosal Holding*.

2008 när avgörandet i *Krankenheim*<sup>94</sup> landade. Ytterligare i ett flertal efterföljande mål har EU-domstolen accepterat grunden och det får därmed stå klart att den fortfarande existerar.<sup>95</sup>

Enligt Terra och Wattel hänför sig EU-domstolens begrepp behovet av att säkerställa *skattesystemets inre sammanhang* till att matcha minskningar i skattebasen till korresponderande ökning av skattebasen, till exempel förluster och vinster som härstammar från samma inkomstkälla inom en och samma skattejurisdiktion.<sup>96</sup> Eller annorlunda uttryckt, ett behov av att para ihop en skattefördel med en korresponderande skattenackdel. Under senare år har skiljelinjen mellan rättfärdigandegrunden och närliggande sådana blivit allt svårare att dra.<sup>97</sup> Även denna gränsdragning kommer redogöras för mer ingående i kapitel 5.

### 3.5 Sammanfattning

Trots att nationell skattelagstiftning anses hindra de grundläggande friheterna kan sådan rättfärdigas. Det finns fördragsbaserade möjligheter till rättfärdigande vilka söker skydda lagstiftning som med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa bedöms nödvändig. Dessa torde endast i undantagsfall kunna motivera hindrande inkomstskatteregler. Än viktigare är den omständighet att EU-domstolen har möjliggjort för medlemsstater att kunna rättfärdiga nationella skatteregler som anses hindrande genom rule of reason-doktrinen.

Doktrinen uppställer fyra villkor vilka ska vara uppfyllda för att EU-domstolen ska godta en rättfärdigandegrund. Den nationella fördragsstridiga skatteregeln ska vara tillämplig på ett icke-diskriminerande sätt, motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse, ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom de nationella åtgärderna och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet. EU-domstolen har accepterat ett flertal omständigheter som ansetts kunna rättfärdiga restriktioner, däribland behovet av att bevara *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten, den skatterättsliga territorialitetsprincipen* och *skattesystemets inre sammanhang*. Den senare uppställer som krav att det finns en direkt länk mellan en skattefördel och en korresponderande nackdel, inom ramen för en och samma beskattning. *Den skatterättsliga territorialitetsprincipen* har beskrivits som en medlemsstats rätt att beskatta obegränsat skattskyldiga för deras

---

<sup>94</sup> Mål C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*.

<sup>95</sup> Se t.ex. mål C-322/11 *K* och mål C-418/07 *Papillon*.

<sup>96</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 680.

<sup>97</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 683 och Lang, *2005 - en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna*, SvSKT, 2010, s. 948.

globalinkomst och vad beträffar begränsat skattskyldiga för den inkomst som har en koppling till en medlemsstats territorium.

## 4. Den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten

### 4.1 Inledning

I föregående avsnitt redogjordes för möjligheterna till rättfärdigande av fördragsstridiga nationella inkomstskatteregler. De fördragsbaserade rättfärdigandegrunder har inte fått någon nämnvärd betydelse på den direkta beskattningens område, utan istället har de praxisbaserade rättfärdigandegrunderna varit desto viktigare för medlemsstater. Genom rule of reason-doktrinen och dess fyra villkor har medlemsstater en möjlighet att få hindrande inkomstskatteregler accepterade. Ur det andra villkoret som stadgar att regeln ska vara motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse har EU-domstolen accepterat ett flertal rättfärdigandegrunder varav två beskrivits närmare. I nästkommande avsnitt behandlas rättfärdigandegrunden bevarandet av *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* och ett urval<sup>98</sup> av EU-domstolens praxis med betydelse för begreppet presenteras. Avsikten med kapitlet är att ge läsaren en förståelse för tillämpningsområdet av rättfärdigandegrunden, belysa hur EU-domstolen resonerar i sin bedömning och vilka villkor de uppställer för att tillämpa den.

Grunden tillämpades för första gången i *Marks & Spencer*<sup>99</sup> och har därefter åberopats av medlemsstater i flera mål där den spelat en central betydelse.<sup>100</sup> Något som bör uppmärksammas är att i *Marks & Spencer* introducerade EU-domstolen inte endast en ny grund för medlemsstater att åberopa utan en helhetsbedömning gjordes av samtliga tre, i målet aktuella, rättfärdigandegrunder. Ett nytt angreppssätt kan sägas ha fått genomslag i EU-domstolen avseende prövningen av om nationella hindrande skatteregler kan rättfärdigas.<sup>101</sup> Den tidigare mer restriktiva tolkning av rättfärdigandegrunderna har modifierats något och möjligheten för medlemsländer att nå framgång i åberopandet av dessa sägs ha ökat<sup>102</sup> när det är möjligt att kombinera flera grunder som ensamma möjligtvis inte skulle varit utslagsgivande. *Ståhl* m.fl. menar att EU-domstolens mer liberala inställning kan sägas ha resulterat i en minskad förutsebarhet med anledning av att det blivit svårare att tyda vilken rättfärdigandegrund som vägt tyngst samt fastställa dess enskilda innebörd när en samlad

---

<sup>98</sup> Se nedanstående stycke.

<sup>99</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>100</sup> Se t.ex. mål C-231/05 *Oy AA*, mål C-414/06 *Lidl Belgium* och mål C-337/08 *X Holding*.

<sup>101</sup> Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, SvSkT, 2012, s. 758.

<sup>102</sup> *Ståhl* m.fl., *EU-skatterätt*, 2011, s. 74.

bedömning gjorts.<sup>103</sup> Till en början tillämpades *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* i sällskap av andra rättfärdigande grunder men har därefter fått genomslag separat.<sup>104</sup>

Min redogörelse för praxis<sup>105</sup> sker i kronologisk ordning där varje mål inleds med en kortare beskrivning av sakomständigheterna i målet. Fokus i presentationen av de olika målen kommer att ligga på vad som är relevant för att besvara frågeställningarna, det vill säga EU-domstolens argumentation avseende rättfärdigande grunden och i vilka sammanhang denna har kunnat rättfärdiga, eller inte rättfärdiga, fördragsstridiga nationella skatteregler. Därefter berörs frågan vad som faktiskt utgör en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* och synpunkter som framkommit i praxis rörande den. Avslutningsvis följer sammanfattande slutsatser i vilka situationer hinder mot de grundläggande friheterna kan rättfärdigas med hänvisning till en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten*.

## 4.2 Genomgång av praxis

### 4.2.1 Marks & Spencer

År 2005 kom avgörandet i *Marks & Spencer* och det har därefter uttrycks i doktrin att EU-domstolens praxis beträffande grundfriheterna tog en vändning.<sup>106</sup> Lagstiftningen i målet rörde de brittiska koncernbidragsreglerna som endast medgav koncernavdrag för förluster som uppkommit i landet. *Marks & Spencer* var ett brittiskt bolag med dotterbolag i Frankrike, Belgien och Tyskland vilka under flera år dragits med kraftiga underskott. Moderbolaget beslutade att avyttra dotterbolagen och önskade kvitta underskotten i dessa mot överskott i moderbolaget.<sup>107</sup> När Marks & Spencer fick avslag hävdade de att lagstiftningen i fråga utgjorde ett hinder för etableringsfriheten.

EU-domstolen konstaterade att de brittiska koncernbidragsreglerna behandlade, ur skattesynpunkt, utländska dotterbolags förluster annorlunda än förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat, varför reglerna utgjorde en inskränkning

---

<sup>103</sup> Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, 2011 s. 167.

<sup>104</sup> Se t.ex. mål C-231/05 *Oy AA* och mål C-337/08 *X Holding*.

<sup>105</sup> För en förklaring avseende hur urval av praxis har gjorts hänvisas till avsnitt 1.3 metod och material.

<sup>106</sup> Se t.ex. Lang, 2005 - *en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna*, SvSKT, 2010 och Ståhl, *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007, s. 575 ff.

<sup>107</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 21-22.

av den fria etableringsrätten.<sup>108</sup> Tre rättfärdigande grunder var samtidigt tillämpliga enligt EU-domstolen av vilken en var säkerställandet av en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten*.<sup>109</sup> Storbritannien menade att vinster och förluster<sup>110</sup> ska behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem, då de i skattehänseende är två sidor av samma mynt.<sup>111</sup> Det vore inte skäligt att bevilja ett skattesubjekt en skatteförmån när beskattningsrätt för detta saknas. Enbart i sig motiverar, den nyss nämnda omständigheten, inte att koncernavdrag endast beviljas för dotterbolag med hemvist i Storbritannien konstaterade EU-domstolen.<sup>112</sup> Vidare anförde de dock att, för att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater, det skulle kunna vara nödvändigt att "beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag hemmahörande i någon av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster".<sup>113</sup> Om bolag försågs med en valmöjlighet beträffande i vilken medlemsstat deras förluster ska beaktas skulle *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* allvarligt äventyras, då beskattningsunderlaget skulle minska i en stat respektive öka i en annan.<sup>114</sup>

#### 4.2.2 Rewe Zentralfinanz

Målet *Rewe Zentralfinanz*<sup>115</sup> angick det tyska inkomstskatteregulverket som inte medgav tyska moderbolag avdrag för nedskrivning av värdet på andelar i utländska dotterbolag.<sup>116</sup> Tyskland åberopade behovet av att bevara en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* mellan medlemsstaterna med hänvisning till *Marks & Spencer* och däri resonemang rörande symmetri i skattesystemet vad gäller beaktandet av vinster och förluster. EU-domstolen godtog inte Tysklands invändning<sup>117</sup> och uttalade att rättfärdigande grunden inte kan motiveras av den omständigheten att, moderbolag som valt att etablera dotterbolag utanför riket, nekades en skattefördel av den orsaken att dotterbolaget inte kommer generera skatteintäkter till statskassan.<sup>118</sup>

---

<sup>108</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 34.

<sup>109</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 43-50.

<sup>110</sup> I den svenska inkomstskattelagen används idag termerna överskott och underskott.

<sup>111</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 43.

<sup>112</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 40.

<sup>113</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 45.

<sup>114</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 46.

<sup>115</sup> Mål C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*.

<sup>116</sup> Mål C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, p. 20.

<sup>117</sup> Mål C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, p. 39-40.

<sup>118</sup> Mål C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, p. 43.

Generaladvokat *Poiares Maduro*, i sitt förslag till avgörande, menade att Tyskland felaktigt tolkat de resonemang som framfördes i *Marks & Spencer* och därmed tolkningen av *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*. Tyskland påtalade att symmetrin i skattesystemet inte skulle upprätthållas om ett dotterbolags förluster beaktas när dess vinster inte kan beskattas inom territoriet. *Maduro*, å andra sidan, menade att ett sådant synsätt, som inte skiljer sig nämnvärt från en rent ekonomisk motivering, skulle betyda ett systematiskt missgynnande av företag som valt att utöva en internationell verksamhet genom att inte bevilja skatteförmåner med motiveringen att dessa inte genererar skatteintäkter till den stat där företaget har hemvist.<sup>119</sup> Både generaladvokaten och EU-domstolen påtalade att *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* i *Marks & Spencer*, som Tyskland stödde sin argumentation på, godtagits i förening med två andra grunder, vilka inte kunde accepteras under omständigheterna i förevarande mål.<sup>120</sup> Något som antyder att de betraktade rättfärdigandegrunderna som kumulativa.

### 4.2.3 Lidl Belgium

Målet *Lidl Belgium*<sup>121</sup> kan sägas vara en uppföljare till avgörandet i *Marks & Spencer* och behandlade förluster i en utländsk filial.<sup>122</sup> Lidl Belgium var ett kommanditbolag med hemvist i Tyskland. Det hade etablerat en filial i Luxemburg som under ett år redovisade en förlust. Lidl Belgium yrkade avdrag för förlusten i sin tyska deklaration vilket skattemyndigheten avslag. Enligt det tysk-luxemburgska skatteavtalet var inkomster hänförliga till filialen undantagna från beskattning i Tyskland, därav med beaktande av symmetrin ska inte heller förluster vara avdragsgilla.<sup>123</sup> EU-domstolen instämde i den tyska skattemyndighetens resonemang. Den fördelning av beskattningsrätten som skedde inom ramen för skatteavtalet innebar en symmetrisk behandling av vinst och förlust, ämnad att upprätthålla *fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstaterna. Dessutom om avdragsrätt beviljats Lidl Belgium skulle det få till följd att bolag fritt kan välja den medlemsstat i vilken förlusten ska göras gällande.<sup>124</sup> Hindret i den nationella lagstiftningen kunde därmed rättfärdigas med hänvisning

---

<sup>119</sup> Generaladvokat Poiares Maduros förslag till avgörande i mål C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, p. 28-29.

<sup>120</sup> Mål C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, p. 41, 47 och 51, Generaladvokat Poiares Maduros förslag till avgörande i mål C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, p. 32, 37 och 40.

<sup>121</sup> Mål C-414/06 *Lidl Belgium*.

<sup>122</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2020, s. 430.

<sup>123</sup> Mål C-414/06 *Lidl Belgium*, p. 8-11.

<sup>124</sup> Mål C-414/06 *Lidl Belgium*, p. 33-34.



till behovet av att upprätthålla en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* samt behovet av att motverka *risken att förluster beaktas två gånger*.

#### 4.2.4 X Holding

I målet *X Holding*<sup>125</sup> beaktade EU-domstolen *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* som en självständig grund för den nederländska lagstiftningen i fråga. Innebörden av de nationella bestämmelserna medförde att moderbolag och dotterbolag med hemvist i Nederländerna fick beskattas som en enda skattemässig enhet, men nekades denna fördel om moderbolaget hade utländska dotterbolag. EU-domstolen framhöll återigen att en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* kan göra det nödvändigt för medlemsländer att tillämpa enbart en stats skatteregler på såväl vinster som förluster.<sup>126</sup> Moderbolag skulle fritt kunna välja vilken beskattningsmetod att tillämpa på underskott samt huruvida det ska beaktas i Nederländerna eller i dotterbolagets hemviststat i de fall även utländska dotterbolag omfattas av skattefördelen, eftersom det står moderbolaget fritt att bilda såväl som upplösa en skattemässig enhet. Följaktligen kunde begränsningen av grundfriheten rättfärdigas med stöd av *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*.<sup>127</sup>

#### 4.2.5 National Grid Indus

I *National Grid Indus*<sup>128</sup> prövades de nederländska reglerna om utflyttningsbeskattning av bolag som innebar att bolag vilka flyttade sin verkliga ledning till en annan medlemsstat blev beskattade omedelbart för orealiserade värdeökningar.<sup>129</sup> Det nederländska bolaget National Grid Indus BV flyttade sin verkliga ledning till Storbritannien där det efter flytten skulle anses ha skatterättslig hemvist enligt gällande skatteavtal. På grund av den gränsöverskridande aktiviteten ansåg Nederländerna att bolaget skulle beskattas för en orealiserad valutakursvinst som uppstått när bolaget hade skatterättslig hemvist i landet. En sådan omedelbar beskattning skulle inte ske i de fall ett bolag flyttade sin verkliga ledning inom landet.<sup>130</sup> Likt *X Holding* ansågs de nationella bestämmelserna kunna rättfärdigas av behovet att säkerställa en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* som separat grund.

---

<sup>125</sup> Mål C-337/08 *X Holding*.

<sup>126</sup> Mål C-337/08 *X Holding*, p. 28.

<sup>127</sup> Mål C-337/08 *X Holding*, p. 31-33.

<sup>128</sup> Mål C-371/10 *National Grid Indus*.

<sup>129</sup> Mål C-371/10 *National Grid Indus*, p. 2.

<sup>130</sup> Mål C-371/10 *National Grid Indus*, p. 37.

EU-domstolens utgångspunkt var *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* sammankopplad med en tidsmässig komponent. Den senare syftade på de värdeökningar som uppkommit under den tid bolaget haft sin hemvist i Nederländerna. Dessa två faktorer har, i tidigare praxis, möjliggjort för att orealiserade värdeökningar beskattas vid den skattskyldiges utflyttningsstillfälle. Därefter konstaterade EU-domstolen att en medlemsstat har rätt att beskatta verksamhet som bedrivits inom dess territorium, för att säkerställa en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten*.<sup>131</sup>

#### 4.2.6 A Oy

A Oy<sup>132</sup> behandlade den finländska lagstiftningen rörande utflyttningsbeskattning och dess förenlighet med etableringsfriheten samt fusionsdirektivet.<sup>133</sup> Ett obegränsat skattskyldigt bolag i Finland, A, överlät ett fast driftställe beläget i Österrike till ett österrikiskt bolag och erhöll som vederlag aktier i det österrikiska bolaget. A blev omedelbart beskattad för värdeökningar på tillgångar i det fasta driftstället och inget uppskov med beskattningen medgavs. A gjorde gällande att lagstiftningen i fråga utgjorde ett hinder mot etableringsfriheten eftersom värdeökningar i en motsvarande inhemsk situation skulle tas upp till beskattning först när de överförda tillgångarna avyttrades.<sup>134</sup> EU-domstolen fann att de nationella reglerna kunde rättfärdigas med hänvisning till bevarandet av en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* samt *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*. En medlemsstat har rätt att beskatta den verksamhet som bedrivits inom dess territorium och de värdeökningar som omfattades av nämnda stats beskattningsrätt före tidpunkten för överföringen.<sup>135</sup>

#### 4.2.7 Holmen

*Holmen*<sup>136</sup> är ett nyligen avgjort mål som rörde de svenska reglerna om koncernavdrag och dess förenlighet med etableringsfriheten. Omständigheterna i målet var följande. Holmen var moderbolag i en svensk koncern och ägde i Spanien, genom ett dotterbolag, flera

---

<sup>131</sup> Mål C-371/10 *National Grid Indus*, p. 46.

<sup>132</sup> Mål C-292/16 *A Oy*.

<sup>133</sup> Äimä, *Överföring av ett utländskt fast driftställe inom ramen för EU:s fusionsdirektiv och grundläggande friheter*, Skattenytt, 2018, s. 582.

<sup>134</sup> Mål C-292/16 *A Oy*, p. 2 och 9-10.

<sup>135</sup> Mål C-292/16 *A Oy*, p. 31-33.

<sup>136</sup> Mål C-608/17 *Holmen*.

dotterdotterbolag vilka bildade en skattegrupp. Holmen ville avveckla den spanska verksamheten och ansökte om förhandsbesked av Skatterättsnämnden för att få klarhet i om bolaget kunde göra koncernavdrag i Sverige för dotterdotterbolagens förluster.<sup>137</sup> Målet kom upp till EU-domstolen som resonerade på följande sätt. För att säkerställa *fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstaterna kan det vara nödvändigt att enbart tillämpa skattereglerna i den medlemsstat där bolag är hemmahörande på såväl vinster som förluster. I de fall förluster skulle kunna beaktas i valfri medlemsstat skulle symmetrin riskeras eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i en stat och minska i en annan i den mån som motsvarar de överförda förlusterna. Vidare, om bolag gavs denna möjlighet till valfrihet skulle det finnas en risk att koncerner ägnar sig åt organiserade förlustöverföringar till bolag som är hemmahörande i medlemsstater med högre skattesatser och där dess skattemässiga värde är som högst.<sup>138</sup> EU-domstolen fann att de aktuella reglerna kunde rättfärdigas med stöd av behovet av att säkerställa en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* samt motverka *risken att förluster beaktas två gånger*.

### **4.3 Vad innebär en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten?**

I avsaknad av en enhetlig princip för vad som utgör en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* eller allmänna bestämmelser i fördragen för hur fördelning av den ska ske på ett väl avvägt sätt, har EU-domstolen i praxis konstaterat att medlemsstater behållit makten att själva välja enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas dem emellan.<sup>139</sup> EU-domstolen har härvid påpekat att det inte är orimligt att medlemsstater låter sig inspireras av de modellavtal som utarbetats av OECD<sup>140</sup> och de uttryckliga hänvisningar till modellavtalet i EU-domstolens praxis kan tyda på att det utgör en naturlig avstamp vid en gemenskapsrättslig prövning.<sup>141</sup>

Enligt min mening har EU-domstolen en viss respekt för skatteavtalsrätten och de lösningar medlemsstater sinsemellan kommit överens om vad rör fördelningen av beskattningsrätten. Detta framkommer bland annat i avgörandet *Lidl Belgium* där EU-domstolen understryker att

---

<sup>137</sup> Mål C-608/17 *Holmen*, p. 10-14.

<sup>138</sup> Mål C-608/17 *Holmen*, p. 23.

<sup>139</sup> Se t.ex. mål C-336/96 *Gilly*, p. 24 och 30, mål C-470/04 *N mot Inspecteur*, p. 44 och mål C-231/05 *Oy AA*, p. 52.

<sup>140</sup> Mål C-470/04 *N mot Inspecteur*, p. 45.

<sup>141</sup> Hilling, *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet*, SvSKT, 2008, s. 732.

en valfrihet var förluster ska beaktas, trots att tillämpligt skatteavtal ger den ena medlemsstaten rätt att beskatta inkomster, skulle påtagligt äventyra en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* mellan medlemsstaterna.<sup>142</sup> Skatteavtalslösningen i målet vilken fördelade beskattningsrätten mellan Tyskland och Luxemburg ansågs skyddsvärd då den utmynnade i en symmetrisk behandling av positiv och negativ inkomst,<sup>143</sup> med andra ord överskott och underskott. Om EU-domstolen skulle nonchalera den beskattningslösning ett skatteavtal ställt upp och istället göra en bedömning i motsatt riktning, skulle det medföra att ordningen för skatteavtalsrätten allvarligt äventyras.

Innebörden av grunden en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* är inte glasklar och åtskilliga meningar har framförts i doktrin. *Poulsens* uppfattning om rättfärdigandegrunden är att den EU-rättsliga tolkningen av fördelningen av beskattningsrätten inte till fullo kan likställas med den traditionella tolkning som framförts i internationell skatterätt där beskattningsrätten baserats på distinktionen mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga,<sup>144</sup> med andra ord hemvist- respektive källbeskattning. Den tidigare tar sikte på ett skattesubjekts globala inkomster och dess totala förmåga att betala skatt medan den senare beskattar inkomster som genererats inom ett visst territorium.<sup>145</sup> Han menar dock inte att detta traditionella synsätt inte appliceras inom EU. Den omständigheten att EU-domstolen överväger argument rörande en balanserad fördelning tyder på att EU-domstolen kan acceptera en sådan fördelning baserat på internationell tolkning under förutsättning att fördelningen av beskattningsrätten inte behandlar skattesubjekt i jämförbara situationer olika.<sup>146</sup> Vad som faktiskt är lika fall och hur man konstruerat sådana har *Påhlsson* resonerat kring. Lika fall är inget som bara finns i naturen utan en social konstruktion, det vill säga något som måste bestämmas. Han skriver vidare att en av EU-domstolens främsta uppgifter är att konstruera just likhet vid tillämpningen av fördragets förbud mot diskriminering.<sup>147</sup>

---

<sup>142</sup> Mål C-414/06 *Lidl Belgium*, p. 52.

<sup>143</sup> Hilling, *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet*, SvSKT, 2008, s. 734.

<sup>144</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 203.

<sup>145</sup> Generaladvokat Michal Bobeks förslag till avgörande i mål C-382/16 *Hornbach-Baumarkt*, p. 20.

<sup>146</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 203.

<sup>147</sup> Påhlssons, *Om likhet inför skattelag*, Skattenytt, 2004. För den som vill läsa mer om likhetsprincipen i skattelagstiftning och vilka faktorer som kan komma att få betydelse för likhetsbedömningar hänvisas till Robert Påhlssons bok "*Likhet inför skattelag*" eller artikeln ovan.

Vidare menar *Poulsen* att rättfärdigandegrunden kan tillämpas då nationella inkomstskatteregler har som avsikt att förhindra att inkomster flyttas mellan medlemsstater utan hänsyn till var inkomsterna faktiskt har upparbetats. Bevarandet av en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* är av speciellt stor betydelse i situationer som innefattar otillåtna undandraganden av skatt eftersom det riskerar att sätta fördelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt ur spel men även i de fall skattskyldiga flyttar ut från medlemsstaten och därmed riskerar att inte beskattas för orealiserade vinster.<sup>148</sup> *Poulsen* lyfter också fram kopplingen mellan rättfärdigandegrunden och armlängdsprincipen vilken han menar, så som den uttryckts i OECD:s modellavtal, kan tjäna som en utgångspunkt vid hur fördelningen av beskattningsrätten ska ske och tillslut i bedömningen om var inkomster ska beskattas.<sup>149</sup> Dock synes det inte vara okomplicerat att fastställa vad som kan utgöra sådana villkor som skulle gälla mellan oberoende parter som armlängdsprincipen betyder.<sup>150</sup> Nationella bestämmelser, vars avsikt är att förhindra otillåtna skatteundandraganden, som bygger på armlängdsprincipen och dess fördelning av inkomster kan rättfärdigas menar *Poulsen*.<sup>151</sup>

*Terra och Wattel* har en annan uppfattning om rättfärdigandegrunden och dess innebörd. De menar att den refererar till vad som kallas BEPS<sup>152</sup> i OECD kretsar.<sup>153</sup> Det kan varken krävas av en medlemsstat att den godtar förlustavdrag i de fall den inte har utökat sin beskattningsrätt till källan av inkomsten eller att medlemsstaten avsäger sig rätten att beskatta en inkomst för vilken den symmetriskt har utökat sin beskattningsrätt till.<sup>154</sup> På så sätt kan rättfärdigandegrunden med framgång åberopas för att skydda en medlemsstat mot skattebaserosion. Bland annat genom att förhindra "import" av utländska skatteavdrag och emigration av skattskyldiga med obeskattade värdeökningar som uppkommit i ursprungsstaten.<sup>155</sup>

Vidare anser *Terra och Wattel* att från EU-domstolens praxis går det att urskilja mål, främst rörande exitbeskattning, där bevarandet av en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* till

---

<sup>148</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 204 och 206.

<sup>149</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 208 f.

<sup>150</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 209.

<sup>151</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 210.

<sup>152</sup> BEPS står för "base erosion and profit shifting" och är ett arbete inom OECD vars syfte är att motverka att vinster förflyttas mellan stater och skattebaser försvagas genom skatteplanering.

<sup>153</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 72.

<sup>154</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 692.

<sup>155</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 688.

synes har likställts med *territorialitetsprincipen* på så sätt att man kan hålla för sannolikt att den senare blivit alltmer integrerad med den tidigare.<sup>156</sup> Båda rättfärdigandegrunder ämnar säkerställa en stats rätt att beskatta sådana inkomster som upparbetats inom dess territorium. Med andra ord, “the need for tax base integrity (of the source State)”.<sup>157</sup> *Terra och Wattel* är av åsikten att bevarandet av en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* är den mest framgångsrika vad gäller rättfärdigande av hinder mot de fria rörligheterna. Dessutom fångas andra rättfärdigandegrunder upp av den aktuella vilket gör dem betydelselösa och onödiga som separata rättfärdigandegrunder, till exempel *förhindrandet av skatteflykt*.<sup>158</sup>

Även *Pezzella* framför rättfärdigandegrunden som betydelsefull och framstående, speciellt under omständigheter som rör rättfärdigande av lagstiftning som hindrar förlustavdrag i andra medlemsstater.<sup>159</sup> Hon placerar säkerställandet av en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* högt upp i en hierarkisk ordning och bedömer att den ofta behöver förstärkning av ytterligare två grunder, *förhindra skatteflykt* och att *förluster dras av två gånger*, för att med framgång rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser.<sup>160</sup>

*Schön*, å andra sidan, menar att säkerställandet av en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* är ett meningslöst koncept som borde överges. Sedan dess introduktion i EU-domstolens praxis har den fungerat som en mångfacetterad slasktratt vilken används för att tillgodose subsidiaritetsprincipen som ger EU befogenhet att agera istället för medlemsstater på icke-exklusiva kompetensområden. Han anser därtill att rättfärdigandegrunden är av begränsat värde. Trots att grunden söker hindra att inhemska såväl som utländska skattebetalare fördelar skatteunderlag fritt mellan medlemsstater vore det felaktigt att tro att den ger medlemsstater ökad makt att beskatta gränsöverskridande situationer på ett diskriminerande sätt. Varken unilaterala eller bilaterala avståenden av beskattningsrätt skapar inte en rätt att bygga murar inom EU.<sup>161</sup>

---

<sup>156</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 685 f.

<sup>157</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 689.

<sup>158</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 669, 688 och 693.

<sup>159</sup> Pezzella, *European Union - Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach*, European Taxation, 2014, under punkten 2.2.2.

<sup>160</sup> Pezzella, *European Union - Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach*, European Taxation, 2014, under punkten 2.2.2.

<sup>161</sup> Schön, *European Union - Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?*, Bulletin for International Taxation, 2015, under punkten 4.2.3.

#### **4.4 Slutsatser -när kan den väl avvägd fördelningen av beskattningsrätten med framgång åberopas för att rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser?**

Rättfärdigandegrunden som syftar till att bevara en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* kan tillåta medlemsstater att säkerställa att inkomster som enligt en sådan väl avvägd fördelning ska beskattas i medlemsstaten verkligen blir föremål för beskattning där.<sup>162</sup> Efter genomgång av praxis samt uttalanden i doktrin synes det vara i främst två gränsöverskridande situationer som medlemsstaterna ges en rätt att förhindra att beskattningsunderlag förflyttas och därmed gör rättfärdigandegrunden aktuell. För det första i de fall då lagstiftningen berör resultatutjämning och för det andra när det gäller så kallad exitbeskattning.

När grunden åberopats i mål avseende resultatutjämning är det möjligt att urskilja en återkommande grundtanke i EU-domstolens argumentation. För att säkerställa en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* bör vinster och förluster behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem. I annat fall vore det möjligt för skattesubjekt att fritt välja i vilken medlemsstat deras vinster respektive förluster ska beaktas vilket skulle medföra att beskattningsunderlag skulle minska i en stat respektive öka i en annan. Dessutom finns det en risk att koncerner skulle ägna sig åt organiserade förlustöverföringar till bolag som är hemmahörande i medlemsstater med högre skattesatser och där dess skattemässiga värde är som högst. Rättfärdigandegrunden har dock visat sig inte kunna försvara bestämmelser som systematiskt nekar ett inhemskt bolag en skattefördel på grund av att det bedriver gränsöverskridande verksamhet som inte genererar skatteintäkter i den ifrågavarande medlemsstaten.<sup>163</sup> Så var fallet i *Rewe*. EU-domstolen godtog inte ett systematiskt missgynnande av utländska dotterbolag eftersom det inte hade något att göra med fördelningen av beskattningsrätten. Min gissning är att rättfärdigandegrunden inte kunde accepteras till följd av att omständigheterna i målet inte medförde att ytterligare två grunder, samma som åberopats i *Marks & Spencer*, var tillämpliga. Kanske skulle det, i de fall EU-domstolen godtog grunden separat, leda till att medlemsstater fritt beviljade olik behandling mellan bosatta respektive icke-bosatta.<sup>164</sup> Vad som faktiskt skiljer omständigheterna annars i *Rewe* från de andra mål rörande resultatutjämning är enligt min mening inte alldeles tydlig. Oklarhet kvarstår rörande

---

<sup>162</sup> Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, Svensk Skattetidning, 2012, s. 755.

<sup>163</sup> Ståhl m.fl., *EU-skatterätt*, 2011, s. 164.

<sup>164</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 203.

när en medlemsstat anses ha passerat gränsen för hur långt de grundläggande friheterna får inskränkas.

I fråga om exitbeskattning tycks EU-domstolen poängtera *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* i kombination med en tidsrelaterad komponent. Det betyder att de orealiserade värdeökningar som uppkom under tiden som ett skattesubjekt hade sin skattemässiga hemvist i en medlemsstat också ska beskattas där. En medlemsstat har med andra ord rätt att beskatta den verksamhet som bedrivits inom dess territorium, för att säkerställa en *väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* varför fördragsstridiga regler som värnar detta kan rättfärdigas enligt EU-domstolens praxis. Innebörden av de två rättfärdigandegrunderna kan synas otydliga i mål avseende exitbeskattning och hur dessa står sig i relation till varandra kommer närmare behandlas i det efterföljande kapitlet.



## 5. Överlappande rättfärdigande grunder?

### 5.1 Inledning

I förra avsnittet redogjordes för ett urval av rättsfall där rättfärdigande grunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* åberopats av medlemsstater för att göra det möjligt att utvärdera dess tillämpningsområde. Med hjälp av genomgången av praxis från EU-domstolen och uttalanden i doktrin kunde det konstateras att rättfärdigande grunden främst blir aktuell i två gränsöverskridande situationer vilka medför att beskattningsunderlag förflyttas från en medlemsstat till en annan. Som tidigare framförts avser detta avsnitt att behandla frågeställningen hur *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* förhåller sig till de två närliggande rättfärdigande grunderna *skattesystemets inre sammanhang* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*. För att kunna analysera gränsdragningsproblematiken emellan avhandlas ett urval av rättsfall indelade i tre avsnitt där två utav grunderna åberopats eller diskuterats. Under det andra avsnittet redogörs delvis för rättsfall där endast en grund behandlats av EU-domstolen men där ett specifikt begrepp har använts i motiveringen för två grunder. Därefter följer diskussioner och åsikter som framförts i doktrin följt av sammanfattande slutsatser rörande rättfärdigande grunderna och hur *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstater står i relation till de andra två.

### 5.2 Genomgång av praxis

#### 5.2.1 Exitbeskattning

Praxis rörande exitbeskattning har sedan 2006 präglats av en kombination av *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* och *fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstater, men mynnat ut i en applicering av den senare som rättfärdigande grund. I ovan berörda mål, *National Grid Indus*, gjorde dock intervenerande medlemsstater gällande att lagstiftningen i fråga kunde motiveras av kravet att upprätthålla *skattesystemets inre sammanhang*. EU-domstolen yttrade att kraven sammanfaller avseende *skattesystemets inre sammanhang* och *den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten*<sup>165</sup> men ansåg inte under förevarande omständigheter den tidigare som tillämplig. Istället kunde den senare anses rättfärdiga lagstiftningen i fråga som utgick från *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*

---

<sup>165</sup> Mål C-371/10 *National Grid Indus*, p. 79-80.

sammankopplad med en tidsmässig komponent. Även i *DMC*,<sup>166</sup> som rörde beskattning av orealiserade värdeökningar som uppkommit inom en medlemsstat, talade EU-domstolen om *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* sammankopplad med en tidsmässig komponent. Medlemsstater har rätt att beskatta den verksamhet som bedrivits inom dess territorium, och en sådan lagstiftning som värnar detta ändamål kan motiveras av säkerställandet av *fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstaterna.<sup>167</sup> Samma resonemang förde EU-domstolen i det mer sentida avgörandet rörande exitbeskattning *Verder LabTec*.<sup>168</sup>

Begreppet *territorialitetsprincipen* sammankopplad med en tidsmässig komponent yttrades inledningsvis i målet *N mot Inspecteur*, som avgjordes året efter *Marks & Spencer*, där *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* för andra gången ansågs kunna rättfärdiga hindrande nationella inkomstskatteregler. N, som var en fysisk person, flyttade 1997 från Nederländerna till Storbritannien. N ägde ensam tre bolag och när han bytte skatterättslig hemvist föreskrev de nederländska reglerna att utflytt skulle likställas med avyttring av aktier vilka N skulle beskattas för.<sup>169</sup> Den nationella domstolen åberopade att de aktuella bestämmelserna avsåg att säkerställa en uppdelning enligt *territorialitetsprincipen* varpå EU-domstolen konstaterade att “säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt syfte som erkänts av domstolen”.<sup>170</sup> Eftersom unionsrätten inte innehåller några gemensamma eller harmoniserade bestämmelser vad rör avskaffande av dubbelbeskattning åvilar behörigheten att fördela beskattningsrätten medlemsstaterna. Att de låter sig inspireras av OECD:s modellavtal är vidare inte orimligt. Enligt EU-domstolen föreskriver modellavtalet visserligen att vinst vid avyttring av tillgångar beskattas där skattesubjektet är bosatt, dock, var de nederländska reglerna ett uttryck för *territorialitetsprincipen* sammankopplad med en tidsrelaterad komponent varför bestämmelserna i fråga ansågs säkerställa det uttalade syftet och fick beskattas i den tidigare hemviststaten.<sup>171</sup>

---

<sup>166</sup> Mål C-164/12 *DMC*.

<sup>167</sup> Mål C-164/12 *DMC*, p. 49.

<sup>168</sup> Mål C-657/13 *Verder LabTec*.

<sup>169</sup> Mål 470/04 *N mot Inspecteur*, p. 5, 11 och 16.

<sup>170</sup> Mål 470/04 *N mot Inspecteur*, p. 41-42.

<sup>171</sup> Mål 470/04 *N mot Inspecteur*, p. 43-47.

## 5.2.2 Symmetrihänsyn

I EU-domstolens praxis rörande *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* har hänsyn till symmetri påtalats. I mål rörande resultatutjämning har uttryckts att vinster och förluster bör behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem såväl som att i de fall förluster skulle kunna beaktas i valfri medlemsstat skulle symmetrin riskeras eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i en stat och minska i en annan. Sedan rättfärdigande grunden *skattesystemets inre sammanhang* på nytt väcktes till liv 2008 i samband med målet *Krankenheim Wannsee*<sup>172</sup> har EU-domstolen i ett flertal fall istället för att endast påtala ett direkt samband även talat om en "logisk symmetri".

*Krankenheim Wannsee* var ett tyskt bolag med ett fast driftställe i Österrike. Trots att Tyskland inte ägde beskattningsrätt över driftställets inkomster gavs bolaget, enligt tysk intern rätt, en fördel som bestod i att beakta underskott från driftstället i bolagets resultat. När det fasta driftstället redovisade överskott återinfördes underskotten i det tyska bolaget och fördelen omintetgjordes därmed.<sup>173</sup> EU-domstolen fann att de tyska bestämmelserna kunde rättfärdigas med hänvisning till *skattesystemets inre sammanhang*, en logisk symmetri förelåg eftersom "nämnda återföring utgör den logiska följderna av det tidigare medgivna avdraget".<sup>174</sup> Även i *Timac Agro*<sup>175</sup> talade EU-domstolen om en logisk symmetri och omständigheterna i målet var delvis jämförbara med de i *Krankenheim Wannsee*.

Från 1997 hade *Timac Agro*, som var ett företag beläget i Tyskland, ett fast driftställe i Österrike vilket 2005, mot vederlag, överläts till ett österrikiskt bolag inom samma koncern som *Timac Agro*. Den tyska skattemyndigheten medgav inte avdrag för underskott i det fasta driftstället och det fick således inte beaktas vid beräkningen av *Timac Agros* beskattningsunderlag. Företaget menade att myndighetens beslut stred mot etableringsfriheten.<sup>176</sup> Enligt det tysk-österrikiska skatteavtalet hade inte Tyskland utövat någon beskattningsrätt på inkomster som genererats i det fasta driftstället eftersom denna rätt tillföll Österrike.<sup>177</sup> EU-domstolen fann att hindret i den nationella lagstiftningen kunde rättfärdigas med hänvisning till bland annat *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* och

---

<sup>172</sup> Mål C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*.

<sup>173</sup> Mål C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, p. 34-36 och 41.

<sup>174</sup> Mål C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, p. 42.

<sup>175</sup> Mål C-388/14 *Timac Agro*.

<sup>176</sup> Mål C-388/14 *Timac Agro*, p. 9-12.

<sup>177</sup> Mål C-388/14 *Timac Agro*, p. 30.

*skattesystemets inre sammanhang*. Vad avser den tidigare anförde EU-domstolen att i de fall Tyskland gavs rätt att återföra underskott härrörande från driftstället i Österrike skulle det medföra en möjlighet för Timac Agro att fritt välja i vilken medlemsstat de önskar göra underskott gällande. Således, skulle inte symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott säkerställas.<sup>178</sup> Rörande den senare grunden upprepade EU-domstolen kravet på ett direkt samband och fann ett sådant föreligga. EU-domstolen konstaterade att eftersom Tyskland “inte utövar någon beskattningsrätt avseende de inkomster som genererats i ett fast driftställe beläget i Österrike återspeglar återföringen av de aktuella underskotten till de beskattningsbara inkomsterna för det bolag till vilket detta fasta driftställe hörde en logisk symmetri och utgör ett oskiljaktigt komplement till det tidigare medgivna avdraget.”<sup>179</sup>

Även i målet *K*<sup>180</sup> och *Kommissionen mot Belgien*<sup>181</sup> talade EU-domstolen i termer om en “logisk symmetri”. I det senare gjorde kommissionen gällande att belgiska bestämmelser om stämpelskatt stred mot de fria rörligheterna. Det ska förtydligas att det var oklart huruvida den aktuella skatten utgjorde en indirekt eller direkt skatt. EU-domstolen konstaterade dock att frågan saknar betydelse eftersom i brist på harmoniseringsåtgärder avseende stämpelskatt ska medlemsstaterna iakttä unionsrätten när de utövar sin befogenhet. Det betyder att liknande prövning som företas för direkta skatter är föremål för den i målet<sup>182</sup> varför det är av intresse att ta upp det här. Omständigheterna var kortfattat följande. I en region i Belgien, Flandern, kunde skattskyldiga få avräkna tidigare erlagt stämpelskatt vid köp av permanentbostad under förutsättning att tidigare bostad också var belägen i Flandern. Således tillföll inte skatteförmånen de skattskyldiga vars tidigare bostad var belägen på annat plats än i regionen.<sup>183</sup>

Både Belgien och den ungerska regeringen, vilken intervenserade i målet, gjorde gällande *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*.<sup>184</sup> Denna bemötte EU-domstolen men istället för i rättfärdigandebedömningen, vid restriktionsprövningen, med andra ord det första steget i rule of reason-doktrinen. I andra hand gjorde Belgien gällande *skattesystemets inre sammanhang* som EU-domstolen godtog som rättfärdigandegrund. Eftersom Belgien inte har någon

---

<sup>178</sup> Mål C-388/14 *Timac Agro*, p. 37-38.

<sup>179</sup> Mål C-388/14 *Timac Agro*, p. 41.

<sup>180</sup> Se avsnitt 5.2.3 för en beskrivning av omständigheterna.

<sup>181</sup> Mål C-250/08 *Kommissionen mot Belgien*.

<sup>182</sup> Mål C-250/08 *Kommissionen mot Belgien*, p. 34.

<sup>183</sup> Mål C-250/08 *Kommissionen mot Belgien*, p. 1-2.

<sup>184</sup> Mål C-250/08 *Kommissionen mot Belgien*, p. 25 och 28.

beskattningsrätt avseende bostäder belägna utanför medlemsstaten återspeglar utformningen av skatteförmånen en “logisk symmetri”. Skattskyldiga som flyttar till Flandern skulle dra en otillbörlig fördel i de fall kvittning medges då deras tidigare fastighetsförvärv utanför Belgien inte var underkastat samma fördel. Således fanns ett direkt samband mellan den skatt en skattskyldig en gång erlagt och förmånen vilken gav rätt till avdraget.<sup>185</sup>

### 5.2.3 Resultatutjämnning och liknande situationer

I avgöranden vilka berör resultatutjämnning och liknande situationer har *skattesystemets inre sammanhang* och, som tidigare uppmärksammats, *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* varit aktuella. Målet *Argenta*<sup>186</sup> behandlade de belgiska reglerna om riskkapitalavdrag. Vid beräkningen av avdraget räknades inte tillgångar i fasta driftställen med om dess inkomster inte beskattades i Belgien på grund av ett skatteavtal.<sup>187</sup> *Argenta* var ett bolag beläget i Belgien med ett fast driftställe i Nederländerna vars inkomster var undantagna från skatt i Belgien i enlighet med skatteavtalet länderna mellan. Bolaget menade att den aktuella lagstiftningen i fråga stred mot etableringsfriheten.<sup>188</sup>

Varken *skattesystemets inre sammanhang* eller *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* kunde rättfärdiga hindret konstaterade EU-domstolen. Vad avser den tidigare framhöll EU-domstolen att skattefördelen, som bestod i möjligheten att inkludera ett fast driftställes tillgångar vid beräkningen av riskkapitalavdraget, inte kompenseras med en nackdel i form av något skatteuttag varför en direkt länk inte kunde anses föreligga.<sup>189</sup> Rörande den senare rättfärdigande grunden upprepade EU-domstolen vad den uttalat i *Rewe*, att neka en fördel enbart av det skälet att ett företag med hemvist i en medlemsstat valt att bedriva gränsöverskridande verksamhet vilken inte genererar skatteintäkter till hemviststaten kan inte accepteras. Dessutom, att bevilja *Argenta* en skattefördel medför inte att varken Belgien eller Nederländernas beskattningsrätt avseende verksamhet som bedrivits inom respektive territorium äventyras såväl som att inte inkomster förflyttas.<sup>190</sup>

---

<sup>185</sup> Mål C-250/08 *Kommissionen mot Belgien*, p. 26 och 73-77.

<sup>186</sup> Mål C-350/11 *Argenta Spaarbank NV mot Belgische Staat*.

<sup>187</sup> Cejje och Hilling, *Aktuellt om EU-domstolens praxis - direkt beskattning*, Skattenytt, 2013, s. 710.

<sup>188</sup> Mål C-350/11 *Argenta Spaarbank NV mot Belgische Staat*, p. 12 och 16.

<sup>189</sup> Mål C-350/11 *Argenta Spaarbank NV mot Belgische Staat*, p. 43-44.

<sup>190</sup> Mål C-350/11 *Argenta Spaarbank NV mot Belgische Staat*, p. 52 och 55.

Målet *K*<sup>191</sup> behandlade avdragsrätt för utländska förluster och huruvida de finländska reglerna var förenliga med den fria rörligheten för kapital. *K* var obegränsat skattskyldig i Finland och sålde fast egendom belägen i Frankrike med förlust. Han uppbar inga andra inkomster i Frankrike från vilka han kunde dra av förlusten, men i samband med överlåtelse av värdepapper deklarerade han däremot en vinst i Finland. *K* önskade kvitta vinsten i Finland mot förlusten av försäljningen i Frankrike vilket de finska myndigheterna inte gick med på.<sup>192</sup>

EU-domstolen fann att den finska regleringen kunde rättfärdigas. För det första, med hänvisning till *fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstaterna eftersom den ämnade säkerställa symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att göra avdrag för underskott. Det finländsk-franska skatteavtalet tilldelade inte Finland någon beskattningsrätt avseende vinst vid försäljning av fast egendom belägen i Frankrike. I de fall förlust vid överlåtelse av fast egendom placerad i en medlemsstat var avdragsgill i en annan medlemsstat skulle den skattskyldige fritt kunna välja var han önskade göra en sådan förlust gällande.<sup>193</sup> För det andra kunde *skattesystemets inre sammanhang* rättfärdiga de aktuella bestämmelserna och EU-domstolen talade ännu en gång om en “logisk symmetri” vilket den ansåg att den finländska lagstiftningen gav uttryck för. Skatteavtalet mellan medlemsländerna medförde, som sagt, att Finland underlät beskattning av inkomster från överlåtelse av fast egendom utomlands. Av den anledningen bedömde EU-domstolen att det fanns ett direkt samband mellan nekandet av avdrag för förluster och underlåtenheten att beskatta eventuella vinster vid avyttring av fast egendom belägen i Frankrike.<sup>194</sup>

Ett nyare rättsfall från EU-domstolen är *Bevola*<sup>195</sup> vilket rörde ett danskt bolag med en filial i Finland som avvecklats 2009. Bolaget ville göra avdrag för sina förluster i filialen från sin skattepliktiga inkomst i Danmark då dessa inte kunde dras av i Finland. Inte heller i Danmark medgavs avdrag för förlusterna eftersom bolaget inte valt den nationella möjligheten till internationell sambeskattning vilken betyder att samtliga bolag i en koncern, belägna i Danmark eller inte, och deras fasta driftställen beskattas i Danmark.<sup>196</sup> Den danska lagstiftningen kunde rättfärdigas med hänvisning till, bland annat, behovet av att säkerställa en

---

<sup>191</sup> Mål C-322/11 *K*.

<sup>192</sup> Mål C-322/11 *K*, p. 10-11.

<sup>193</sup> Mål C-322/11 *K*, p. 53-55.

<sup>194</sup> Mål C-322/11 *K*, p. 67-69.

<sup>195</sup> Mål C-650/16 *Bevola*.

<sup>196</sup> Mål C-650/16 *Bevola*, p. 7-10 och 21.

*väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* och upprätthålla *skattesystemets inre sammanhang*. Det är inte alldeles tydligt om grunderna var för sig kunde rättfärdiga lagstiftningen i fråga eller om EU-domstolen godtog dem som “ett paket”.

Vad gäller *fördelningen av beskattningsrätten* ämnar den säkerställa att inkomster som upparbetats i en medlemsstat verkligen blir föremål för beskattning där, med andra ord att beskattningsunderlag inte flyttar från en skattebas till en annan. Liknande hänsyn som i tidigare praxis togs till symmetrin i skattesystemet, att beakta utländska filialförluster utan att dess vinster beskattas vore inkonsekvent.<sup>197</sup> *Skattesystemets inre sammanhang* synes emellertid ta sikte på att värna systemet för internationell sambeskattning vilket skulle undermineras i de fall bolag skulle belastas med en skyldighet att beakta utländska filialers förluster.<sup>198</sup> Den senare rättfärdigande-grunden syftade på så sätt att matcha beviljandet av en skattefördel med en kompensation av lättnaden i form av skatt, inom en och samma beskattning, det danska.

### **5.3 Uttalanden i doktrin rörande gränsdragningen mellan rättfärdigande-grunderna**

De olika rättfärdigande-grunderna och deras innebörd har i hög grad varit uppe för diskussion i doktrin där uppfattningarna spretar åt olika håll. Möjligtvis som ett resultat av EU-domstolens, emellanåt, kortfattade domar vilka inte alltid ger en närmare rättslig analys. Vad avser gränslinjen mellan *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* och *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* förefaller ett flertal vara överens om att det är en nära koppling dem emellan. Generaladvokat *Juliane Kokott* förklarade i sitt förslag till avgörande i *Oy AA*<sup>199</sup> *territorialitetsprincipen* som en generell princip enligt vilken medlemsstaterna fördelar beskattningsrätten sinsemellan.<sup>200</sup> Liknande resonemang förde *Kokott* i sitt förslag till avgörande i målet *N mot Inspecteur* där hon uttalade att “*territorialitetsprincipen* – som gäller i internationell skatterätt och erkänns i gemenskapsrätten – får gälla som vägledande princip vid medlemsstaternas fördelning av beskattningsbehörigheten”.<sup>201</sup> Sammantaget menar hon att de två rättfärdigande-grunderna inte går att likställa utan är att se som skilda men att kopplingen mellan dem är stark på så sätt att den ena är en övergripande princip som den andra utgår från. Vad det är som faktiskt skiljer de två åt specificerar dock inte *Kokott*. Även *Marres* instämmer

---

<sup>197</sup> Mål C-650/16 *Bevola*, p. 43.

<sup>198</sup> Mål C-650/16 *Bevola*, p. 46-51.

<sup>199</sup> Mål C-231/05 *Oy AA*.

<sup>200</sup> Generaladvokat *Juliane Kokotts* förslag till avgörande i mål C-231/05 *Oy AA*, p. 55.

<sup>201</sup> Generaladvokat *Juliane Kokotts* förslag till avgörande i mål C-470/04 *N mot Inspecteur*, p. 92.

i att *territorialitetsprincipen* tjänar som en vägledande princip från vilken beskattningsrätten mellan medlemsstater utgår. Han menar att fördelningen av beskattningsbehörigheten förr var baserad på *territorialitetsprincipen*, men vartefter skatteområdet blivit alltmer komplext har denna nyare princip skapats ur *territorialitetsprincipen* men innefattar vissa avvikelser.<sup>202</sup>

*Terra och Wattel* menar att *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* med åren har kommit att bli mer och mer sammanflätad med grunden *fördelningen av beskattningsrätten*, såtillvida att de idag är sammanfallande, åtminstone under omständigheter som rör exitbeskattning. Båda syftar till att undvika situationer där medlemsstater riskerar att inte få beskatta de inkomster som upparbetats inom dess territorium.<sup>203</sup> I *Hornbach*<sup>204</sup> föreslår generaladvokat *Bobek* i sitt förslag till avgörande att *territorialitetsprincipen* inte ska ses som en rättfärdigandegrund men att denna istället fortsätter existera i form av upprätthållandet av *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* mellan medlemsstaterna.<sup>205</sup>

Skiljelinjen mellan *skattesystemets inre sammanhang* och *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* synes flera vara mindre överens om. *Terra och Wattel* förhåller sig kritiska till huruvida det finns en rättslig skillnad mellan de två rättfärdigandegrunderna. Uttalandet i *National Grid Indus*, avseende att kraven för de två grunderna sammanfaller, har av dem tolkats som att EU-domstolen mer eller mindre satt ett likhetstecken mellan rättfärdigandegrunderna. Dessutom påpekar de att hänvisning gjordes till alla tre grunder vilka fick effekt på det sätt att lagstiftningen i fråga var ämnad att säkerställa territoriell koherens mellan värdeökningar upparbetade i en medlemsstat under tiden skattesubjektet hade hemvist där och möjligheten för denna medlemsstat att beskatta dessa vinster vilka uppkommit inom dess territorium.<sup>206</sup> *Hilling* har däremot tolkat samma uttalande som att de två har överlappande tillämpningsområden.<sup>207</sup>

*Cordewener, Kofler och van Thiel* argumenterar för att de tre rättfärdigandegrunderna utgör separata grunder med olika tillämpningsområden. Vad gäller *skattesystemets inre sammanhang* har grunden framförts av medlemsstater i de fall nationella lagstiftningar syftat till att värna

---

<sup>202</sup> Marres, *The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation*, Intertax, 2011, s. 117.

<sup>203</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 686 f.

<sup>204</sup> Mål C-382/16 *Hornbach-Baumarkt*.

<sup>205</sup> Generaladvokat Michal Bobeks förslag till avgörande i mål C-382/16 *Hornbach-Baumarkt*, p. 129-130 och 133.

<sup>206</sup> Terra och Wattel, *European Tax Law*, 2019, s. 683.

<sup>207</sup> Hilling, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, Svensk Skattetidning, 2012, s. 765.



intäkter i den nationella statskassan.<sup>208</sup> För att sådan lagstiftning ska kunna rättfärdigas måste det finnas ett direkt samband mellan en skattefördel och en påföljande skattenackdel, inom ramen för en och samma beskattning. Sådana krav, vilka endast i undantagsfall gör grunden tillämplig, är nödvändiga eftersom skydd av en nationell reglering som syftar till att bevara den egna skattebasen inte är en berättigad anledning i sig.<sup>209</sup> Författarna menar vidare att både rättfärdigande grunden *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* och *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* rör koherensen av beskattningsbehörigheten mellan två medlemsstater. Båda är koncept som ämnar att respektera de lösningar och regler medlemsstater sinsemellan kommit överens om vad avser undvikande av dubbelbeskattning och fördelning av beskattningsrätten. Lika strikta krav som uppställs för *skattesystemets inre sammanhang* behövs inte vad avser *fördelningen av beskattningsrätten* eftersom överenskommelsen mellan två medlemsstater medför att den ena kan komma att undanröja den nackdel som uppstår vid en gränsöverskridande situation.<sup>210</sup>

*Poulsen* ser likt *Cordewener*, *Kofler* och *van Thiel* *skattesystemets inre sammanhang* som en grund avsedd att skydda en medlemsstats skattebas. Med hänvisning till denna försöker medlemsstater begränsa skattefördelar till inhemska skattesubjekt vilka sedan blir föremål för en korresponderande skattenackdel. Grundens tillämpningsområde är begränsat med anledning av de strikta krav EU-domstolen har uppställt i sin praxis avseende en direkt länk mellan en skattefördel och en kompensation av lättnaden i form av skatt.<sup>211</sup> *Poulsens* syn på *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* redogjordes för tidigare<sup>212</sup> men kan sammanfattas här som tillämplig då nationella inkomstskatteregler har som avsikt att förhindra att inkomster flyttas mellan medlemsstater utan hänsyn till var inkomsterna har upparbetats.<sup>213</sup> Med andra ord likställer inte heller *Poulsen* de två rättfärdigande grunderna.

*Weber* ställer sig någonstans mittemellan ovanstående åsikter. Han noterar att EU-domstolen, efter *skattesystemets inre sammanhangs* återkomst 2008, allt oftare pratar om en "logisk

---

<sup>208</sup> Cordewener, Kofler och van Thiel, *The clash between European freedoms and national direct tax law: public interest defences available to the Member States*, Common Market Law Review, 2009, s. 1974.

<sup>209</sup> Cordewener, Kofler och van Thiel, *The clash between European freedoms and national direct tax law: public interest defences available to the Member States*, Common Market Law Review, 2009, s. 1975.

<sup>210</sup> Cordewener, Kofler och van Thiel, *The clash between European freedoms and national direct tax law: public interest defences available to the Member States*, Common Market Law Review, 2009, s. 1974 f.

<sup>211</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 201 f.

<sup>212</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>213</sup> Poulsen, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, 2012, s. 204.

symmetri” vid tillämpningen av grunden. Symmetrin syftar till att upprätthålla en skattemässig territoriell stigen. I mål rörande exitbeskattning, exempelvis, skapas en sådan genom att vinster som upparbetats i en medlemsstat beskattas där innan utflytt.<sup>214</sup> Men även *fördelningen av beskattningsrätten* ämnar säkerställa att inhemska inkomstkällor beskattas på ett konsekvent sätt. Under båda dessa rättfärdigandegrunder påtalar *Weber* att det går att urskilja EU-domstolens strävan efter att säkerställa en symmetrisk tillämpning av *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* vilken han menar bättre kan skyddas av tillämpningen av *fördelningen av beskattningsrätten*. Med anledning därav bör EU-domstolen inte applicera *skattesystemets inre sammanhang* för att värna *territorialitetsprincipen* utan istället bör den avgränsas till de fall när den hindrande bestämmelsen i fråga berör en medlemsstat och dess lagstiftning.<sup>215</sup> Trots att *Weber* inte helt likställer *skattesystemets inre sammanhang* med *fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstater anser han att den tidigare i många situationer blivit överflödig just på grund av att den outtalade kopplingen till *territorialitetsprincipen*.<sup>216</sup>

*Lang* menar att utifrån den symmetrihänsyn EU-domstolen tillmätt stor vikt vid har medfört att de två rättfärdigandegrunderna blivit utbytbara. Symmetrikravet i *Lidl Belgium* och *X Holding* stödde sig på grunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, medan i *Krankenheim Wannsee* härleddes samma argument till *skattesystemets inre sammanhang*.<sup>217</sup> *Ståhl* skriver kort och gott att alla tre rättfärdigandegrunder är uttryck för en och samma sak, nämligen skydd av skattebas.<sup>218</sup>

Till sist har det uttryckts frågetecken kring EU-domstolens avgörande i *K* avseende det direkta sambandet på så sätt att det inte omfattade ett nära internt förhållande mellan en skattefördel och en korresponderande nackdel.<sup>219</sup> *Neyt* och *Peeters* menar att förekomsten av förluster inte är kopplade till tidigare eller påföljande vinster, utan de är snarare två sidor av samma mynt. Antingen säljs tillgångar med vinst eller förlust. Således menar de två att EU-domstolen, i förevarande mål, inte upprätthöll tidigare krav på en nära direkt länk mellan en skattefördel

---

<sup>214</sup> Weber, *An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification*, EC Tax Review, 2015, s. 53.

<sup>215</sup> Weber, *An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification*, EC Tax Review, 2015, s. 54.

<sup>216</sup> Weber, *An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification*, EC Tax Review, 2015, s. 53 f.

<sup>217</sup> Lang, *2005 - en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna*, SvSKT, 2010, s. 948.

<sup>218</sup> Ståhl, *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, 2007, s. 588.

<sup>219</sup> Neyt och Peeters, *Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K*, EC Tax Review, 2014.

och korresponderande nackdel. Den länk de finner mellan förlusten och vinsten påstår de tidigare har behandlats av EU-domstolen inom ramen för *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstater.<sup>220</sup>

## 5.4 Slutsatser - en rättfärdigandegrund eller flera?

Efter ovanstående avsnitt står det om än mer klart att det inte är en alldeles enkel uppgift att ange några klara ramar eller tillämpningsområden för respektive rättfärdigandegrund. Utifrån genomgången av praxis anser jag att det i ett flertal mål går att urskilja några typer av förutsättningar som bör vara för handen vid tillämpningen av en specifik grund. Emellanåt synes dock EU-domstolen sammanblanda den ena grunden med den andra vilket talar mot att det finns en tydlig skiljelinje dem emellan. Så var fallet i exempelvis *Krankenheim Wannsee* där EU-domstolen introducerade tal om symmetri och *National Grid Indus* där alla tre grunder var på tapeten.

För att närmare undersöka förhållandet mellan *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* och *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstater har mål rörande exitbeskattning behandlats eftersom det främst är då den tidigare grunden på senare år har kommit på tal. I dessa mål har EU-domstolen ansett att *fördelningen av beskattningsrätten* mellan medlemsstater baserat på *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* sammankopplad med en tidsmässig komponent kunnat rättfärdiga fördragsstridiga nationella skatteregler. EU-domstolen har inte i målen tydliggjort förhållandet rättfärdigandegrunderna emellan, utan istället konstaterat att medlemsländer har en rätt att beskatta den aktivitet vilken genererats inom dess territorium under tiden ett skattesubjekt haft skattemässig hemvist där.

EU-domstolen har, som tidigare nämnts, varit återhållsam i sin tillämpning av *territorialitetsprincipen* som självständig rättfärdigandegrund och jag skulle vilja påstå att den idag inte tjänar som en oberoende grund vilken medlemsstater med framgång kan åberopa. Inte minst blir detta tydligt i de ovan redogjorda målen. En förklaring skulle kunna grunda sig i att dess rättsliga innebörd är tämligen bestämd och snäv, den har beskrivits som en medlemsstats rätt att beskatta obegränsat skattskyldiga för deras globalinkomst och begränsat skattskyldiga för den inkomst som har en koppling till en medlemsstats territorium. EU-domstolen har konstaterat att endast den anledningen att, exempelvis, ett moderbolag, som etablerat ett

---

<sup>220</sup> Neyt och Peeters, *Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K*, EC Tax Review, 2014, s. 69 f.

dotterbolag utomlands, nekans en skattefördel av den orsaken att moderbolagets hemviststat inte utövar någon beskattningsrätt över dotterbolagets vinster inte i sig kan motivera ett systematiskt nekande av en skattefördel.<sup>221</sup>

Den fördelning av beskattningsrätten enligt *territorialitetsprincipen*, som beskattar obegränsat skattskyldiga för deras världsomspännandeinkomst och begränsat skattskyldiga för den inkomst som har en koppling till ett visst territorium, tolkar jag som ett sätt att fördela beskattningsbehörigheterna mellan medlemsstater likväl som det finns andra vilka även ryms i begreppet *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*. Ett annat sådant sätt är de överenskommelser och lösningar två medlemsländer sinsemellan kommit överens om i form av skatteavtal. Medlemsstater har behörigheten att själva besluta och kommer överens om sina respektive skatteanspråk vilket EU-domstolen erkänt i bland annat *N mot Inspecteur*. Dessa bilaterala överenskommelser mellan två medlemsstater grundas dock ofta på en fördelning enligt *territorialitetsprincipen* på det sätt som den beskrivits ovan.

Ytterligare ett tillvägagångssätt som innefattas i *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* är det i enlighet med *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* sammankopplad med en tidsmässig komponent. Att EU-domstolen fastslagit denna modell framkommer, i mitt tycke, tydligt i mål rörande exitbeskattning, eftersom bestämmelserna uttryckligen motiveras av den tidigare men baserat på den senare i förening med en tidsaspekt. Ett annat återkommande begrepp i EU-domstolens argumentation rörande *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* är symmetri. När vinster och förluster behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem är det sannolikt att fördelningen av beskattningsrätten är väl avvägd. Jag ser dock inte att en hänsyn till symmetri skulle stå i strid med *territorialitetsprincipen* och dess sätt att fördela beskattningen baserat på obegränsat och begränsat skattskyldiga.

Enligt min mening har, såsom generaladvokat *Kokott* och *Marres* anført, de två en nära koppling på så sätt att *territorialitetsprincipen* är en princip från vilken *fördelningen av beskattningsrätten* utgår. Jag instämmer vidare i *Marres* syn, vartefter skatteområdet blivit alltmer komplext har det funnits ett behov av att skapa en mer anpassningsbar och nyanserad grund med utgångspunkt i *territorialitetsprincipen*, i synnerhet beaktat den globala ekonomi vi idag lever i. Med anledning därav, i likhet med generaladvokat *Bobek*, finner jag det tillräckligt

---

<sup>221</sup> Mål C-446/03 *Marks & Spencer*, p. 39-40.

att låta *territorialitetsprincipen* existera i form av rättfärdigandegrunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*. Innebörden av *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* ryms inom dess innehåll och dessutom innefattar den fler sätt vilken fördelningen av beskattningsbehörigheterna mellan medlemsstater kan fördelas.

Åsikter kring *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* och *skattesystemets inre sammanhangs* rättsliga innebörd tycks ha gett upphov till omfattande meningsskiljaktigheter i doktrin och båda har stundvis förknippats med *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*. Vad avser skiljelinjen mellan de två tidigare finns det i min mening en relativt tydlig sådan i många situationer, trots att EU-domstolen uttalat att kraven avseende bevarandet av *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* och *skattesystemets inre sammanhang* sammanfaller. Enligt min tolkning, med hänsyn till den redogörelse av praxis som skett dessförinnan, betyder inte uttalandet att rättfärdigandegrunderna går att likställa med varandra. Däremot har båda, i likhet med vad *Hilling* anført, överlappande tillämpningsområden som gör att de i vissa situationer kan vara tillämpliga båda två och därmed kan bli svåra att särskilja.

Inledningsvis tar båda rättfärdigandegrunderna ett hänsynstagande till symmetrin inom en beskattning. Valet av ett identiskt begrepp bör i sig inte leda till att de per automatik tolkas som ett uttryck för en och samma grund. Emellertid bidrar förvisso den omständigheten att EU-domstolen stundvis använder samma uttryck i motiveringen till båda grunder till en förvirring rörande dess tillämpning vilken redan kan förefalla vara något oklar. Något som dock framkommer tydligt i de redogjorda rättsfallen är det krav på ett direkt samband avseende *skattesystemets inre sammanhang* som EU-domstolen håller fast vid. För att en hindrande lagstiftning ska kunna rättfärdigas, med hänvisning till ett skattesystems inre sammanhang, är förekomsten av ett direkt samband mellan beviljandet av en skattefördel och en kompensation av denna lättnad genom påförande av en skatt, vilket ska beröra en skattskyldig inom en och samma beskattning nödvändigt.<sup>222</sup> Några liknande precisa, uttalade villkor går inte att utläsa ur EU-domstolens argumentation rörande *fördelningen av beskattningsrätten*.

I samtliga rättsfall vilka tagits upp i redogörelsen av praxis där *skattesystemets inre sammanhang* åberopats går det att urskilja tal om det direkta sambandet vilket ska föreligga mellan positiv och negativ inkomst. Ett sådant samband mellan för- och nackdelar i

---

<sup>222</sup> Weber, *Tax avoidance and the EC Treaty Freedoms: a study of the limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, 2005, s. 241.

skattehänseende tycks dock likväl ställas upp, under vissa omständigheter, för *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* även om inte EU-domstolen uttryckligen talar i termer om ett direkt samband. I *Timac Agro, K* och *Bevola* där EU-domstolen godtog förevarande grund talade den om symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott, alltså positiv och negativ inkomst. Att beakta utländska förluster utan att utländska vinster beskattas vore inkonsekvent. När EU-domstolen tillämpat *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, i mål rörande resultatutjämnning och liknande, har den emellertid talat om att det ska finnas en risk att en skattskyldig fritt kan välja var hen önskar göra underskott gällande och det faktum att inkomster vilka upparbetats i en medlemsstat riskerar att förflyttas till en annan. Enligt min uppfattning var den senare omständigheten en anledning till att grunden i *Argenta* inte accepterades av EU-domstolen. Det förelåg således inte någon risk för att fördelningen av beskattningsrätten skulle äventyras. Vidare förelåg inget direkt samband i *Argenta* eftersom fördelen i fråga inte kompenseras av en motsvarande nackdel, varför *skattesystemets inre sammanhang* inte kunde rättfärdiga de aktuella bestämmelserna.

En skillnad jag däremot finner mellan de två rättfärdigandegrunderna är att *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* tycks ta sikte på förhållandet mellan två skilda skattesystem, i kontrast till *skattesystemets inre sammanhang* vilken berör en medlemsstat och dess lagstiftning. I *Bevola* blir detta särskilt tydligt. EU-domstolen hänvisade till den tidigare vad rörde förluster som uppkommit i en annan medlemsstat än hemviststaten vilket innebar att beskattningsunderlag riskerades att minska i en respektive öka i en annan och därmed störa en väl avvägd fördelning medlemsstaterna emellan. Till den senare hänvisade EU-domstolen för att värna det danska nationella systemet för internationell sambeskattning. Fördelen bestod i att utländska fasta driftställens förluster får dras av bolagets beskattningsbara resultat med motvikten att eventuella vinster från det fasta driftstället inräknas i dess skattepliktiga inkomst. Om endast verksamheter som gått med förlust skulle beaktas i det danska bolagets resultat skulle det nationella systemet riskera att urholkas. Även i *Kommissionen mot Belgien* anser jag att det framkommer tydligt att *skattesystemets inre sammanhang* berör en medlemsstats lagstiftning eftersom det fanns en intern relation mellan beviljandet av avdrag och tidigare erlagd stämpelskatt. Skattskyldiga som flyttar till Flandern skulle dra en otillbörlig fördel i de fall kvittning medgavs och därmed riskera att försvaga det belgiska skattesystemet.

Avseende kritiken som riktats mot EU-domstolens rättfärdigandebedömning i *K*, förstår jag tanken i *Neyt* och *Peeters* resonemang. Målet *K* kan ses som en avstickare vad gäller tillämpningen av *skattesystemets inre sammanhang*. Såsom *Neyt* och *Peeters* beskriver vinster och förluster i målet låter det närmast som att *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* torde kunna rättfärdiga hindret i den nationella lagstiftningen eftersom den föreskriver att vinster och förluster ska behandlas symmetriskt. Enligt min uppfattning, framhävs de två grundernas överlappande tillämpningsområden tydligare med anledning av målet *K*.

## 6. Sammanfattande slutsatser

Det huvudsakliga syftet med uppsatsen har, för det första, varit att tydliggöra innebörden av rättfärdigandegrunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* baserat på ett urval av EU-domstolens praxis. Uppsatsen har dessutom strävat efter att kunna besvara frågan i vilka situationer grunden med framgång har ansetts kunna rättfärdiga hindrande nationella inkomstskatteregler. Därtill sökte uppsatsen att undersöka förhållandet mellan nyss nämnda rättfärdigandegrund *skattesystemets inre sammanhang* samt *den skatterättsliga territorialitetsprincipen*.

Inledningsvis ska det framhållas att EU-rätten fått betydande återverkningar på medlemsstaternas suveränitet på den direkta beskattningens område. Varje medlemsstat har fortfarande en exklusiv befogenhet att själv bestämma över inkomstskattelagstiftningen inom sitt territorium men denna rätt begränsas med anledning av de grundläggande friheterna. En omständighet som ansetts kunna rättfärdiga hindrande inkomstskatteregler är säkerställandet av *en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten* vilken har fått stor betydelse i praxis och för medlemsländerna. Rättfärdigandegrunden tillämpades för första gången 2005 i *Marks & Spencer* och har sedan dess varit en återkommande grund i EU-domstolens praxis.

Utifrån den redogörelse av rättsfall som behandlats ovan där grunden åberopats är det möjligt att se återkommande argumentationsmönster hos EU-domstolen. I mål såsom *Marks & Spencer*, *Lidl Belgium*, *X Holding* och *Holmen*, som alla rör resultatutjämning, hänvisar EU-domstolen till att vinster och förluster bör behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem. Det vore inte rimligt att bevilja ett skattesubjekt en skatteförmån när beskattningsrätt för detta saknas. I *Rewe* däremot, där grunden inte nådde framgång, talade EU-domstolen om att ett systematiskt nekande av en skatteförmån inte kunde accepteras. Var gränsen dras för när en lagstiftning anses utgöra ett systematiskt nekande är inte tydlig enligt min mening. I mål rörande exitbeskattning såsom *National Grid Indus* och *Oy A*, utgår istället EU-domstolen från *territorialitetsprincipen* sammankopplad med en tidsmässig komponent. En medlemsstat har med andra ord rätt att beskatta den verksamhet som bedrivits inom dess territorium innan ett skattesubjekt byter skatterättslig hemvist.

De diskussioner som förekommit i doktrin tycks vara eniga vad gäller tillämpningsområdet för rättfärdigandegrunden i de två nyss beskrivna gränsöverskridande situationerna. Skiljaktigheter uppstår dock vad gäller dess egentliga innebörd och hur betydelsefull den är.



Jag skulle vilja hävda att det än idag inte finns någon klar och precis definition av vad en *väl avvägd fördelningen av beskattningsrätten* faktiskt är. Det har i doktrin framförts att grunden hänvisar till vad som benämns BEPS i internationella sammanhang och att den tar hänsyn till var inkomster i själva verket upparbetas. Frågan är om det överhuvudtaget är möjligt att fastställa en sådan absolut definition såväl som att fastställa var värde skapas.<sup>223</sup>

Jag delar till viss del den åsikt att grunden kopplar samman till det som kallas BEPS. Rättfärdigandegrunder kan tillämpas om de är motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, varpå ett sådant bör vara att säkerställa att inkomster som upparbetats i en medlemsstat inte förflyttas eller att skattebasen urholkas. Bevarandet av *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* främjar delvis detta syfte, dels genom att tillförsäkra att vinster och förluster behandlas symmetriskt men också genom att beskatta orealiserade vinster när skattskyldiga byter skatterättslig hemvist.

Något som dessutom gör det svårt att försöka att fastställa *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrättens* precisa innebörd är den omständigheten att grunden i många mål har prövats i sällskap av andra rättfärdigandegrunder. Dels resulterar detta i en svårighet att bedöma vilken grund som väger tyngst, dels vilka grunder som med framgång kan åberopas i kombination med varandra. Denna utveckling som tagit fart från och med 2005 kan sägas ha mjukat upp EU-domstolens tidigare mer restriktiva ställning vad gäller rättfärdigandegrundernas tillämpningsområden. Vad denna plötsliga vändning beror på är en intressant fråga och skulle kunna utgöra en uppsats i sig.<sup>224</sup> Resultatet av denna uppmjukning torde emellertid kunna medföra en större möjlighet för medlemsstater att rättfärdiga fördragsstridiga nationella skatteregler, medföra en större dos självbestämmanderätt på den direkta beskattningens område.

Vidare, vad som diskuterats i avsnitt 5 är det inte alldeles självklart vad det är, eller om det är något, som skiljer rättfärdigandegrunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* från *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* och *skattesystemets inre sammanhang*. Enligt min uppfattning tjänar inte längre *territorialitetsprincipen* som en självständig

---

<sup>223</sup> Frågan om var värde produceras i en globaliserad och digitaliserad ekonomi är givetvis svår att besvara. Det ligger dock utanför uppsatsens ramar att problematisera detta närmare.

<sup>224</sup> För den som vill läsa om EU-domstolen och huruvida den påverkas av faktorer såsom en egen politisk agenda och medlemsstaternas vilja hänvisas till följande artikel skriven av Andreas Moberg. Moberg, *Member State Observations in the Preliminary Reference Procedure - Balancing Sovereignty in the "New Legal Order"*, Europarättslig tidsskrift, 2015.

rättfärdigandegrund. Utifrån den praxis som analyserats rörande exitbeskattning har den tillsammans med en tidsrelaterad komponent kunna rättfärdiga hinder men då i form av *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*. EU-domstolen har klargjort att en medlemsstat har rätt att beskatta inkomster vilka genererats inom territoriet den tid ett skattesubjekt haft skattemässig hemvist där. Detta är en likhet jag funnit grunderna emellan. I grund och botten tycks de båda, vad gäller exitbeskattning, syfta till att förhindra att beskattningsunderlag förflyttas mellan medlemsstater utan någon hänsyn till var sådant underlag upparbetats.

I kontrast till *territorialitetsprincipen* innefattar *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* fler än ett sätt vilket fördelning av beskattningsbehörigheterna mellan medlemsstater kan delas upp. EU-domstolen har erkänt att medlemsstater har behörighet att själva, genom överenskommelser och lösningar, komma överens om sina respektive skatteanspråk i form av skatteavtal. Vidare, har även en symmetrihänsyn ansetts ha betydelse för motiveringen av *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*. Dessa andra tillvägagångssätt att fördela beskattningsrätten ser jag inte nödvändigtvis som alltid oförenliga med det sätt vilket inbegrips i *territorialitetsprincipen*.

Jag tolkar inte de två rättfärdigandegrunderna som substantiellt olika saker utan en beskattning enligt *den skatterättsliga territorialitetsprincipen* omfattas även i grunden *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*. Den största skillnaden jag finner dem emellan är den omständigheten att den senare tycks inrymma fler sätt en fördelning av beskattningsrätten kan ske. Enligt min mening är således *territorialitetsprincipen* överflödig som separat rättfärdigandegrund eftersom dess rättsliga innehåll inryms inom *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* som är en mer mångfasetterad rättfärdigandegrund.

Förhållandet mellan *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* och *skattesystemets inre sammanhang* har sått många frågetecken. Min uppfattning är att det finns ett flertal likheter grunderna emellan men att de, trots det, inte går att likställa. EU-domstolen har, i diskussionen kring båda rättfärdigandegrunder, talat om en hänsyn till symmetri vilket kan bidra till en förvirring rörande deras tillämpningsområden. I rättsfall där *skattesystemets inre sammanhang* åberopats av medlemsstater har dock EU-domstolen påtalat kravet på ett direkt samband mellan en skattefördel och en korresponderande nackdel, rörande ett skattesubjekt inom en och samma beskattning. Något liknande uttalat krav finner jag inte i EU-domstolens argumentation rörande *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*. Emellertid tycks EU-domstolen, i mål

rörande resultatutjämnning och liknande situationer när den tillämpat förevarande grund, likväl i sin bedömning utgå från en länk mellan positiv och negativ inkomst. I *Timac Agro, K* och *Bevola* talade EU-domstolen om en symmetrisk behandling av överskott respektive underskott. Utöver denna hänsyn till symmetri har EU-domstolen, när den tillämpat *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten*, även yttrat att det ska finnas en risk att en skattskyldig fritt kan välja var den önskar göra underskott gällande eller det faktum att inkomster vilka upparbetats i en medlemsstat riskerar att förflyttas till en annan. Båda dessa ageranden skulle störa fördelningen av beskattningsrätten. Utan någon av dessa risker för handen, och med målet *Argenta* i åtanke, tror jag att det är svårt att, med framgång, åberopa förevarande grund.

Vidare, har EU-domstolen uttalat att kraven avseende de två sammanfaller vilket jag tolkar, i likhet med *Hilling*, som att de har överlappande tillämpningsområden. Speciellt tydligt blir detta i mål som *K* där *fördelningen av beskattningsrätten* ensam möjligtvis hade varit tillräcklig för att rättfärdiga de hindrande inkomstskattereglerna.

Den stora skillnaden mellan rättfärdigandegrunderna är, enligt min uppfattning, att *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* berör förhållandet mellan två medlemsstaters skattesystem, i kontrast till *skattesystemets inre sammanhang* vilken tar sikte på en medlemsstat och dess lagstiftning. I rättsfall såsom *Timac Agro, K* och *Bevola* där den tidigare ansetts kunna rättfärdiga fördragsstridiga nationella bestämmelser har omständigheterna berört två separata beskattningar och en risk att beskattningsunderlag förflyttas mellan dem på ett otillbörligt sätt. Vad rör den senare är det möjligt att, utifrån mål såsom *Krankenheim Wannsee, Kommissionen mot Belgien* och *Bevola*, urskilja att kravet på det direkta sambandet ska röra ett intern förhållande mellan en fördel och nackdel i skattehänseende. Vidare behöver det inte finnas en risk för att inkomster flyttar mellan medlemsstater utan syftet är snarare att inte urholka den egna lagstiftningen genom att endast bevilja en skattefördel. Av denna anledningen anser jag att det inte går att sätta likhetstecken mellan grunderna trots att både *den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten* och *skattesystemets inre sammanhang* i slutändan tycks söka att matcha en skatteförmån med en kompensation av lättnaden i form av skatt.

Enligt min mening har de tre rättfärdigandegrunderna åtminstone en gemensam, outtalad nämnare, var och en ämnar skydda medlemsstaternas skattebaser. Att motivet värna den egna skattebasen döljer sig bakom tvingande skäl av allmänintresse är inget häpnadsväckande i sig eftersom intäkter genom skatter är essentiellt i varje medlemsstat. Trots att EU-domstolen inte

godtagit grunder såsom att förhindra förlust av skatteintäkter kan dess tillämpning av ovan diskuterade rättfärdigande grunder indirekt sägas göra just detta. När allt kokar ner handlar det trots allt om medlemsstaternas suveränitet kontra de fria rörligheterna.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Författningar

Fördraget om Europeiska Unionen, C 326/13, 26.10.2012.

Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt, C 326/47, 26.10.2012.

### Övrigt offentligt tryck från EU

Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council, *Towards a more efficient and democratic decision making in the EU tax policy*, COM(2019) 8 final, Strasbourg, 15.1.2019.

## Litteratur och avhandlingar

Dahlberg, Mattias, *EU och svensk företagsbeskattning*, Stockholm: SNS Förlag, 2019.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 5 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2020.

Helminen, Marjaana, *EU Tax Law - Direct Taxation*, IBFD, 2019.

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida, *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 2011.

Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk Metodlära*, 2 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2018.

Roth, Elie S, *The Jurisprudence of the European Court of Justice on direct taxation and the rule of reason doctrine: Preserving consistency between the principles of community law and international taxation*, Diss., York University, 2007.

Schütze, Robert, *European Union Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2015.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper, *EU-skatte rätt*, 3 uppl., Uppsala: Iustus förlag, 2011.

Terra, Ben J.M och Wattel, Peter J., *European Tax Law - First Volume*, 7 uppl., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2018.

Weber, *Tax avoidance and the EC Treaty Freedoms: a study of the limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, The Hague: Kluwer, 2005.

## Artiklar

Bring, Ove, *Om Westfaliska fredens folkrättsliga betydelse: Några anteckningar vid ett 350-årsjubileum*, Svensk Juristtidning, nr. 9, 1998, s. 721-742.

Ceije, Katia och Hilling, Maria, *Aktuellt om EU-domstolens praxis - direkt beskattning*, Skattenytt, 2013, s. 710-714.

Cordewener, Axel, Kofler, Georg, och van Thiel, Servaas, *The clash between European freedoms and national direct tax law: public interest defences available to the Member States*, Common Market Law Review, nr. 46, 2009, s. 1951-2000.

Hilling, Maria, *Skatteavtalen i EG-domstolens praxis: Skatteavtalens förenlighet med EG-fördragets regler om fri rörlighet*, Svensk Skattetidning, nr. 10, 2008, s. 723-735.

Hilling, Maria, *Är det möjligt att utforma EU-förenliga skatteflyktsregler?*, Svensk Skattetidning, nr. 9, 2012, s. 754-772.

Lang, Michael, *2005 - en vändpunkt i EGD:s skattepraxis beträffande grundfriheterna?*, Svensk Skattetidning, nr. 10, 2010, s. 925-956.

Marres, Otto, *The Principle of Territoriality and Cross-Border Loss Compensation*, Intertax, Vol. 39, nr. 3, 2011, s. 112-125.

Moberg, Andreas, *Member State Observations in the Preliminary Reference Procedure - Balancing Sovereignty in the "New Legal Order"*, Europarättslig tidskrift, Vol. 18(4), 2015, s. 791-814.

Neyt, Robert och Peeters, Steven, *Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K*, EC Tax Review, nr 4, 2014, s. 64-75.

Pezzella, Domenico, *European Union - Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach*, European Taxation, 2014.

Poulsen, Martin, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of Tax Jurisdiction*, Intertax, Vol. 40, nr. 3, 2012, s. 200-211.

Påhlsson, Robert, *Om likhet inför skattelag*, Skattenytt, Vol. 54, nr. 11, 2004, s. 667-674.

Schön, Wolfgang, *European Union - Neutrality and Territoriality – Competing or Converging Concepts in European Tax Law?*, Bulletin for International Taxation, Vol. 69, nr. 4/5, 2015.

Ståhl, Kristina, *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, nr. 10, 2007, s. 575-594.

Vanistendael, Frans, *Cohesion: the phoenix rise from his ashes*, EC Tax Review, Vol. 14, nr 4, 2005, s. 208-222.

Weber, *An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as Justification*, EC Tax Review, nr 1, 2015, s. 43-54.

Äimä, Kristiina, *Överföring av ett utländskt fast driftställe inom ramen för EU:s fusionsdirektiv och grundläggande friheter*, Skattenytt, 2018, s. 581-600.

# Rättsfallsförteckning

## Rättsfall från EU-domstolen

C-26/62 *Van Gend en Loos*  
C-8/74 *Dassonville*  
C-120/78 *Cassis de Dijon*  
C-283/81 *CILFIT*  
270/83 *avoir fiscal*  
C-204/90 *Bachmann*  
C-330/91 *Commerzbank*  
C-80/94 *Wielockx*  
C-55/94 *Gebhard*  
C-107/94 *Asscher*  
C-250/95 *Futura Participations*  
C-336/96 *Gilly*  
C-311/97 *Royal Bank of Scotland*  
C-35/98 *Verkooijen*  
C-251/98 *Baars*  
C-436/00 *X och Y*  
C-168/01 *Bosal Holding*  
C-446/03 *Marks & Spencer*  
C-196/04 *Cadbury Schweppes*  
C-470/04 *N mot Inspecteur*  
C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*  
C-231/05 *Oy AA*  
C-414/06 *Lidl Belgium*  
C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*  
C-418/07 *Papillon*  
C-318/07 *Persche*  
C-540/07 *Kommissionen mot Italien*  
C-337/08 *X Holding*  
C-371/10 *National Grid Indus*  
C-250/08 *Kommissionen mot Belgien*  
C-350/11 *Argenta Spaarbank NV mot Belgische Staat*  
C-322/11 *K*  
C-164/12 *DMC*  
C-657/13 *Verder LabTec*  
C-388/14 *Timac Agro*  
C-292/16 *A Oy*  
C-382/16 *Hornbach-Baumarkt*  
C-650/16 *Bevola*  
C-575/17 *Sofina*  
C-608/17 *Holmen*



## **Generaladvokaters förslag till avgöranden**

Generaladvokat Juliane Kokotts förslag till avgörande den 30 mars 2006, mål C-470/04, *N mot Inspecteur*.

Generaladvokat Poiares Maduros förslag till avgörande den 31 maj 2006, mål C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*.

Generaladvokat Juliane Kokotts förslag till avgörande den 12 september 2006, mål C-231/05, *Oy AA*.

Generaladvokat Michal Bobeks förslag till avgörande den 14 december 2017, mål C-382/16, *Hornbach-Baumarkt*.

## **Övrigt källor**

[www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)