



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Thony Larsson

Gränslösa bemanningsföretag
inom Öresundsregionen

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Sture Bergström

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
VT 2004

Förord

Jag vill tacka mina handledare Sture Bergström och Anette Bruzelius för den värdefulla handledning som erhållits under arbetets gång. Vidare vill jag tacka Cristian von Ahlefeld för viktiga synpunkter i samband med opponering. Till sist vill jag även tacka Anna Oscarsson för visat tålamod.

Göteborg i Maj 2004

Thony Larsson

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
1 INLEDNING	2
1.1 Bakgrund	2
1.2 Syfte och metod	3
1.3 Avgränsningar	3
1.4 Disposition	3
2 NATIONELL RÄTT	5
2.1 De svenska reglerna	5
2.1.1 Skattskyldighet i Sverige	5
2.1.2 Obegränsad skattskyldighet	5
2.1.3 Begränsad skattskyldighet	6
2.1.4 SINK	6
2.1.5 Förslag till förändring av SINK	7
2.2 De danska reglerna	8
2.2.1 Skattskyldighet i Danmark	8
2.2.2 Obegränsad skattskyldighet	8
2.2.3 Begränsad skattskyldighet	9
2.2.4 Särsilt om gränsgångare	9
2.3 Dubbelbeskattningsavtal	9
2.4 OECD:s modellavtal	10
2.5 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet	12
2.5.1 Hemvistartikeln	12
2.5.2 Fördelningsartiklarna	13
2.5.3 Metodartikeln	13
2.5.4 Gränsgångare	13
2.5.5 Särskilt om bemanningsföretag	14
3 EG-RÄTTEN	16
3.1 Europarätten och nationell rätt	16
3.2 EG-rättens implikationer på svensk skatterätt	17
3.2.1 Diskrimineringsförbudet inom EG-rätten	17
3.2.2 Restriktionsförbud	18
3.2.3 Fri rörlighet för tjänster och personer	19
3.2.3.1 Fri rörlighet för tjänster	19
3.2.3.2 Fri rörlighet för personer	21
3.2.4 Rättfärdigande omständigheter	22

3.2.4.1	Undantag tillåtna i EG-fördraget	23
3.2.4.2	Rule of reason	23
3.2.4.3	Särskilt om diskriminering grundad på villkor i dubbel- beskattningsavtal	26
4	ANALYS OCH SLUTSATS	28
4.1	SINK	28
4.2	Montörregeln	29
4.3	Slutsats	30
	BILAGA A	32
	BILAGA B	33
	LITTERATURFÖRTECKNING	34
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	36

Sammanfattning

I Öresundsområdet pågår uppbyggandet av en transnationell region i syfte att uppnå en välståndsökning i regionen genom ett fördjupat ekonomiskt samarbete. Detta samarbete har inte varit smärtfritt, eftersom beskattningskonsekvenser av gränsöverskridande verksamhet i vissa fall har motverkat detta arbete. Frågan är då om länderna i tillräcklig mån har arbetat med att förutse och motverka de negativa konsekvenserna för att uppnå ett fördjupat ekonomiskt samarbete.

Ett bemanningsföretag är ett företag som hyr ut arbetskraft. Denna typ av verksamhet är särskilt viktig i länder med omfattande anställningsskydd och utgör ett mycket viktigt komplement till fast anställd personal då inhyrd arbetskraft ger företagen möjlighet att möta fluktuationer i behovet av arbetskraft utan att samtidigt dra på sig fasta kostnader. I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är uthyrd arbetskraft undantaget från montörregeln vilket leder till att svenska arbetstagare beskattas olika beroende på om de är uthyrda till ett danskt företag eller om de arbetar tillfälligt i Danmark. Detta förhållande är föremålet för denna uppsats och frågan är om detta förhållande utgör en otillåten begränsning av den europeiska gemenskapens fria rörlighet.

Uppsatsens slutsats är att beskattningskonsekvenserna för den arbetstagare som hyrs ut jämfört med den fast anställde i Sverige och Danmark i huvudsak är lika oavsett anställningsform. Det är främst två omständigheter som eventuellt kan anses begränsa den fria rörligheten, nämligen avsaknaden av möjlighet till avdrag vid tillämpning av SINK samt att uthyrning av arbetskraft inte omfattas av montörregeln i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Den omständighet att de svenska reglerna i SINK inte medger kostnadsavdrag samt personliga avdrag kan innebära att en person blir hårdare beskattad vid tillämpning av SINK än av IL, vilket kan anses utgöra en dold diskriminering. Enligt genomgången praxis från EG-domstolen framgår att den skattskyldige som till övervägande del har sin inkomst från arbetsstaten skall ha möjlighet att bli behandlad som en i arbetslandet bosatt person och att olika behandling av egna medborgare och utlänningar inte är tillåtet om olikbehandlingen inte kan rättfärdigas. Frågan är om diskrimineringen i SINK kan rättfärdigas. Endast argument om skattesystemets koherens har godtagits av EG-domstolen, men i och med utslaget i Danner torde medlemsstaternas möjlighet att nå framgång med denna invändning vara liten. I fallet Wallentin, som ännu inte har behandlats av EG-domstolen, skall SINK-reglernas överensstämmelse med EG-rätten bedömas.

EG-domstolen har i ett antal fall uttalat att dubbelbeskattningsavtal som överensstämmer med OECD:s modellavtal inte strider mot EG-rätten. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet skiljer sig dock från OECD:s modellavtal bl. a. genom att uthyrning av arbetskraft är undantaget från montörregeln i det nordiska avtalet. Detta innebär att en från Sverige under 183 dagar uthyrd arbetstagare skall beskattas i Danmark till skillnad från en arbetstagare med hemvist och inkomst från Sverige som utför arbete under kortare tid än 183 dagar i Danmark som skall beskattas i Sverige. Svenska jämförbara fall behandlas på så sätt med olika regler. För den enskilde arbetstagaren torde det vara mer administrativt betungande att beskattas i källstaten. Denna effekt kommer troligen att påverka rörligheten och konkurrensen för kortvarig arbetskraftsuthyrning negativt. I enlighet med EG-rätten föreligger restriktionsförbud gällande både fri rörlighet för personer och fri rörlighet för tjänster. De nordiska reglerna för beskattning av bemanningsföretag synes begränsa de friheter som åtnjuts genom EG-fördraget, i brist på rättspraxis gällande olik behandling av jämförbara nationella fall torde förfarandet dock inte strida mot EG-rätten. Inom unionen förhärskar paradigmet om att fri rörlighet och konkurrens kommer att öka gemenskapens välfärd genom lägre priser och bättre resursallokering. I medlemsstaterna utgör beskattningsrätten ryggraden för den nationella välfärden. I avsaknad av harmonisering och utjämningsventiler kommer sannolikt konflikten mellan gemenskapens välfärd och nationell välfärd att fortgå.

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I Öresundsområdet pågår uppbyggandet av en transnationell region i syfte att uppnå en välförbättring i regionen genom ett fördjupat ekonomiskt samarbete. Detta samarbete har inte varit smärtfritt, eftersom beskattningseksekvenser av gränsöverskridande verksamhet i vissa fall har motverkat detta arbete. Frågan är då om länderna i tillräcklig mån har arbetat med att förutse och motverka de negativa konsekvenserna för att uppnå ett fördjupat ekonomiskt samarbete.

Ett bemanningsföretag är ett företag som hyr ut arbetskraft. Denna typ av verksamhet är särskilt viktig i länder med omfattande anställningsskydd. I dessa fall ger bemanningsföretagen möjlighet för andra företag att möta fluktuationer i behovet av arbetskraft. Bemanningsföretagen är givetvis även en viktig del av arbetskraftutbudet i Öresundsregionen. I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är bemanningsföretag undantaget från montörregeln vilket leder till en annan beskattningssituation. SINK och det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har under de senaste åren varit under översyn. Den utredning som har sett över reglerna i SINK har inte utrett undantaget för montörregeln överhuvudtaget och har således inte föreslagit någon ändring av detta förhållande. Frågan är då hurvida den svenska lagstiftningen och dubbelbeskattningsavtalet påverkar bemanningsföretagens möjlighet att bedriva konkurrenskraftig verksamhet i Öresundsregionen.

Styrkeförhållandet mellan europarätten och nationell rätt uttrycks inte explicit i fördragen utan har definierats genom EG-domstolens praxis.¹ Enligt denna praxis har europarätten, på de områden där medlemsstaterna överlämnat kompetensen till unionen, företräde framför alla former av nationell lagstiftning. På skatteområdet har medlemsstaterna inte lämnat ifrån sig kompetens till unionen och staterna har därmed en exklusiv normgivningskompetens. Detta innebär att beskattning normalt regleras av den interna rätten samt eventuellt av ingångna dubbelbeskattningsavtal.² EG-domstolen erkänner medlemsstaternas exklusiva kompetens på skatteområdet, men har i sin praxis framhållit att medlemsstaterna måste respektera gemenskapsrätten vid sin lagstiftning även på områden som ligger utanför fördragen.³ Nationell lagstiftning får därmed inte strida mot eller försvåra uppfyllandet av den europeiska unionens mål, genom att hindra den fria rörligheten av varor, tjänster, personer och kapital. Fri etableringsrätt skall även råda inom unionen. Frågan är hurvida de svenska skattereglerna gällande bemanningsföretag begränsar de fördragsfästa friheterna i sådan mån att EG-domstolen skulle underkänna dessa.

¹ Bernitz, Kjellgren, Europarättens grunder, s. 77.

² Ståhl, Österman, Eg-skatterätt, s. 134.

³ Finns uppreat i praxis bl.a. mål C-118/96 p 21, *Safir*.

1.2 Syfte och metod

Syftet med denna uppsats är att utreda huruvida de svenska reglerna gällande beskattning av uthyrda arbetstagare begränsar de friheter som åtnjuts genom EG-fördraget. Vidare kommer jag att övergripande beskriva de svenska och danska reglerna om beskattning av bemanningsföretag, samt delar av dubbelbeskattningsavtalsrätten och det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

Begränsar de svenska skattereglerna gällande uthyrda arbetstagare de fördragsfästa friheterna som åtnjuts genom EG-fördraget?
Till vilken omfattning regleras den uthyrde arbetstagarens skattemässiga situation i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och i gällande nationell reglering av internationella förhållande?

I arbetet har använts sedvanlig juridisk metod, det vill säga genomgång och studie av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Den frågeställning som avhandlas i uppsatsen är inte särskilt väl belyst i doktrinen. Jag har därför valt att studera en bredare materia för att försöka dra allmängiltiga slutsatser som kan tillämpas på uppsatsens frågeställning.

1.3 Avgränsningar

Av utrymmesskäl kommer arbetet endast att behandla frågeställningar gällande personbeskattning. Detta arbete kommer vidare att begränsas till delar av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet samt OECD:s modellavtal. Slutligen kommer arbetet gällande europarättens implikationer på svensk skatterätt inte behandla fri rörlighet för varor och kapital eftersom dessa områden inte anses kunna klargöra frågeställningen ytterligare. I samband med fri rörlighet för personer kommer även etableringsfriheten att kortfattat att behandlas trots att detta ligger utanför syftet med uppsatsen. Anledningen till detta avsteg är att rättspraxis från detta område även format praxis även för andra friheter.

1.4 Disposition

Kapitel 2 Den interna skatterätten och dubbelbeskattningsavtalsrätten: I kapitlet beskrivs den svenska och danska regleringen samt dubbelbeskattningsavtalsrätten. Jag ämnar vidare redogöra för de diskussioner som fört inom doktrinen.

Kapitel 3 EG-rätt: I det här kapitlet går, för uppsatsens analys viktiga, EG-rättsliga principer igenom. Detta för att ge en bakgrund till

vad som generellt gäller för EG-rätten och dess förhållande till det icke harmoniserade skatterättsområdet.

Kapitel 4 **Analys och slutsats:** I det avslutande kapitlet avser jag sammanfatta och i viss mån analysera den förda debatten.

2 Nationell rätt

Den internationella skatterätten kan delas in i tre delar, nämligen intern internationell skatterätt, dubbelbeskattningsavtalsrätt och EG-rätt.⁴ Varje stat utformar den egna interna internationella skatterätten som skall tillämpas på skatterättsliga problem som har något samband med andra länder. De vanligaste anknytningsprinciperna som en stat kan grunda sina beskattningsanspråk på är domicilprincipen, källstatsprincipen och nationalitetsprincipen.

Domicilprincipen innebär att en person beskattas för alla sina inkomster i den stat där personen ifråga har sin hemvist, oberoende av var inkomsten är intjänad. Enligt källstatsprincipen har den stat varifrån inkomsten har sitt ursprung rätt att ta ut skatt, oavsett inkomsttagarens hemvist eller nationalitet. Nationalitetsprincipen innebär att staten grundar sitt beskattningsanspråk på personens medborgarskap oavsett hemvist.

2.1 De svenska reglerna

2.1.1 Skattskyldighet i Sverige

Den svenska skattelagstiftningen är främst samlad i Inkomstskattelagen⁵. Vid beskattningen av fysiska personer som är bosatta utomlands tillämpas i vissa fall också lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.⁶ Svensk beskattningsrätt baseras främst på domicilprincipen, men har även inslag av källstatsprincipen.⁷ IL har regler om både statlig och kommunal skatt. SINK bygger uteslutande på källstatsprincipen och reglerar endast skatt till staten.

2.1.2 Obegränsad skattskyldighet

Alla som är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här är enligt 3 kap 3 § IL obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det innebär att de beskattas för alla sina inkomster i Sverige oavsett varifrån inkomsten härrör.⁸ Med bosättningsrekvisitet avses personer som är folkbokförda i Sverige, har någon form av permanent bostad i landet och normalt tillbringar sin dygnsvila här. Att en i Sverige bosatt person har utländskt medborgarskap eller gör tillfälliga vistelser i utlandet påverkar inte bedömningen.⁹

⁴ Lars Pelin, *Internationell skatterätt - ur ett svenskt perspektiv*, s. 15.

⁵ Inkomstskattelag (1999:1229). I fortsättningen kallad IL.

⁶ I fortsättningen kallad SINK.

⁷ Lars Pelin, *Internationell skatterätt - ur ett svenskt perspektiv*, s. 113.

⁸ Från denna huvudregel finns vissa undantag, se 3 kap 9-12 §§ IL angående tidsbegränsade inkomster från utlandet.

⁹ Mattson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 30.

Obegränsat skattskyldiga är även de personer som inte är bosatta i riket men som stadigvarande vistas här. Det finns ingen exakt tidsangivelse i lagen som reglerar hur lång vistelsen skall vara för att anses stadigvarande. Den allmänna uppfattningen är dock att vistelsen måste överstiga en sammanhängande period om sex månader.¹⁰ Inte heller på denna punkt påverkar tillfälliga avbrott i vistelsen för semesterresor utomlands eller hemresor till familjen bedömningen av den svenska skattskyldigheten.

För att bedöma om en person som inte längre bor eller vistas i Sverige men som tidigare har varit bosatt här fortfarande är skattskyldiga i riket bedöms om personen fortfarande anses ha väsentlig anknytning till landet. I 3 kap 7 § IL finns ett antal anknytningsfaktorer angivna. Dessa faktorer har dock inte någon självständig betydelse i den mening att om en av dem föreligger så skall personen automatiskt anses som obegränsat skattskyldig. Först efter en samlad prövning av alla omständigheter kan bedömningen av huruvida en person har väsentlig anknytning till landet eller inte göras.¹¹

2.1.3 Begränsad skattskyldighet

Om en person inte kan anses skatterättsligt bosatt i Sverige är skattskyldigheten begränsad enligt 3 kap 17 § IL. Personen är i dessa fall endast skattskyldig för inkomster med särskild anknytning till Sverige och beskattningsanspråket grundar sig i dessa fall på källstatsprincipen.¹² Inkomstlagen näringsverksamhet och kapital beskattas enligt reglerna i IL. Av 3 kap 21 § IL framgår att inkomstlaget tjänst beskattas enligt SINK.

2.1.4 SINK

Skattskyldigheten enligt SINK föreligger för fysiska personer som är bosatta utomlands och uppstår sådan inkomst som enligt reglerna i SINK är skattepliktig. Om arbetsgivaren har sitt hemvist i Sverige eller är en juridisk person med fast driftställe här i landet skall skatten betalas in av arbetsgivaren. Om arbetsgivaren finns i utlandet är det den skattskyldige själv som skall betala in skatten. Det föreligger ingen deklarationsskyldighet för inkomster som skall beskattas enligt SINK.¹³ Den som önskar bli beskattad enligt reglerna i SINK skall lämna in en begäran om detta hos skattemyndigheten där arbetsgivaren är registrerad för inbetalning av skatt eller, om arbetsgivaren inte är registrerad i Sverige, till skattemyndigheten i Stockholm.

Särskild inkomstskatt tas ut med 25 %. Skattesatsen är avsedd att motsvara ett genomsnitt av kommunalskattesatserna (ca 30 %) med ett schabloniserat avdrag för kostnader. Detta innebär att arbetstagaren inte får göra avdrag för

¹⁰ SOU 2003:12 s. 119.

¹¹ Lars Pelin, *Internationell skatterätt - ur ett svenskt perspektiv*, s. 23.

¹² Lars Pelin, *Internationell skatterätt - ur ett svenskt perspektiv*, s. 34.

¹³ Mattson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 96.

kostnader hänförliga till intäktens uppkomst.¹⁴ Den som inte är bosatt i Sverige tillåts inte heller allmänna avdrag enligt 63 kap 2 § IL. Inte heller avdrag för ränteutgifter i inkomstslaget kapital tillåts, om dessa inte utgör en kostnad i detta inkomstslag enligt 42 kap 1 § 2 st IL.

Av 6 § SINK framgår vissa undantag från skatteplikt. Det vanligast förekommande undantaget är 183-dagarsregeln, även kallad montörregeln, som innebär att arbetstagare vid kortvarigt arbete i Sverige beskattas i bosättningslandet istället för i arbetslandet. Denna bestämmelse blir tillämplig om mottagaren av inkomsten har vistats i Sverige sammanlagt högst 183 dagar under en tolv månaders period och inkomsten inte har belastat en svensk arbetsgivare eller annan arbetsgivare med fast driftställe i Sverige.

2.1.5 Förslag till förändring av SINK

SINK har utsatts för en del kritik på grund av att lagen i vissa situationer har uppfattats som alltför fördelaktig för den skattskyldige medan den i andra fall har ansetts vara alltför ofördelaktig för den skattskyldige. Det är främst dagpendlare som i vissa fall har ansetts träffas av ogynnsamma villkor eftersom de bl. a. nekas avdrag för resekostnader. Under 2001 tillsattes därför en utredning med uppdrag att göra en översyn av SINK. Utredningens direktiv var för det första att utreda om inte vissa personer som för närvarande beskattas enligt SINK, nämligen personer som regelmässigt pendlar till Sverige från ett annat land men inte tillbringar sin dygnsvila i Sverige, bör jämföras med obegränsat skattskyldiga och därmed beskattas enligt IL. För det andra skulle utredningen undersöka om reglerna i SINK som hindrar arbetstagare att göra de avdrag som tillåts enligt IL kan innebära en diskriminering som strider mot reglerna om fri rörlighet för arbetstagare i EG-fördraget. Som lösning på problemet med dagpendlarna föreslog utredningen att, enligt dansk förebild, en begränsat skattskyldig person som arbetar i Sverige under en period på minst sex månader och normalt arbetar under minst tio dagar per månad skall beskattas enligt IL istället för SINK.¹⁵ Som lösning på avdragsfallet föreslog utredningen att en begränsat skattskyldig skall kunna välja att bli beskattad enligt IL istället för enligt SINK för att på så sätt ha rätt till samma avdragsmöjligheter som obegränsat skattskyldiga. Om arbetstagaren är medborgare i en stat inom EES-området och tjänar in minst 75 % av sin förvärvsinkomst i Sverige skall arbetstagaren även ha rätt till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag.¹⁶ Förslaget har ännu inte behandlats av riksdagen. De svenska reglerna i SINK kommer även att vara föremål för prövning i fallet Wallentin¹⁷, se vidare kapitel om fri rörlighet för personer 3.2.3.2.

¹⁴ Mattson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 79.

¹⁵ SOU 2003: 12 s. 123.

¹⁶ SOU 2003: 12 s. 149.

¹⁷ Mål C-169/03, *Wallentin*.

2.2 De danska reglerna

Detta arbete syftar inte till att uttömmande beskriva de danska reglerna kring beskattning av bemanningsföretag utan dessa kommer endast översiktligt att beskrivas nedan.

2.2.1 Skattskyldighet i Danmark

Den danska skattelagstiftningen är mer komplext strukturerad, då den till skillnad från den svenska, är utspridd över fler lagar. De danska personbeskattningsanspråken grundas främst i Kildeskatteloven (KSL), Kommunala inkomstskatteloven (KIL), Personskatteloven (PSL) och Statsskatteloven (SL). KSL reglerar inkomstbeskattning medan KIL reglerar skattskyldighet till kommunen och SL skattskyldighet till staten. PSL reglerar inkomstskatt för personer. De centrala delarna av dansk utlandsskatterätt återfinns i SL och KSL. Där fastslås att i dansk skatterätt tillämpas globalinkomstprincipen, vilket innebär att skattesubjektets totala inkomster och utgifter anses vara beskattningsunderlag oavsett hur dess blivit skattemässigt behandlade i utlandet.¹⁸ Denna princip lindras dock i de fall där dubbelbeskattningsavtal föreligger.

2.2.2 Obegränsad skattskyldighet

Reglerna kring skattskyldighet finns som ovan nämnts i KSL. En person är obegränsat skattskyldig om denne har sin bosättning i Danmark eller om personen uppehållit sig i landet under en period om sex månader^{19, 20}. KSL reglerar dock inte närmare definitionen av bosättning, utan i motiven hänvisas till definitionen i SL.²¹ Enligt denna finns flera kriterier vilka kan uppfylla bosättningsbegreppet. Innehav av åretruntbostad talar enligt motiven för att personen skall anses ha bosättning i landet. Även i de fall personen är i begrepp att bosätta sig t.ex. genom att ha hyrt bostad kan ses som bosättning i landet. I de fall personen förfogar över bostad i flera länder, skall det land där personen har sin egentliga hemvist vara avgörande för var bosättning skall anses vara. De kriterier som används vid denna bedömning är bl.a. familjens bostad och arbetsort. En obegränsat skattskyldigs beskattningsunderlag innefattar skattesubjektets totala inkomster och utgifter anses vara beskattningsunderlag oavsett hur dessa blivit skattemässigt behandlade i utlandet.

¹⁸ Michelsen, Aage, *International skatteret*, s. 22.

¹⁹ Kortvariga vistelser utomland t.ex. semester bryter inte kvalifikationstiden.

²⁰ 1§ lov om opkrævning af inkomstskat samt kommunal og amtskommunalejendomsvædiskat for personer m.v

²¹ Michelsen, Aage, *International skatteret*, s. 115.

2.2.3 Begränsad skattskyldighet

Begränsad skattskyldighet uppstår enligt 2 § KSL i de fall en person, som inte kan anses vara obegränsat skattskyldig, har inkomst från eller förmögenhet i Danmark.²² Skattskyldigheten föreligger även enligt KIL 9 § för kommunal inkomstskatt, där skattesatsen är ett medeltal av beskattningsårets kommunalskattesatser. Den skattskyldige har endast rätt till avdrag som är direkt relaterade till den skattepliktiga inkomsten i Danmark.²³

2.2.4 Särsilt om gränsgångare

I samband med EG domstolens avgörande i fallet Schumacker ändrades de danska reglerna för gränsgångare. Enligt 5A-D § KSL kan en begränsat skattskyldig under vissa förutsättningar välja att bli skattemässigt behandlad som en obegränsat skattskyldig. Förutsättningen för att den skattskyldige skall kunna utnyttja denna valmöjlighet är att minst 75 % av den samlade inkomsten²⁴ härrör från Danmark. I de fall den skattskyldige betraktas som obegränsat skattskyldig åtnjuter denne in princip samma möjlighet som en obegränsat skattskyldig till avdrag samt inkomstfördelning mellan makar.²⁵

2.3 Dubbelbeskattningsavtal

Internationell dubbelbeskattning kan uppkomma av flera orsaker. Eftersom en stat är suverän kan den därmed bestämma omfattningen av sin beskattningsrätt.²⁶ Det finns ingen folkrättslig begränsning i staternas beskattningsrätt men två huvudprinciper kan urskiljas, nämligen domicilprincipen och källstatsprincipen. Det vanligaste är att de olika länderna använder sig av båda dessa principer, vilket leder till att samma skatteobjekt hos skattesubjektet kan komma att beskattas av flera stater och därmed bli föremål för internationell dubbelbeskattning. Effekten är att personen blir föremål för en hårdare beskattning då flera stater har beskattningsanspråk på dennes inkomster. Denna effekt är i normalfallet inte önskvärd. För att förhindra eller lindra den internationella dubbelbeskattningen ingår staterna dubbelbeskattningsavtal.²⁷ Detta innebär att staterna genom folkrättsliga avtal avstår från delar av sina beskattningsanspråk och därmed mildrar effekterna av dubbelbeskattningen i syfte att ge en mer rimlig beskattningssituation för skattesubjektet.²⁸

²² Michelsen, Aage, *International skatteret*, s. 113.

²³ Michelsen, Aage, *International skatteret*, s. 174.

²⁴ Se avsnitt 2.2.1 angående globalinkomstprincipen.

²⁵ Michelsen, Aage, *International skatteret*, s. 140.

²⁶ Pelin, Lars, *En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal*, Skattenytt nr 5 1996 s. 1.

²⁷ Även om dubbelbeskattningsavtal saknas finns det enligt svensk rätt möjlighet till lindring genom avdrag eller avräkning, se Pelin, Lars, *Internationell skatterätt - ur ett svenskt perspektiv* s. 99f.

²⁸ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt - ur ett svenskt perspektiv*, s. 107.

2.4 OECD:s modellavtal

Den europeiska unionens medlemsstaters dubbelbeskattningsavtal följer i allmänhet OECD:s modellavtal men även bland andra stater har modellavtalet haft betydelse vid upprättande av dubbelbeskattningsavtal.²⁹ Upphovet till modellavtalet var en tilltagande problematik med internationell dubbelbeskattning samt behovet av en enhetlig reglering. Modellavtalet är inte bindande utan fungerar som rekommendation när staterna sluter avtal med varandra. Staterna har dock själva utvecklat modellavtalet och har haft möjlighet att reservera sig.³⁰ Sverige har t.ex. reserverat sig mot artiklarna 18 och 21 avseende pensioner och vissa livräntor vilket innebär att Sverige inte avser att efterge sin beskattningsrätt på dessa områden. Huruvida staten kan upprätthålla denna hållning eller inte beror på avtalssituationen med den andra staten.

Artikel 15³¹ innebär en fördelning av beskattningsanspråken gällande enskild tjänst mellan de avtalsslutande staterna. Artikel 15 gäller dock subsidiärt till artiklarna 16, 18 och 19 vilka reglerar styrelsearvode, pension och studerande. Huvudregeln för fördelningen innebär att beskattning skall ske där arbetet utförts oavsett hemvist. Artikel 15 skall inte tillämpas på korttidsarbete³² under förutsättning att ersättningen utgår från arbetsgivare i den andra staten eller från fast driftställe eller anordning i den andra staten. Även ersättning för arbete ombord på skepp eller luftfartyg som skall beskattas i den avtalsstat där företaget har sin verkliga ledning undantas. Om stat A och B har ingått ett dubbelbeskattningsavtal enligt ovan och företag 1 i land A hyr ut arbetskraft till företag 2 i land B skall beskattning, i enlighet med huvudregeln, ske i land B eftersom arbetet utförs där. Om anställningens omfattning understiger 183 dagar inträder dock undantagsregeln, vilket innebär att beskattning skall ske i land A.

Undantagsregeln inbjuder till missbruk genom s.k. internationell uthyrning av arbetskraft. Ett sådant förfarande baseras på ett skenbart förhållande av arbetskraftsuthyrning och grunden är att tillförsäkra sig fördelar genom skillnader i beskattning mellan länderna. Om den lokale arbetsgivaren t.ex. rekryterar utländsk arbetskraft genom en utländsk förmedlare som utger sig för att vara en arbetsgivare som hyr ut arbetskraft till den verkliga arbetsgivaren (den lokale arbetsgivaren) försöker man få undantaget att bli tillämpligt och därigenom uppnå skattebefrielse i den stat arbetet utförs.³³ I enlighet med kommentaren till modellavtalet kan man förhindra problematiken med s.k. internationell arbetskraftsuthyrning genom att tolka uttrycket ”arbetsgivare” mot bakgrunden i artikel 15 p. 2 i modellavtalet.

²⁹ OECD:s medlemsstater är bl. a. EU:s stater samt Australien, Island, Japan, Kanada, Nya Zeeland, Norge, Schweiz och USA, utförlig lista återfinns på www.oecd.org.

³⁰ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt - ur ett svenskt perspektiv*, s. 160.

³¹ Artikel 15 är den reglering som kan få betydelse för bemanningsföretag. För artikeln i fulltext se bilaga A.

³² 183 dagars period som inte får överskridas under en period om 12 månader som inte börjar eller slutar under det aktuella beskattningsåret.

³³ Francke, J. Skurnik, H, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, s. 173.

Innebörden av uttrycket ”arbetsgivare” har inte definierats i modellavtalet men skall enligt kommentaren tolkas så att arbetsgivaren är den person som innehar rättigheterna till det arbete som utförs och som samtidigt har ansvar för utfört arbete och tar de risker som är förenade med detta. Det framhålls vidare att det faktiska förhållandet bör ha företräde framför anställningsformen, vilket innebär att omständigheterna i det enskilda fallet skall avgöra vilken av parterna, förmedlaren eller brukaren, som utövar den verkliga arbetsgivarfunktionen. Det är upp till de avtalsslutande staterna att forma de villkor som avgör vem av parterna som skall anses vara arbetsgivare i enlighet med artikel 15 p. 2. Vid bedömningen av vem av de olika aktörerna som skall anses utgöra arbetsgivaren kan, förutom de kriterier som nämns i artikel 15, ytterligare omständigheter vara vägledande. Följande omständigheter nämns i kommentaren:

1. Uthyraren bär inte ansvaret eller risken för arbetsresultatet
2. Brukaren har rätten att instruera arbetstagaren
3. Arbetet utförs på en arbetsplats som brukaren kontrollerar och har ansvar för
4. Ersättningen till uthyraren beräknas på grundval av använd tid eller det finns på annat sätt ett samband mellan denna ersättning och arbetarens lön
5. Verktyg och materiel ställs till arbetstagarens disposition huvudsakligen av brukaren
6. Antalet arbetstagare och deras kvalifikationer bestäms inte ensidigt av uthyraren

Modellavtalet kan genom sin flexibla lösning, underlätta för avtalsslutande stater att beivra s.k. internationell arbetskraftsuthyrning.

I svensk praxis finns bland annat *Brynäsfallet*³⁴, vilket behandlar frågan om arbetstagare skall anses vara uthyrda av bemanningsföretag eller anställda av företaget där arbetet utförts. I fallet var utländska ishockeyspelare enligt avtal uthyrda av Nordic Star Limited, som var ett utländskt företag med hemvist på Isle of Man, till en svensk idrottsförening. Skattemyndigheten ansåg i fallet att detta förhållande endast var skenbart och syftade till att undgå beskattning, och att arbetskraften skulle därmed anses anställd direkt av idrottsföreningen. Regeringsrätten använde i sitt avgörande bl.a. OECD:s modellavtal samt kommentaren till detta för att avgöra frågan huruvida Nordic Star Limited skulle anses utgöra bemanningsföretag. Regeringsrätten framhöll att kommentaren endast är en rekommendation för tillämpning av dubbelbeskattningsavtal samt att helhetsbilden är avgörande.

Regeringsrätten fortsatte sitt resonemang med att påtala att ovan nämnda kriterier har sin givna betydelse och att bristande uppfyllelse av något eller några av dem kan utgöra argument mot att anse att ett anställningsförhållande föreligger mellan uthyrare och arbetstagare. I fallet konstaterade Regeringsrätten att några av kriterierna var uppfyllda så som t.ex. rätten för brukaren att ge instruktioner samt att brukaren tillhandahållit material och utrustning. Vid en helhetsbedömning ansåg dock

³⁴ RÅ 2001 ref 50.

Regeringsrätten att Nordic Star Limited mer fungerade som förvaltare av spelarnas inkomst än som arbetsgivare. Nordic Star Limited ansågs i enlighet med detta inte vara ett bemanningsföretag och spelarna ansågs vara anställda direkt av idrottsföreningen.

2.5 Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet införlivades i svensk rätt i och med lagen om det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.³⁵ Avtalet omfattar beskattningsrätten mellan bl. a. Danmark och Sverige och syftar till att lindra och i viss mån undanröja effekterna av dubbelbeskattning mellan avtalsslutande stater. Av artikel 2 framgår vilka skatter som omfattas av avtalet. För Sveriges del omfattas bl. a. statlig och kommunal inkomstskatt samt SINK. De danska skatter som omfattas av avtalet är bl. a. inkomstskatten till staten, den kommunala inkomstskatten och den amtskommunala inkomstskatten. Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet följer i stor utsträckning den struktur som finns i OECD:s modellavtal, men vissa avvikelser finns. Dessa är mestadels av formell karaktär och beror på att OECD:s modellavtal är avsett att tillämpas mellan två avtalsparter, medan det nordiska dubbelbeskattningsavtalet har flera avtalsparter.³⁶

2.5.1 Hemvistartikeln

Vid tillämpning av det nordiska dubbelbeskattningsavtalet är det viktigt att först och främst avgöra var personen skall anses ha sitt hemvist. Fördelningen av beskattningsrätten sker med utgångspunkt i de hemvistregler som intagits i dubbelbeskattningsavtalet och vid tillämpningen av avtalet kommer en av staterna att utses vara hemviststat och en källstat. I det nordiska dubbelbeskattningsavtalet finner man definitionen av hemvist i artikel 4. I första hand bestäms hemvisten av de inblandade staternas interna rätt. Om båda staterna anser att personen har hemvist i den egna staten tillämpas artikel 4 p. 2 för att avgöra vilken stat som är hemviststat och vilken som är källstat. Enligt punkten 2 a skall en person anses ha hemvist i den stat där personen har en bostad som står till hans förfogande. För det fall skattesubjektet har bostad i flera stater skall han anses ha hemvist i den stat där hans centrum för levnadsintressen finns. Vid tillämpning av bestämmelsen görs således en helhetsbedömning av personens faktiska förhållanden så som familj, arbete, kulturell och social anknytning.³⁷ Om personens hemvist inte kan fastslås enligt punkten 2 a skall personen enligt punkten 2 b anses ha hemvist i den stat där han stadigvarande vistas. Om han stadigvarande vistas i mer än en stat anses han enligt punkten 2 c ha sitt hemvist i den stat han är medborgare i. Om inte heller medborgarskap kan avgöra frågan om hemvist får berörda stater i sista hand avgöra frågan genom en ömsesidig överenskommelse. Bedömningen av var personen skall anses ha sitt hemvist är som nämnts

³⁵ Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

³⁶ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, s. 198.

³⁷ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, s. 165.

ovan mycket viktig för staterna då den stat som enligt definitionen bedöms vara hemviststat som regel får en mycket vidsträckt beskattningsrätt.

2.5.2 Fördelningsartiklarna

I artiklarna 6-21 regleras på vilket sätt beskattningsrätten skall fördelas mellan avtalsstaterna. Av fördelningsartiklarna kommer endast den för uppsatsen relevanta artikeln, artikel 15³⁸, att beskrivas. Artikel 15 följer i huvudsak OECD:s modellavtal. Av artikel 15 framgår hur beskattningsanspråken för enskild tjänst mellan de avtalsslutande staterna skall fördelas. Artikeln gäller dock subsidiärt till artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 vilka reglerar bl. a. styrelsearvode, pension och studerande. Huvudregeln för fördelningen är att beskattning skall ske där arbetet utförts oavsett hemvist. I vissa fall undantas korttidsarbete, det vill säga de fall då arbetstagaren utför arbetet i en annan stat än hemviststaten under en tidsperiod som inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. Undantaget gäller när ersättningen utgår från arbetsgivare som inte har hemvist i den stat där arbetet utförs och dessutom i fall när ersättningen inte utgår från fast driftställe eller anordning i den staten. Även ersättning för arbete ombord på skepp eller luftfartyg, vilken skall beskattas i den avtalsstat där företaget har sin verkliga ledning, undantas. Undantaget är till skillnad från OECD:s modellavtal inte tillämpligt i fråga om uthyrning av arbetskraft.

2.5.3 Metodartikeln

Det finns olika metoder för att undvika dubbelbeskattning. Av artikel 25 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet framgår hur dubbelbeskattning skall undanröjas i de fall flera avtalsslutande stater har beskattningsanspråk på skattesubjektet. I avtalet mellan de nordiska staterna tillämpas främst exemptionmetoden. Denna metod innebär att den del av inkomsten som källstaten har rätt att beskatta skall undantas från beskattning i hemviststaten. Metoden kan tillämpas med eller utan progression.³⁹ Eftersom denna metod i vissa fall kan innebära att viss arbetsinkomst helt undantas från beskattning tillämpas även subject to tax-regler subsidiärt i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Denna metod innebär att om den situationen uppstår att den stat som enligt avtalet tillerkänns beskattningsrätten på grund av intern lagstiftning saknar möjlighet att utöva beskattningsrätten övergår denna rätt till den andra staten.⁴⁰

2.5.4 Gränsgångare

När två stater gränsar mot varandra förekommer det inte sällan att arbetstagare bor på ena sidan gränsen och arbetar på den andra sidan. För

³⁸ För artikel 15 i fulltext se Bilaga B.

³⁹ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, s. 184.

⁴⁰ Pelin, Lars, *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, s. 199.

dessa personer, s.k. gränsgångare, finns särskilda regler för inkomstbeskattnig. För Sveriges del förekommer gränsgångarregler i förhållande till Finland och Norge. Reglerna innebär att arbetstagare som regelmässigt uppehåller sig i ett land, men förvärvar sin inkomst i ett annat land, beskattas i hemvistlandet. Den skatteskyldige anses regelmässigt uppehålla sig i en stat om han minst en gång i veckan vistas i sin fasta bostad om vistelsen omfattar två dagar.⁴¹ Tidigare gällde liknande gränsgångarregler även gentemot Danmark. Reglerna upphörde att gälla i och med ett särskilt avtal mellan Sverige och Danmark 1996. Detta innebär att även gränsgångare beskattas i det land arbetet utförs i enlighet med huvudregeln i artikel 15.⁴² För personer som före ändringen, och alltså sedan dess, uppfyller tidigare gällande gränsgångarkriterier gäller reglerna fortfarande. Som redogjorts för ovan är dessa regler under utredning.

2.5.5 Särskilt om bemanningsföretag

Som nämnts ovan skiljer sig det nordiska dubbelbeskattningsavtalet från OECD:s modellavtal bl. a. genom att det i det nordiska avtalet finns ett undantag avseende uthyrning av arbetskraft som inte finns i OECD:s modellavtal. Denna regel stadgar att den s.k. montörregeln inte skall tillämpas när det är fråga om uthyrd arbetskraft. Om ett företag i Sverige hyr ut arbetskraft till ett företag i Danmark skall beskattningen, enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, ske i Danmark eftersom arbetet utföres där. Eftersom undantaget om korttidsarbete inte gäller skall inkomsten beskattas i Danmark.

Definitionen av när en arbetstagare skall anses uthyrd framgår av protokollet till dubbelbeskattningsavtalet. Därav framgår att en arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat anses uthyrd när han ställs till förfogande för att utföra arbete i annans verksamhet i annan avtalsslutande stat. Detta förutsatt att uppdragsgivaren har hemvist eller fast driftställe i den andra staten och att uthyraren inte har ansvar för och inte heller står risken för arbetsresultatet. Vid bedömningen skall enligt protokollet en samlad bedömning göras och man skall särskilt beakta om uppdragsgivaren ansvarar för den övergripande arbetsledningen, om arbetet utförs på en arbetsplats som disponeras av uppdragsgivaren och som denne har ansvar för, huruvida ersättningen till uthyraren beräknas efter den tid som gått åt eller på annat sätt, om uppdragsgivaren tillhandahåller den största delen av arbetsredskap och material samt att uthyraren inte ensidigt bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer dessa skall ha. I stort sätt samma villkor förekommer i kommentaren till OECD:s modellavtal, men används för att begränsa möjligheten till missbruk av montörregeln genom skenbara uthyrningsförhållanden medan villkoren i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet används för att utreda huruvida undantagsregeln är tillämplig.

⁴¹ Protokollet till det nordiska dubbelbeskattningsavtalet, VI till artiklarna 15 och 19. Protokollet finns intaget sist i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.

⁴² Pelin, Lars, *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, s. 200.

De svenska reglerna i SINK korrelerar dock inte med undantaget gällande bemanningsföretag i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet.⁴³ I enlighet med avtalet skall, som ovan nämnts, en person uthyrd från Danmark till Sverige understigande en tidsrymd av 183 dagar inte omfattas av montörregeln och således tillfaller beskattningsrätten Sverige. I enlighet med 6 § SINK framgår dock att montörregeln är tillämplig vilket innebär att arbetstagare vid kortvarigt arbete i Sverige undantas från skatteplikt.⁴⁴ Detta innebär att Sverige enligt intern rätt inte har möjlighet att nyttja den beskattningsmöjlighet som påbjuds av dubbelbeskattningsavtalet. Den enskilde kommer dock inte att undgå beskattning då subject to tax-regler gäller subsidiärt i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Detta innebär att Danmark enligt avtalet tillerkänns beskattningsrätten då Sverige på grund av intern lagstiftning saknar möjlighet att utöva beskattningsrätten.⁴⁵

⁴³ Rättsnytt/00/0005.

⁴⁴ Se kapitel 2.1.4 SINK.

⁴⁵ Se även kammarrättens i Stockholms avgörande i mål 1365-2001.

3 EG-rätten

3.1 Europarätten och nationell rätt

För att ge en relevant bild av europarätten, måste dess samband med nationell rätt belysas. Gemenskapsrätten är en självständig rättsordning, men samtidigt är den en del av varje medlemsstats rättsordning. Medlemsstaterna är förpliktigade att tillämpa och ge effekt åt gemenskapsrättens regler och principer. Styrkeförhållandet mellan europarätten och nationell rätt uttrycks inte explicit i fördragen utan har definierats genom praxis från EG-domstolen.⁴⁶ I enlighet med denna är gemenskapsrätten ett överordnat rättssystem som genom implementering även blir en del av de nationella rättssystemen, vilket skapar rättigheter och skyldigheter även för enskilda. Detta innebär att de enskilda staterna avtalsvis har begränsat sin suveränitet genom att överlåta en del maktbefogenheter till gemenskapen.

Principen om EG-rättens företräde vaskades först fram genom det viktiga rättsfallet *Van Gend en Loos*⁴⁷, där domstolen förklarade att medlemsstaterna har begränsat sin suveränitet och att staterna genom gemenskapsrätten skapat ett regelverk som är tillämpligt på både staterna själva och deras medborgare. Denna ståndpunkt upprepades senare i fallet *Costa mot ENEL*⁴⁸, där domstolen förklarade att EG-fördraget vid sitt ikraftträdande skapade en egen rättsordning som har blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar och vars regler de nationella domstolarna är skyldiga att tillämpa.

EG-domstolens praxis innebär att det inte är möjligt för medlemsstaterna att genom senare tillkommen nationell lagstiftning åsidosätta gemenskapsrätten.⁴⁹ Denna ståndpunkt utvecklades senare genom *Internationale Handelsgesellschaft*⁵⁰ där domstolen förklarade att gemenskapsrätten har företräde framför alla former av nationell lagstiftning. Domstolen har i senare praxis⁵¹ förklarat att medlemsstaterna saknar behörighet att lagstifta i strid med gemenskapsrätten.⁵²

Enligt EG-domstolens praxis har europarätten företräde framför nationell rätt, eftersom detta är en viktig förutsättning för ett meningsfullt samarbete mellan medlemsstaterna. Det faktum att nationell rätt närmast kan ses som sekundärrätt på de områden där medlemsstaterna överlämnat kompetensen till unionen har periodvis skapat spänningar inom unionen. Framförallt har

⁴⁶ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 77.

⁴⁷ Mål C-26/62, *Van Gend en Loos*, ECR [1963] s. 1.

⁴⁸ Mål C-6/64, *Costa mot ENEL*, ECR [1964] s. 585.

⁴⁹ Craig, de Burca, *EU Law*, s. 259.

⁵⁰ C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, ECR [1970] s. 1125.

⁵¹ C-106/77, *Simmenthal*, ECR [1978] s. 629

⁵² Craig, de Burca, *EU Law*, s. 261.

författningsdomstolarna i Tyskland och Italien framfört invändningar mot europarättens företrädare då gemenskapen saknat skydd för grundläggande mänskliga rättigheter.⁵³ I avsaknad av detta skydd menade författningsdomstolarna att man inte kunde sätta grundlagarna ur spel genom att ge gemenskapsrätten företräde. Gemenskapen har härefter utvecklat rättsprinciper till skydd för grundläggande mänskliga rättigheter för att på så vis säkerställa europarättens företräde.⁵⁴ Den tyska författningsdomstolen har i de så kallade *Solange-målen* fastställt att de inte kommer att pröva gemenskapsrätten i förhållande till konstitutionen så länge gemenskapen garanterar de mänskliga rättigheterna.⁵⁵ Det innebär att gemenskapsrättens företräde numera kan anses vara accepterad så länge gemenskapen säkerställer ett fullgott skydd för mänskliga rättigheter.⁵⁶

3.2 EG-rättens implikationer på svensk skatterätt

På skatteområdet har medlemsstaterna inte lämnat ifrån sig kompetens till unionen och staterna har därmed en exklusiv normgivningskompetens. Detta innebär att beskattning normalt regleras av den interna rätten samt eventuellt ingångna dubbelbeskattningsavtal.⁵⁷ EG-domstolen erkänner medlemsstaternas exklusiva kompetens på skatteområdet, men har i sin praxis framhållit att medlemsstaterna måste respektera gemenskapsrätten vid sin lagstiftning även på områden som ligger utanför fördragen.⁵⁸ Nationell lagstiftning, på exempelvis skatteområdet, får därmed inte strida mot eller försvåra uppfyllandet av den europeiska unionens mål, genom att hindra den fria rörligheten av varor, tjänster, personer och kapital. Fri etableringsrätt skall även råda inom unionen. Grunden för EG-domstolens synsätt återfinns främst i de allmänna rättsprinciperna.

3.2.1 Diskrimineringsförbudet inom EG-rätten

I artikel 12 i EG-fördraget stadfästas likabehandlingsprincipen, vilken innebär att varje form av diskriminering baserad på nationalitetsskäl är förbjuden. Detta grundläggande förbud fylls ut med mer precist utformad reglering inom olika områden.⁵⁹ Att varje form av diskriminering baserad på nationalitetsskäl är förbjuden är avgörande för att den gemensamma inre marknaden skall fungera. Diskriminering uppkommer när olika regler tillämpas vid jämförbara situationer eller när samma regel tillämpas i ej

⁵³ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 82.

⁵⁴ Unionsfördraget artikel 6.2.

⁵⁵ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 82.

⁵⁶ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 83.

⁵⁷ Ståhl, Österman, *Eg-skatterätt*, s. 134.

⁵⁸ Finns upprepat i praxis bl.a. C-118/96 p 21.

⁵⁹ Craig, de Burca, *EU Law*, s. 364.

jämförbara situationer.⁶⁰ I EG-domstolens praxis framgår att det som regel föreligger ej jämförbara förhållanden för direkta skatter, mellan de personer som är och de som inte är bosatta i en viss stat. Det föreligger enligt EG-domstolen vanligtvis objektiva skillnader gällande inkomstkälla, den berördes förmåga att erlagga skatt samt personliga och familjemässiga förhållanden.⁶¹ Det finns dock en skyldighet för medlemsstaten att i det enskilda fallet utreda huruvida det föreligger jämförbara förhållanden.⁶² Likabehandlingsprincipen har av EG-domstolen förklarats ha självständig direkt effekt.⁶³ Den kan därav tillämpas direkt utan att stödja sig på mer precist utformade fördragsbestämmelser om diskriminering.⁶⁴ Det är inte bara öppen diskriminering som är förbjuden, utan även dold diskriminering inryms i förbudet.⁶⁵

Dold diskriminering innebär att till synes icke-diskriminerande regler får diskriminerande effekter, vilket kan uppstå om en lagregel gör åtskillnad mellan människor på andra grunder än vad som enligt gemenskapsrätten är förbjudet, men ändå får motsvarande konsekvenser. Exempelvis kan dold diskriminering innebära att en medlemsstat beskattar personer olika beroende på om de har hemvist i staten eller ej.⁶⁶ Det kan även innebära att inkomster och utgifter relaterade till utlandet särbehandlas negativt, vilket leder till en indirekt diskriminering om denna särbehandling främst drabbar utländska subjekt.⁶⁷

Det finns även en ytterligare form av diskriminering nämligen omvänd diskriminering. Denna omfattar de fall där en medlemsstat behandlar sina egna medborgare sämre än andra medlemsstaters medborgare. Denna typ av diskriminering begränsas i interna situationer inte av gemenskapsrätten, eftersom denna typ av diskriminering inte utgör något hinder för handelsutbytet inom unionen.⁶⁸ I de fall där omvänd diskriminering begränsar medborgarnas möjlighet att utnyttja den rätt till fri rörlighet fördraget erbjuder, har EG-domstolen ansett dessa utgöra förbjudna restriktioner som strider mot med gemenskapsrätten.

3.2.2 Restriktionsförbud

EG-rätten bygger på en allmän lojalitetsprincip som stadfästs i artikel 10 i EG-fördraget, vilken förpliktigar medlemsstaterna att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördraget fullgörs. Medlemsstaterna skall vidare underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs genom att avstå från åtgärder som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Dessa förpliktelser har fått stor

⁶⁰ Mål C-279/93, *Schumaker*, REG [1995] s. 225.

⁶¹ Mål C-80/94, *Wielockx*, REG [1995] s. I-2493.

⁶² Mål C-107/94 *Asscher*, ECR [1996] s. I-3089.

⁶³ Mål C-92/92, *Phil Collins*, ECR [1993] s. I-5145

⁶⁴ Craig, de Burca, *EU Law*, s. 364ff.

⁶⁵ Mål C-152/73 *Sotgiu*, ECR [1974] s. 153.

⁶⁶ Mål C-175/88 *Biehl*, ECR [1990] s. I-1779.

⁶⁷ Mål C-204/90, *Bachmann*, [1992] ECR I-249

⁶⁸ Mål C-112/91 *Werner*, ECR [1993] s. I-429 och Mål C-134/94 *Esso Española*, ECR [1995] s. I-4223.

betydelse som grundläggande normer genom att EG-domstolen tillämpar artikel 10 som en självständig grund för medlemsstaternas skyldigheter inom gemenskapen.⁶⁹ Medlemsstaterna måste vidta alla nödvändiga åtgärder för att uppfylla sina förpliktelser enligt fördraget eller sekundärrätten. Därav skall nationella åtgärder och nationell lagstiftning vara i överensstämmelse med gemenskapsrätten. Vidare skall den nationella domstolen, vid tillämpningen av nationell rätt och i synnerhet av de bestämmelser i en nationell lag som har införts särskilt för genomförandet av ett direktiv, vara skyldig att tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte. Detta brukar kallas fördragskonform tolkning.⁷⁰ Handlande i strid med lojalitetsprincipen kan i sig utgöra ett självständigt fördragsbrott.⁷¹

Av EG-domstolens praxis och av lojalitetsplikten framgår att det, utöver de inskränkningar som stadgas direkt i fördraget även finns ett restriktionsförbud. Restriktionsförbudet innebär att åtgärder som, utan att vara diskriminerande, hindrar eller försvårar den fria rörligheten är förbjudna. Detta förbud kompletterar EG-rättens grundläggande diskrimineringsförbud genom att det även är tillämpligt på landets egna medborgare. Restriktioner kan innebära att medlemsstaten hindrar eller försvårar för landets egna medborgare att genomföra gränsöverskridande åtgärder.⁷²

3.2.3 Fri rörlighet för tjänster och personer

De delar av fördragen som tillämpats vid nationella skatteregler med diskriminerande effekt rör främst de fyra friheterna. Dessa friheter är grunden för att uppnå den inre marknaden. Artiklarna avseende fri rörlighet har av EG-domstolen bedömts ha direkt effekt i medlemsstaterna.

3.2.3.1 Fri rörlighet för tjänster

Enligt artikel 49 skall det inom gemenskapen finnas fri rörlighet för tjänster, och inskränkningar i denna frihet är förbjudna. Som tjänst anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer.⁷³ Definitionen av tjänst är med andra ord negativt bestämd och som regel skall man pröva om någon av de övriga friheterna är tillämpliga innan reglerna om tjänst används. För att bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster skall bli tillämpliga krävs dels att den som tillhandahåller tjänsten är medborgare i ett EU-land och dels är etablerad inom unionen.⁷⁴

⁶⁹ Mål C-374/89, *Commission v. Kingdom of Belgium*, ECR [1991] s. I-367.

⁷⁰ Mål C-14/83, *Sabine von Colson*, ECR [1984] s. 1891.

⁷¹ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 100.

⁷² Ståhl, Österman, *Eg-skatterätt*, s. 85.

⁷³ Ståhl, Österman, *Eg-skatterätt*, s. 76.

⁷⁴ Med EU-medborgare avses även juridiska personer med säte, huvudkontor eller huvudsaklig verksamhet inom unionen och som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning.

Gränsdragningen blir framförallt problematisk vad gäller skillnaden mellan tjänst och etablering, men man menar vanligtvis att etablering avser fall där verksamheten är av mer varaktig karaktär, t ex genom att ett dotterbolag eller en filial har öppnats. Artikel 49 reglerar inte enbart diskriminering av tjänster från andra medlemsstater, utan tar även sikte på restriktionsförbud, dvs. nationella regler som av andra anledningar inskränker den fria rörligheten även för egna medborgare.⁷⁵

Medlemsstaternas skattereglers överensstämmelse med bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster har prövats av EG-domstolen i ett flertal fall. I rättsfallet *Bachmann*⁷⁶, som gällde avdrag för försäkringspremier, medgav den belgiska skatterätten endast avdragsrätt om det var sannolikt att utfallande belopp beskattades i Belgien. EG-domstolen konstaterade att det fanns ett samband mellan avdragsrätt och skatteplikt i och med att det vid avdragsrätt förelåg skattskyldighet men då avdrag inte medgavs undantogs utfallande belopp från skatteplikt. EG-domstolen förklarade att den belgiska regleringen var instiftad av objektiva rättfärdigande grunder med hänvisning till skattesystemets koherens. Domstolen godtog alltså att det inte fanns några andra möjligheter för den belgiska staten att säkerställa att godkända avdrag återfördes till beskattning i samma land.⁷⁷ De objektiva godtagbara skälen får dock aldrig bestå av allmän ekonomisk hänsyn.

Rättsfallet *Safir*⁷⁸ gällde huruvida svenska bestämmelser om avkastningsskatt på pensionsmedel var förenliga med gemenskapsrätten. Enligt svensk lag var försäkringsbolag som var etablerade i Sverige, och inte försäkringstagaren, skyldiga att betala skatt utifrån en schablonmässigt beräknad avkastning. Sparande i kapitalförsäkringar tecknade utomlands beskattades fram till 1996 direkt av försäkringstagaren och skatten baserades på försäkringspremiernas storlek. Det fanns dock möjlighet till nedsättning i de fall försäkringstagaren kunde visa att försäkringsbolagets beskattning i hemvistlandet var likvärdig med beskattningen av försäkringsbolag etablerade i Sverige. EG-domstolen ansåg att det faktum att försäkringstagaren själv var tvungen att deklarerat och betala skatten, att det var mer betungande att återköpa livförsäkring som tecknats i ett bolag som inte varit etablerat i Sverige, att den försäkringstagare som begärde nedsättning eller befrielse av premieskatten själv var tvungen att ange preciserade uppgifter om försäkringsbolagets beskattning i hemvistlandet samt slutligen att det kunde uppstå osäkerhet kring hur skattemyndigheten skulle komma att bedöma försäkringsbolagets skattesituation ledde till att de svenska skattereglernas utförande stred mot reglerna om fri rörlighet för tjänster. Reglerna har numera ändrats, men beskattningen skiljer sig fortfarande åt mellan försäkringar tagna i bolag etablerade i Sverige eller utomlands.⁷⁹

⁷⁵ Ståhl, Österman, Eg-skatterätt, s. 77, se nedan.

⁷⁶ Mål C-204/90, *Bachmann*, [1992] ECR I-249

⁷⁷ EG-domstolens ställningstagande gällande skattesystemets koherens har i starkt ifrågasatts inom doktrinen, se nedan.

⁷⁸ Mål C-118/96, *Safir*, REG 1998 s. I-1897

⁷⁹ Ståhl, Österman, Eg-skatterätt, s. 80.

Fallet *Danner*⁸⁰, gällde avdragsrätt för pensionsförsäkringspremier, varvid finsk skattelagstiftning inte medgav avdrag för premier för frivilliga pensionsförsäkringar som tecknats hos utländska försäkringsanstalter utan fast driftställe i Finland. EG-domstolen konstaterade att den finska regleringen hindrade friheten att tillhandahålla tjänster och bestämmelsen var därmed inte tillåten. Den finländska bestämmelsen kunde utgöra en förbjuden restriktion, då det var möjligt att den kunde hindrade eller avskräckte den egna medborgaren från att teckna pensionsförsäkring hos ett bolag i en annan medlemsstat.

3.2.3.2 Fri rörlighet för personer

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer gäller fysiska personers rätt att söka anställning i annat medlemsland samt rätten för såväl fysiska som juridiska personers rätt att etablera och bedriva verksamhet i andra medlemsländer.

Av artikel 39 framgår att fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom unionen genom att all diskriminering på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. I den fria rörligheten för arbetstagare ingår rätt att anta faktiska erbjudanden om anställning, förflytta sig fritt inom medlemsstatens territorium, uppehålla sig inom medlemsstatens territorium i syfte att inneha anställning där samt rätt att stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där. Rätten till fri rörlighet för arbetstagare kan inskränkas enbart med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa. Anställningar i offentlig tjänst undantas från fördragsfriheten, men denna regel har kommit att tillämpas mycket restriktivt av EG-domstolen.⁸¹ Bestämmelserna om fri rörlighet är primärt inriktade på att hindra öppen diskriminering. De flesta nationella skattereglerna skiljer inte mellan olika skattesubjekts nationalitet. Istället är reglerna i många fall baserade på den skatteskyldiges hemvist, vilket innebär att reglerna, i förekommande fall, ofta är dolt diskriminerande.⁸²

Fallet *Biehl*⁸³ gällde huruvida en tysk medborgare, bosatt i Luxemburg, kunde återfå överskjutande skatt som han betalat i Tyskland. Han förvägrades detta på grund av att han endast varit bosatt i Luxemburg under del av beskattningsåret. Syftet bakom den nationella regeln var att säkerställa progressiviteten i skattesystemet och därigenom undvika att i utlandet bosatta skulle få en oberättigad fördel gentemot arbetstagare bosatta i Luxemburg. EG-domstolen fann att det fanns risk för diskriminering trots att ifrågavarande bestämmelser inte baserades på nationalitet. Även i Bachmann-målet, som beskrivits ovan, fann EG-domstolen att det fanns en risk för att reglerna kunde utgöra hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

⁸⁰ Mål C-136/00, *Danner*, Reg 2002 s. I-8147.

⁸¹ Ståhl, Österman, Eg-skatterätt, s. 82.

⁸² Ståhl, Österman, Eg-skatterätt, s. 84.

⁸³ Mål C-175/88, *Biehl*, REG 1989 I-1779.

*Schumacker-målet*⁸⁴ gällde bl. a. tyska sambeskattningsregler för makars inkomster, vilka först lades samman för att sedan delas upp i två lika stora delar för att på så vis minska progressionen i de fall makarnas inkomst var olika stora. EG-domstolen konstaterade att en skatteskyldig som arbetar i en medlemsstat men är bosatt i en annan medlemsstat inte alltid kan åtnjuta samma skatteförmåner som personer som arbetar och bor i samma stat pga. att deras situationer inte är jämförbara. I det aktuella fallet erhöll dock Schumacker hela sin inkomst i Tyskland och ansågs därför vara i en objektivt jämförbar situation som i Tyskland bosatta arbetstagare. Enligt domstolen ledde därmed de tyska skattereglerna i det här fallet till en dold diskriminering av arbetstagaren som var bosatt utomlands.

Fallet *Terhoeve*⁸⁵ gällde en nederländsk medborgare som varit bosatt i ett annat medlemsland en del av beskattningsåret. Enligt de nederländska bestämmelserna skulle separata beräkningar på skatt och socialförsäkringsavgifter göras avseende den del av året som han varit bosatt i Nederländerna respektive utomlands. Detta förfarande ledde till att hans totala socialförsäkringsavgift blev högre än om han varit bosatt i landet under hela året. EG-domstolen fastställde att regler som hindrar eller avskräcker landets egna medborgare från att arbeta i ett annat medlemsland, även om de tillämpas oberoende av nationalitet, utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

I fallet *Wallentin*⁸⁶ vilket ännu inte är avgjort kommer de svenska SINK-reglerna att prövas av EG-domstolen. Fallet handlar om den tyske medborgaren Wallentin som under sommaren 1996 genomförde en avlönad praktik i Sverige. Wallentin hade i hemlandet Tyskland ingen skattepliktig inkomst. Skattemyndigheten beskattade Wallentin i enlighet med SINK dvs. med 25% av lönen. Wallentin anförde besvär och menar att inkomsten⁸⁷ skall beskattas enligt IL och därmed omfattas av möjlighet till grundavdrag. Regeringsrätten har begärt förhandsavgörande från EG-domstolen på huruvida artikel 39 skulle anses utgöra hinder för att beskatta Wallentin enligt SINK. Generaladvokaten menar i sitt förslag till dom att Wallentin befinner sig i en objektivt jämförbar situation med en i landet bosatt person då huvuddelen av hans skattepliktiga medel uppbärs i Sverige.⁸⁸ Detta resulterar enligt generaladvokaten i att de svenska SINK-reglerna i det här fallet leder till en dold diskriminering av arbetstagaren som var bosatt utomlands.

3.2.4 Rättfärdigande omständigheter

Det finns möjlighet för medlemsstaterna att rättfärdiga bestämmelser i nationell lagstiftning som är diskriminerande eller utgör hinder för den fria

⁸⁴ Mål C-279/93, *Schumaker*, REG 1995 s. 225.

⁸⁵ Mål C-18/95, *Terhoeve*, REG 1999 s. I-345.

⁸⁶ Mål C-169/09, *Wallentin*.

⁸⁷ 8724 SEK (Grundavdrag 1996 var 8600 SEK).

⁸⁸ Jämför Schumacker ovan.

rörligheten. Medlemsstaterna har i fördraget getts ett antal uttryckliga möjligheter att göra undantag från den fria rörligheten av personer, tjänster och kapital. Dessa möjligheter har dock tolkats restriktivt av EG-domstolen.⁸⁹ Öppen diskriminering kan endast rättfärdigas när det finns uttryckliga undantagsmöjligheter i gemenskapsrätten medan det krävs objektiva godtagbara syften för att rättfärdiga dold diskriminering.⁹⁰ Dold diskriminering och restriktioner kan rättfärdigas genom principen om ”rule of reason” som fastslagits av EG-domstolen.⁹¹

3.2.4.1 Undantag tillåtna i EG-fördraget

Av fördragets artikel 39, 46 och 55 framgår att bestämmelser i medlemsstaternas lagstiftning som syftar till att säkerställa allmän ordning, säkerhet och hälsa är fördragsenliga trots att de är diskriminerande. Eftersom medlemsstaternas skattelagstiftning främst har sitt ursprung i ekonomiska överväganden är utrymmet för fördragsfästa undantag mycket små. Som nämnts ovan har EG-domstolen tolkat dessa undantag restriktivt och har hittills inte godtagit någon skatteregel som är öppet diskriminerande.⁹² I fallet *avoir fiscal* slog domstolen t. ex. fast att risken för skatteflykt inte utgör en sådan omständighet som ger rätt till diskriminerande bestämmelser.

3.2.4.2 Rule of reason

Förutom de fördragsfästa möjligheterna att sätta upp hinder för den fria rörligheten har ”rule of reason-principen” vuxit fram genom EG-domstolens praxis.⁹³ Rättspraxis på detta område visar att EG-domstolens argumentation gällande en frihet även format praxis även för andra friheter t.ex. har praxis gällande etableringsfrihet använts av domstolen vid avgörande gällande övriga friheter. Rule of reason, även kallad tvingande hänsyn eller allmänintresse, skapades först i *Cassis de Dijon-målet*⁹⁴, vilket avsåg den fria rörligheten för varor. I rättsfallet *Gebhard*⁹⁵ förstärkte EG-domstolen övriga fördragsfriheter genom att fastställa att nationella åtgärder, som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande fördragsfriheterna, skall vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt och vara motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse. Vidare skall åtgärderna vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. EG-domstolen fastslog i *Gebhard* att principen skulle gälla om följande förutsättningar var uppfyllda:

⁸⁹ Craig, de Burca, *EU Law*, s. 786.

⁹⁰ Bernitz, Kjellgren, *Europarättens grunder*, s.104.

⁹¹ Ståhl, Österman, *Eg-skatterätt*, s. 124.

⁹² Ståhl, Österman, *Eg-skatterätt*, s. 122.

⁹³ Ståhl, Österman, *Eg-skatterätt*, s. 124.

⁹⁴ Mål C-120/78, *Cassis de Dijon*, REG 179 I-649.

⁹⁵ Mål C-55/94, *Gebhard*, [1995], I-4165.

1. Reglerna skall vara tillämpliga på ett icke diskriminerande sätt
2. Reglerna skall framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse
3. Reglerna skall vara ägnade att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas, och
4. Reglerna får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.

EG-domstolen har i ett antal rättsfall använt rule of reason för att pröva huruvida olika nationella skatteregler är fördragsförenliga. Medlemsstaterna har anfört en mängd olika argument för att deras bestämmelse skall godtas. Några kommer att redovisas nedan. Domstolen har även här intagit en mycket restriktiv syn på medlemsstaternas möjlighet att begränsa friheterna och endast undantagsvis har en skatteregel tillåtits med hänsyn till rule of reason.⁹⁶

Ett argument som använts av medlemsstater vid flertalet tillfällen är att skatteområdet inte utgör harmoniserat område, vilket gör att medlemsstaterna skall ha exklusiv normgivningskompetens. Målet *avoir fiscal*⁹⁷, gällde öppen diskriminering av ett utländskt bolag i Frankrike. Ett avräkningssystem skulle mildra effekten av dubbelbeskattning, men enligt dåvarande fransk rätt omfattades inte utdelningar från ett franskt bolag till ett bolag med säte utomlands. EG-domstolen kom fram till att de franska skattereglerna diskriminerade de utländska bolagen eftersom de i övrigt beskattades på samma sätt som franska bolag och därmed borde ha rätt till samma avräkningsmöjligheter. Gällande invändning om att skatteområdet inte utgör harmoniserat ansåg EG-domstolen sakna relevans eftersom medlemsstaterna inte får vidta några åtgärder som förhindrar fördragsfriheterna.

Ytterligare argument som använts av medlemsstaterna är att det diskriminerade subjektet åtnjuter andra skattefördelar. Dessa fördelar kompenserar därmed diskrimineringen enligt medlemsstaterna. EG-domstolen har dock valt att behandla varje skatteregel för sig och inte den totala beskattningssituationen för subjektet. Vidare har domstolen anfört att det faktum att det skattesubjekt som behandlas i det enskilda målet erhåller fördelar innebär inte att andra subjekt träffas av den negativa särbehandlingen.⁹⁸

En annan vanlig invändning är att skattebestämmelsen är nödvändig för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Denna invändning har domstolen ansett principiellt sätt skulle kunna utgöra ett sådant trängande allmänintresse att medlemsstaterna kan begränsa fördragsfriheterna. För att en sådan bestämmelse skall godtas krävs dock att övriga förutsättningar för

⁹⁶ Ståhl, Österman, Eg-skatterätt, s. 125.

⁹⁷ Mål C-270/83, *avoir fiscal*, [1986] ECR 273.

⁹⁸ Se bl. a. mål C-175/88 *Biehl*

rule of reason är uppfyllda. Hitintills har EG-domstolen inte godtagit någon nationell skatteregel på denna grund.⁹⁹

EG-domstolen har inte heller godtagit att en skatteregel av administrativa skäl ska tillåtas t. ex. om den praktiska hanteringen eller dylikt underlättas av skatteregelns utformning. Domstolen har i dessa fall påtalat att det finns direktiv på området som reglerar ömsesidigt informationsutbyte mellan medlemsstaterna.¹⁰⁰

Att en skatteregel är nödvändig för att gynna ekonomin och upprätthålla nivån på landets skatteintäkter är ytterligare ett argument som används av medlemsstaterna. I rättsfallet *ICI*¹⁰¹, där ett bolag inte medgavs förlustavdrag enligt brittisk skattelag. Detta berodde på att majoriteten av dotterbolagen var etablerade i andra medlemsstater eller tredje land. EG-domstolen fann att detta villkor stod i strid med den fria etableringsrätten. Storbritanniens invändning om att regeln var motiverad med hänsyn till risken för kringgående av skattelag avfärdades av domstolen då den inte kunde anses utgöra ett allmänintresse som enligt artikel 46 kan rättfärdiga en diskriminering. EG-domstolen har därmed inte ansett att de argument som framförts i de prövade målen har varit av sådan karaktär att reglerna kan motiveras av ett trängande allmänintresse.

Ett argument som har accepterats av EG-domstolen är att skatteregeln motiveras av medlemsstatens önskan att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang¹⁰². Detta skedde i Bachmann-målet, som redogjorts för ovan, vari EG-domstolen konstaterade att den belgiska regleringen, som i och för sig hindrade både den fria rörligheten för tjänster och för arbetskraft, kunde godtas med hänvisning till det belgiska skattesystemets koherens. Det fastslogs av domstolen att det i den belgiska regeln fanns ett samband mellan avdragsrätt och skatteplikt genom att utfall av försäkringen enbart var skattepliktig i de fall avdrag hade medgetts. I de fall avdrag inte medgetts var utfallet således skattefritt. Domstolen menade att avdrag endast måste medges i de fall staten kunde tillförsäkras beskattningsrätt för utfallet av försäkringen. I det aktuella fallet ansågs det inte tillräckligt att den enskilde försäkringstagaren åtog sig att betala skatt på utfallet, och inte heller att försäkringsbolaget säkerställde Belgiens beskattningsrätt, eftersom det skulle leda till bl. a. högre premier. Den belgiska regleringen var därmed instiftad av objektivt rättfärdigande grunder. Invändningen om skattesystemets koherens har sedan Bachmann-målet prövats i flera fall, varvid EG-domstolen har varit restriktivare i sin bedömning av huruvida det förelegat ett direkt samband mellan skattereglerna att ett inre sammanhang mellan reglerna skall anses föreligga.¹⁰³ Omständigheterna i rättsfallet *Danner*¹⁰⁴, som nämnts ovan, liknade dem som prövades i Bachmann-målet,

⁹⁹ Se bl.a. mål C-204/90 *Bachmann*.

¹⁰⁰ Se bl.a. mål C-279/93 *Schumacker*.

¹⁰¹ Mål C- 264/96, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, Reg 1998 s. I-4695.

¹⁰² Även kallad skattesystemets koherens.

¹⁰³ Se bl. a. Mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995 I-2493, mål C-251/98, *Baars*, REG 2000 I-2787, och mål C-35/98 *Verkooijen*, REG 2000 I-4071.

¹⁰⁴ Mål C-136/00, *Danner*, Reg 2002 s. I-8147

men den finländska statens invändning om koherens i skattesystemet förkastades trots detta av EG-domstolen. Skillnaden var att i de fall då avdrag inte medgavs undantogs utfallande belopp inte från skatteplikt. Finland påstod dock att den skattepliktige kunde söka, och sannolikt då skulle erhålla, ett ”naturligt avdrag” enligt nationella skatterättsliga principer. Detta hade dock aldrig prövats i finsk domstol, varför EG-domstolen inte tog hänsyn till detta. Domstolen menade därav att det inte fanns ett direkt samband mellan avdragsrätt och skatteplikt. Argumentet om skattesystemets inre sammanhang har även gjorts gällande i fallet Wallentin. Generaladvokaten menar att det inte finns ett sådant direkt samband mellan ett källskattesystem och att den skattskyldiges personliga förhållanden inte beaktas. I fallet menar generaladvokaten att denna grund inte rättfärdigar den dolda diskriminering som SINK-reglerna i fallet ger upphov till.

Sammanfattningsvis kan konstateras att EG-domstolen är mycket restriktiv i sin tolkning av vilka negativt särbehandlande skatteregler som kan accepteras med hänvisning till rule of reason. Domstolen har härvid antytt, men ej i det specifika fallet accepterat, att en invändning om att en skatteregel är nödvändig pga. effektiv skattekontroll i vissa fall skulle kunna accepteras. Vidare har domstolen i ett fall godtagit invändningen om att skatteregeln är nödvändig med hänvisning till skattesystemets inre sammanhang. Den sistnämnda invändningen har dock sedan dess inskränkts betydligt i takt med att domstolen har förklarat sin ståndpunkt angående direkt samband mellan skatteregler. I och med utslaget i Danner torde medlemsstaternas möjlighet att framgångsrikt använda denna invändning vara liten. I doktrinen har hävdats att utslaget i Bachmann-målet i och med Danner är helt överspelat.¹⁰⁵

3.2.4.3 Särskilt om diskriminering grundad på villkor i dubbelbeskattningsavtal

Som avhandlats ovan kan skattesubjekt som har sitt hemvist i en stat och verksamhet i en annan stat träffas inte bara av ländernas interna skatterätt utan även av internationella skatteregler så som dubbelbeskattningsavtal. Av fördragets artikel 293 framgår att medlemsstaterna skall inleda förhandlingar med varandra i syfte att avskaffa dubbelbeskattningen inom gemenskapen. Dubbelbeskattningsavtalen är därmed en viktig förutsättning för uppfyllelse av gemenskapens mål. Artikeln har dock inte direkt effekt och skapar således inte rättigheter för den enskilde. Effekten av medlemsstaters dubbelbeskattningsavtal kan, och har prövats mot bakgrund av fördragsfriheterna, varvid det har konstaterats att det finns vissa konflikter. Domstolen har konsekvent värnat om de friheter som fördraget bjuder genom att göra en total bedömning av skattesubjektets situation. Syftet med dubbelbeskattningsavtal är snarare att lindra effekten av dubbelbeskattning än att upprätthålla likabehandling.

¹⁰⁵ Quitzow Carl-Michael, *Exit Bachmann, bienvenue Danner?-Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara "overruled"*, Skattenytt 2003, s. 92.

Skatteregler i dubbelbeskattningsavtal har i flera fall prövats av domstolen. I fallet *Gilly*¹⁰⁶, som gällde en person bosatt i Frankrike som arbetade i Tyskland och som enligt gällande dubbelbeskattningsavtal beskattades för sin inkomst i Tyskland. Detta avtal mellan staterna medförde en högre beskattning än om hon varit bosatt och arbetat i Frankrike. Domstolen ansåg inte att detta förhållande var diskriminerande samt framhöll att det sätt som avtalsslutande stater valde att fördela beskattningsrätten på inte var harmoniserat område. Den högre beskattningen var ett resultat av att staternas skattesatser var olika höga, vilket staterna har ensam kompetens att bestämma över. Av praxis framgår även att domstolen varit mer benägen att acceptera skatteregler som den ansett vara i överensstämmelse med den internationella skatterättens grundprinciper.¹⁰⁷ Domstolen verkar därmed ha fastslagit att metodartiklar och fördelningsartiklar är förenliga med EG-rätten, så länge de är utformade i enlighet med OECD:s modellavtal.¹⁰⁸

Medlemsstaterna kan dock inte bortse från fördragets friheter vid antagandet eller utövandet av regler i dubbelbeskattningsavtal. I rättsfallet *Saint Gobain*¹⁰⁹ ansåg EG-domstolen att Tyskland diskriminerade ett franskt bolag då dess fasta driftsställe i Tyskland inte åtnjöt samma fördelar som tyska bolag enligt ett dubbelbeskattningsavtal slutet med tredje land. Bestämmelsen i dubbelbeskattningsavtalet var därmed inte förenligt med fördraget.

¹⁰⁶ Mål C-336/96, *Gilly*, REG 1998 s. I-2793.

¹⁰⁷ Se t. ex. mål C-250/95, *Futura*, REG 1997 s. I-2471 och mål C-336/96, *Gilly*, REG 1998 s. I-2793.

¹⁰⁸ Ståhl, Österman, Eg-skatterätt, s. 137.

¹⁰⁹ Mål C-307/97, *Saint Gobain*, REG. I-6161.

4 Analys och slutsats

Ett bemanningsföretag är som ovan nämnts ett företag som hyr ut arbetskraft. Denna typ av verksamhet är särskilt viktig i länder med omfattande anställningsskydd. I dessa fall ger bemanningsföretagen möjlighet för andra företag att temporärt möta fluktuationer i behovet av arbetskraft, inte sällan fortgår arbetskraftsuthyrning under kortare tid. Behovet av bemanningsföretag ökar som regel ytterligare i perioder då ekonomin befinner sig i lågkonjunktur, eftersom företag då är obenägna att öka fasta kostnader genom nyanställning. Då de danska och svenska beskattningsreglerna i stort innebär en liknande skattebörd för den enskilde, leder detta till att exempelvis utnyttjande av beskattningsskillnader, genom bemanningsföretag, mellan Sverige och Danmark inte förefaller troligt.

Syftet med arbetet är bl.a. att utreda huruvida de svenska reglerna gällande beskattning av bemanningsföretag begränsar de friheter som åtnjuts genom EG-fördraget. Av ovan utredning framgår att beskattningskonsekvenserna i huvudsak är lika oavsett anställningsform, dvs. det är endast små skillnader beskattningsmässigt i de fall arbetstagaren uthyres eller tar anställning direkt. Det är främst två omständigheter som eventuellt kan anses begränsa den fria rörligheten, nämligen avsaknaden av möjlighet till avdrag genom SINK samt att uthyrning av arbetskraft inte omfattas av montörregeln i dubbelbeskattningsavtalet.

4.1 SINK

Den omständighet att de svenska reglerna i SINK inte medger kostnadsavdrag samt personliga avdrag kan innebära att en person blir hårdare beskattad vid tillämpning av SINK än av IL, vilket kan anses utgöra en dold diskriminering. Som ovan nämnts tillsattes en utredning med uppdrag att göra en översyn av SINK. Enligt denna utredning är den nuvarande regleringen i strid med gemenskapsrätten. Med hänvisning till EG-domstolens praxis¹¹⁰ i menar utredningen att Sverige inte framgångsrikt kan hävda rättfärdigande omständigheter för den nuvarande regleringen. Främst beroende på att det inte kan påvisas några objektiva skillnader som motiverar en särbehandling. Enligt ovan genomgången praxis framgår att den skattskyldige som till övervägande del har sin inkomst från arbetsstaten skall ha möjlighet att bli behandlad som en i arbetslandet bosatt person. Utredningens förslag ger den skattskyldige själv har möjlighet att avgöra huruvida beskattning skall ske enligt SINK eller i enlighet med IL. I de fall 75% av förvärvsinkomsten härrör från Sverige har den skattskyldige rätt till allmänna avdrag, grundavdrag och ränteavdrag. Ett nytt avtal har tecknats mellan Sverige och Danmark med denna förändring, men det blir först

¹¹⁰ Bl.a. Mål C-279/93, *Schumaker*, REG 1995 s. 225 och Mål C-80/94, *Wielockx*, REG 1995 I-2493.

giltigt efter att staterna har genomfört erforderliga förändringar i den interna rätten. I fallet Wallentin vilket ännu inte är avgjort kommer de svenska SINK-reglerna att prövas av EG-domstolen. Wallentin befinner sig enligt min mening i en objektivt jämförbar situation med en i landet bosatt person då huvuddelen av hans skattepliktiga medel uppbärs i Sverige. Detta leder till en dold diskriminering av Wallentin. Frågan är om denna diskriminering kan rättfärdigas. Det finska argumentet om skattesystemets inre sammanhang baseras på att källskatt i kombination med avdragsmöjlighet resulterar i ooberättigade skattefördelar för arbetstagare vilka ej är bosatta i staten. I fallet Wallentin finns inte ett sådant direkt samband mellan källskattesystemet och att den skattskyldiges personliga förhållande inte beaktas. I och med utslaget i Danner torde medlemsstaternas möjlighet att framgångsrikt använda invändningen om skattesystemets koherens vara liten.

4.2 Montörregeln

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet skiljer sig från OECD:s modellavtal bl. a. genom att uthyrning av arbetskraft är undantaget från montörregeln i det nordiska avtalet. Detta innebär att en från Sverige under 183 dagar uthyrd arbetstagare skall beskattas i Danmark till skillnad från en arbetstagare med hemvist och inkomst från Sverige som utför arbete under kortare tid än 183 dagar i Danmark som skall beskattas i Sverige.

Skillnaden mellan dessa båda arbetstagare är svår att definiera, i första hand är det givetvis skillnader på typ av arbetsgivare. Ett bemanningsföretag säljer tjänsten arbetskraft, medan ett vanligt företag säljer slutprodukter av arbetskraft i form av varor och tjänster. Denna åtskillnad kan knappast ses som knivskarp. Frågan är om det är någon skillnad för det mottagande företaget i Danmark. Det är endast små skillnader i köp av tjänsten arbetskraft i form av en snickare eller köp av tjänsten färdigt staket. Skillnaden ligger i ansvar, arbetsledning och material vilket resulterar i prisskillnader mellan dessa båda tjänster. Enligt min uppfattning finns dock möjlighet att genom att förändra parametrarna i princip göra dessa tjänster identiska. Jag ser därför ur arbetstagarens perspektiv ingen skillnad på dessa fall. Detta resonemang resulterar i att svenska jämförbara fall behandlas genom skilda regler.

Vilken konsekvens har då denna skillnad i behandling av arbetstagaren? Då de danska och svenska beskattningsreglerna i stort innebär en liknande skattebörda, kan denna skillnad bortses ifrån. Den främsta effekten är sannolikt att det torde vara mer administrativt betungande att beskattas i källstaten. Denna effekt kommer dock allt annat lika att påverka den rörligheten och konkurrensen för kortvarig arbetskraftsuthyrning negativt. Arbetstagaren kommer att kompensera sin administrativa börda med högre pris, vilket i sin tur höjer det svenska priset på kortvarig uthyrning av arbetskraft. Sammantaget innebär detta att svensk kortvarig arbetskraftsuthyrning inte kommer att vara konkurrenskraftig i Danmark.

I enlighet med EG-rätten föreligger restriktionsförbud gällande både fri rörlighet för personer och fri rörlighet för tjänster. Kan då omständigheten i att svenska jämförbara fall behandlas genom skilda regler eller den administrativt betungande effekten ses som en restriktion? I praxis finns inget stöd för att internt lika fall som behandlas olika kan ses som en restriktion. Gällande betungande administration finns möjligen stöd i EG-domstolens praxis. I *Safir*¹¹¹ ledde bl.a. administrativt betungande till att de svenska skattereglernas utförande stred mot reglerna om fri rörlighet för tjänster. Vidare ansåg EG-domstolen i fallet *Terhoeve*¹¹² att regler som hindrar eller avskräcker landets egna medborgare från att arbeta i ett annat medlemsland, utgöra ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare. Sammantaget kan det inte uteslutas att de administrativt betungande åtgärderna kan ses som en restriktion.

I det fall att de administrativt betungande åtgärderna ses som en restriktion, kan de rättfärdigas? EG-domstolen har i ett antal rättsfall använt *rule of reason* för att pröva huruvida olika nationella skatteregler är fördragsförenliga. Domstolen har intagit en mycket restriktiv syn på medlemsstaternas möjlighet att begränsa friheterna och endast undantagsvis har en skatteregel tillåtits med hänsyn till *rule of reason*. I och med utslaget i *Danner* torde, som ovan nämnts, medlemsstaternas möjlighet att framgångsrikt använda invändningen om skattesystemets koherens vara liten. Sverige skulle kunna invända att skattebestämmelsen är nödvändig för att upprätthålla en effektiv skattekontroll, men argumentet är tunt eftersom en beskattning i Sverige borde öka möjligheten till skattekontroll. Vidare finns mindre ingripande åtgärder för att liknande resultat. Att begränsa möjligheten för tillämpligheten av montörregeln i enlighet med modellavtalet, oberoende av motiven, skulle drabba färre fall än det nuvarande generella undantaget. I det fall att de administrativt betungande åtgärderna ses som en restriktion, torde de inte kunna rättfärdigas genom *rule of reason* eller fördragsfästa undantag.

4.3 Slutsats

Den uthyrde arbetstagarens situationer har endast i liten omfattning beaktats i både det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och i gällande nationell reglering av internationella förhållanden. Framst synes avtalsstaterna ha funderat på en rimlig fördelning av beskattningsrätten samt att minimera riskerna för missbruk av dubbelbeskattningsavtalet. Inom unionen torde ett sådant förhållningssätt vara något ofullständigt. Skatterätten påverkar i hög grad konkurrenssituationen samt möjligheten att för både enskild och företag utöva sina friheter. Därav förefaller det naturligt att även dessa aspekter beaktas vid utformandet av både dubbelbeskattningsavtal och nationell skatterätt. Utredningen av SINK tar inte upp frågan om uthyrd arbetskraft och granskar därmed inte huruvida bemanningsföretag påverkas av den nuvarande skattesituationen. Detta förefaller märkligt framst då det

¹¹¹ Mål C-118/96, *Safir*, REG 1998 s. I-1897

¹¹² Mål C-18/95, *Terhoeve*, REG 1999 s. I-345.

föreligger en skillnad i behandlingen av bemanningsföretag i SINK jämfört med det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Vidare torde det vid en översyn av huruvida beskattningssituationen för gränsgångare kan anses överensstämma med gemenskapsrätten, vara ett utmärkt tillfälle att även beakta situationen för bemanningsföretag. Gällande de svenska reglerna i SINK delar jag utredningens och generaladvokatens mening att den nuvarande regleringen är i strid med gemenskapsrätten. Detta förhållande kommer dock att läkas vid införandet av den nya regleringen. Enligt min uppfattning borde utredningen även ha behandlat problematiken kring bemanningsföretag. Särskilt med tanke på att det finns få skäl vilka motiverar avsteg från OECD:s modellavtal gällande montörregeln. Då skattesituationen i Danmark och Sverige är jämförbara är möjligheterna till missbruk mycket små, vilket innebär att det inte torde finnas några fördelar att exkludera bemanningsföretag från montörregeln.

De svenska reglerna gällande beskattning av uthyrda arbetstagare begränsar de friheter som åtnjuts genom EG-fördraget. I huvudsak beskattas arbetstagare på samma sätt oavsett om det är fråga om arbetskraftuthyrning eller vanlig anställning. Gällande arbetskraftsuthyrning har förutom ovan invändning om SINK inte kunnat påvisas att svenska regler begränsar fördragsfriheterna. Gällande montörregeln kan det inte ses som troligt att inskränkningen gällande bemanningsföretag kan ses som en restriktion. I det fall EG-domstolen skulle se annorlunda på saken, torde möjligheterna för Sverige att framgångsrikt rättfärdiga restriktionen ses som små. Slutligen menar jag att avvägningen mellan fri rörlighet, praktisk genomförbarhet och bevarandet av skatteintäkter, synes vara mycket svårt. Inom unionen förhärskar paradigmet om att fri rörlighet och konkurrens kommer att öka gemenskapens välfärd genom lägre priser och bättre resursallokering. I medlemsstaterna utgör beskattningsrätten ryggraden för den nationella välfärden. I avsaknad av harmonisering och utjämningsventiler kommer sannolikt konflikten mellan gemenskapens välfärd och nationell välfärd att fortgå.

Bilaga A

OECD:s modellavtal

Artikel 15

ENSKILD TJÄNST

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, endast i den förstnämnda staten, om:
 - a) mottagaren vistas i den andra staten under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och

 - b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten eller på dennes vägnar, samt

 - c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten.

Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får inkomst av arbete, som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller båt som går i trafik på inre farvatten, beskattas i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

Bilaga B

Nordiska dubbelbeskattningsavtalet

Artikel 15

ENSKILD TJÄNST

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.
2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i annan avtalsslutande stat, endast i den förstnämnda staten, om
 - a) mottagaren vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och
 - b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat eller på dennes vägnar, och
 - c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat, samt
 - d) fråga inte är om uthyrning av arbetskraft.
3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får inkomst av arbete, som utförs ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp i internationell trafik, beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har; vid tillämpningen av denna bestämmelse likställs utländskt skepp, som befraktas på så kallad bareboat basis av en person med hemvist i en avtalsslutande stat, med danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt respektive svenskt skepp.
4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas inkomst av arbete, som utförs ombord på
 - a) luftfartyg i internationell trafik, endast i den avtalsslutande stat där den som förvärvat arbetsinkomsten har hemvist,
 - b) fiske-, sälfångst- eller valfångstfartyg, endast i den avtalsslutande stat där den som förvärvat arbetsinkomsten har hemvist, även då inkomsten för arbetet utgår i form av viss lön eller andel av vinsten av fiske-, sälfångst- eller valfångstverksamheten.

Litteraturförteckning

Publicerade källor

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, (1999), *Europarättens grunder*, Stockholm, Norstedts Juridik AB

Craig, Paul, de Burca Gráinne, (1998) *EU Law – Text, Cases and Materials*, Oxford, University Press

Francke, Jan. Skurnik, Hillel, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, 1995, Uppsala, Iustus

Engholm Jacobsen, Jens Olav m.fl. (1995), *Skatteretten 1*, 2:a uppl., Köpenhamn, GadJura

Engholm Jacobsen, Jens Olav m.fl. (1995), *Skatteretten 2*, 2:a uppl., Köpenhamn, GadJura

Engholm Jacobsen, Jens Olav m.fl. (1995), *Skatteretten 3*, 2:a uppl., Köpenhamn, GadJura

Lehrberg, Bert, (1996), *Praktisk juridisk metod*, 3:e uppl., Uppsala, Iustus Förlag

Mattson, Nils, (1997), *Svensk internationell beskattningsrätt*, 12:e omarbetade uppl., Stockholm, Norstedts juridik

Michelsen, Aage, (1996), *Internationell skatteret*, 2:a uppl., Köpenhamn, GadJura

Pelin, Lars, (2000), *Internationell skatterätt – ur ett svenskt perspektiv*, 2:a omarbetade uppl., Lund, Studentlitteratur

Pelin, Lars, *En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal*, Skattenytt nr 5 1996 s. 1

Quitow Carl-Michael, *Exit Bachmann, bienvenue Danner?-Eller när en dom har blivit så urholkad att den nästan får anses vara "overruled"*, Skattenytt 2003, s. 92.

Ståhl, Kristina, Österman, Roger P, (2000), *Eg-skatterätt*, Uppsala, Iustus Förlag

EG-material

EG-fördraget, konsoliderad version, 1997

Unionsfördraget

Elektroniska källor

<http://curia.eu.int> (2004-03-27)

<http://europa.eu.int/comm/eurostat> (2004-03-27)

<http://skatteverket.se> (2004-03-27)

Offentligt tryck

SOU 2003:12

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från EG-domstolen

Mål C-26/62 *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, engelska specialutgåvan 1963 s. 1

Mål C-6/64 *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, engelska specialutgåvan 1964 s. 585

Mål C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH mot Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, ECR 1970 s. 1125

Mål C-152-73, *Giovanni Maria Sotgiu v Deutsche Bundespost* ECR 1974 s. 153

Mål C-106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA*, ECR 1978s. 629

Mål C-120/78, *Cassis de Dijon*, REG 179 I-649

Mål C-14/83, *Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen*, ECR 1984 s. 1891

Mål C-270/83, *Commission of the European Communities v French Republic (avoir fiscal)*, ECR 1986 s. 273

Mål C-81/87, *The Queen v H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.*, ECR 1988 s. 5483

Mål C-175/88, *Klaus Biehl v Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, ECR 1990 s. I-1779

Mål C-374/89, *Commission of the European Communities v Kingdom of Belgium*, ECR 1991 s. I-367

Mål C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann v Belgian State*, [1992] ECR I-249

Mål C-112/91, *Hans Werner v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, ECR 1993 s. I-429

Mål C-330/91, *The Queen v Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*, ECR 1993 s. I-4017

Mål C-92/92, *Phil Collins v Imtrat Handelsgesellschaft mbH and Patricia Im- und Export Verwaltungsgesellschaft mbH and Leif Emanuel Kraul v EMI Electrola GmbH.*, ECR 1993 s. I-5145

Mål C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumaker*, REG 1995 s. 225

Mål C-55/94, *Reinhard Gebhard*, [1995], I-4165

Mål C-80/94, *G. H. E. J. Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, REG 1995 I-2493

Mål C-107/94, *P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën*, EC 1996 s. I-3089

Mål C-134/94, *Esso Española SA v Comunidad Autónoma de Canarias*, ECR 1995 s. I-4223

Mål C-18/95, *F.C. Terhoeve v Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland*, REG 1999 s. I-345

Mål C-205/95, *Futura*, REG 1997 s. I-2471

Mål C-118/96, *Jessica Safir v Skattemyndigheten i Dalarnas län*, ECR [1998] s. I-01897

Mål C- 264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Reg 1998 s. I-4695

Mål C-336/96, *Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, REG 1998 s. I-2793

Mål C-254/97, *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France and Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA v Premier Ministre (Baxter)*, REG 1999 s. I-4809

Mål C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, REG. I-6161

Mål C-35/98 *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen*, REG 2000 I-4071

Mål C-251/98, *C. Baars v Inspecteur der Belastingen
Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*, REG 2000 I-2787

Mål C-136/00, *Rolf Dieter Danner*, Reg 2002 s. I-8147

Mål C-169/09, *Wallentin*, generaladvokatens utlåtande

Svenska avgöranden

RÅ 2001 ref 50, *Brynäsfallet*

Kammarrättens i Stockholms avgörande i mål 1365-2001