



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Nils Nestrup

En jämförelse av EG-domstolens
tillämpning av artikel 58 EGF
och *rule of reason*

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Professor Sture Bergström
Doktorand Anette Bruzelius

Skatterätt

VT 2003

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	2
1 INLEDNING	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsning	4
1.4 Disposition, metod och material	4
2 EU OCH SKATTERÄTTEN	6
2.1 EU:s kompetens på skatteområdet	6
2.2 EG-domstolens behörighet på de direkta skatternas område	7
2.2.1 Allmänt	7
2.2.2 Lojalitetsprincipen	7
2.2.3 Diskrimineringsförbudet	8
2.2.4 Restriktionsförbudet	9
2.3 De aktuella grundläggande friheterna	9
2.3.1 Fri rörlighet för personer	9
2.3.1.1 Den generella fria rörligheten för personer	9
2.3.1.2 Fri rörlighet för arbetstagare	10
2.3.1.3 Rätten till fri etablering	10
2.3.2 Fri rörlighet för kapital	11
2.3.3 Fri rörlighet för tjänster	11
2.4 Rättfärdigande av direkt diskriminerande regler	12
2.5 Rättfärdigande av indirekt diskriminerande regler och regler som utgör restriktioner	13
2.5.1 Rule of reason	13
2.5.1.1 Tungt vägande allmänintressen	14
2.5.1.2 Proportionalitetsprincipen	16
2.5.2 Artikel 58 EGF	16
3 EG-DOMSTOLENS PRAXIS	18
3.1 Inledning	18
3.2 C-250/95 Futura	18
3.2.1 Omständigheter i målet	18
3.2.1.1 Lagstiftningen i Luxemburg	18
3.2.1.2 Tvisten vid den nationella domstolen	18

3.2.2	EG-domstolens prövning	19
3.2.2.1	Ett på ekonomiskt samband och adekvat redovisning	19
3.2.2.2	Direktiv 77/799/EEG	19
3.2.2.3	EG-domstolens slutsatser	20
3.2.3	Kommentarer	20
3.3	C-264/96 ICI	21
3.3.1	Omständigheter i målet	21
3.3.1.1	Den brittiska lagstiftningen	21
3.3.1.2	Twisten vid den nationella domstolen	21
3.3.2	EG-domstolens prövning	22
3.3.2.1	Prövningen av förlustjämningsreglerna	22
3.3.2.2	Lojalitetsprincipens räckvidd	23
3.3.2.3	Domstolens slutsatser	23
3.3.3	Kommentarer	24
3.4	C-439/97 Sandoz	24
3.4.1	Omständigheter i målet	24
3.4.1.1	Den österrikiska lagstiftningen	24
3.4.1.2	Twisten vid den nationella domstolen	25
3.4.2	EG-domstolens dom	25
3.4.2.1	Inledning	25
3.4.2.2	Utgjorde de österrikiska reglerna en restriktion?	25
3.4.2.3	Kunde restriktionen rättfärdigs?	26
3.4.2.4	Särbehandlingen av lån upptagna utomlands	26
3.4.2.5	Domslutet	27
3.4.3	Kommentarer	27
3.5	C-35/98 Verkooijen	30
3.5.1	Omständigheter i målet	30
3.5.1.1	Den nederländska lagstiftningen	30
3.5.1.2	Twisten vid den nationella lagstiftningen	30
3.5.2	Domstolens resonemang	31
3.5.2.1	Utgjorde reglerna en restriktion	31
3.5.2.2	Kunde reglerna rättfärdigas	31
3.5.3	Kommentarer	32
4	ANALYS	34
4.1	Skillnader mellan tillämpningen av artikel 58 EGF och <i>rule of reason</i>	34
4.2	Begreppsbildningen	35
4.3	Åtgärder som kan accepteras för att förhindra skatteflykt	36
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	38
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	40

Sammanfattning

För att den inre marknaden och de fyra friheterna skall fungera är all diskriminering pga. nationalitet förbjuden enligt EG-rätten.

Diskrimineringsförbudet omfattar både direkt och indirekt diskriminerande regler. EG-rätten omfattar även ett restriktionsförbud. Restriktionsförbudet innebär att en medlemsstat inte får tillämpa regler som kan avskräcka en medborgare från att ge sig ut på den gemensamma marknaden.

En nationell regel som är direkt diskriminerande kan dock få tillämpas om den är motiverad med hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. En regel som är indirekt diskriminerande eller som utgör en restriktion kan få tillämpas om den klarar det så kallade *rule of reason*-testet. Vid detta test prövas den nationella regelns proportionalitet, syfte och om den tillgodoser ett tungt vägande allmänintresse. Sådana intressen som framförts är t.ex. kongruensen i skattesystemet och att förhindra skatteflykt. Då en nationell regels överensstämmelse med den fria rörligheten för kapital prövas tillämpas artikel 58 EGF och inte *rule of reason*. En prövning mot artikel 58 EGF stämmer till stora delar överens med ett *rule of reason*-test, i båda fallen prövas den nationella regelns proportionalitet och syfte. Det finns dock skillnader i de tungt vägande allmänintressen som kan åberopas för att rättfärdiga den i princip fördragsstridiga regeln. I artikeln stadgas att medlemsstaterna får vidta åtgärder för att t.ex. förhindra överträdelser av nationella lagar och författningar, vilket är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan medföra att den nationella åtgärden accepteras av EG-domstolen.

EG-domstolens tolkning av ”överträdelser av nationella lagar och förordningar” är inte överensstämmande med den begreppsbildning som är gängse på området och inte med tolkningen av skatteflykt. Att en medlemsstat har regler som hindrar dess invånare från att undvika en indirekt skatt genom att söka sig till en annan medlemsstat har emellertid godtagits av EG-domstolen. Den tolkning som EG-domstolen har gett uttryck för pekar på att både rena lagöverträdelser och lagliga åtgärder som skatteplanering faller in under begreppet.

Såsom praxis utvecklats sig kan man med fog anta att en regel som strider mot den fria rörligheten för kapital skulle kunna rättfärdigas genom ett *rule of reason*-test. De allmänintressen som åberopats under *rule of reason* kan motivera en nationell regel som strider mot den fria rörligheten för kapital. Däremot kan artikel 58 EGF, och de intressen som omfattas av artikeln, inte användas för att rättfärdiga regler som strider mot någon annan frihet än den fria rörligheten för kapital. Således finns det fortfarande fog för att anta att artikel 58 EGF inte är överspelad.

Förkortningar

ATS	Österrikiska schilling
C	Case (mål)
ECR	Report of cases before the Court of Justice
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	EG-fördraget i dess lydelse före 1 maj 1999
EGF	EG-fördraget i dess lydelse efter 1 maj 1999
EGT	Europeiska gemenskapens officiella tidning
EU	Unionsfördraget
KOM	Kommissionen
OJ	Official Journal of the EC
REG	Rättsfall från Europeiska gemenskapens domstol

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Sveriges anslutning till EU har haft en markant påverkan på den svenska skattelagstiftningen. Detta märks i synnerhet på den indirekta beskattningen, vars reglering numera till stor del styrs genom direktiv på EG-nivå. Harmoniseringen av den direkta beskattningen har inte på något sätt nått lika långt som harmoniseringen av indirekta beskattningen.¹ Ett skäl till detta är att det för att EU skall kunna fatta beslut på den direkta beskattningens område krävs enhällighet i rådet, i och med det faller behörigheten i princip inom medlemsstaternas kompetens.² Detta innebär dock inte att EG-rätten inte har någon inverkan på den direkta beskattningen.³ Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet och icke-diskriminering har haft, och har, stor betydelse på den direkta beskattningens område. EG-domstolen har i ett flertal fall funnit att olika inslag i medlemsstaternas skattelagstiftning stridit mot grundläggande fördragsbestämmelser, eftersom dessa har befunnits ha en negativ inverkan på den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital.

EG-domstolen har dock funnit att man under vissa omständigheter är beredd att acceptera nationella skattebestämmelser som har en potentiellt negativ effekt på den fria rörligheten och den inre marknaden. Är det fråga om en nationell regel som är direkt diskriminerande tillämpas de undantagen som är stadgade i fördraget.⁴ Omständigheter som kan rättfärdiga en direkt diskriminerande regel är hänsyn till allmän hälsa, säkerhet och hälsa.⁵ För att pröva om en nationell skatteregel som utgör ett indirekt hinder för den fria rörligheten kan rättfärdigas tillämpar EG-domstolen, i de flesta fall, det så kallade *rule of reason*-testet.⁶ *Rule of reason* tillämpas på samma sätt och med samma allmänna intressen i beaktande när det är fråga om etableringsfriheten och den fria rörligheten för tjänster eller arbetstagare. När det gäller prövningen av nationella regler som inskränker den fria rörligheten för kapital, genom att vara indirekt diskriminerande eller utgörande en restriktion, tillämpas artikel 58 EGF och *rule of reason* kan inte, åtminstone inte direkt, tillämpas.⁷ Detta innebär att begreppsbildningen

¹ Harmoniseringen av den direkta beskattningen har hittills åstadkommit genom *mutual assistance*-direktivet 77/799/EEG, fusionsdirektivet 90/434/EEG, moder- och dotterbolagsdirektivet 90/435/EEG och sparandedirektivet 2003/48/EG.

² Artikel 94 EGF.

³ Se t.ex. C-270/83 *Commission of the European Communities v. French Republic* ("avoir fiscal") [1986] ECR 273.

⁴ Se t.ex. C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio* (grekiska staten) REG 1999 s. I-2651.

⁵ Se t.ex. artiklarna 39 och 46 EGF.

⁶ Se t.ex. C-264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer* (*Her Majesty's Inspector of Taxes*) REG 1998 s. I-4695.

⁷ Se artiklarna 56 och 58 EGF.

och tolkningen av de undantag som kan åberopas av en medlemsstat är annorlunda jämfört med övriga friheter.

Detta har lett till att viss begreppsförvirring och osäkerhet har uppstått ifråga om dels hur praxis som utvecklats i anslutning till en frihet kan åberopas i mål angående en annan, dels hur begrepp såsom skatteflykt skall tolkas vid prövning gentemot respektive frihet.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka om det föreligger någon skillnad mellan tillämpningen av *rule of reason* vid etableringsrättsliga mål och tillämpningen av undantagen i artikel 58 EGF, dvs. de rättfärdigande grunder som stadgats i anslutning till den fria rörligheten för kapital, vid rättfärdigande av nationella regler som strider mot fördraget. Min avsikt är även att undersöka om det föreligger en reell skillnad mellan de båda tillvägagångssätten eller om det är så att skillnaden endast beror på att olika uttryck används för att beskriva samma sak. I den avslutande delen kommer tyngdpunkten av analysen att ligga på hur EG-domstolen tillämpar *rule of reason* respektive artikel 58 EGF och användning av begreppen ”skatteflykt” samt ”hindrande av överträdelse av nationella bestämmelser och förordningar”.⁸

1.3 Avgränsning

Jag har för avsikt att koncentrera mig på rätten till fri etablering och rätten till fri rörlighet för kapital. Utöver dessa kommer den fria rörligheten för personer i stort och den fria rörligheten för tjänster att beröras. Den fria rörligheten för varor kommer inte att beröras. Vidare kommer eventuell problematik som är att hänföra till dubbelbeskattningsavtal inte att behandlas.

1.4 Disposition, metod och material

Uppsatsen inleds med en redogörelse för EG-skatterätten i stort. I den presentationen kommer även de gemenskapsrättsliga instrument som möjliggjort utvecklandet av EG-skatterätten att behandlas. Vidare kommer de fördragsstadgade friheter som är intressanta för framställningen att behandlas i korthet. Efter redogörelsen av de grundläggande friheterna kommer de omständigheter som kan ge en medlemsstat rätt att tillämpa fördragsstridig nationell lagstiftning att redovisas. Denna översiktliga redogörelse kommer att utmynna i en djupare analys, diskussion och

⁸ ”Risk för skatteflykt” är ett sådant trängande allmänintresse som beaktas vid tillämpningen av *rule of reason*, ”hindrande av överträdelse av nationella regler och förordningar” är en av de anledningar som enligt artikel 58 EGF kan rättfärdiga en bestämmelse som hindrar den fria rörligheten för kapital.

jämförelse av rättsfall från EG-domstolen. Detta innebär att tyngdpunkten i arbetet kommer att hamna där.

Jag använder mig i huvudsak av fördragstext, praxis och doktrin för att redogöra för det aktuella rättsläget. I den avslutande delen av uppsatsen kommenterar och jämför jag rättsfallen med utgångspunkt i fördraget och doktrin.

2 EU och skatterätten

2.1 EU:s kompetens på skatteområdet

Frågor rörande den direkta beskattningen faller inte direkt inom gemenskapens kompetensområde. En medlemsstat har enligt fördraget behörighet att stifta sin egen skattelagstiftning.⁹ Detta innebär dock inte att unionen är förhindrad från att vidta åtgärder på skatteområdet även om det inte faller inom gemenskapens direkta kompetensområde. Man brukar tala om unionens kompetenskompetens, vilken följer av artikel 308 EGF.¹⁰ För att uppnå de mål som pekas ut i Artikel 2 EGF är det i vissa fall påkallat att åtgärder vidtas på gemenskapsrättslig nivå. Även om regleringar, som stadgats av unionen saknas, pga. att medlemsstaterna inte kommit överens eller avsaknaden av kompetens inom ett område, är medlemsstaterna ändå skyldiga att respektera gemenskapsrätten då de utövar sina befogenheter.¹¹ Sålunda skall EG-fördragets bestämmelser beaktas när medlemsstaterna t.ex. utformar sina skattebestämmelser.¹²

Inom skatterätten har harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftningar främst skett inom två områden, tullar¹³ och indirekta skatter. Med indirekta skatter avses de skatter då skattebetalaren i verkligheten inte är den reella betalaren av skatten, det vill säga mervärdesskatt¹⁴ och punktskatt¹⁵. På den direkta skattens område har harmonisering endast skett genom *mutual assistance*-direktivet¹⁶, moder- och dotterbolagsdirektivet¹⁷, fusionsdirektivet¹⁸ samt sparandedirektivet¹⁹.

⁹ Artikel 94 EGF.

¹⁰ Enl. Artikel 94 EGF krävs det för att EU skall kunna fatta beslut på de direkta skatternas område formellt sett enhällighet i rådet. Pga. kravet om enhällighet har tillnärmningen på området framskridit långsamt. För att påskynda, eller åtminstone underlätta, skapandet av nya gemenskapsrättsliga skatteregler har Kommissionen genom den slutliga KOM(2000) 114 föreslagit att beslut skall kunna fattas med kvalificerad majoritet, istället för enhällighet i vissa skattefrågor.

¹¹ Artikel 10 EGF.

¹² C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker*, REG 1995, s. I-225, p. 21 och Pelin, Lars, *Internationell skatterätt ur ett svenskt perspektiv*, 2 upplagan, Lund 2000, s. 212.

¹³ Se Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om upprättande av en tullkodex för gemenskapen. EGT L 302 1992 s. 1.

¹⁴ Se Direktiv 77/388/EEG. Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt, enhetlig beräkningsgrund. EGT L 145 1977 s. 1.

¹⁵ Se Direktiv 92/12/EEG. Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. EGT L 76 1992 s. 1.

¹⁶ Direktiv 77/799/EEG. Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. EGT L 336 1977 s. 15.

Genom EG-domstolens tolkningar av fördragsbestämmelserna ”underkänner” den indirekt, genom sina utslag, nationell lagstiftning som den anser inte överensstämma med gemenskapsrätten.²⁰ På så sätt får EG-rätten ett genomslag i den nationella skatterätten. Dessutom får EG-domstolens tolkningar av fördraget den effekten att fördragsbestämmelserna utvecklas och byggs på.

2.2 EG-domstolens behörighet på de direkta skatternas område

2.2.1 Allmänt

För att EG-domstolen skall ha behörighet att pröva en nationell bestämmelses överensstämmelse med EG-rätten krävs att den aktuella regeln direkt eller indirekt har en negativ inverkan på den gemensamma marknaden. Regeln måste med andra ord ha en gemenskapsrättslig dimension och den måste tillämpas på ett sådant sätt att det moment av gränsöverskridande som eftersträvas av en fysisk eller juridisk person, genom användande av de fri- och rättigheter som tillskrivits dem i fördraget, försvåras.

Detta innebär att i de fall då en fysisk eller juridisk person ämnar röra sig på den gemensamma marknaden och hindras att göra detta pga. nationella regler kan den regelns överensstämmelse med EG-rätten bli föremål för EG-domstolens prövning.²¹

2.2.2 Lojalitetsprincipen

I artikel 10 EGF fastslås den så kallade lojalitetsprincipen.²² Lojalitetsprincipen förpliktar medlemsstaterna att fullgöra dels de skyldigheter som följer av fördraget, och dels åtgärder vidtagna av institutionerna. Vidare följer av lojalitetsprincipen att medlemsstaterna skall underlätta att gemenskapens uppgifter fullgörs och att man skall avstå från

¹⁷ Direktiv 90/435/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. EGT L 225 1990 s. 6.

¹⁸ Direktiv 90/434/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemstater. EGT L 225 1990 s. 1.

¹⁹ Direktiv 2003/48/EG. Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar. EGT L 157 2003 s. 38.

²⁰ Se Lehner, Moris, *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC treaty*, EC Tax Review, 2000-1, s. 6.

²¹ Se bl. a. C-60/91 *Criminal proceedings against José António Batista Morais* [1992] ECR I-2085 och C-115/78 *Knoors mot secretary of state and home affairs* REG 1979, s 399.

²² Kallas även lojalitetsplikten.

åtgärder som kan äventyra att fördragets mål uppnås. Även om medlemsstaterna har rätt att skapa sin egen skattelagstiftning skall gemenskapsrätten beaktas. Om så inte är fallet är EG-domstolen behörig att pröva om gemenskapsrätten förbjuder tillämpning av den nationella lagstiftningen.²³

Lojalitetsprincipen anses vidare vara ett stöd för förbudet för medlemsstaterna att uppställa hinder för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital. Bl.a. innebär principen att medlemsstaterna skall respektera restriktionsförbudet.²⁴

2.2.3 Diskrimineringsförbudet

Genom artikel 12 EGF förbjuds diskriminering pga. främmande nationalitet. Regeln är dock subsidiär till diskrimineringsförbud som reglerar ett specifikt område av EG-rätten, vilket ofta är fallet. Detta har lett till att artikel 12 sällan tillämpats direkt.²⁵ Det bör påpekas att EG-domstolen uttryckligen har tillerkänt artikel 12 EGF direkt effekt²⁶, vilket innebär att regeln kan tillämpas direkt utan att någon länk till en specifik fördragsbestämmelse krävs.

EG-domstolens uppfattning är vidare att det fråga om diskriminering då en likartad situation behandlas olika och när olikartade situationer behandlas lika.²⁷

Enligt EG-domstolen förbjuder fördraget inte endast direkt diskriminering utan även diskriminering som är indirekt. En regel är indirekt diskriminerande om den skenbart ställer upp andra kriterier än nationalitet för särbehandling, men som i praktiken medför samma resultat som en sådan.²⁸ Som exempel på oberättigade krav, som kan vara indirekt diskriminerande, kan nämnas bosättnings- och språkrav.²⁹ Indirekt diskriminerande regler kan rättfärdigas om det kan visas att de uppställda kraven är objektivt godtagbara och att de står i proportion till regelns mål.³⁰

²³ Se t.ex. C-270/83 "*avoir fiscal*" [1986] ECR 273, C-279/93 *Schumacker* REG 1995 s. I-225 p. 2 och C-118/96 *Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i Kopparbergs län* REG 1998 s. I-1897 p. 21.

²⁴ Bergström, Sture, *Rätten till fri etablering inom EU ur en inkomstskatterättslig synvinkel*, Skattenytt 2000, s. 663.

²⁵ Bergström, Sture, a.a., s. 663.

²⁶ C-92/92 *Collins mot Imrat Handelsgesellschaft GmbH* och C-326/92 *Patricia Im- Und Export Verwaltungsgesellschaft GmbH mot EMI Electrola GmbH*, REG 1993, s I-5145.

²⁷ C-279/93 *Schumacker*, REG 1995, s. I-225, p. 30.

²⁸ Pelin, a.a., s. 231 och C-152/73 *Giovanni Maria Sotgui mot Deutsche Bundespost* ECR [1974] 153.

²⁹ Se bl a C-213/89 *The Queen mot Secretary of State for transport, ex parte Factortame m fl*, REG 1990, s I-2433.

³⁰ Craig, Paul och De Burca, Grainne, *EU law – text, cases and materials 3rd edition*, Oxford University Press 2002 och Pelin, a.a., s. 231.

EG-rätten skyddar inte mot så kallad *omvänd diskriminering*. Med omvänd diskriminering avses att en medlemsstat behandlar sina egna medborgare sämre än andra EU-medborgare.³¹ Detta beror på att EG-rätten inte är tillämplig vid rent interna situationer.³² En förutsättning för att gemenskapsrätten skall kunna tillämpas är att det finns ett moment av gränsöverskridande.³³

2.2.4 Restriktionsförbudet

Restriktionsförbudet skiljer sig från diskrimineringsförbudet på så sätt att det inte är beroende av att ett subjekt av främmande nationalitet behandlas på ett otillåtet sätt. EG-domstolen har i ett mål som gällde om den fria rörligheten för personer uttalat att restriktionsförbudet hindrar medlemsstater från att tillämpa bestämmelser som hindrar eller avskräcker en medborgare från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet, även om det tillämpas oberoende av den berörde arbetstagarens nationalitet.³⁴ Man kan alltså göra distinktionen på så sätt att diskrimineringsförbudet hindrar en medlemsstat från att tillämpa regler som försvårar en fysisk eller juridisk persons etablering i en annan medlemsstat och att restriktionsförbudet träffar regler som hindrar en medlemsstats medborgare från att lämna sin hemstat.³⁵ En av de mest påtagliga restriktionerna torde vara en medlemsstats tillämpning av så kallade *exit taxes*, dvs. skatter som träffar en fysisk eller juridisk person vid en förflyttning till en annan skattejurisdiktion.³⁶

2.3 De aktuella grundläggande friheterna

2.3.1 Fri rörlighet för personer

2.3.1.1 Den generella fria rörligheten för personer

Den fria rörligheten för personer stadgas i artiklarna 39-48 EGF och omfattar både en EU-medborgares rätt att anta en anställning i en annan medlemsstat som en EU-medborgares rätt att fritt etablera sig i en annan medlemsstat genom t. ex. filial, dotterbolag eller agentur. Begreppen som

³¹ Bergström, Sture och Bruzelius, Anette, *Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective*, Intertax, volume 29, Issue 6-7, s 234 och Batter, Paul, *Setting the scene: The legal framework*, European taxation 2000-1/2 (in Special issue *fundamental freedoms for citizens, fundamental restrictions on national law?*), s. 9.

³² Se bl a C-60/91 *Criminal proceedings against José António Batista Morais* [1992] ECR I-2085.

³³ Batter, a.a., s. 9.

³⁴ C-18/95 *F.C Thehoeve mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland* REG 1999 s. I-345, p. 39.

³⁵ Bergström, a.a., s. 664.

³⁶ Terra, Ben och Wattel, Peter, *European tax law*, London 2001, s. 67 ff.

används i fördraget är fri rörlighet för arbetstagare samt etableringsfriheten.³⁷

2.3.1.2 Fri rörlighet för arbetstagare

Fri rörlighet för personer säkerställs inom gemenskapen genom artikel 39 EGF. Regeln stadgar att all diskriminering av arbetstagare från någon medlemsstat pga. nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. Naturligtvis gäller även att det inte får förekomma någon diskriminering i skattehänseende, varken direkt eller indirekt.³⁸ Begränsningar i rätten till fri rörlighet för arbetstagare får grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, samt med tillämpning av *rule of reason*^{39, 40}. Det bör påpekas att den här artikeln inte är tillämplig då det gäller anställning i offentlig tjänst, vilket framgår av artikel 39.4 EGF.

2.3.1.3 Rätten till fri etablering

Artikel 43 EGF stadgar att bestämmelser som inskränker en EU-medborgares rätt att etablera sig i en annan medlemsstat är förbjudna. Den fria etableringsrätten är en rättighet som tillkommer fysiska och juridiska näringsdrivande rättssubjekt. Artikeln täcker både rätt till primär eller full etablering och rätt till sekundär etablering. Med primär etablering avses en nyetablering eller fullständig överflyttning av en fristående näringsverksamhet till en annan medlemsstat. Med sekundär etablering avses att ett dotterbolag, en filial eller liknande upprättas i en annan medlemsstat.⁴¹ I artikeln framgår att alla EU-medborgare har rätt att företa en primär etablering och att rätten att vidta en sekundär etablering tillkommer EU-medborgare samt de som redan är etablerade i något EU-land. Enligt artikel 48 EGF är en juridisk person som bildats enligt någon medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att likställas med en EU-medborgare.

Artikel 43 förbjuder alltså att en fysisk eller juridisk person hindras från att etablera sig i en annan medlemsstat genom såväl direkt som indirekt diskriminering. EG-domstolen har dessutom uttalat att regeln förbjuder en medlemsstat att hindra dess medborgare eller bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat⁴², alltså ett restriktionsförbud.

För att en verksamhet skall falla in under reglerna om etableringsfrihet måste den uppfylla ett varaktighetsrekvisit. Om detta rekvisit inte uppfylls kan det eventuellt bli fråga om att tillämpa reglerna om fri rörlighet för

³⁷ Se avdelning III i EGF.

³⁸ Terra och Wattel, a.a., s. 37.

³⁹ Se kap. 2.5.1.

⁴⁰ Terra och Wattel, a.a., s. 37.

⁴¹ Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger, *EG-skatte rätt*, Uppsala 2000, s. 83.

⁴² C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695, p. 21.

tjänster istället för reglerna om rätten till fri etablering.⁴³ Det uppstår alltså i vissa fall gränsdragningsproblem gentemot rätten till fri rörlighet för tjänster.

I andra situationer kan det uppstå gränsdragningssvårigheter gentemot den fria rörligheten för kapital. För att avgöra om det är fråga om en etablering eller inte kan bedömningen utgå ifrån om ett aktieinnehav i ett bolag i en annan medlemsstat är så stort att aktieägaren faktiskt kontrollerar och driver bolaget, vilket krävs för att det skall vara fråga om en etablering. Vid ett mindre ägande är det således inte fråga om en etablering utan reglerna för fri rörlighet för kapital är tillämpliga.⁴⁴

2.3.2 Fri rörlighet för kapital

Fri rörlighet för kapital stadgas i artikel 56 EGF. Artikel 56 EGF anses vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att ha direkt effekt.⁴⁵ Regeln föreskriver att alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna skall vara förbjudna. Med betalningar avses framför allt likvider vid köp av varor och tjänster över gränserna, samt löner, räntor, hyror och liknande. Till kapitalrörelser räknas också kapitalöverföringar till annat land för investering i företag eller placering i värdepapper eller kreditinstitut, men även personliga kapitalöverföringar.⁴⁶ I direktivet 88/361/EEG⁴⁷ räknas de typer av transaktioner som faller in under bestämmelserna om fria kapitalrörelser upp. Även om direktivet var avsett att gälla den äldre lydelsen av EG-fördraget har det inte förlorat sitt värde och det bör påpekas att uppräknningen i direktivet endast är en exemplifiering.⁴⁸

2.3.3 Fri rörlighet för tjänster

Den fria rörligheten för tjänster regleras i artiklarna 49-55 EGF. I artiklarna stadgas att inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom gemenskapen är förbjudna beträffande medborgare som är etablerade i en annan stat inom gemenskapen än mottagaren av tjänsten. Enligt artikel 55 EGF, genom artikel 48 EGF, likställs juridiska personer som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, med en

⁴³ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 76.

⁴⁴ C-251/98 *Baars mot Inspecteur der Belasting Particulieren/Ondernemingen Gorinchem* REG 2000 s. I-2787.

⁴⁵ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 114 samt de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Brottmål mot Lucas Emilio Sans de Lera, Raimundo Diaz Jiménez och Figen Kapanoglu* REG 1995 s. I-4821.

⁴⁶ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 114-115.

⁴⁷ Direktiv 88/361/EEG. Rådets direktiv av den 34 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. EGT L 178 1988 s. 5.

⁴⁸ Generaladvokatens förslag till avgörande i C-439/97 *Sandoz GmbH mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland* REG 1999 s. I-7041.

EU-medborgare. Rättigheten gäller alltså för näringsidkare oavsett om de är fysiska eller juridiska personer. Artikel 49 EGF tar i första hand sikte på tillhandahållaren av tjänsten, men av EG-domstolens praxis framgår att även mottagaren av tjänsten har rätt att åberopa den fria rörligheten för tjänster.⁴⁹

Tjänstebegreppet i artikel 50 EGF är negativt bestämt. Detta innebär att det med tjänst avses en prestation som normalt utförs mot ersättning och som inte faller in under fri rörlighet för kapital, varor eller personer. Man kan även vända på resonemanget och säga att om någon annan frihet är tillämplig, är den fria rörligheten för tjänster det inte.⁵⁰ Det kan dock trots detta uppstå gränsdragningsproblem mellan tjänster och etablering och mellan tjänster och fria kapitalrörelser. För det förstnämnda problemet, se 2.3.1. I det sistnämnda fallet har EG-domstolen t.ex. ansett att sparande i försäkringar inte faller in under de fria kapitalrörelserna utan under den fria rörligheten för tjänster.⁵¹ Andra exempel på företeelser som skall inordnas under tjänstebegreppet är dataöverföringar, turistservice etc.⁵²

2.4 Rättfärdigande av direkt diskriminerande regler

När det gäller den fria rörligheten för kapital och tjänster samt den fria etableringen finns vissa möjligheter att i undantagsfall godta nationella regler som är direkt diskriminerande. Detta är endast möjligt om den nationella regeln grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa, enligt artiklarna 39 och 46 EGF. En direkt diskriminerande regel kan alltså endast rättfärdigas med de i fördraget angivna undantagen.⁵³ Det torde dock bara vara undantagsvis som en skatteregel skulle kunna motiveras med hänsyn till, t.ex. allmän hälsa.⁵⁴

Redan i *avoir fiscal*-målet⁵⁵ fann EG-domstolen att risk för skatteflykt inte kan inordnas under någon av de ovan nämnda grunder som kan rättfärdiga en direkt diskriminerande skatteregel. Av senare praxis har det även framgått att övervägande av ekonomisk art, som t.ex. en förlust av skatteintäkter, inte kan falla in under de ovan nämnda hänsynen.⁵⁶

De nämnda fördragsbestämmelserna beträffande fri rörlighet för tjänster, personer och fri etablering är alla formulerade på samma sätt. Av EG-domstolens praxis framgår också att de omständigheter som medför att en fördragsstridig skatteregel kan accepteras har utvecklats i samma riktning då

⁴⁹ Se t.ex. C-118/96 *Safir* REG 1998 s. I-1897.

⁵⁰ Terra och Wattel, a.a., s. 36.

⁵¹ C-267/86 *Pascal Van Eycke v. ASPA NV* [1988] ECR 4769.

⁵² Se Terra och Wattel, a.a., s. 36.

⁵³ Se t. ex. C-311/97 *Royal Bank of Scotland* REG 1999 s. I-2651, p. 32.

⁵⁴ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 122.

⁵⁵ C-270/83 "*avoir fiscal*" [1986] ECR 273, p. 25.

⁵⁶ Se t.ex. C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695

det gäller de nämnda fördragsfriheterna.⁵⁷ Detta blir ännu tydligare då EG-domstolen ofta utan reservationer hänvisar till rättsfall rörande en annan fördragsfrihet än den som är uppe till bedömning i det aktuella fallet.⁵⁸

2.5 Rättfördigande av indirekt diskriminerande regler och regler som utgör restriktioner

2.5.1 Rule of reason

EG-domstolen har i sin praxis godtagit negativt särbehandlande regler på andra grunder än de som är angivna i fördraget. För att avgöra om en i princip fördragsstridig regel kan rättfärdigas har EG-domstolen utvecklat ett speciellt test, det så kallade *rule of reason*-testet. *Rule of reason* kan inte användas för att rättfärdiga regler som är direkt diskriminerande, utan endast för att rättfärdiga indirekta hinder för den fria rörligheten.⁵⁹

Indirekta hinder för den fria rörligheten är dels indirekt diskriminerande regler och dels regler som utgör restriktioner. En indirekt diskriminerande regel är en regel som utan att vara diskriminerande ändå är till nackdel för utländska subjekt.⁶⁰ En regel som utgör en restriktion är en regel som kan tänkas avskräcka en person, fysisk eller juridisk, från att t.ex. etablera sig eller ta anställning i en annan medlemsstat.⁶¹ Rättfärdigandet av dessa indirekta hinder sker på samma sätt när det gäller den fria rörligheten för tjänster och arbetstagare samt för rätten till fri etablering. När det gäller den fria rörligheten för kapital finns det åtminstone en formell skillnad vid prövningen av en potentiellt fördragsstridig regel. Detta beror på att artikel 58 EGF skall tillämpas då det gäller den fria rörligheten för kapital.

För att EG-domstolen skall acceptera en skatteregel på annan grund än de som är angivna i fördraget måste följande tre krav vara uppfyllda:⁶²

1. Regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande samhällsintresse.
2. Regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas.
3. Regeln skall vara proportionell mot det intresse den skall tillgodose; det vill säga den får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvide syftet.

⁵⁷ Se Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 120. Där framgå också att det i och för sig kan hävdas att EG-domstolens bedömningar av vad som kan godtas varierar mellan fördragsfriheterna, men att när det gäller skatteområdet är det svårt att göra en sådan skillnad. Deras uppfattning är snarare att EG-domstolen vill åstadkomma en viss enhetlighet på skatteområdet.

⁵⁸ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 120.

⁵⁹ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 124.

⁶⁰ Se t.ex. C-118/96 *Safir* REG 1998 I-1897.

⁶¹ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 124.

⁶² Se t.ex. C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695, p. 20.

I skattemål inför EG-domstolen har medlemsländerna anfört en rad olika argument inom ramen för ”tungt vägande allmänintresse” för att rättfärdiga negativt särbehandlande regler. I regel har dessa argument dock avvisats. Hittills är det endast undantagsvis som en skatteregel som varit föremål för prövning accepterats pga. att den varit motiverad med hänsyn till ett trängande allmänintresse.⁶³

Bergström och Bruzelius har påpekat att man med hänsyn till domar från EG-domstolen kan sluta sig till att ”klyftan” mellan de ursäktgrunder som finns i fördraget och de som utvecklats inom *rule of reason* konstruktionen inte är oöverstigbar.⁶⁴ Detta skulle i så fall innebära att alla ursäktgrunder – de som står uttryckligen i fördraget samt de som utgör sådan tungt vägande allmänintressen inom ramen för *rule of reason* – skulle kunna tillämpas för att rättfärdiga restriktioner samt direkt och indirekt diskriminerande regler.

2.5.1.1 Tungt vägande allmänintressen

Effektiv skattekontroll och risken för skatteflykt

Rent principiellt har EG-domstolen uttalat att önskemålet att vidmakthålla en effektiv skattekontroll och minimera risken för skatteflykt är sådana tungt vägande samhällsintressen som kan motivera en begränsning i utövandet av de i fördraget givna friheterna.⁶⁵ EG-domstolen har dock i praktiken ännu inte accepterat en skatteregel som den har prövat mot någon av dessa grunder. I flera mål har EG-domstolen ansett att den regel som varit föremål för prövning gått längre än vad som varit nödvändigt för att uppnå dess syfte⁶⁶, det vill säga stridit mot proportionalitetsprincipen.

Administrativa skäl

I en del tvister har medlemsstaterna invänt att regeln skall godtas med hänsyn till administrativa skäl. EG-domstolen har som svar på invändningen uttryckt att administrativa skäl av allmän karaktär, som t.ex. att reglerna skall underlätta den praktiska hanteringen, inte är ett sådant tungt vägande allmänintresse som kan rättfärdiga ett åsidosättande av fördragsfriheterna.⁶⁷ EG-domstolen har i vissa fall

⁶³ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 125.

⁶⁴ Se Bergström och Bruzelius, a.a., s. 234 samt C-2/90 *Commission of the European Communities v. the Kingdom of Belgium* [1992] ECR I-4431, C-415/93 *Bosman* [1995] ECR I-4921 och C-270/83 C-270/83 “*avoir fiscal*” [1986] ECR 273.

⁶⁵ Se t.ex. C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions* REG 1997 s. I-2471, p. 31, C-254/97 *Société Baxter* REG 1999 s. I-4809, p.18, C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-249, C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695, C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041 och C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* REG 2002 s. I-10829.

⁶⁶ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 126.

⁶⁷ Se C-279/93 *Schumacker* REG 1995, s. I-225, C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471 och C-18/95 *Terhoeve* REG 1999 s. I-345.

hänvisat till direktiv 77/799/EEG⁶⁸ som stadgar ett ömsesidigt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. EG-domstolen har dock inte uppmärksammat de brister som finns i direktivet när det gäller möjligheterna att tvinga fram information från andra länder.⁶⁹

Skattesystemets inre sammanhang

Än så länge är det bara i *Bachmann*-målet⁷⁰ som strävan att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang⁷¹ godtagits av EG-domstolen, även om argumentet återopats i ett flertal fall.⁷² Den exakta innebörden av begreppet ”skattesystemets inre sammanhang” är dock ännu oklart. Av EG-domstolen praxis torde följa att det för tillämpning av ”skattesystemets inre sammanhang” krävs att det är fråga om samma skatt och samma skattebetalare.⁷³ Enligt Ståhl och Persson Österman synes tillämpningsområdet för den rättfärdigande grunden vara ganska litet.⁷⁴

Önskemål att gynna landets ekonomi

Allmänna invändningar om att de prövade reglerna är nödvändiga för att gynna landets ekonomi eller för att upprätthålla nivån på landets skatteintäkter har ännu inte accepterats av EG-domstolen.⁷⁵

Skattesubjektet åtnjuter andra skattefördelar

⁶⁸ Direktiv 77/799/EEG. Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område. EGT L 336 1977 s. 15.

⁶⁹ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 128 och 257f.

⁷⁰ C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249. *Bachmann*-målet gällde belgiska regler för avdrag för försäkringspremier. *Bachmann* var en tysk medborgare som bodde och arbetade i Belgien. Vid den belgiska inkomstbeskattningen vägrades han avdrag för premiebetalningar på vissa liv- och andra försäkringar som han tecknat i ett tyskt försäkringsbolag. EG-domstolen fann att avdragsförbudet för åtminstone vissa av premierna kunde rättfärdigas med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Resonemanget byggde på att det fanns ett samband mellan avdragsrätten för premiebetalningen och skattskyldigheten för utfallande pensionsbelopp i det belgiska skattesystemet. Om avdrag medgavs förelåg skattskyldighet, och om avdrag nekades förelåg inte skattskyldighet. Det inre sammanhanget i den belgiska lagstiftningen förutsatte, enligt EG-domstolen, att avdrag endast skulle behöva medges om det utfallande beloppet skulle beskattas i Belgien. Detta var emellertid inte fallet om försäkringen inte tecknats i Belgien. Pga. detta var avdragsförbudet rättfärdigat för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

⁷¹ Engelskans ”cohesion”, vilket också översatts med skattesystemets kongruens.

⁷² Se t.ex. C-279/93 *Schumacker* REG 1995, s. I-225, C-107/94 *P.H. Asscher mot Staatsecretaris van Financiën* REG 1996 s. I-3089 och C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695.

⁷³ Se t.ex. C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-249 och C-35/98 *Staatsecretarissen van Financiën mot B.G.M. Verkooijen* REG 2000 s. I-4071.

⁷⁴ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 133.

⁷⁵ Se t.ex. C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt* REG 1999 s. I-6161, C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna* REG 1999 s. I-7447, C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695 och C-35/98 *Verkooijen* REG 2000 s. I-4071.

En inte ovanlig invändning, eller snarare ursäkt, som framförts av medlemsstaterna för att få EG-domstolen att acceptera regler som strider mot gemenskapsrätten har varit att den skattskyldiga åtnjuter andra skattefördelar, som kompenserar eller till och med överkompenserar för den diskriminerande behandlingen.⁷⁶ EG-domstolen har dock valt att beakta den prövade skattebestämmelsen isolerat och inte beaktat eventuell kompensation. I ett par fall har EG-domstolen bemött argumentet med att de fördelar som åberopats inte kommer alla skattskyldiga som drabbas av diskrimineringen tillgodo.⁷⁷ I EG-domstolens praxis syns att man är tydlig med att poängtera att man inte skall se till den skattskyldigas totala skattesituation, utan att man skall beakta varje skatteregel enskilt.⁷⁸

2.5.1.2 Proportionalitetsprincipen

I mål om nationella skattereglers överensstämmelse med EG-rätten tillämpas proportionalitetsprincipen som ett led i *rule of reason*-testet.⁷⁹ Proportionalitetsprincipen stadgas i artikel 5.3 EGF och den är en av EG-rättens grundläggande rättsprinciper. Enligt bestämmelsen skall gemenskapen och dess institutioner inte vidta någon åtgärd som går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen som ställs i fördraget.

Enligt EG-domstolens praxis avseende bestämmelser om den fria rörligheten är medlemsstaterna i den mån de åberopar undantag från dessa bestämmelser⁸⁰, skyldiga att använda sig av de åtgärder som är minst ingripande för att uppnå det skyddsvärda intresset.⁸¹ Detta innebär att även medlemsstaterna är skyldiga att beakta proportionalitetsprincipen.

2.5.2 Artikel 58 EGF

Ordalydelsen av regleringen av den fria rörligheten för kapital skiljer sig från de övriga friheterna.⁸² De omständigheter som ger en medlemsstat rätt

⁷⁶ Se t.ex. C-18/95 *Terhoeve* REG 1999 s. I-345

⁷⁷ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 125.

⁷⁸ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 125, författarna visar genom exemplet problemen med att fastställa vad som är en enskild skatteregel.

⁷⁹ Se 2.5.1.

⁸⁰ Se t.ex. C-118/75 *State v Watson and Belman* REG 1976 s. 1185; svensk specialutgåva, volym 3, som rörde den fria rörligheten för arbetstagare. I målet fann domstolen att en italiensk regel stod i strid med proportionalitetsprincipen. Enligt italiensk lag kunde man utvisa en utlänning om denne inte följde vissa administrativa regler vilkas syfte var att iaktta och dokumentera hur utlänningar rörde sig i Italien. EG-domstolen fann att en medlemsstat har befogenhet att ha sanktioner för att få enskilda att följa administrativa föreskrifter, men att sanktionen i det här fallet var oproportionerlig. Det anmärkningsvärda med det här fallet är att en åtgärd företagen av en medlemsstat bedömdes stå i strid med proportionalitetsprincipen. Se även Steniner, Josephine, *Textbook on EC-law 4th edition*, Blackstone Press Limited, London 1994., s. 66.

⁸¹ A.a. Steniner, s. 65-66 och Rempler, Helena och Persson, Anna Malin, *EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning*, Svensk skattetidning nr. 10/00, s. 969.

⁸² Se artikel 56 jämfört med artiklarna 39, 43 och 49 EGF.

att tillämpa lagstiftning som inskränker enskildas möjlighet att utnyttja den fria rörligheten för kapital skiljer sig också från de andra fördragsstadgade friheterna.⁸³ Enligt artikel 58.1 EGF har medlemsstaterna rätt att tillämpa regler som skiljer mellan skattebetalare med olika bostadsort eller som investerat sitt kapital på olika orter. Vidare stadgas att en medlemsstat får vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, samt att i ett administrativt eller statiskt informationsutbyte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning och allmän säkerhet. De åtgärder och förfaranden får dock inte enligt artikel 58.3 EGF vara godtyckligt diskriminerande eller utgöra en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. Dessutom torde den undersökta nationella regelns syfte prövas, liksom att den inte strider mot proportionalitetsprincipen.⁸⁴

Eftersom artikel 58 EGF är formulerad på ett annat sätt än de bestämmelser som gäller den fria rörligheten för tjänster, personer och den fria etableringen var det länge oklart om den praxis som utvecklats på de andra fördragsrättigheternas områden hade någon relevans när det gäller den fria rörligheten för kapital.⁸⁵

Ståhl och Persson Österman⁸⁶, liksom Terra och Wattel⁸⁷, menar att uttalandena av EG-domstolen i *Verkooijen*-målet⁸⁸ innebar att rättsläget klarnade betydligt. De menar att det av domen framgår att det finns ett tydligt samband mellan artikel 58 EGF och den praxis som EG-domstolen bildat i anslutning till de andra friheterna, eftersom domstolen resonerat på samma sätt oavsett vilken frihet som varit föremål för prövning. Min avsikt är att undersöka detta djupare i slutet av uppsatsen.

⁸³ Artikel 58 jämfört med artiklarna 39.3 och 46.1 EGF.

⁸⁴ Se t.ex. C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041.

⁸⁵ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 121.

⁸⁶ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 121.

⁸⁷ Terra och Wattel, a.a., s. 20.

⁸⁸ C-35/98 *Verkooijen* REG 2000 I-4071.

3 EG-domstolens praxis

3.1 Inledning

I det här avsnittet av uppsatsen är min avsikt att redogöra för och kommentera ett fåtal rättsfall, i vilka EG-domstolen tillämpat artiklarna 56 och 58 EGF, och *rule of reason*. Jag ämnar också undersöka om tolkningen av ”skatteflykt”, inom ramen för *rule of reason*, överensstämmer med tolkningen av ”överträdelse av nationella lagar och författningar” som stadgas i artikel 58 EGF.

3.2 C-250/95 Futura⁸⁹

3.2.1 Omständigheter i målet

3.2.1.1 Lagstiftningen i Luxemburg

Målet gällde de luxemburgska reglerna för förlustavdrag. I Luxemburgs skattelagstiftning gjorde man skillnad mellan bolag med och utan hemvist i landet. Ett bolag med hemvist i landet var obegränsat skattskyldigt och ett bolag utan hemvist i Luxemburg var begränsat skattskyldigt. Ett begränsat skattskyldigt bolag var endast skattskyldigt för inkomster hänförliga till ett fast driftställe i Luxemburg. Utöver detta behövde ett bolag utan hemvist i Luxemburg inte att fullgöra en särskild bokföring avseende sin verksamhet i Luxemburg. Saknades sådan bokföring bestämdes den i Luxemburg skattepliktiga inkomsten genom en proportioneringsmetod.⁹⁰ Metoden innebar att en del av bolagets totala inkomster allokerades till den fasta driftstället. För att kunna dra av förluster i det fasta driftstället krävdes det att det fanns ett ekonomiskt samband mellan förlusterna och inkomsterna i Luxemburg samt att bokföring avseende det fasta driftstället upprättats.⁹¹

3.2.1.2 Tvisten vid den nationella domstolen

Det franska bolaget Futura Participations SA (nedan kallat Futura), med säte i Paris, hade en filial, Singer, i Luxemburg. Vid 1986 års taxering yrkade Singer avdrag för förluster. Singers avdrag accepterades dock inte med anledning av att redovisningen inte var av sådan kvalitet som krävdes. Singer sökte ändring hos Directeur des Contributions, men beslutet ändrades inte, varpå man överklagade till Conseil d'État. Där invände man att reglerna som vägrade dem avdrag stred mot etableringsfriheten. För att

⁸⁹ C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471.

⁹⁰ Se C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471, p. 8 som hänvisar till artikel 160(1) i *the Luxembourg Law on Taxation of Revenue*

⁹¹ Det engelska uttrycket är ”...provided that they are economically related to income received locally and that accounts are kept within the country...” se C-250/95 *Futura* REG 1997 s. I-2471, p. 9.

kunna avgöra frågan beslöt man att inhämta ett förhandsavgörande för att få reda på om artikel 52 EG (nuvarande artikel 43 EGF) hindrar tillämpningen av de luxemburgska förlustavdragsreglerna.

3.2.2 EG-domstolens prövning

3.2.2.1 Ett på ekonomiskt samband och adekvat redovisning

EG-domstolen fann att kravet på ett ekonomiskt samband mellan inkomster och förluster för att erhålla förlustavdraget var förenligt med etableringsfriheten, och överensstämde med den skatterättsliga territorialitetsprincipen. Det påpekades även att en allokering av vinster till ett fast driftställe inte medför att man måste göra likadant med förluster.

Det andra kravet för att få dra av gamla förluster var att företaget upprättat en särskild bokföring inom landet som både förvarades inom landet samt upprättats i överensstämmelse med i Luxemburg gällande skatteregler. EG-domstolen fann dock kravet utgöra en extra stor börda för företag utan hemvist i Luxemburg då ett sådant var tvunget att föra böcker i både företagets hemland och Luxemburg där det fasta driftstället fanns. Åtgärden var därför i princip förbjuden. Den luxemburgska regeringen menade att reglerna var nödvändiga för att ett utländskt bolag skulle kunna visa att förluster uppstått i det fasta driftstället och att reglernas syfte var att säkerställa att bokföringen skulle kunna inspekteras.

EG-domstolen konstaterade att strävan att upprätthålla en effektiv skattekontroll kunde motivera regler som inskränker den fria rörligheten. Reglerna får dock inte gå längre än vad som är absolut nödvändigt för att kunna fastställa vinster och förluster som är hänförliga till det fasta driftstället. EG-domstolen menade att avdrag inte kan vägras om den begränsat skattskyldiga visar i vilken omfattning förlusterna har uppstått i det fasta driftstället, utan att räkenskaperna förvarats i Luxemburg eller upprättats i överensstämmelse med luxemburgska skatteregler. Således gick de luxemburgska reglerna längre än vad som var nödvändigt och reglerna befanns inte överensstämma med etableringsfriheten.

3.2.2.2 Direktiv 77/799/EEG

Kommissionen anförde att de luxemburgska myndigheterna, genom direktiv 77/799/EEG⁹², kunde granska bokföringen hos det utländska bolaget och på så sätt fastställa omfattningen av det fasta driftställets förluster.

EG-domstolen påpekade att direktivet inte kunde lösa problemet. Direktivet ger i och för sig en medlemsstats behöriga myndigheter rätt att ta del av information som kommit en annan medlemsstat tillhanda, men pga.

⁹² Direktiv 77/799/EEG. Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. EGT L 336 1977 s. 15.

skillnaderna i de nationella skattereglerna är det möjligt att informationen inte är till så stor hjälp.

3.2.2.3 EG-domstolens slutsatser

EG-domstolen fann alltså att kravet på att det förelåg ett ekonomiskt samband mellan förlusterna och det fasta driftställets ekonomiska aktivitet i medlemsstaten för att få åtnjuta förlustavdrag inte stred mot etableringsfriheten. Däremot var de kvalitetskrav som satts på redovisningen i det fasta driftstället inte förenliga med gemenskapsrätten.

3.2.3 Kommentarer

I målet prövas i huvudsak vilka åtgärder som kan tillåtas för att hindra skatteflykt och för att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Det var alltså i huvudsak vilka krav som kunde uppställas av en medlemsstat när det gällde förlustallokering till ett fast driftställe som var föremål för prövning. De nationella reglerna krävde att det fanns ett ekonomiskt samband mellan förlusterna och det fasta driftställets ekonomiska aktivitet i medlemsstaten och att den skattskyldige kunde uppvisa redovisning för det fasta driftstället som överensstämde med värdstatens skattelagstiftning.

Det första kravet befanns av EG-domstolen överensstämma med den skatterättsliga territorialitetsprincipen, vilket enligt min mening är helt i sin ordning. Det är rimligt att förluster dras av mot vinster i samma skattejurisdiktion som de har uppstått.

Det andra kravet var enligt EG-domstolen allt för betungande. Det var inte rimligt att ett utländskt bolag var tvunget att föra böcker som överensstämde med värdstatens skattelagstiftning. EG-domstolens uppfattning var att förlustens omfattning skulle på ett betryggande sätt kunnat fastställas genom betydligt mindre omfattande regler. Även i den här delen håller jag med EG-domstolen.

En annan sak jag finner intressant i målet är prövningen eller bedömningen av direktiv 77/799/EEG. EG-domstolens uppfattning synes vara att direktivet, åtminstone i situationer som den föreliggande, inte är till någon större hjälp. Det har dock visat sig senare att EG-domstolen tar direktivet på stort allvar. I *W.N.-målet*⁹³ som behandlade när en myndighet *ex officio* skall utlämna information till en annan medlemsstats myndighet. EG-domstolen fann att då det fanns skäl att anta att informationen skulle förekomma ett skatteundrandragande skulle medlemsstaten överlämna informationen utan anmodan. Detta tyder på att direktivet på inget sätt är överflödigt eller inte går att tillämpa, men att den information som skulle kunna inhämtas vid situationer som det i målet är till liten hjälp.

⁹³ C-420/98 *W.N. mot Staatsecretaris van Financiën* REG s. I-2847.

3.3 C-264/96 ICI⁹⁴

3.3.1 Omständigheter i målet

3.3.1.1 Den brittiska lagstiftningen

Målet behandlade de brittiska reglerna om förlustutjämning i koncerner. Enligt reglerna tilläts under vissa omständigheter att en förlust som uppstått i ett brittiskt koncernbolag utnyttjades av ett annat brittiskt koncernbolag, s.k. koncernavdrag. Om ett bolag ägde dotterbolagsaktier genom ett holdingbolag krävdes för rätt till förlustutjämning bl.a. att holdingbolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen bestod i att inneha aktier i andra brittiska bolag. Förhöll det sig så att holdingbolaget ägde aktier i så stor omfattning att bolagets huvudsakliga aktieinnehav inte utgjordes av aktier i brittiska bolag förlorades rätten till förlustutjämning. Effekten av detta blev att om holdingbolaget ägde aktier i utländska bolag förlorades rätten till förlustavdrag även om både förlustbolaget och det bolag som ville utnyttja förlusten var brittiska.

3.3.1.2 Tvisten vid den nationella domstolen

Imperial Chemical Industries (nedan kallat ICI), med säte i Förenade kungariket, bildade tillsammans med Wellcome Foundation Ltd, även det bolaget hade sitt säte i Förenade kungariket, ett konsortium genom vilket de ägde bolaget Coopers Animal Health (Holdings) Ltd (nedan kallat Holdings). Konsortiet ägdes till 49 % av ICI och till 51 % av Wellcome Foundation. Holdings verksamhet bestod uteslutande av att inneha aktier i 23 dotterbolag som bedrev handel i olika länder. Av de 23 dotterbolagen hade 4, bland annat Coopers Animal Health Ltd (nedan kallat CAH) sitt säte i Förenade kungariket, 6 i andra medlemsstater och 13 i tredje land.

CAH:s verksamhet i Förenade kungariket var förlustbringande under räkenskapsåren 1985, 1986 och 1987. ICI begärde därför med stöd av section 258-264 i Income and Corporate Taxes Act 1970 (1970 års lag om inkomst- och bolagsskatt, nedan kallat lagen) att bolaget skulle beviljas skattelättnader, genom att från den skattepliktiga vinsten dra av ett belopp motsvarande 49 % av CAH:s förluster.

ICI:s begäran om förlustutjämning avslogs eftersom Holdings ägde aktier i bolag som inte var brittiska. ICI fullföljde till House of Lords och invände att kravet på att ett holdingbolag uteslutande eller huvudsakligen skulle bestå i att inneha andelar i bolag som har sitt säte i Förenade kungariket begränsade etableringsfriheten och stred mot artiklarna 52 och 58 EG (nuvarande artiklarna 43 och 46 EGF). För att kunna avgöra tvisten krävdes en tolkning av gemenskapsrätten och ett förhandsavgörande inhämtades.

⁹⁴ C-264/96 ICI REG 1998 s. I-4695.

Man ville genom förhandsavgörandet få reda på om de brittiska reglerna om förlustavdrag överensstämde med gemenskapsrätten. Man frågade även om, under förutsättning att den nationella lagstiftningen utgör en obefogad inskränkning av gemenskapsrätten, artikel 10 EGF innebär att en medlemsstat måste bevilja förlustavdrag när ett holdingbolags verksamhet i huvudsak består i att inneha andelar i dotterbolag med säte utanför gemenskapen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

3.3.2 EG-domstolens prövning

3.3.2.1 Prövningen av förlustutjämningsreglerna

EG-domstolen inledde med att påpeka att bestämmelserna om etableringsfrihet både syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten och att de förbjuder en ursprungsstat att tillämpa lagstiftning som hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning att etablera sig i en annan medlemsstat.

För att motivera den olikbehandling som reglerna innebär, eftersom bolag som uteslutande eller huvudsakligen kontrollerar dotterbolag med säte inom det nationella territoriet kan åtnjuta beskattningsförmånen, medan bolag med dotterbolag i andra medlemsstater vägras detta, anförde den brittiska regeringen att ställningen för bolag som är etablerade i Förenade kungariket och ställningen för bolag som inte är det i fråga om direkta skatter inte är jämförbara. För det första syftar lagen till att minska risken för skatteflykt som skulle bestå i att kostnader för dotterbolagen med säte utanför Förenade kungariket överförs till dotterbolag med säte i Förenade kungariket och att man ser till att vinsterna uppkommer i dotterbolag med säte i en annan medlemsstat. Lagens syfte är alltså att hindra att etableringsfriheten används för att undandra skattepliktiga medel från brittisk beskattning. För det andra syftar lagstiftningen till att undvika en intäktsminskning. Man menade att det var omöjligt att kompensera den inkomstsänkning som medgivande av förlustutjämning skulle medföra om vinsterna skulle beskattas i de bolag som är etablerade i andra medlemsstater.

Gällande motiveringen av risken för skatteflykt fann EG-domstolen att det var tillräckligt att framhålla att lagstiftningen inte hade något specifikt syfte att utesluta en skattemässig fördel som skulle följa av rent konstlade kopplingar, vars syfte var att kringgå brittisk skattelagstiftning, utan på ett generellt sätt avser varje situation då merparten av dotterbolagen i en koncern är etablerade utanför Förenade kungariket. EG-domstolen menar att det inte i sig är skatteflykt att etablera ett dotterbolag utanför Förenade kungariket, eftersom bolaget ifråga i varje fall omfattas av etableringsstatens skattelagstiftning.

EG-domstolen menar vidare att risken för att kostnader överförs till ett dotterbolag med säte i Förenade kungariket, inte har något samband med frågan om merparten av dotterbolag har sitt säte i Förenade kungariket eller

inte. Det är nämligen tillräckligt att ett dotterbolag har säte utanför Förenade kungariket för att risken skulle kunna förverkligas. Även det andra argumentet avfärdades av EG-domstolen. En minskning av skatteintäkter ingår inte ibland de skäl som återfinns i artikel 46 EGF och kan inte anses som ett tvingande allmänt intresse som kan berättiga behandling som i princip strider mot artikel 43 EGF.

EG-domstolen fortsatte med att påpeka att behovet av att säkerställa ett enhetligt skattesystem har kunnat berättiga bestämmelser som kan begränsa de grundläggande friheterna. Men att det i det här fallet inte föreligger något direkt samband mellan konsortiebolagets avdrag för förluster som uppkommit i ett av deras dotterbolag med säte i Förenade kungariket och beskattningen av vinsterna i dotterbolag som har sitt säte utanför Förenade kungariket.

Den första tolkningsfrågan besvarades med att artikel 43 EGF hindrar nationell lagstiftning som gör rätten till skattelättnader beroende av huruvida holdingbolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att inneha aktier i dotterbolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten.

3.3.2.2 Lojalitetsprincipens räckvidd

Den andra frågan ställdes för att få reda på hur långt den EG-rättsliga lojalitetsprincipen sträcker sig. Frågan är om den nationella domstolen skall tolka den nationella rätten i överensstämmelse med gemenskapsrätten även då holdingbolag huvudsakligen kontrollerar bolag som har sitt säte i tredje land.

EG-domstolen fann att etableringsrättsliga regler inte hindrar nationella regler som inte medger avdrag då de av holdingbolaget ägda dotterbolagen har säte utanför Förenade kungariket. Man fann vidare att lojalitetsprincipen inte var tillämplig. En nationell domstol är alltså inte skyldig att tolka nationell lagstiftning på ett sätt som är förenligt med gemenskapsrätten eller avstå från att tillämpa nationell lagstiftning i en situation som faller utanför gemenskapsrättens område.

3.3.2.3 Domstolens slutsatser

För det första meddelade EG-domstolen i sitt domslut att fördraget hindrar en medlemsstats lagstiftning som gör rätten till skattelättnad beroende av huruvida holdingbolagets verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att inneha aktier i dotterbolag som är etablerade i den berörda medlemsstaten.

Vad gäller den andra frågan meddelade EG-domstolen att lojalitetsprincipen inte medför någon skyldighet att tolka nationella regler i överensstämmelse med gemenskapsrätten eller att underlåta att tillämpa nationella regler i fall som faller utanför gemenskapsrättens område.

3.3.3 Kommentarer

I målet tillämpas ”urtypen” av *rule of reason*, dvs. den nationella regelns syfte och proportionalitet prövas mot de av medlemsstaten åberopade tungt vägande allmänintressena, i det här fallet att hindra skatteflykt och att undvika en intäktsminskning. EG-domstolen passade även på att pröva om de nationella reglerna kunde vara berättigade med hänsyn till skattesystemets kongruens, vilket de inte var.

Det jag finner intressant är EG-domstolens syn på skatteflykt i målet. Av målet att döma kan det inte bli fråga om skatteflykt när en etablering omfattas av skattelagstiftningen i etableringsstaten. Något underlig är dock prövningen eftersom målet handlar om rätten till förlustutjämning. Det handlade ju aldrig om att vinster som uppstått i Storbritannien skulle beskattas i ett dotterbolag som inte var skattskyldigt där.

Avseende allmänintresset att upprätthålla nivån på skatteintäkter var det EG-domstolens uppfattning att det inte kunde inordnas under vare sig artikel 46 EGF eller *rule of reason*. I nuläget ser det ut som om den här invändningen inte skulle kunna rättfärdiga en nationell regel som strider mot EG-rätten. Hur EG-domstolen kommer att se på detta allmänintresse i framtiden återstår dock att se.

Utan att vara någon expert på koncernbeskattning är jag ändå av uppfattningen att inkomstutjämningen skulle kunna åstadkommas genom koncerninterna transaktioner. I vart fall borde förlusten kunna föras fram och dras av mot framtida förluster.

3.4 C-439/97 Sandoz⁹⁵

3.4.1 Omständigheter i målet

3.4.1.1 Den österrikiska lagstiftningen

I målet prövade EG-domstolen om österrikiska skatteregler om stämpelskatt vid upptagande om lån var förenliga med den fria rörligheten för kapital. Stämpelskatten aktualiserades i huvudsak endast om en skriftlig handling avseende lånet upprättats. Om lån upptogs hos en utländsk långivare och utan att någon skriftlig handling upprättades, grundades skatteplikten på låntagarens räkenskaper. I de fall både låntagare och långivare var bosatta i Österrike och en skriftlig handling avseende lånet inte upprättades undveks stämpelskatten då bokföring av lån upptagna i Österrike av österrikare inte grundade skatteplikt.

⁹⁵ C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041.

3.4.1.2 Tvisten vid den nationella domstolen

Den 1 januari 1995 avtalade det österrikiska bolaget Sandoz GmbH (nedan kallat Sandoz) om ett lån uppgående till 220 miljoner ATS med bolaget Sandoz Management Services SA i Bryssel, Belgien. Någon skriftlig handling avseende lånet upprättades inte. I överensstämmelse med österrikisk skattelagstiftning bokfördes dock lånet av Sandoz.

Med anledning av det av Sandoz upptagna lånet begärde den österrikiska skatteförvaltningen att bolaget skulle erlägga stämpelskatt om 0,8 % av lånebeloppet. Sandoz klagade på beslutet och invände att stämpelskatten utgjorde ett hinder mot den fria rörligheten för kapital pga. att den får låntagare att avstå ifrån att vända sig till långivare i andra medlemsstater. För att kunna avgöra tvisten beslöt Verwaltungsgerichtshof, som hade att slutgiltigt pröva frågan, att inhämta ett förhandsavgörande. För det första frågade man EG-domstolen om artikel 73b jämförd med artikel 73d EG (nuvarande artiklarna 56 respektive 58 EGF) samt artikel 1.1 jämförd med artikel 4 i direktivet 88/361/EEG hindrade upprätthållandet av den österrikiska regleringen⁹⁶, enligt vilken en låntagares bokföring och räkenskapsmaterial skall anses utgöra en skriftlig handling i de fall då någon annan skriftlig handling inte upprättats. I andra hand frågade man om beskattningen av lån upptagna av personer bosatta i Österrike enligt den österrikiska lagstiftningen⁹⁷ var godtyckligt diskriminerande eller utgjorde en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b.1 EG (nuvarande artikel 56 EGF).

3.4.2 EG-domstolens dom

3.4.2.1 Inledning

Innan EG-domstolen påbörjade sin prövning konstaterade man att lån och inlåningars krediter till utlänningar var kapitalrörelser i den mening som avses i direktiv 88/361/EEG⁹⁸. Således skulle de österrikiska reglerna prövas mot artiklarna 73b och 73d EG (nuvarande 56 och 58 EGF) och inte mot *rule of reason*.

3.4.2.2 Utgjorde de österrikiska reglerna en restriktion?

EG-domstolen inledde med att pröva den andra tolkningsfrågan. Det vill säga huruvida EG-fördraget skulle tolkas så att det skulle anses hindra beskattning av lån upptagna i andra medlemsstater.

EG-domstolen fann vid sin prövning att regeln innebar en restriktion, eftersom lagstiftningen berövar de som är bosatta i Österrike möjligheten att dra nytta av eventuell frånvaro av beskattning vid upptagande av lån i andra medlemsstater. EG-domstolen fann även att regeln till sin karaktär var sådan

⁹⁶ 33 § TP 8 st. 4 GebG.

⁹⁷ 33 § TP 8 st. 1 GebG.

⁹⁸ Se nomenklaturen i bilaga 1 till Direktiv 88/361/EEG. Rådets direktiv av den 24 juni 1988 om genomförande av artikel 67 i fördraget. EGT L 178 1988 s. 5.

att den kunde förmå personer att avstå från att avtala om lån med personer i andra medlemsstater.⁹⁹

3.4.2.3 Kunde restriktionen rättfärdigs?

Den österrikiska regeringen gjorde gällande att den nationella lagens syfte var att införa en nationell indirekt skatt. Eftersom de indirekta skatternas område endast var delvis harmoniserat var medlemstaterna behöriga att införa sådan lagstiftning. Den österrikiska regeringen tillade att det krävdes att skatt tas ut även på lån som upptagits i en annan medlemsstat om dessa är i skriftlig form eller motsvarande med hänvisning till principen om likabehandling i skattehänseende. Vidare anfördes att reglerna var nödvändiga för att förhindra överträdelser av nationell skattelagstiftning i den mening som nämns i fördraget.

EG-domstolen fann, likt generaladvokaten¹⁰⁰, att de österrikiska reglernas huvudsakliga syfte var att säkerställa invånarnas likabehandling i skattehänseende och att det enligt bestämmelserna inte togs någon hänsyn till avtalsparternas nationalitet eller till den plats där låneavtalet ingåtts samt att alla fysiska och juridiska personer med hemvist i Österrike omfattades av reglerna. Åtgärden gjorde det alltså möjligt att hindra skattskyldiga från att undandra sig nationella förpliktelser genom att utnyttja den fria rörligheten för kapital. Pga. detta ansågs den nationella lagstiftningen nödvändig för att hindra överträdelser av nationella lagar och författningar¹⁰¹ på skatteområdet i den mening som avses i artikel 73 d1 b EG (nuvarande artikel 58.1 EGF).¹⁰²

Slutligen konstaterade EG-domstolen att den aktuella skattelagstiftningen inte utgjorde ett medel för godtycklig diskriminering, eftersom alla låntagare bosatta i Österrike påfördes skatt, utan att någon åtskillnad gjordes med avseende på nationalitet eller platsen för låneavtalets ingående. EG-domstolen fann alltså att stämpelskatten i sig utgjorde en restriktion men att denna var tillåten med hänsyn till dess syfte att förhindra överträdelser av nationell skattelag samt att säkerställa likabehandling i skattehänseende.

3.4.2.4 Särbehandlingen av lån upptagna utomlands

Efter detta prövade EG-domstolen den österrikiska regeln¹⁰³, som föreskrev att skatten var tillämplig på lån som upptagits utomlands, utan att någon skriftlig handling upprättats, och lånets förekomst framgick av låntagarens räkenskaper.

⁹⁹ Se C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041, p. 19 och 20.

¹⁰⁰ Se även i generaladvokatens förslag till avgörande i C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041, p. 73 och 74.

¹⁰¹ Det engelska uttrycket är ”...to prevent infringements of national law and regulations...”.

¹⁰² Se C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041, p. 24.

¹⁰³ § 33 TP 8 st. 4 GebG.

Om ett lån upptagits av en österrikisk invånare från en österrikisk invånare utan att någon skriftlig handling upprättas, stadgades det att lånet skulle redovisas, men att redovisningen inte grundade skatteplikt. Följaktligen gjordes åtskillnad avseende den plats där låneavtalet ingått. Skillnaden var sådan att den kunde förmå österrikare att avstå från att avtala om lån med personer i andra medlemsstater.

Den österrikiska regeringen argumenterade på samma sätt avseende denna fråga, dvs. att regeln syftade till att försäkra att alla invånare i Österrike behandlades lika i skattehänseende samt att förhindra skatteundandraganden. Sådana skatteundandraganden underlättades av att det var svårt för den nationella skatteförvaltningen att fastställa att en skriftlig handling upprättats i en annan medlemsstat.

EG-domstolen konstaterade med avseende på det första argumentet att bestämmelsen skiljde mellan olika invånare i Österrike beroende på om de upptagit lån i Österrike utan att upprätta en skriftlig handling eller om de gjort det i en annan medlemsstat. Detta stod i motsatsförhållande till bestämmelsens syfte, vilket var att säkerställa att alla fysiska och juridiska personer med hemvist i Österrike behandlades lika i skattehänseende, oavsett platsen för låneavtalets ingående.

Vid bedömningen av det andra argumentet följde EG-domstolen generaladvokatens linje¹⁰⁴ som var att bestämmelsen inte var ägnad att hindra skatteundandraganden avseende låntagare som är bosatta i Österrike. Generaladvokaten menade att om regeln syftade till att hindra skatteundandragande varför kunde då inte den österrikiska regeringen visa att liknande åtgärder vidtogs då både låntagare och långgivare hade sin hemvist i Österrike. Han menade vidare att eftersom sådana regler inte synes existera var den österrikiska staten villiga att riskera att inhemska lån undgick beskattning.

3.4.2.5 Domslutet

EG-domstolen fann pga. detta att den fria rörligheten för kapital inte hindrar en medlemsstat från ta ut en stämpelskatt. Det var däremot inte tillåtet att tillämpa regler som har olika utgångspunkt vad gäller grunden för skattepliktens inträde.

3.4.3 Kommentarer

Vid EG-domstolens prövning av den andra tolkningsfrågan, fann den att ett stämpelskatteuttag på ingångna låneavtal i sig konstituerar en restriktion eftersom stämpelskatten träffar en i Österrike bosatt och skattskyldig oavsett om lånet upptagits i Österrike eller i någon annan medlemsstat. Min uppfattning är att EG-domstolens slutsats är både logisk och förbryllande.

¹⁰⁴ Se C-439/97 *Sandoz* REG 1999 s. I-7041, p. 35 som hänvisar till p. 94 i generaladvokatens förslag till avgörande.

Logiken ligger i att en låntagare torde avskräckas från att låna pengar utomlands istället för i Österrike pga. att skatteeffekten inträder även om man lånar utomlands. Den österrikiska regeln har med andra ord gjort det oväsentligt ur skattesynvinkel var lånet upptas. Det ekonomiska incitamentet för att utnyttja den fria rörligheten för kapital och låna i en annan medlemsstat har eliminerats och i avsaknad av fördelar med att låna utomlands borde österrikare välja att låna inom landet kanske beroende på att man har viss kännedom om långivaren i hemlandet etc. Samtidigt är det underligt att stämpelskatten i sig befunnits utgöra en restriktion då det inte fanns något moment som särskilt särbehandlade fall med gränsöverskridande karaktär.¹⁰⁵ Alla låntagare behandlas lika illa, eller väl, oberoende av var man lånat pengar.

Kan då EG-domstolens uppfattning anses vara korrekt? Personligen är jag beredd att hålla med om att stämpelskatten som sådan utgör en restriktion, även under förutsättning att alla lån beskattas utifrån samma förutsättningar. Jag tror att stämpelskatten avskräcker österrikare från att låna utomlands. En låntagare förhindras att dra nytta av en eventuell frånvaro av beskattning genom att låna utomlands.

Då EG-domstolen prövade om de österrikiska reglerna kunde rättfärdigas tycker jag att det fanns ett otillräckligt djup i prövningen av reglernas syfte (detta kan i och för sig bero på att huvudfrågan vid prövningen var den första tolkningsfrågan, och att denna besvarades sist). Vidare anser jag att tolkningen av ”likabehandling i skattehänseende” är besynnerlig och en att EG-domstolens tolkning av ”förhindra överträdelser nationella lagar och bestämmelser” är för vid.

När det gäller prövningen av reglernas syfte är min uppfattning att EG-domstolen varit allt för summarisk. Utgångspunkten för min kritik är medlemsstaternas desperata försök att till varje pris försvara den nationella skattebasen i EG-domstolen samt att skattereglernas primära syften alltid torde vara att finansiera den offentliga sektorn. Det av den österrikiska regeringen framförda syftet är säkert ingen lögn med kanske inte hela sanningen heller. Om man leker med tanken att lån upptagna utomlands undgick beskattning skulle den österrikiska staten säkert förlora skatteintäkter i en rad led och de österrikiska långivarna gå miste om låntagare. Utifrån detta skulle EG-domstolen kunnat dra slutsatsen att regeln inte är ägnad att uppnå det intresse som anges, utan helt enkelt att gynna landets ekonomi.

Vidare har jag svårt att se att någon österrikare särbehandlas om lån upptagna utomlands undgår beskattning. Om alla österrikare får möjlighet att undvika stämpelskatt behandlas väl alla lika i skattehänseende? Väljer man då att ändå låna i Österrike och bli skyldig att erlägga stämpelskatt blir den skattskyldiges totala skattebörda måhända tyngre, men det kunde ju ha undvikits.

¹⁰⁵ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 116 f, som är av samma uppfattning.

I anslutningen till EG-domstolens tolkning av ”överträdelse av nationella lagar och författningar” är jag beredd att hålla med Ståhl och Persson Österman¹⁰⁶. Deras uppfattning är att EG-domstolens tolkning inte överensstämmer med den begreppsbildning som är normal på området. Skulle en skattskyldig välja att ta upp ett lån i en annan medlemsstat för att undvika stämpelskatten torde detta inte kunna medföra ett lagbrott utan det skulle snarare vara frågan om vanlig skatteplanering. Om den tolkning som EG-domstolen ger uttryck för i domen står sig betyder detta att både bestämmelser som syftar till att förhindra rena lagöverträdelser och bestämmelser vars syfte är att stävja olika typer av i och för sig lagliga skatteundandraganden, genom skatteplanering, kan vara berättigade enligt artikel 73d.1 b EG (nuvarande artikel 58.1b EGF).

De av den österrikiska regeringen framförda argumenten var samma avseende den första tolkningsfrågan, dvs. att reglernas syfte var att alla invånare skulle behandlas lika i skattehänseende, samt att förhindra skatteundandragande. Frågan gällde som nämnts ovan grunden för skattepliktens inträde.

EG-domstolen kunde inte gärna komma till någon annan slutsats avseende det första argumentet. Det vore orimligt om regler som uttryckligen särbehandlar individer som upptagit lån utomlands innebar en likabehandling i skattehänseende.

Även vid prövningen av det andra argumentet är lätt att hålla med EG-domstolen och generaladvokaten. Vid prövningen tycker jag att det framgår att bestämmelsens egentliga syfte var att behålla lånetransaktionerna inom landet. Det förefaller rimligt att anta att kontrollen av huruvida ett låneavtal föreligger eller inte är svårare om den ena parten har hemvist i en annan medlemsstat, men om det viktigaste varit att få in skattemedel torde samma omständigheter legat till grund för skatteplikt oavsett var och med vem låneavtalet slutits.

Av rättsfallet i sin helhet synes det kunna antas att alla åtgärder som vidtas av en medlemsstat, som innebär något betungande för en skattskyldig och som riskerar att avskräcka den skattskyldige från att utnyttja den fria rörligheten, är att anse vara en restriktion även om åtgärden inte särskilt särbehandlar situationer då parterna har hemvist i olika medlemsstater.

¹⁰⁶ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 116.

3.5 C-35/98 Verkooijen¹⁰⁷

3.5.1 Omständigheter i målet

3.5.1.1 Den nederländska lagstiftningen

Vid tidpunkten för sakens avgörande stadgade den nederländska inkomstskattelagen¹⁰⁸ att inkomster uppburna av en fysisk person, upp till 1000 NLG (2000 NLG för gifta personer) i form av utdelning på aktier eller andelar i bolag för vilket det uttagits nederländsk skatt, skulle undantas från inkomstskatt. Detta innebar enligt lagen om skatt på aktieutdelning¹⁰⁹ inkomst från bolag som var etablerade i Nederländerna. Var inkomsten att härleda från bolag som inte var etablerade i Nederländerna medgavs inte undantag från beskattning.

Syftet med regleringen var dels att öka andelen eget kapital i företagen och att stimulera privatpersoners intresse för nederländska aktier, dels att kompensera för de dubbelbeskattningseffekter som uppkommer genom den bolagsskatt som togs ut på bolagens redovisade vinster och inkomstbeskattning hos den enskilde aktieägaren.

3.5.1.2 Tvisten vid den nationella lagstiftningen

Verkooijen, som hade sin hemvist i Nederländerna, hade inom ramen för ett sparprogram som var öppet för alla koncernanställda, förvärvat aktier i bolaget Petrofina NV, vilket var etablerat och börsnoterat i Belgien. 1991 gav dessa aktier honom en utdelning som uppgick till 2337 NLG¹¹⁰, på vilket belopp det togs ut en källskatt om 25 % i Belgien. Verkooijen tog upp aktieutdelningen som en del av sin beskattningsbara inkomst i den nederländska inkomstdeklarationen för år 1991. Skattemyndigheten tillämpade inte undantaget för aktieutdelning, eftersom utdelningen kom från ett bolag som inte var etablerat i Nederländerna.

Verkooijen klagade på taxeringsbeslutet och hävdade att utdelningen skulle ha undantagits från inkomstskatt upp till 2000 NLG (eftersom Verkooijen var gift). Skattemyndigheten avslag klagomålet, varvid talan mot beslutet fördes vid Gerechtshof te 's-Gravenhage. Där fastslogs det att den nederländska regleringen stred mot artiklarna 52 och 58 EG (nuvarande artikel 48 EGF) samt direktivet 88/361/EEG¹¹¹, det vill säga den fria rörligheten för kapital. I och med det upphävdes skattemyndighetens beslut och taxeringsbeslutet ändrades. Staatssecretaris van Financiën överklagade därefter domen och förde i och med det målet till Hoge Raad der

¹⁰⁷ C-35/98 *Verkooijen* REG 2000 s. I-4071.

¹⁰⁸ Wet op de inkomstenbelasting 1964 (1964 års lag om inkomstskatt). Från om med 1997 gäller en annan version av lagen.

¹⁰⁹ Wet op de dividendbelasting 1965.

¹¹⁰ Nederländska Gulden.

¹¹¹ Direktiv 88/361/EEG. Rådets direktiv av den 30 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. EGT L 178 1988 s. 5.

Nederlanden. Hoge Raad beslöt inhämta förhandsavgörande med frågan om de nederländska reglerna, som inte medger undantag från beskattning för utdelning på aktier i bolag som inte är etablerade i Nederländerna, överensstämde med direktiv 88/361/EEG, som säger att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna skall vara avskaffade.

3.5.2 Domstolens resonemang

3.5.2.1 Utgjorde reglerna en restriktion

Efter att EG-domstolen konstaterat att aktieutdelning från ett bolag som har sitt säte i en medlemsstat till en medborgare som är bosatt i en annan är en kapitalrörelse i den mening som avses i direktiv 88/361/EEG, prövades huruvida den nederländska regleringen utgjorde en restriktion.

EG-domstolen fann att den Nederländska regleringen utgjorde en restriktion eftersom skattelättnaden endast medgavs då det utdelande bolaget var etablerat i Nederländerna. Dessutom konstaterade EG-domstolen den nederländska regleringen hindrade bolag som var etablerade i andra medlemsstater att anskaffa kapital i Nederländerna och att reglerna gjorde det mindre attraktivt för bosatta i Nederländerna att investera i bolag som var etablerade i andra medlemsstater.

3.5.2.2 Kunde reglerna rättfärdigas

De regeringar som ingav yttrande, den nederländska, italienska och brittiska, invände att de gemenskapsrättsliga regler som var tillämpliga vid tidpunkten för sakens prövning vid den nationella domstolen, dvs. fördraget som det löd fr.o.m. 1 januari 1994, skulle tillämpas av EG-domstolen. I synnerhet ansåg regeringarna att artikel 73d.1 a EG skulle tillämpas, eftersom den regeln ger medlemsstaterna rätt att tillämpa skattebestämmelser som skiljer mellan skattskyldiga som har olika bostadsort eller som investerat sitt kapital på olika orter. Regeringarnas menade med detta att den nederländska regleringen inte stred mot gemenskapsrätten.

Denna argumentation avfärdades emellertid av EG-domstolen som hävdade att bestämmelserna skulle prövas mot de gemenskapsrättsliga regler som gällde före 1 januari 1994, nämligen EG-fördraget och direktiv 88/361/EEG.¹¹² EG-domstolen påpekade dock att det enligt dess praxis, som den såg ut före ikraftträdandet av artikel 73d.1 a EG, var förenligt med gemenskapsrätten att tillämpa nationella regler av den art som var avses i artikeln, det vill säga regler som gör åtskillnad mellan skattskyldiges bostadsort, eftersom de var tillämpliga på situationer som inte var objektivt jämförbara eller kunde grundas på tvingande hänsyn till allmänintresset och

¹¹² Varken fördraget, som det såg ut då, eller direktiv 88/361/EEG innehåller bestämmelser som ger medlemsstaterna möjlighet att upprätthålla bestämmelser som utgör restriktioner eller som är diskriminerande.

i synnerhet kongruensen i skattesystemet.¹¹³ I och med detta fanns det anledning att pröva om de nederländska bestämmelserna var objektivt berättigade med anledning av tvingande hänsyn till allmänintresset.

Regeringarna anförde att reglerna var berättigade med hänsyn till avsikten att gynna landets ekonomi och nödvändigheten att bevara kongruensen i det nederländska skattesystemet. Vidare anfördes att om skatteundantaget även skulle omfatta utdelning på aktier i bolag som inte var etablerade i Nederländerna skulle det medföra ett inkomstbortfall för den nederländska skattemyndigheten samt att beskattning av aktieutdelningen helt skulle undgå i Nederländerna. Till sist anfördes att om lättnad medgavs i Nederländerna kunde den skattskyldiga åtnjuta avdrag såväl i utdelningsstaten som i Nederländerna.

Inga av dessa argument godtogs av EG-domstolen. Att reglerna skulle vara nödvändiga med hänsyn till skattesystemets kongruens avfärdades eftersom ett direkt samband mellan avdrag och beskattning, likt det som fanns *Bachmann*-målet, inte var för handen. I det aktuella målet handlade det om två olika skatter som tas ut av olika skattskyldiga. Vidare kunde en minskning av skatteintäkter inte anses som tvingande hänsyn av allmänintresse. Argumentet som byggde på att skattskyldiga helt skulle undgå nederländsk beskattning godtog inte heller, det skulle ju endast inträffa om utdelningen understeg lättnadens storlek, alltså 1000 eller 2000 NLG, vilket innebär att samma situation som om utdelningen erhållits från ett bolag som var etablerat i Nederländerna. Det sista argumentet avfärdades då det följer av fast praxis att ett skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet inte kan berättigas genom andra skatteförmåner.¹¹⁴

Svaret på tolkningsfrågan blev således att direktiv 88/361/EEG hindrar Nederländerna från att tillämpa de prövade reglerna.

3.5.3 Kommentarer

Även om målet behandlade den fria rörligheten för kapital prövades frågan som om någon av de andra friheterna var för handen. Som jag nämnt ovan har detta tolkats som om skillnaden mellan *rule of reason* och artikel 58 EGF suddats ut, dvs. att *rule of reason* tillämpas oavsett vilken fördragsfrihet det än är fråga om. Jag återkommer till detta i slutet av uppsatsen.

En anledning till att medlemsstaterna argumenterade som de gjorde kan ha varit att artikel 58 EGF, eller snarare artikel 73d EG, inte fanns vid sakens prövning. Att förutse vad som skulle inrymmas under bestämmelsen förefaller omöjligt. Pga. detta vore det, i mitt tycke fel, att påstå att

¹¹³ EG-domstolen hänvisar här till C-204/90 *Bachmann* REG 1992, s. I-249 och C-300/90 *Kommissionen mot Belgien* REG 1992, s. I-305.

¹¹⁴ EG-domstolen hänvisade bl.a. till C-270/83 "*avoir fiscal*" [1986] ECR 273 och C-107/94 *Asscher* REG 1996 s. I-3089.

medlemsstaternas argumentation var felaktig. Vad man sedan tycker om argumenten är en annan sak och chansen att EG-domstolen skulle ha accepterat reglerna med hänsyn till att gynna landets ekonomi torde ha varit, om inte obefintlig, så åtminstone ganska liten. Att inte medlemsstaterna lärt sig att en önskan att gynna landets ekonomi eller att skattesubjektet åtnjuter andra fördelar inte kan rättfärdiga en regel, som hämmar utvecklingen av den inre marknaden, är underligt. Å andra sidan är det förståligt att man tar till alla möjliga, och omöjliga, medel för att försvara den egna ekonomin.

Om prövningen hade skett efter det att artikel 73d EG trätt ikraft har jag svårt att se hur Nederländerna skulle ha argumenterat. Utifrån de grunder som ställs upp i artikeln verkar det omöjligt att vinna acceptans för en nationell regel som gynnar en skattskyldig som investerat i ett inhemskt bolag. Min gissning är att Nederländerna hade argumenterat likadant om prövningen skett imorgon, de hade ju varit tvungna att komma med något.

4 Analys

4.1 Skillnader mellan tillämpningen av artikel 58 EGF och *rule of reason*

Efter avgörandet i *Verkooijen*-målet har Ståhl och Persson Österman samt Terra och Wattel hävdad att de skillnader som funnits mellan tillämpningen av artikel 58 och *rule of reason* suddats ut.¹¹⁵ Min uppfattning är att så inte är fallet, åtminstone inte ännu. I målet tillämpades inte artikel 58 EGF, eller artikel 73d EG som den hette då, utan EG-domstolen utgick, vid prövningen, ifrån fördraget och praxis, som det såg ut då, samt direktiv 88/361/EEG. Anledningen till det var att omständigheterna i målet var att härleda till 1991 och EG-domstolen menade att gemenskapsrätten som den såg ut vid den tidpunkten skulle tillämpas. I de regelkomplexen återfanns det inte några grunder som kunde rättfärdiga nationella regler som liknar de som idag finns i artikel 58 EGF. Det är förvisso så att EG-domstolen prövade den aktuella lagstiftningen mot något som antingen bär likheter med eller är *rule of reason*. Det kan ju bero på att *rule of reason* tillämpades då det var fråga om den fria rörligheten för kapital innan regleringen i artikel 58 EGF skapades. Om det är på det sättet borde det därmed innebära att *Verkooijen*-målets värde när det gäller prövning av nationella regler mot den fria rörligheten för kapital är inte så stort nu, eftersom en prövning av en nationell regel numera sker mot artikel 58 EGF. Så är nog emellertid inte fallet, eftersom EG-domstolen har hänvisat till *Verkooijen*-målet i yngre domar¹¹⁶, i vilka den prövat inskränkningar av den fria rörligheten för kapital mot tvingande allmänintressen som egentligen hör hemma under *rule of reason*. Detta skulle kunna innebära att man då det gäller den fria rörligheten för kapital kan åberopa alla de grunder som faller inom *rule of reason* samt de grunder som är stadgade i artikel 58 EGF.

I *Sandoz*-målet tillämpas artikel 58 EGF och det fanns inget som tydde på att *rule of reason* tillämpades förekom inte. Min uppfattning är att detta tyder på att artikel 58 EGF varken är överflödigt eller utan betydelse. Helt klart torde det dock vara att metoden som EG-domstolen använde vid prövningen är snarlik den som används vid ett *rule of reason*-test. Oavsett vad testet kallas eller vilket fördragsstöd som åberopas, prövas den tvistiga regelns syfte, proportionalitet och de anledningar som åberopats för att den skall accepteras. Skillnaden ligger främst, troligen endast, i vad som åberopas som ett sådant tvingande allmänt intresse. I *Sandoz*-målet åberopades likabehandling i skattehänseende och risk för överträdelse av nationella regler såsom tungt vägande allmänna intressen, vilka godtogs av EG-domstolen. Man kan då fråga sig varför den österrikiska regeringen inte åberopade övriga allmänintressen som kunde ha medfört att

¹¹⁵ Ståhl och Persson Österman, a.a., s.121 och Terra och Wattel, a.a., s. 20.

¹¹⁶ Se t.ex. C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* REG 2002 s. I-10829.

stämpelskattereglerna rättfärdigats. Jag tycker mig kunna se att medlemsstaterna har en benägenhet att få med så många argument som kan motivera den prövade regeln som möjligt. Kanske var det så att österrikarna lärt sig att det är svårt att vinna framgång med stöd av de tvingande allmänintressen som kunde ha åberopats. Hittills är det ju endast kongruensen i skattesystemet som kunnat motivera en inskränkande regel, då en sådan prövats mot *rule of reason*. Med tanke på hur det österrikiska regelkomplexet som var föremål för prövning såg ut skulle det i och för sig förmodligen varit svårt att framföra de argumenten.

När det gäller EG-domstolens metod och systematik är det min uppfattning att det inte är någon större skillnad mellan en prövning mot *rule of reason* eller en prövning enligt artikel 58 EGF. Prövningen av en nationell regels syfte och proportionallitet synes vara lika. Det som synes skilja dem åt är de omständigheter som kan åberopas under dem. Av praxis får man uppfattningen att alla allmänintressen kan åberopas när det är fråga om den fria rörligheten för kapital, dvs. de som utvecklats i anslutning till *rule of reason* samt de som framgår av artikel 58 EGF. Däremot torde grunderna i artikel 58 EGF inte kunna åberopas vid en *rule of reason*-prövning eller kunna rättfärdiga nationella regler som strider mot den fria rörligheten för personer eller tjänster.

I *Sandoz*-målet anfördes att den nationella lagstiftningen skulle rättfärdigas med hänsyn till likabehandling i skattehänseende. EG-domstolen dömde, i och för sig inte enbart utifrån den grunden, men att den beaktades kan kanske tyda på att utvecklingen av vad som är ett tvingande allmänintresse i den mening som i vart fall gäller artikel 58 EGF inte har stagnerat. Om det är så innebär det att det fortfarande kan finnas omständigheter som inte har åberopats under artikel 58 EGF, men som skulle kunna rättfärdiga en regel som är potentiellt skadlig för den fria rörligheten för kapital.

Min uppfattning är att artikel 58 EGF inte kan avfärdas som överflödiga. Vid en prövning av en nationell skatteregel mot den fria rörligheten för kapital skall bestämmelsen tillämpas om en medlemsstat valt att argumentera utifrån den. Då en medlemsstat åberopar skäl som är att hänföra till *rule of reason*, prövar EG-domstolen sannolikt den nationella regeln mot den. Det ser dock ut som om artikel 58 EGF ger medlemsstaterna ett större utrymme att vidta åtgärder än vad *rule of reason* gör.

4.2 Begreppsbyggnaden

I artikel 58 EGF nämns att en risk för överträdelser av nationella regler och författningar kan rättfärdiga en nationell regel som hindrar den fria rörligheten för kapital. Liknande hänsyn för att hindra skatteflykt, kan inom ramen för *rule of reason* åberopas av en medlemsstat för att ursäkta en regel som hämmar tillgängligheten av den inre marknaden. Jag har i det följande för avsikt att undersöka om det föreligger någon skillnad mellan dessa begrepp.

Den tolkning som EG-domstolen gjorde i *Sandoz*-målet av ”överträdelse av nationella regler och författningar” tyder snarast på att företeelser som skatteplanering faller in under begreppet. Såsom Ståhl och Persson Österman påpekat¹¹⁷, överensstämmer en sådan tolkning inte med den begreppsbyggnad som råder på området. Författarna menar att den tolkning som EG-domstolen gjort medför att rena lagöverträdelse såväl som olika typer av lagliga skatteundandraganden faller inom bestämmelsen. Själv är jag beredd att hålla med om att EG-domstolens tolkning är besynnerlig. Det kanske är långsökt men om jag inte vill betala svensk moms eller punktskatt och pga. detta uteslutande handlar mat och bensin i Danmark, borde i det inte innebära att jag undandrar mig svensk beskattning, vilket kanske en strikt tolkning av *Sandoz*-målet skulle betyda.

Hur EG-domstolen definierar skatteflykt är svårt att fastställa. Av de rättsfall som behandlats i uppsatsen kan man dock sluta sig till att det inte är skatteflykt i sig att etablera ett dotterbolag i en annan medlemsstat eftersom dotterbolaget i vart fall kommer omfattas av det landets skattelagstiftning.

4.3 Åtgärder som kan accepteras för att förhindra skatteflykt

Att avgöra vilka åtgärder som en medlemsstat skulle kunna vidta för att förhindra skatteflykt är svårt att säga, inte minst eftersom det är svårt att se vad EG-domstolen anser konstituera skatteflykt. Det finns dock en omständighet som är av avgörande betydelse, den vidtagna åtgärden får inte gå längre än vad som är absolut nödvändigt för att uppnå målet. Det får inte heller vara någon tvekan om att regeln verkligen är ägnad att säkerställa detta syfte.

I praxis har det framkommit att ett krav som innebär att man är tvungen att föra särskilda böcker för ett fast driftställe är att gå längre än vad som är absolut nödvändigt för att kunna fastställa resultatet i det fasta driftstället. Vidare har regler som är allt för kategoriska och som tillämpas utan att den nationella myndigheten företar en prövning i det enskilda fallet befunnits inte falla inom ramen för vare sig proportionalitet eller syfte. Men helt klart är det att medlemsstaterna har ett utrymme att vidta åtgärder.

Av domstolens prövning i *Sandoz*-målet kan man konstatera att en medlemsstat får vidta åtgärder för att hindra skattskyldiga från att undvika en nationell indirekt skatt genom att söka sig till en annan medlemsstat. En sådan åtgärd utgjorde i och för sig en fördragsstridig restriktion men var ändå rättfärdigad med hänsyn till medlemsstaternas befogenheter. Medlemsstaterna skall nog ändå vara försiktiga med att uppställa hinder för den fria rörligheten. Min uppfattning är att gemenskapsrätten inte är

¹¹⁷ Ståhl och Persson Österman, a.a., s. 114.

färdigutvecklad och jag tror inte att EG-domstolen skulle medverka till att den inre marknaden utvecklas långsammare.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Steniner, Josephine, *Textbook on EC-law 4th edition*, Blackstone Press Limited, London 1994.

Ståhl, Kristina och Person Österman, Roger, *EG-skatte rätt*, Uppsala 2000.

Terra, Ben och Wattel, Peter, *European tax law 3rd edition*, London 2001.

Craig, Paul och De Burca, Grainne, *EU law – text, cases and materials 3rd edition*, Oxford Universtiy Press 2002.

Pelin, Lars, *Internationell skatte rätt ur ett svenskt perspektiv*, 2 upplagan, Lund 2000.

Tidskrifter

Batter, Paul, *Setting the scene: The legal framework*, European taxation 2000-1/2 (in Special issue *fundamental freedoms for citizens, fundamental restrictions on national law?*), s. 9.

Bergström, Sture, *Rätten till fri etablering inom EU ur en inkomstskatte rättslig synvinkel*, Skattenytt 2000, s. 663.

Bergström, Sture och Bruzelius, Anette, *Home-State Restrictions on the Freedom of Establishment in a Swedish Income Tax Law Perspective*, Intertax, volume 29, Issue 6-7, s 234.

Lehner, Moris, *Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC treaty*, EC Tax Review, 2000 s. 5.

Rempler, Helena och Persson, Anna Malin, *EG-rättens förbud mot diskriminering och de grundläggande friheternas inverkan på nationella bestämmelser avseende direkt beskattning*, Svensk skattetidning nr. 10/00, s. 967.

EG-rättsligt material

KOM(2000) 114 slutlig. Kommissionens kompletterande bidrag till regeringskonferensen om institutionella reformer. Beslut med kvalificerad majoritet inom delar av skatte- och försäkringsområdet som berör den inre marknaden.

Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om upprättande av en tullkodex för gemenskapen. EGT L 302 1992 s. 1.

Direktiv 77/388/EEG. Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt, enhetlig beräkningsgrund. EGT L 145 1977 s. 1.

Direktiv 77/799/EEG. Rådets direktiv av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område. EGT L 336 1977 s. 15.

Direktiv 88/361/EEG. Rådets direktiv av den 34 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. EGT L 178 1988 s. 5.

Direktiv 90/434/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföringar av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater. EGT L 225 1990 s. 1.

Direktiv 90/435/EEG. Rådets direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. EGT L 225 1990 s. 6.

Direktiv 92/12/EEG. Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. EGT L 76 1992 s. 1.

Direktiv 2003/48/EG. Rådets direktiv av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar. EGT L 157 2003 s. 38.

Rättsfallsförteckning

- C-152/73 *Giovanni Maria Sotgui v. Deutsche Bundespost* [1974] ECR 153
- C-118/75 *State v. Watson and Belman* REG 1976 s. 1185; svensk specialutgåva, volym 3
- C-115/78 *Knoors mot secretary of state and home affairs* REG 1979, s 399
- C-270/83 *Commission of the European Communities v. French Republic* (“*avoir fiscal*”) [1986] ECR 273
- C-181/84 *R v. Intervention Board for Agricultural Produce, ex parte Man (Sugar) Ltd* [1985] ECR 2889
- C-267/86 *Pascal Van Eycke v. ASPA NV* [1988] ECR 4769
- C-213/89 *The Queen mot Secretary of State for transport, ex parte Factortame m fl*, REG 1990, s I-2433
- C-2/90 *Commission of the European Communities v. the Kingdom of Belgium* [1992] ECR I-4431
- C-204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-249
- C-300/90 *Kommissionen mot Belgien* REG 1992, s. I-305.
- C-60/91 *Criminal proceedings against José António Batista Morais* [1992] ECR I-2085
- C-92/92 *Collins mot Imrat Handelsgesellschaft GmbH* och C-326/92 *Patricia Im- Und Export Verwaltungsgesellschaft GmbH mot EMI Electrola GmbH*, REG 1993, s I-5145
- C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt mot Roland Schumacker* REG 1995 s. I-225
- C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL v Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA v Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) v Jean-Marc Bosman* [1995] ECR I-4921
- C-107/94 *P.H. Asscher mot Staatsecretaris van Financiën* REG 1996 s. I-3089
- C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Brottmål mot Lucas Emilio Sans de Lera, Raimundo Diaz Jiménez och Figen Kapanoglu* REG 1995 s. I-4821

C-18/95 *F.C Thehoeve mot Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland* REG 1999 s. I-345

C-250/95 *Futura Participations SA och Singer mot Administration des contributions* REG 1997 s. I-2471

C-118/96 *Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, tidigare skattemyndigheten i Kopparbergs län* REG 1998 s. I-1897

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

C-254/97 *Société Baxter, B Braun médical SA, Société Fresenius France och Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mot Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires Sociales, Ministère de l'Economie et Finances och Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation* REG 1999 s. I-4809

C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna* REG 1999 s. I-7447

C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen-Innenstadt* REG 1999 s. I-6161

C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (grekiska staten)* REG 1999 s. I-2651

C-439/97 *Sandoz GmbH mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland* REG 1999 s. I-7041

C-35/98 *Staatsecretarisen van Financiën mot B.G.M Verkooijen* REG 2000 s. I-4071

C-251/98 *Baars mot Inspecteur der Belasting Particulieren/Ondernemingen Gorinchem* REG 2000 s. I-2787

C-420/98 *W.N. mot Staatsecretaris van Financiën* REG s. I-2847

C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket* REG 2002 s. I-10829